



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררות

1. טוונטי האנדרד נהריה בע"מ
 2. ח. נחמן גרופ בע"מ
 3. ג'ניו ניהול בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד י' גבעון

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ד' ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. האם חברה המוכרת מקרקעין רשאית לבקש כי המס שנצמח לה על השבח ישולם בפריסה על פי סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963? זו השאלה העומדת להכרעתנו בערר זה, שהוגש על החלטת המשיב בגדרה נקבע, כי הזכות לבקש פריסה של המס נתונה רק למוכר יחיד.

רקע

2. העוררות הן בעלים של זכויות במקרקעין המצויים בנהריה והידועים כגוש 18175 חלקה 63. העוררות רכשו את הזכויות ביום 12.5.2010 וביום 15.1.2015 מכרו את זכויותיהן במקרקעין. העוררת 1, טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, מכרה את חלקה תמורת סך של 15,281,660 ₪; העוררת 2, ח. נחמן גרופ בע"מ, מכרה את חלקה תמורת סך של 1,131,975 ₪, והעוררת 3, ג'ניו ניהול בע"מ, מכרה את חלקה תמורת סך של 5,225,865 ₪.

העוררות הגישו הצהרות על מכירת הזכויות וביקשו לנכות מהשבח שנצבר להן ניכויים שונים. העוררת 3 ביקשה לנכות גם הוצאות הריבית שהוצאו על ידה, לטענתה, בגין הלוואה שנטלה למימון הרכישה.

3. שלוש העוררות הגישו גם בקשה לפריסת מס השבח על פני 4 שנים, החל משנת 2011. הבקשה הוגשה על פי הוראת סעיף 48א(ה1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

המשיב דחה את בקשת העוררת 3 לניכוי הוצאות הריבית ודחה את בקשת שלוש העוררות לפריסת מס השבח. השגה שהוגשה נדחתה גם היא, ועל כן הוגש הערר המונח להכרעתנו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. במהלך דיוני הערר הושגה בין הצדדים הסכמה לעניין ניכוי הוצאות הריבית ונותרה להכרעה רק המחלוקת בגין פריסת מס השבח. בהודעת הצדדים מיום 2.4.2017 הוסכם גם, כי בקשות הפריסה יתייחסו לשנים 2012-2015 ולא כפי שנרשם בבקשות עצמן.

תמצית הטענות

5. העוררות טוענות כי על פי הוראות סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, הן רשאיות לבקש לפרוס את מס השבח על פני 4 שנים שקדמו ליום המכירה. לטענתן, יש לצרף את רבע השבח לכל אחת משנות המס 2012-2015, ולשלם מס השבח על פי שיעורי מס החברות באותן שנים. העוררות מבקשות ליהנות משיעור מס החברות של 25%, שחל על הכנסתן של חברות עד לשנת 2014, ולהימנע מתשלום מס בשיעור של 26.5%, כשיעור המס על הכנסתן של חברות במועד המכירה.

העוררות טוענות כי הזכות לבקש את פריסת מס השבח על פי סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין נתונה לכל מוכר, בין אם מדובר במוכר יחיד ובין אם מדובר בתאגיד.

6. המשיב טוען לעומתן, כי הזכות לבקש פריסה נתונה אך ורק למוכר יחיד. חברה, כך לטענתו, אינה יכולה לבקש את פריסת מס השבח. המשיב טוען כי למרות היעדרה של הוראה מפורשת המסייגת את הזכות לבקש פריסה ליחיד, הרי שתכלית ההוראה מחייבת מסקנה זו.

הכרעה

7. סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

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

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

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

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



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לענין פסקה זו –
 "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס
 שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה
 בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי;

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח;

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

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

"המוכר" - מוכר שהוא תושב ישראל.

סעיף זה מאפשר "פריסת" המס על פני 4 שנים, ותוצאתו הקלה בתשלום המס.

8. בטרם נבחן את ההוראה ואת חלותה על רווח הון/שבח שנצמח לחברה, נקדים מספר הערות
 על תכלית ההוראה.

