



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני
כב' השופט בדימוס משה רביד
יצחקי משה, שמאי מקרקעין
ד"ר ליאור דוידאי, עו"ד

מומב השקעות בע"מ - העוררת
באמצעות עוה"ד בועז ברזילי וסער כהן

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים - המשיב
באמצעות עו"ד יעקב פונקלשטיין

פסק דין

חבר הועדה, עו"ד ד"ר ליאור דוידאי:

1. לפנינו ערר שהגישה העוררת על החלטת המשיב מיום 1.12.11, שבה נדחתה השגתה, ונקבע כי היא איננה זכאית לפטור ממס שבח לפי הוראת השעה בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: "הוראת שעה").

העובדות

2. העוררת התאגדה בשנת 1998. בעל המניות של החברה הינו מר מיכאל ברזילי אשר הינו הבעלים של 999 מניות רגילות המונפקות על-ידי החברה, ובנו, מר גלעד ברזילי, מחזיק במניה רגילה אחת. החזקת המניה הבודדת הינה בנאמנות בשל הדרישה שהייתה בזמנו על פי פקודת החברות לקיום שני בעלי מניות.
3. החל משנת המס 2002, העוררת מסווגת כחברה משפחתית בהתאם להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
4. בשנת 1999 רכשה העוררת דירת מגורים ברחוב בית יעקב 10 בירושלים, הידועה כגוש 30073, חלקה 50 (להלן: "הדירה"). הדירה שימשה להשקעה והושכרה בשכירות חופשית.
5. ביום 6.3.11 חתמה העוררת על הסכם למכירת זכויותיה בדירה, וביום 16.3.11 הגישה העוררת דיווח למשיב בדבר מכירת זכויותיה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

6. העוררת ביקשה פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה לפי הוראת השעה, וביום 6.6.11 קיבלה העוררת את החלטת המשיב, לפיה דירה בבעלות חברה משפחתית אינה עומדת בתנאי הפטור.

7. ביום 30.6.11 הגישה העוררת השגה על החלטה זו, וביום 1.12.11 המשיב דחה את ההשגה. בהחלטה נאמר:

"מדובר במכירת דירה ע"י חברה משפחתית ומבוקש פטור לפי הוראת השעה (הגדלת ההיצע של דירות מגורים). בחוק מיסוי מקרקעין אין אבחנה בין חברה משפחתית לחבר בני אדם אחר והפטור מיוחס רק למוכר שהוא יחיד. ואסביר: באותה הוראת שעה כאשר רצה המחוקק להדגיש כי הפטור/ההקלה במס מיועדת גם לחברה משפחתית הוא כתב זאת מפורשות (כמו במכירת קרקע המיועדת לבניית 8 או יותר יחידות דיור)".

8. מכאן הערר שלפנינו.

תמצית טענות העוררת

9. לטענת העוררת, מטרת חקיקתו של סעיף 64א לפקודה, הייתה לעודד נישומים לנהל את עסקיהם באמצעות חברות, וזאת משום שבאותה תקופה עלו שיעורי המס על הכנסות חברה על שיעורי המס שהוטלו על הכנסות היחיד. לפיכך, כדי להיטיב עם ציבור הנישומים יצר המחוקק פיקציה משפטית לפיה רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של היחיד. אשר על כן, לטענת העוררת, חברה משפחתית היא למעשה הכלאה בין יחיד לבין חברה, כך שמבחינת דיני המס תוצאות פעילות החברה המשפחתית מחויבת במס כאילו היה מדובר ביחיד, אך בד-בבד מבחינת דיני התאגידים החברה המשפחתית נחשבת כחברה לכל דבר ועניין. בשל כך יוצא אפוא שהחברה המשפחתית לא נושאת במיסוי דו-שלבי, בשלב הראשון מס חברות ובשלב השני מס הכנסה המוטל על בעל המניות לו מחולקים רווחי החברה. תחת זאת, מוטל מס הכנסה על הנישום המייצג, שהינו בעל מניות עיקרי בחברה המשפחתית, כאמור בסעיף 64א(א) לפקודה.

בסעיף 64א(א) לפקודה נאמר:

"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה ... 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..."



