

העליון הכריע : זכות הפריסה נתונה ליחידים בלבד

מאת עו"ד צבי שוב ועו"ד ספיר זילבר

מספר ההליך: ע"א 3012/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' ערכאה:** בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, בפני כב' הרכב השופטים הנשיאה א' חיות, המשנה לנשיאה, ח' מלצר וא' שטיין. **תאריך מתן פסק הדין:** 4.7.19 **ב"כ המערער:** עו"ד עודד טאובר.

שלוש חברות החזיקו יחדיו יחידת מקרקעין, כאשר לאחר המכירה ביקשו החברות לפרוס את השבח הריאלי שצמח בתקופת הבעלות, על פני ארבע שנים.

סעיף 48א(ה1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 מאפשר למוכר מקרקעין לפרוס את השבח הריאלי, שצמח בין מועד רכישת המקרקעין לבין מועד המכירה, וזאת על פני תקופה שלא תעלה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס – לפי התקופה הקצרה מבניהן. המטרה היא לאפשר למי שהכנסתו משך השנים הייתה נמוכה יותר, לא לחשב את ההכנסה רק לפי אותה שנה בה צמחה ההכנסה ולנצל מדרגות מס נמוכות יותר.

השאלה שנדונה בערעור דנא הינה האם זכות הפריסה נתונה רק לנישום ויחיד "בשר ודם" או שמא גם לחברה?

בית המשפט קבע, כי זכות הפריסה שהוענקה למוכר באה להגשים תכלית כלכלית חשובה. מדובר בהקטנה, ולעיתים אף בנטרול מוחלט של "אפקט הדחיסה", כאשר שוני ברמת היכולת הכלכלית בין נישומים צריך לבוא לידי ביטוי בשיעורי המס המוטלים עליהם. אפקט הדחיסה והקטנתו באמצעות הזכאות לפריסה הם נחלתו של יחיד ולא של חברה, כאשר הסיבה לכך ברורה, שהמס שמוטל על חברה הוא מס בשיעור קבוע ולא מס פרוגרסיבי. לפיכך, כאשר המחוקק משאיר את שיעור המס המוטל על רווחי חברות בלא שינוי במשך ארבע שנים, לזכות הפריסה ממילא אין שום משמעות, אלא אם המחוקק ישנה את שיעור המס.

בית המשפט בחן את לשון החוק כאשר התנאים הבלעדיים מייחדים את הזכאות לנישומים יחידים. לכן, הדרך היחידה לממש את הזכאות לפריסה היא צירוף השבח הריאלי להכנסתו החייבת של המוכר בכל אחת משנות הפריסה וחישוב המס, בין היתר, בהתאם לשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) – כך ולא אחרת.

עם זאת, בית המשפט הודה כי מסקנתו איננה מתיישבת בקלות עם הגדרתו הרחבה של המונח "מוכר", שמתייחס לכל מוכר מקרקעין שמושב בישראל, ובכלל זאת תאגיד. ובלשונו:

"אם חברות מוחרגות מן הזכאות לפריסה במסגרתו של סעיף חוק זה, כיצד ייתכן שהן נכללות בביטוי "המוכר"? לשאלה זו אין תשובה מספקת, שכן ברי הוא, כי מדובר בניסוח בלתי מדויק של הסעיף. אם לא כל מוכרי המקרקעין נולדו שווים לעניינה של הזכאות לפריסה, מן הדין היה לומר זאת בלשון ברורה שאינה משתמעת לשתי פנים. יחד עם זאת, אין מנוס מן המסקנה שמוכר מקרקעין יחיד ומוכר מקרקעין המאוגד כחברה אכן לא נולדו שווים לעניינה של הזכאות לפריסה. חברה אינה יכולה לעמוד בתנאי המימוש של הזכאות ואלה הוגדרו בסעיף 48א(ה1) לחוק כתנאים שאין בלתם."

בית המשפט קבע, כי יישומם של כללי פרשנות מוביל למסקנה ברורה וחד משמעית שהזכאות לפריסה הוענקה אך ורק לנישומים בשר ודם ולא לחברות. הקניית זכאות זו לחברות שמשלמות מס אחיד, תסכל את התכלית של מיסוי פרוגרסיבי בה בחר המחוקק ותפגע בצדק אופקי ואנכי. בית המשפט העליון הכריע כי דין הערעור להתקבל, כאשר זכות הפריסה נתונה ליחיד בלבד.