מס שבח, המוטל על פי חוק מיסוי מקרקעין, הוא מס על רווח ההון שנצבר אצל המוכר בעת
 מימוש זכויות במקרקעין (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך א' 69 (2012); ע"א 8763/06
 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (22.10.2009); רע"א 7816/06 עו"ד בויאר נ' עזבון
 מרמלשטיין (1.10.2009); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום
 והשקעות בע"מ (5.6.2005); ע"א 50/76 מילר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז המרכז, פ"ד לא(2)
 225 (1977)). ככלל, השבח שנוצר למוכר הוא ההפרש שבין שווי הרכישה לשווי המכירה. סעיף 6
 לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות
 במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי
 הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

תכליתו של החוק היא למסות את הרווח - השבח שנוצר למוכר כתוצאה מהמימוש. אם אין
 שבח, החוק אינו מטיל חיוב במס (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס
 שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ')



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-44202 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

פוליטי (28.5.2008); ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 715 (1999).

9. שבח מקרקעין, כמו כל רווח הון הנצמח לנישום בשל עליית שווי של נכס, נצמח למעשה במשך כל שנות הבעלות בנכס (ראו י' אדרעי מבוא לתורת המסים 140 (2008)). רווח ההון הוא ההפרש בין עלות הרכישה לשווי המכירה, כאשר בעלות הרכישה יובאו בחשבון כל הוצאות ההשבחה שתורמו לעליית ערך הנכס.

אף שערכם של הנכסים עשוי להשתנות על פני כל תקופת הבעלות בנכס, מוטל המס רק עם ביצוע פעולה של "מימוש". ללא מימוש של הרווח, לא מוטל חיוב במס (ראו ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש דן, רמת גן, פ"ד כ(2) 421 (1966); ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.1.2008); ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' "דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ", פ"ד לו(4) 589 (1982)).

לעיקרון זה ישנם חריגים שונים, המאפשרים הטלת מס גם על רווחים שלא מומשו (ראו לגבי הטלת מס על ריבית, הפרשי הצמדה והפרשי שער, ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (02.06.2015); ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה (29.03.2009). מיסוי הכנסה רעיונית שקמה לעובד, לבעל שליטה או לספק שירותים בקבלת הלוואה זולה או הטבה אחרת, ע"א 3515/97 פקיד שומה באר שבע נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311 (2002); ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 577 - 580 (1992); ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376 (1993); דנ"א 3962/93 מנין נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 (1996)).

על אף קיומם של החריגים, מקובל לראות בעיקרון המימוש כאחד מעקרונות היסוד של שיטת המס בישראל וכאחד מעקרונות מיסוי רווחי הון (א' נמדר הנ"ל, בעמודים 102-103).

10. הטלת חבות במס רק במועד המימוש, אף שהשבח/רווח נצמח במשך מספר שנים, עלולה לגרום לעיוותים שונים. אחד העיוותים שיוצר העיקרון הנ"ל מוכר כ"אפקט הדחיסה", דהיינו זקיפת מלוא הרווח לשנת מכירת הנכס, באופן המטיל על הנישום חבות במס על פי שיעור המס החל עליו בשנת המכירה בלבד. עיקר העיוות נוצר אם בשנים שבהן נצמח הרווח היה שיעור המס שהוטל על הכנסת הנישום נמוך יותר משיעור המס במועד המכירה, בין אם הדבר נבע מהבדלים בשיעור המס השולי החל על הכנסת הנישום ובין אם כתוצאה משינוי בשיעורי המס (ראו ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו-5 נ' שבטון (18.8.2011); ד' גליקסברג "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח-ההון" משפטים כא' 371 (תשנ"ב); י' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב' 431 (תשמ"ג); ו"ע (ת"א) 1290/09 גוטצייט נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א (14.2.2012); ע"מ (מרכז) 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא (13.2.2013)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מאידך, אין להתעלם מכך כי לעיתים הטלת החבות במס במועד המימוש בלבד מצמיחה לנישום גם יתרונות, שהרי יש בה משום דחיית החיוב עד למועד המימוש, גם במצבים בהם עיקר הרווח נצבר שנים רבות לפני כן.