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

10. לטענת העוררת, אילו המחוקק היה מעוניין בניתוק הקשר הקיים בין רווחי החברה לבין מיסויים באמצעות היחיד, הוא היה קובע במפורש כי הפטור על פי הוראת השעה לא יחול.
11. סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") קובע כי השבח הינו חלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, לפיכך, לטענת העוררת, מאחר והשבח הוא חלק מההכנסה החייבת, הרי שיש לראות אותו מכוח הוראות סעיף 64א(א) לפקודה כהכנסתו של היחיד.
12. לטענת העוררת, יש לפרש את המושג הכנסה במובנה הרחב הכולל שבח מקרקעין, הכנסה זו של היחיד (לרבות שבח) ראוי שתידון במסגרת החוק, וכפועל יוצא מכך יחול הפטור ממס לדירת מגורים מזכה ככל שהיחיד עומד בתנאים לקבלת פטור זה.
13. זאת ועוד, לטענת העוררת יש לפרש את הוראת השעה לפי התכלית החקיקתית. הדגש במתן הפטור על פי הוראת השעה הוא על הגדלת יציע הדירות למגורים. אשר על כן, אין לשלול את ההטבה רק בשל העובדה שהדירה בבעלות חברה משפחתית ולא בבעלות יחיד, שהרי גם מכירת דירה שכזו מקיימת את תכלית הפטור.

תמצית טענות המשיב

14. לטענת המשיב, הנכס נשוא הערר אינו עומד בהגדרה של "דירת מגורים". לפי סעיף 1 לחוק, דירת מגורים כוללת ארבעה תנאים מצטברים והנכס אינו עומד בתנאי השלישי לפיו הנכס צריך להיות בבעלותו של "יחיד".
- הדירה נשוא הערר מוחזקת על ידי חברה משפחתית, ולא על ידי "יחיד", כך שמכירת נכס המוחזק על ידה איננו נכנס להגדרת "דירת מגורים".
15. לטענת המשיב, עצם העובדה כי בתנאים מסוימים המיסוי לגבי חברה משפחתית הוא לפי מיסוי היחיד, אינה משנה את העובדה שעסקינן בחברה ולא ביחיד.
16. לטענת המשיב, הכלל הבסיסי השולט במשפט הפרטי קובע שחברה מהווה אישיות משפטית נפרדת מבעליה ואין לייחס את הבעלות על נכסי החברה לבעלי מניותיה. על כן, אין מקום להורות על "הרמת מסך" ולקבוע כי מכירת נכס על ידי החברה כמוה כמכירת נכס על ידי יחיד.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

17. לטענת המשיב, כאשר המחוקק רצה להכליל את החברה המשפחתית – הוא הוסיף אותה במפורש להגדרת יחיד. כך לדוגמה סעיף 48א(ה) לחוק קובע כי "בסעיף זה יחיד לרבות חברה משפחתית...". מכאן, שבענייננו אין מדובר בלאקונה אלא בהסדר שלילי, לפיו לא הוכללה חברה משפחתית בגדר יחיד לצורך מתן הפטור ממס שבח לפי הוראת השעה.
18. לטענת המשיב, העוררת נוסדה בשנת 1998 ובשנת 1999 רכשה שלוש דירות מגורים ובחרה להפוך לחברה משפחתית רק בשנת 2002. בשנים 1998-1999 נצברו בחברה רווחים ראויים לחלוקה של כ- 5 מיליוני שקלים, כאשר בגין רווחים אלה שולם מס חברות. במידה ונשווה את מצבו של בעל המניות העיקרי לאדם פרטי, נמצא כי מימון רכישת דירה על ידי אדם פרטי הינו מכספים ששולם עליהם מס מלא, בעוד במצב של חברה משפחתית – מימון רכישת הדירות היה מכספים ששולם עליהם מס חלקי בלבד. דהיינו, יש לדחות את הפרשנות הנטענת לשוויון לכאורה בין חברה משפחתית לבין יחיד, שהרי בענייננו יש יחס בין אנשים לא שווים, האחד (היחיד) שילם מס מלא בעוד השני (החברה) שילמה מס חלקי. לטענת המשיב, הטבה בסדר גודל כזה לא יכולה להינתן בדרך של פרשנות, אלא באמירה מפורשת בחוק.
19. לטענת המשיב, הנאת בעלי המניות בחברה משפחתית משיעור מס של יחיד חלה אומנם גם לגבי "השבח", אולם, קודם יש לקבוע את החיוב במס לפי חוק מס שבח או מיסוי מקרקעין ורק את התוצאה הסופית יש להעביר לחישוב ההכנסה החייבת במס הכנסה במדרגה היותר גבוהה. על כן, העובדה כי מנהל מס שבח מקרקעין מטיל את שיעור מס השבח בהתאם לשיעור המס של היחיד אינה יכולה ללמד על זכאות לפטור.