11. אחת הדרכים בהן בחר המחוקק כדי למתן את העיוות הנובע מ"אפקט הדחיסה", הייתה מתן אפשרות לחשב את המס על הרווח בדרך של פריסה. הוראה כזו מצויה בסעיף 91(ה) לפקודת מס הכנסה הדנה במיסוי רווחי הון, ובהוראת סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.

הוראות אלו נועדו להתמודד עם מצב בו במהלך שנות צמיחת הרווח שונו שיעורי המס בהם חייב הנישום, באופן המביא לכך כי במועד המימוש שיעור המס גבוה יותר משיעור המס שחל בשנים שבהן נצבר הרווח. על כן, הכיר המחוקק בזכותו של נישום לבקש לפרוס את המס על פני תקופה של מספר שנים, באופן שיאפשר לנישום לשלם מס על חלק מהרווח על פי שיעורי המס שבהם היה חייב בשנות צמיחת הרווח (ראו לעניין תכלית הוראות הפריסה, ד' גליקסברג לעיל וכן ע' אלבוים ש' ארז "פריסת שבח ריאלי - בין הוראות החוק לעמדת הרשות" מס' 6/א-109 (2011); מ' גורפיין ת' פורר "פריסה שמשמעותה חסכון אטרקטיבי" מקרקעין א/63 (2002); א' נמדר לעיל, כך ב', עמ' 482).

12. עם זאת, הוראות הפריסה אינן מאפשרות פריסת המס באופן מדויק על פני כל שנות צבירת הרווח; הוראות הפריסה מסייגות את אפשרות הפריסה לתקופה מוגבלת - כל תקופת הבעלות ולא יותר מ-4 שנים, וקובעות כי המס יחושב כאילו הרווח נצבר באופן שווה בכל אחת משנות המס. בכך יש משום התחשבות חלקית באפקט הדחיסה מחד, והתחשבות מוגבלת באפקט הדחיסה מאידך. יתרה מזו, הוראות הפריסה קובעות מנגנון מוגדר לחישוב השבח בתקופת הפריסה, גם אם חלוקת השבח באופן שוויוני על פני כל אחת משנות הפריסה אינה משקפת במדויק את עליית הערך בכל אחת מאותן שנים.

חשוב להזכיר כי הוראות הפריסה אינן קובעות כי השבח יתווסף, לכל דבר ועניין, להכנסתו החייבת של המוכר בכל אחת משנות הפריסה, אלא עוסקות אך ורק בחישוב המס על השבח שנוצר (ראו ע"א 288/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' רוזנבאום, פ"ד מב(3) 695 (1988)). על פי הוראת הפריסה בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, רשאי מוכר נכס, החייב במס, לבקש כי המס על השבח יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שווים במשך 4 שנים קודם למכירה או בתקופת הבעלות בנכס, הקצרה מבין התקופות. הביטוי 'כאילו' מלמד, כי עסקינן בהוראת חישוב המס בלבד ולא בצירוף השבח באופן יחסי להכנסה החייבת בשנות המס השונות.

עוד עולה מהסעיף, כי המס על השבח יחושב, לאחר פיצול השבח לשנות הפריסה, על פי שיעורי המס החלים על הכנסתו החייבת של המוכר על פי הפקודה בכל שנת מס ובכפוף להוראות פסקה (ב) לסעיף 48א'.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

13. עד כה פירטנו את ההוראות הכלליות בנוגע לחבות מוכר מקרקעין במס על השבח ואת ההוראות המקנות למוכר זכות לבקש כי המס יחושב על פי הוראות הפריסה. כעת נפנה לבחון את טענת המשיב, לפיה ההוראות הפריסה מסויגות ואינן חלות על מס השבח המוטל על מוכר שהוא חברה.

האם רשאית חברה לבקש פריסה של מס השבח?