דיון והכרעה – כללי

20. בבסיס דיוננו עולות שתי שאלות:
- האחת, האם העוררת, שהינה "חברה משפחתית", נחשבת ליחיד על פי הדרישה שבחוק, כך שתהיה זכאית למתן הפטור על פי הוראת השעה?
- השנייה, האם השבח של החברה המשפחתית ממכירת דירת מגורים מזכה הוא בגדר הכנסה חייבת, כך שיש לראותו כהכנסתו של הנישום המייצג לפי סעיף 64א לפקודה?
21. תחילה נידרש להגדרת ה"יחיד" ולאחר מכן נדון בשאלה האם השבח הוא בגדר הכנסה חייבת לעניין הפטור שבהוראת השעה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

היחס בין "יחיד" לבין "חברה משפחתית"

22. בשנת 2011 נקבע פטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים לפי הוראת השעה.
23. סעיף 6 להוראת השעה קובע את הפטור כדלקמן:
"מוכר המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, יהיה זכאי לפטור ממס מלא או חלקי במכירתה בהתאם להוראות הקבועות בחוק".
24. סעיף 49(א) לחוק קובע את ההגדרה ל"דירת מגורים מזכה" כ"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים..".
25. סעיף 1 לחוק מגדיר את המונח "דירת מגורים" כדלקמן:
"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה...".
- ללמדך, כי אחד התנאים הנדרשים בכדי לעמוד בהגדרת "דירת מגורים", הוא התנאי שהדירה תהיה בבעלות או בחכירה של יחיד.
26. חוק מיסוי מקרקעין אינו מגדיר מהו "יחיד" ומונח זה אינו מוגדר גם בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: "חוק הפרשנות").
הפסיקה מבחינה בין המונח "יחיד" למונח "אדם". על-פי חוק הפרשנות "אדם" כולל גם תאגידים וגופים משפטיים אחרים. אולם, "יחיד" לעניין חוק מיסוי מקרקעין הוא רק אדם בשר ודם. (ראו לעניין זה: ע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד כד (1) 554 (1970) (להלן: "עניין הטכניון מכון טכנולוגי לישראל"); ו"ע (מחוזי ת"א) 1099/03 חכם נ' מס שבח ת"א 2, מיסים יח(4) ה-234 (2004); עמ"ש (מחוזי חי') 31/89 דרזנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ד(6) ה-164 (1990).
27. החוק מקנה את הפטור ליחיד שהיה בעל דירת מגורים ומכרה. המחוקק משתמש כאן במונח "יחיד" ולא במונח "אדם".
בית המשפט העליון דן בסוגיה זו בעניין הטכניון מכון טכנולוגי לישראל ושם קבע, בעמ' 558, כי המונח "יחיד" אינו מונח משפטי, וכי אין לפרשו כמו המונח "אדם" בפקודת הפרשנות:
"אם השתמש כאן המחוקק בביטוי 'יחיד' ולא בביטוי 'אדם' יש יסוד להניח כי נתכוון להצטמצם במושג אשר כפי שהוא שגור בפי הבריות מובנו אדם,



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

פיזי 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'.

28. המלומדים אהרן נמדר ואמיל בן עטר במאמרם "הפטור ממס שבח מקרקעין לדירת מגורים שבבעלות תאגיד או עסק" מיסים יב(1) א-36 (1998), דנים בשאלה, מה יהיה דינה של מכירת דירת מגורים המוחזקת על ידי חברת בית או חברה משפחתית: האם היא עשויה להיות פטורה ממס, היות והיא נישומה כמו היחיד? או שמא שתהיה חייבת במס, שכן היא בבעלותה של חברה?

על כך הם משיבים, שם, בעמ' 42, בשלילה כדלקמן:

"בשאלה זו נראה, כי העמדה הנכונה יותר הינה העמדה הגורסת, כי אין הדירה נחשבת כדירת מגורים. הסיבה לכך הינה, כי אין הסעיפים האמורים לעיל מבטלים לגמרי את האישיות המשפטית של החברה מכל וכל, ואין הם מייחסים את נכסי החברה לבעלותו של היחיד. כל מה שעושים סעיפים אלה הינו הענקת יתרונות המס של היחיד, לגבי שיעור המס והטבות אחרות, גם לגבי ההכנסה החייבת של החברה, אך עדיין החברה הינה קיימת לצורכי החוק.

לפיכך, דירה המוחזקת בחברת בית או בחברה משפחתית הינה, לדעתנו, דירה השייכת לאיגוד שאינו נחשב ליחיד, ולכן, הדירה לא תיחשב לדירת מגורים לפי סעיף 1 לחוק. יתר על כן, אם הדירה שימשה למטרות של עסק על ידי חברת הבית או החברה המשפחתית, כי אזי מכירתה לא תזכה לפטור ממס גם מסיבה נוספת, שאין היא עונה על הגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49 לחוק.

(ההדגשות אינן במקור)

ראו עוד, אהרון נמדר מיסוי מקרקעין: מס שבח, מס מכירה ומס רכישה 362-363 (מהדורה רביעית, 2002).

29. יש לציין שלפי תדפיס פרטי החברה ברשם החברות, העוררת הינה חברה העוסקת באחזקה, רכישה והשכרת נכסים ונדל"ן. פשיטא, שבמקרה כזה המחוקק לא רצה להעניק את הפטור כאשר הדירה משמשת לשימושים עסקיים.

עמד על כך המלומד אהרון נמדר בספרו מיסוי מקרקעין חלק ב (מהדורה שישית, 2009), בעמ' 363-364, כדלקמן:

"המונח 'יחיד' איננו מוגדר בחוק עצמו, אך ללא ספק, אין הוא זהה למונח 'אדם' שלפי חוק הפרשנות יכול גם תאגידים וגופים אחרים שהם יצירת החוק... היוצא הוא כי דירה המוחזקת על ידי תאגיד לא תיחשב ל'דירת מגורים' לפי החוק, ולכן גם לא תזכה לפטור ממס המוענק לדירת מגורים. הסיבה להוצאת תאגיד מכלל הנישומים הזוכים לפטור ממס על דירת מגורים הינה משום שהמחוקק רצה להעניק את הפטור רק למקרים בהם הדירה משמשת לקיום מגורים 'פרטיים' של הנישומים, אך לא כאשר הדירה



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

משמשת לשימושים עסקיים. הנחת המחוקק הינה כי הדירה הנמצאת בבעלות תאגיד אין היא משמשת למגורים פרטיים כאמור, ואין היא עונה על 'הצורך' בקבלת הפטור הניתן לדירת מגורים...."

(ההדגשות אינן במקור)

ובהמשך הדברים:

"סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כלל הפוך לפיו, בתנאים מסוימים, ניתן לראות בנישום המחזיק דירה שנייה באמצעות חברה, כבעלים של דירת מגורים נוספת... הוראת סעיף 49 נועדה למנוע את ניצולה של חברה כאישיות משפטית נפרדת כדי לזכות ביתרונות מס במכירתה של דירת מגורים. המחוקק חשש מכך שנישום הרוצה לשמר את מעמדו כבעל דירת מגורים יחידה יעשה כן על ידי אחזקת דירות נוספות בתאגידים שבשליטתו..."

(ההדגשות אינן במקור)

30. אילו רצה המחוקק, לקבוע כי חברה משפחתית תוכר לצורך הפטור שבחוק הוראת שעה, היה עליו לקבוע זאת באופן מפורש – כפי שקבע מפורשות כי חברה משפחתית תוכר לצורך סעיף 5(ה) בחוק הוראת שעה. אולם, הוא לא עשה כן ביחס לסעיף 6 להוראת השעה שבה עסקינן בערעור זה.

עיון בדברי הכנסת מלמד כי ההרחבה בסעיף 5(ה) להוראת השעה עבר לאחר "ויכוחים רבים", מהם ניתן ללמוד שהמחוקק לא הסכים לכלול חברה משפחתית בכלל הסעיפים בחוק הוראת השעה, אלא רק באלו שבהם עשה כן במפורש.

31. אין חולק, כי המחוקק היה ער לעובדת קיומה של חברה משפחתית. זאת, ניתן ללמוד מהעובדה שבאותה הוראת השעה 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 מכוח החוק לא יובא בחשבון לעניין קביעת הפטור לחברה משפחתית.

32. מכל מקום, נראה כי המחוקק לא ביקש לתת את הפטור ממס שבח לחברה שכל עיסוקה הוא ברכישה והשכרת נכסים ונדלון, משפחתית ככל שתהיה. מצב מעין זה עלול לגרום לנישומים להחזיק דירות מגורים באמצעות חברות משפחתיות שבשליטתם ולמכרן תוך קבלת הפטור שבהוראת השעה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

33. המחוקק, אשר ביקש לתת פטור נוסף ממס שבח "כדי שהיצע של הדירות החדש לא ינותב לרכישת דירות להשקעה" (כאמור בדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011), עלול למעשה לשמוט את הקרקע תחת תכלית זו ברגע שחברות כדוגמת העוררת יקבלו תמריצים לרכוש דירות להשקעה מתוך ידיעה שבבוא העת, כשימכרו אותן, יזכו לקבל פטור.

שבח – האם הכנסה חייבת?