14. ראינו כי המשיב טוען, שפירושו הראוי של סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין מחייב לסייג את ההוראות הפריסה ולקבוע כי אינן חלות על חיוב מס של חברה. המשיב אינו טוען כי לשונו המפורשת של הסעיף מסייגת את התחולה, אלא מבסס טענתו על תכליתה של ההוראה. המשיב מבהיר כי שיעור מס החברות על פי הפקודה הוא קבוע ואינו פרוגרסיבי כשיעור המס החל על הכנסתו של יחיד. על כן, כך לטענתו, פריסת מס השבח למוכר שהוא חברה לא תביא בדרך כלל לשינוי בחבות המס המוטלת על המוכר. רק בנסיבות מיוחדות, כמו במקרה הנוכחי, כאשר שיעור מס החברות השתנה, יכולה להיות לפריסה משמעות כלשהי. מדובר במקרה חריג ולא לכך התכוון המחוקק כאשר קבע את ההוראות הפריסה. עוד מבהיר המשיב, כי המחוקק הדגיש כי חישוב המס יעשה על פי ס"ק (ב), שעניינו מס על יחיד וכי המוכר יהיה זכאי לנקודות זיכוי שגם הן חלות רק על יחיד. על כן, כך לטענת המשיב, מתחייבת המסקנה כי המחוקק התכוון רק למוכר שהוא יחיד.

15. טענות אלו אינן מספיקות כדי לשלול מחברה את הזכות לבקש פריסה של מס השבח. נפנה תחילה ללשון הסעיף. הסעיף עוסק ב"מוכר" ומגדיר מוכר כ"תושב ישראלי". אין בהגדרה זו כדי לצמצם תחולתו רק למוכר שהוא יחיד. חוק מיסוי מקרקעין כולו עוסק במכירת זכויות במקרקעין ואין בו הבחנה בין מוכר שהוא יחיד למוכר שהוא חברה; זה וגם זה יחויבו במס על פי הוראות החוק. לו רצה המחוקק לצמצם את תחולת ההוראות הפריסה ולסייגן כך שיחולו רק על מוכר שהוא יחיד, יכול היה לומר זאת מפורשות. כך, בהוראות שונות של החוק, מתייחס המחוקק בנפרד למוכר שהוא יחיד. כך, למשל, בסעיף 9 ישנה התייחסות נפרדת בעניין מס הרכישה לדירה שרכש יחיד, ואפילו בסעיף 48א(ב) ישנה הוראה מפורשת לגבי שיעור המס שיחול על יחיד. מאחר והמחוקק לא סייג את תחולת ההוראות הפריסה, משמע כי התכוון שיחולו על כל מוכר, לרבות מוכר שהוא חברה.

16. גם הטענה כי תכלית ההוראות הפריסה אינה מתיישבת עם מתן זכות לחברה לבקש פריסה אינה מדויקת. ראינו כי תכלית ההוראות הפריסה היא לצמצם ולמתן את השפעת "אפקט הדחיסה" על חבות המס של המוכר. אין ספק כי השפעת "אפקט הדחיסה" על יחיד בולטת יותר בשל שיעורי המס הפרוגרסיבי. עם זאת, גם חברה עשויה להיות מושפעת מכך שחישוב המס ייעשה על פי שיעורי המס החלים עליה במועד המימוש ולא במועד שינוי הערך. שינוי בשיעורי המס, גם אם נקבע בחוק, פוגע גם בחברה, שהרי אם השבח נצמח על פני תקופת שבח ארוכה, היא לא תוכל ליהנות משיעור מס נמוכים בשנות עליית הערך. זאת ועוד, ישנן חברות בהן שיעורי המס על ההכנסה יחויבו כמו שיעורי המס של יחיד, כדוגמת חברה משפחתית, בה לצורך חישוב המס, ההכנסה תיוחס לנישום



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-44202 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

היחיד (סעיף 64א' לפקודה), או חברה שקופה, בה לצורך חישוב המס ייוחסו ההכנסות לבעלי המניות (סעיף 1א64 לפקודה).

17. איני סבור כי בהתייחסות המחוקק לשיעורי המס של היחיד ולנקודות הזיכוי של היחיד, יש כדי לסייג את תחולת ההוראה רק למוכר שהוא יחיד, ודומה כי ההתייחסות נועדה אך ורק על מנת להבהיר את אופן חישוב המס למוכר שהוא יחיד. כאשר המוכר הוא חברה, החישוב פשוט יותר והוא ייעשה על פי מס החברות בכל אחת משנות הפריסה.