34. סעיף 64א לפקודת מס הכנסה קובע כי הכנסה חייבת או הפסדים של חברה משפחתית ייחשבו כהכנסתו החייבת או הפסדיו של אחד מבעלי המניות שנקבע לצורך כך, הוא "הנישום". יחוס ההכנסה וההפסד לנישום נעשה כדי להגשים אינטגרציה מלאה בין החברה ובין היחיד, ובדרך זו לאפשר ליחידים פעילות בדרך של חברה אך תוך שמירה על שיעורי המס של יחיד (ראו: מנחם כהן סוגיות בדיני מיסים כרך 11 55; אמנון רפאל, דוד אפרתי דיני מס הכנסה כרך ב 172 (1986)).

כבוד הנשיא (כתוארו דאז) מ' שמגר, מתאר בע"א 306/88 פלזנשטיין ואח' נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מה (3) 542 (1991) (להלן: "עניין פלזנשטיין"), בעמ' 546, את הרקע לחקיקתו של סעיף 64א לפקודה, כדלקמן:

"הרקע לקביעת המוסד המשפטי של 'חברה משפחתית' בפקודה הוא ברצון להיטיב עם ציבור הנישומים על ידי יצירת פיקציה משפטית, לפיה רואים את הכנסתה החייבת של חברה כהכנסתו של יחיד, על כל המשתמע מכך".

ובהמשך הדברים, שם, בעמ' 547:

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

בעניין ע"א 1168/06 אריה ברנוביץ נ' אגף מס הכנסה פשמ"ג על ידי היחידה לפירוק, כינוס נכסים, מיסים כא/6 139 (2007), בעמ' 141, גולל כבוד השופט א' גורניס את הרקע ההיסטורי להקמתה של החברה המשפחתית כדלקמן:

"המוסד של החברה המשפחתית הוסף לפקודת מס הכנסה בשנת 1978... הרעיון מאחורי ההסדר היה לעודד הקמתן של חברות תוך מתן היתרונות שהיו קיימים אז לגבי מיסוי של יחידים. הצורך האמור נבע מכך ששיעורי



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

המס לגבי חברות היו גבוהים מאלה שחלו לגבי יחידים. לכן, קיים היה חשש שאנשים יימנעו מלהקים חברות...".

35. סעיף 64א(א) לפקודה קובע כדלקמן:

"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה... והפסדיה ייחשבו, ..., כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה...".
(ההדגשות אינן במקור)

36. "הכנסה חייבת" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, היא, "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

ו"הכנסה" היא:

"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו".

37. סעיף 48ב(א) לחוק קובע כדלקמן:

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

38. הנה, אם כן, רובצת לפתחנו השאלה, האם שבה מקרקעין הינו בגדר הכנסה חייבת לצורך תחולתו של סעיף 64א לפקודה.

39. בעניין פלזנשטיין, בעמ' 547, פוסק הנשיא שמגר:

"...יש להשיב על כל אחת מן השאלות הנ"ל - ובהן השאלה שלפנינו - על-פי ההקשר החקיקתי הספציפי ועל-פי תכליתן של ההוראות שפרשנותן מתבקשת בכל עניין ועניין. במלים אחרות, אין מקום לקבוע מסמרות בדבר איפיונה של הכנסת החברה המשפחתית לכל דבר ועניין, אלא יש לבחון כל שאלה לגופה, לאור נסיבותיה ורקעה המיוחדים...".
(ההדגשות אינן במקור)

40. בפסק-הדין בעניין ו"ע 12-03-34462 רינה שיף אלנה נ' בן שמעון (פורסם בנבו, 11.5.02), דנו בהרחבה בפרשנות חוקי המס, כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

"בפרשנות חוקי המס ההנחה היא כי המחוקק הלך בעקבות הדין הכללי ולא הרים את המסך המפריד בין בעלי החברה לבין בעלי מניותיה, בהתאם לדין הקבוע בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (למעט התריגים בסעיף 6 לחוק זה). המחוקק בחר להרים את המסך למטרות מיוחדות ובמקרים ספציפיים. לכן במספר סעיפים בפקודת מס הכנסה ובחוק בחר המחוקק להרים את המסך באופן חלקי לצרכים מסוימים, בבחינת היוצא מהכלל מעיד על הכלל. לו המחוקק היה סבור כי בעלי המניות והחברה חד הם, לא היה צורך בהוראות הללו, הפזורות בחוקי המסים והמרימים חלקית ולצרכים מסוימים את המסך..."

(שם, פסקה 20).

"המחוקק גם בחוקי המס הקפיד להפריד בין החברה לבין בעלי מניותיה והרים את המסך חלקית רק במקרים מיוחדים שהיה לו אינטרס כלכלי או חברתי לתמרץ פעילות כלכלית באמצעות חברה, או לחילופין לעודד פרוק חברות, או למנוע תכנוני מס בלתי-נאותים ובשל כך לראות מכירת זכות במקרקעין על ידי בעל מניות באיגוד מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין על ידי האיגוד"

(שם, פסקה 25).

41. סעיף 48 ב לחוק, אינו עומד כסעיף נפרד בפני עצמו וללא כל זיקה לסעיף 48א(ה)(1) לחוק. שני הסעיפים הללו משלימים האחד את השני. סעיף 48א(ה)(1) לחוק מתייחס לשבח שיצורף ל"הכנסה החייבת" וקובע את דרך עריכת החישוב, ותו לא. ואילו סעיף 48 ב קובע כיצד ייקבע השבח לצרכי צירופו של זה להכנסה החייבת.

42. ברישא לסעיף 48 ב לחוק נקבע מפורשות, כי רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו – יראו את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה. משמע, המחוקק הביע בצורה הברורה ביותר, את כוונתו לפיה יש לראות את השבח כחלק מן ההכנסה החייבת, וזאת אך ורק בהקשר לשיעור המס והזיכויים ממנו, אך לא לסעיפי הפטור על פי הפקודה, כפי שאמר בית-המשפט בעניין עמ"ש (מחוזי תל אביב) 1499/90 צבי שגל נ' מנהל מס שבח אזור רחובות, מיסים ו/3 (1992) עמ' ה-192, בעמ' 197:

"... המחוקק הביע בצורה הברורה ביותר, את כוונתו לפיה יש לראות את השבח כחלק מן ההכנסה החייבת, וזאת אך ורק בהקשר לשיעור המס והזיכויים ממנו, אך לא לסעיפי הפטור על פי הפקודה..."

פטור ממס איננו בגדר זיכוי וגם איננו בגדר שיעור מס, שכן הפטור, מובא בחשבון עוד בטרם חושבו שיעורי המס.

כאשר אנו באים לפרש את לשון החוק, יש לתת למילותיו של חיקוק את מובנן הרגיל בלשון הבריות, ואין לקרוא לתוכם, דבר שלא נאמר על ידי המחוקק...

אילו רצה המחוקק, לקבוע כי יש גם להתייחס לפטור שלו זכאי העורר מכח סעיף 9(5) לפקודה, וזאת כאשר באים לקבוע מהו אותו סכום השבח אשר יש



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

לראותו כחלק מן "ההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה", - היה חייב לקבוע זאת באופן מפורש בסעיף 48 לחוק, על ידי איזכור הפטורים במסגרת הסעיף הנ"ל.

דברים דומים אמר השופט בכור בע"א 731/79 מנהל מס שבח נ' קנדה ישראל דבלופמנט לימיטד, פ"ד לד(4) 785 (1980) (להלן: "עניין קנדה ישראל"), בעמ' 795:

"הסעיף פותח ואומר שלענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, ופירוש הדבר הוא, לענין זה בלבד, יראו את השבח כפי שנקבע על פי החוק כחלק מההכנסה החייבת במס רווח הון".

43. ויובהר, בסעיף 48 לחוק לא נאמר ששבח מקרקעין לפי החוק יהווה הכנסה חייבת, אלא שיראו אותו כאילו היה הכנסה חייבת ויראו אותו כך "לצורך זה", דהיינו לאותה מטרה שבה דן אותו סעיף, ותו לא.

44. היטיבה לסכם עניין זה השופטת אופיר-תום בעמ"ה (מחוזי תל אביב) 6/97 ניר יוסף נ' פקיד השומה נתניה, מיסים יג/109 (1999) (להלן: "עניין ניר יוסף"), בעמ' 116, כדלקמן:

"יודגש מעיון בדברים אלה של בית המשפט המחוזי, בשילובם עם דבריו של הנשיא בענין גיבור סבריינה הנ"ל, עולה האבחנה שראו בתי המשפט לאבחן בין שלביו השונים של הליך קביעת המס. השלב האחד, הוא, עצם קביעת המס לאחר ניכויים ופטורים למיניהם; השלב השני, הוא קביעת שיעורו של המס; והשלישי, תשלומו. מבין אלה, כך נראה, מחיל עצמו סעיף 48, על השלב השני בלבד, הוא, שלב קביעת שיעור המס והזיכויים ממנו, כמפורש ברישת הסעיף".

(ההדגשות אינן במקור).

ובהמשך הדברים, שם:

"סיכומו של ענין, נראה, כי המסר העולה מכל המובאות הנ"ל, מוביל למספר מסקנות שאין מנוס מאימוצן.

מסקנה ראשונה היא, שבעיקרון, אין במסגרת סעיף 48, מיזוג וטמיעה של השבח, בהכנסה או ברווח ההון, אלא בתוך המגבלות שהציב לצורך כך, הרישא לסעיף ב.

השניה, שהרישא לסעיף בא לצמצם את תחומי תחולתו, ולהודיע, כי לא לכל דבר וענין ייחשב השבח כהכנסה חייבת, אלא לאותם עניינים בלבד שנימנו בו מפורשות. שאילו לא לצמצום כיוונו מילות הפתיח בסעיף, לצורך מה באו? והשלישית, שרק על אחד משלושת מרכיביו של הליך קביעת החיוב במס, קרי, על שלב קביעת שיעורו והזיכויים ממנו, יחול הסעיף; הא, ותו לא".

דברים אלה יפים גם לענייננו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

45. סעיף 64א לפקודה, הדין בחברה משפחתית, דן בשיעורי המס בלבד. הוא לא נועד להעניק לחברה משפחתית את כל תכונות היחיד.

46. מסכימים אנו עם טענת המשיב לפיה, יבוא דיני הפקודה לחוק מיסוי מקרקעין ייעשה רק באמצעות סעיף 48 לחוק, העוסק רק בשיעור המס ובזיכויים. אין הוא עוסק במתן פטור במיסוי מקרקעין לחברה משפחתית.

47. בפסק הדין, בעניין קנדה ישראל, בעמ' 791-792, אומר השופט בכור:

"הלכה פסוקה היא מימים ימימה שאם קיימת בחוק הגדרה מיוחדת למונח ספציפי ... היא הקובעת בהיותה עדיפה על מה שניתן להסיק מהגדרות של מונחים רחבים יותר...."

48. משמעות הדברים מן המקובץ, הינה, כי כאשר המחוקק רוצה ליצור זיקה מסוימת בין החוק לבין הפקודה, הוא עושה זאת מפורשות, דוגמת הרישא לסעיף 48 לחוק או הקביעה בהוראות סעיף 48(1) לחוק.

49. כבר נפסק, כי אין לראות בשבח שהושג ממכירת מקרקעין כהכנסה לפי הפקודה. וכפי שאומר כב' השופט א' פלפל בעמ"ה (מחוזי תל אביב) 27/90 גיבור סברינה מפעלי טכסטיל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים יט', 453 (1991), בעמ' 456:

"הדברים האמורים כאן ביחס לפירושו הנכון של סעיף 48 לחוק מס שבח משקפים אל נכון את המצב המשפטי בנדון, ומשמעותם הברורה היא שאין לראות בשבח שהושג ממכירת המקרקעין כ"הכנסה" לפי פקודת מס הכנסה."

50. בערעור על פסק הדין הנ"ל – ע"א 5246/91 גבור סברינה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים ח/4 75 (1994), בעמ' 78 – הנשיא (כתוארו אז) שמגר סבר כי ללא הוראה מפורשת במעשה חקיקה כלשהו, אין לראות את השבח כהכנסה. ובלשונו קבע כב' הנשיא שמגר כדלקמן:

"סעיף 48 לחוק מס שבח 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... קריאה מדוייקת בו מלמדת, כי רואים את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, אולם זאת, כמובא לעיל, אך ורק לצורך שיעורי המס והזיכויים ממנו... דא עקא, הוראת סעיף 181ג לפקודה איננה הוראת זיכוי מס. הזיכוי הוא סכום מסויים המופחת מהמס עצמו. רק לאחר קביעת חבות המס הסופית (לרבות זיכויים) מגיע שלב תשלום המס. אחת מדרכי התשלום הינה דרך הקיזוז. אין ללמוד כיום מסעיף 48 לחוק מס שבח, כי דין שבח לכל דבר ועניין כדין הכנסה חייבת."



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

מקום בו המחוקק רצה לקבוע זאת, הוא קבע כך במפורש (כגון סעיף 28(1) לפקודה - לעניין קיזוז הפסדים; סעיף 92(א) לפקודה - קיזוז רווח הון)".
(ההדגשות אינן במקור)

הזיקה שיצר סעיף 48ב, בין החוק לבין הפקודה, חלה על שלב קביעת שיעור המס והזיכוי ממנו בלבד. אין לזיקה זו כל תחולה על קביעת ההכנסה החייבת, עצמה.

51. העוררת מסתמכת בטיעוניה בין היתר על שנקבע בעניין עמ"ה (מחוזי ירושלים) 12/94 נטע **עצמון נ' פקיד שומה ירושלים**, מיסים י/2 ה-81 (1996) (להלן: "**עניין עצמון**"), שם קבע השופט ע' קמא שחברה משפחתית שלה הכנסה חייבת הכוללת בין היתר דמי שכירות שהתקבלו מהשכרת דירת מגורים לצורכי מגורים שבבעלות החברה, תהיה פטורה ממס בידי הנישומה המייצגת מכח חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990. אין לגזור גזרה שווה מעניין עצמון לענייננו.

ראשית, הפטורים שהעניק המחוקק בכל הקשור להכנסה חייבת על פי הפקודה אינם דומים לפטורים ממס שהקנה המחוקק בחוקים השונים. כך גם הרציונל לפטורים הללו שונים במהותם. יש הבדל בין הכנסה מדמי שכירות אשר נכללים בהגדרות "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" כהגדרתם בפקודה, לבין שבח מקרקעין שאינו נכלל בגדר הכנסה חייבת כאמור לעיל. שנית, **בעניין עצמון** קבע כב' השופט קמא כי שתיקת המחוקק בנוגע לחברה משפחתית מבהירה שלא הייתה כוונה לשלול את הפטור במקרה של הכנסה מדמי שכירות. אולם, בענייננו בפטור שהעניק המחוקק בהוראת השעה, המחוקק לא שתק בעניין חברה משפחתית, אלא להיפך, הוא ציין במפורש את החברה המשפחתית לעניין הפחתת שיעור מס שבח בסעיף 5(ה): "**יחיד** - לרבות חברה משפחתית...". אך בחר שלא לציין זאת בכל הנוגע לפטור ממס שבח.

52. לטענת העוררת, ועדת פסיקה של נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מיום 19.4.2004 (להלן: "**ועדת הפסיקה**") קבעה כי נציבות מס הכנסה תמשיך לפרש בהתאם להלכת נטע עצמון את הזכאות של הנישום המייצג בחברה המשפחתית לשיעור מס מופחת או פטור ממס בשל הכנסות מנכסים המוחזקים באמצעות החברה. מהחלטה זו יש ללמוד, לטענת העוררת, שיש להעניק לחברה משפחתית את הפטור ממס שבח. אין בידינו לקבל אף טענה זו.

ראשית, ועדת הפסיקה התייחסה בהחלטתה להכנסות מריבית מהפיקדון הבנקאי ולהכנסות מקרן נאמנות בלבד, ולא לכל ההכנסות מהנכסים המוחזקים באמצעות החברה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

שנית, ההכנסות אליהן התכוונה ועדת הפסיקה הינן כולן הכנסות הנכללות בגדר הכנסה חייבת לפי הפקודה, להבדיל מהכנסה מסוג שבח מקרקעין שמקורה בחוק מיסוי מקרקעין ושאינה עולה בגדר הכנסה חייבת כפי שציינתי בהרחבה לעיל.

53. ההתחשבות בפטור שלו זכאי היחיד לפי חוק הוראת השעה איננה חלה על חברה משפחתית, וזאת משום שלא ניתן לראות בחברה משפחתית כיחיד לצורך מתן הפטור. יתרה מזו, גם אם היינו קובעים שחברה משפחתית היא כמו יחיד לצורך הפטור – מה שלא עולה מלשון החוק – הפטור הינו פעולה מקדימה שנעשית בטרם נקבעה "ההכנסה החייבת", כך שהוא אינו מהווה חלק מן ההכנסה החייבת. הוזה אומר, אין לצרף תחילה את השבח להכנסה, ורק לאחר מכן להחיל את הפטור.

54. השוויון שמנסה העוררת לעשות בינה לבין יחיד אינו אפשרי, משום שבמידה ונערוך השוואה בין מצבו של בעל מניות עיקרי בחברה משפחתית לבין אדם פרטי, נמצא כי מימון רכישת דירה על ידי אדם פרטי הינו מכספים ששולם עליהם מס מלא, בעוד שבמקרה של חברה משפחתית מימון רכישת הדירות על ידה היה במקרה דנן מכספים ששולם עליהם מס חלקי בלבד (מס חברות).

55. לסיכום, מסקנתנו הינה כי העוררת אינה זכאית לענות מהפטור הקבוע בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה), התשע"א-2011.

56. לאור כל האמור לעיל, דין הערר להדחות. בנסיבות המקרה, אני מציע לחייב את העוררת לשלם למשיב את הוצאותיו ושכר טרחת עורך-דין בסך 10,000 ₪.

השופט בדימוס משה רביד:

אני מסכים לנימוקיו של חברי, חבר הוועדה עו"ד ד"ר ליאור דוידאי ולחיוב בהוצאות שהציע להשית על העוררת.

חבר הוועדה, משה יצחקי, שמאי מקרקעין:

גם אני מסכים.

ניתן היום, כ"ה כסלו תשע"ג, 09 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 דצמבר 2012

ו"ע 12-01-46096 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ד"ר ליאור דוידאי,
עו"ד

משה יצחקי, שמאי
מקרקעין

משה רביד, שופט
בדימוס