סוף דבר

18. לאור כל האמור, הגעתי למסקנה כי אין בלשון סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין או בתכליתו עיגון לשלילת זכותה של חברה המוכרת מקרקעין ברווח לבקש את פריסת המס. תכלית הוראות הפריסה, שעיקרה צמצום השפעת "אפקט הדחיסה" על חבות המס של המוכר, מחייבת כי הוראות הפריסה יחולו גם על מוכר שהוא חברה.

אשר על כן אציע לחברי לקבל את הערר ולהורות כי העוררות רשאיות לחשב את מס השבח החל במכירת המקרקעין, בפריסה על פי סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.

בשים לב למסקנה זו אציע לחברי לחייב את המשיב לשלם לעוררות הוצאות משפט בסך כולל של 10,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ר. סוקול, שופט

יו"ר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדה

1. למען הגילוי הנאות אומר כי בחודש נובמבר 2017 הובא לידיעתי מינוי של שרת המשפטים להשלמת דיונים בלבד במחוז חיפה. המינוי נדחה על ידי בכתב לכל הגורמים הנוגעים בדבר תוך יומיים מהדיעה על המינוי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-05-44202 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

2. לגופו של עניין אני מסכים לתוצאה אליה הגיע יושב הראש הנכבד. אין לי כל ספק כי גישת המשיב אינה מעוגנת בלשון החוק כמפורט בסעיף 49א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין. אם המחוקק היה רוצה לאפשר פריסה רק לאדם ולא לתאגיד היה עליו לומר זאת מפורשות.

דן מרגליות, עו"ד

חבר הוועדה

דב שמואלביץ - עו"ד, חבר ועדה

1. הנני מצטרף לחוות דעתם של חברי למותב. הנני מצטרף כמו כן לחוות דעתו של היו"ר עד סעיף 11, בסעיף זה נפרדות דרכנו. סבור אני כי במידה ואין הכרעה חד משמעית בחוק בו אנו עוסקים, עלינו לבקש פתרון בחוק המקביל ובסעיף העוסק בכך ולהשליך ממנו לעניינינו.

2. פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") עוסקת אף היא במיסוי רווח הון בסעיף 91 (ה) ונוגעת בהיבטים שונים ואף באירועים הנובעים ממכירת מקרקעין, ומפנה לחוק מיסוי מקרקעין לסעיף עליו נסובה המחלוקת בעניינינו. העולה כי המחוקק ראה בשני הסעיפים, 91(ה) לפקודת מס הכנסה ו- 48 (ה) (1) לחוק מיסוי מקרקעין, סעיפים מקבילים ומפנה לעניין מס שבח מקרקעין לסעיף האמור במקרים מסוימים.

משכך, די לנו כי נלמד מהגדרות בפקודת מס הכנסה את גישת החוק לעניין המחלוקת שבפנינו.

3. סעיף 91 ה (1) לפקודה :

ה (1) "לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן".

הפקודה עוסקת כאמור בנישום. סעיף 1 עוסק בהגדרות. בפקודה מוגדר נישום כדלהלן :

"נישום" - אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הפקודה עוסקת אף בהגדרת אדם אשר הינו חלק מהגדרת נישום בסעיף 1 לפקודה:

"אדם" - לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה;

הפקודה מרבה ומדגישה למען הסר ספק. כי אדם לענין הפקודה כולל אף חברה.

4. כאמור הפקודה מפנה בסעיף 91(ה) מספר פעמים לסעיף המקביל בחוק מיסוי מקרקעין. מכאן כי אין מניעה אף להשליך לעניינינו כי גם בחוק מיסוי מקרקעין הגדרת "מוכר" תכלול בחובה גם חברה. יתירה מכך מוטלת עלינו החובה לנסות וליצור הרמוניה בין החוקים השונים ומשכך המסקנה המתבקשת כי הגדרת "המוכר" בחוק מיסוי מקרקעין הינה אף חברה כהגדרת נישום בפקודה.

כיוון שהדברים יכולים לעלות מעיון שיטתי בחוק ובהגדרותיו אציע לחברי להשית על המשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך 10,000 ₪.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט לקבל את הערר ולחייב את המשיב לשלם לעוררת הוצאות הכול כאמור בפסקה 18 לפסק דינו של השופט רון סוקול.
ניתן היום, ג' שבט תשע"ח, 19 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה