

לשון החוק או תכליתו – פטור על דירת מגורים שהתקבלה בפירוק

הכותבת: רו"ח (משפטנית) ענבל שני - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
ביום 20.3.2023 פורסם פסק דין ו"ע 19-08-56572 ברזלי, בעניין זכאותו למכירת דירות בחישוב ליניארי מוטב,
שעה שהדירות הגיעו לידי אגב פירוק איגוד. (סוגיה נוספת שעלתה בפסק דין והינה תחולת איגוד מקרקעין ראו
לעניין זה רק הערה חשובה בסיום מבזק זה).

רקע עובדתי

מיכאל ברזלי (להלן: "העורר") הקים בשנת 1998 את חברת מומב השקעות בע"מ (להלן: "מומב"). בשנת
1999 ביצעה מומב שלוש עסקאות של רכישת דירות מגורים (להלן: "דירות המגורים").
בשנת 2015 הועברו דירות המגורים לעורר, אגב פירוק מומב בפטור ממס לפי סעיף 71 בחוק מיסוי מקרקעין.
ובשנים 2018 ו-2019 מכר העורר את דירות המגורים.
בהצהרות למסמ"ק חישב העורר את מס השבח תוך יישום הוראתו של סעיף 48א(ב) לחוק, קרי, חישוב
ליניארי מוטב.

בשומות שהוציא המשיב קבע כי חישוב מס השבח ייעשה על פי סעיף 48א לחוק בשיעור של 25%.

רקע חקיקתי

במרכז הדיון סעיף 72ב(א) לחוק, אולם יש מקום להציג את הרקע החקיקתי הנוגע למיסוי דירות מגורים
והתמורות שחלו בו, הרלבנטיים למחלוקת.

עד תיקון 76 לחוק ניתן פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1 למכירת דירת מגורים שהיא
"דירת מגורים מזכה" אחת לארבע שנים רק ליחידים.

לימים נחקק תיקון 76 לחוק, ונקבע שהפטור ייוחד ליחיד שהוא בעליה של דירת מגורים יחידה.
נוכח השינוי המהותי ממשטר פטור (המותנה בעבור הזמן, אחת לארבע שנים) למשטר חייב – נקבעו הוראות
מעבר למשטר חייב בהדרגה, באמצעות הוראת מעבר בסעיף 48א(ב)(1)(א) לחוק לפיה, יינתן פטור חלקי
על השבח שנצבר על למועד תחילת התיקון – 1.1.2014 – בעוד שהשבח שנצבר לאחריו יחויב במס שבח
להלן: "חישוב ליניארי מוטב".

בכל הנוגע להעברת זכויות במקרקעין שהיו בבעלותו של איגוד מקרקעין לבעלי המניות באיגוד, אגב פירוקו,
נקבע פטור ע"פ סעיף 71 לחוק. פטור זה מהווה למעשה דחיית מס, עד למועד מכירת המקרקעין בידי בעלי
המניות.

כדי להבטיח שמכירת הזכויות במקרקעין שקיבלו בעלי המניות אגב פירוק איגוד אכן תמוסה, נחקק בשנת
1997 – תקופה שבה ניתן פטור למכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים – סעיף 72ב בחוק מיסוי
מקרקעין, השולל מתן פטור לדירת מגורים מזכה בעת מכירת הדירה שהתקבלה אגב פירוק האיגוד.
בהתאם להסדר שנקבע בסעיף 72ב, יחיד המוכר זכות במקרקעין שקיבל בפטור ממס אגב פירוק איגוד
שבמניותו החזיק, אינו זכאי לפטור במכירת דירת מגורים מזכה (לפי פרק חמישי 1).

טענות העורר בתמצית

לשון סעיף 72ב(א) לחוק קובעת במפורש כי רק מוכר שביקש פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, יחויב במס לפי
ס"ק(ב). העורר לא ביקש פטור לפי פרק חמישי 1 אלא לפי פרק חמישי לחוק ולכן לא חלות הוראות סעיף

72ב(א)

טענות המשיב בתמצית

השבח הריאלי עד יום המעבר הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין מכירת דירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1, אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק.

הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר שביקשה להבטיח ששבח זה ימשיך להיות פטור. לטענת המשיב, הוראת מעבר זו לא נועדה לתת פטור ממס למכירות שלא היו זכאיות לפטור עובר לתיקון מס' 76. נטען, כי משסעיף 48א(ב2) הוסף לחוק כהוראת מעבר, אין הוא יכול להתפרש כמעניק פטור שכלל לא היה קיים ולכן לא היה צורך לשמרו. לדעת המשיב, לא ייתכן כי הוראת המעבר תשמש את העורר לעקוף את כוונת המחוקק, לפיה בעל מניות שקיבל לידיו זכות במקרקעין אגב פירוקו של איגוד, לא יזכה בעת מכירתו לפטור נוסף.

דיון והכרעה

בעת שנחקק סעיף 72ב לחוק, הפרק היחיד שענין פטור למכירת דירת מגורים היה פרק חמישי 1 ומכאן ברור מדוע שלל המחוקק במסגרתו של סעיף 72ב פטור ממס לפי פרק זה.

ועדת הערר מקבלת את עמדת המשיב, לפיה המגבלה החקיקתית המונעת מן העורר ליהנות מהחישוב הליניארי אינה נובעת מסעיף 72ב לחוק, אלא מסעיף 48ב(2)(א1) לחוק, שאותו יש לקרוא עם יתר ההוראות הרלבנטיות לדיוננו על רקע מטרת חקיקתו של תיקון 76. הפטור שניתן במסגרת החישוב הליניארי לפי סעיף 48א(ב2) הוא מסוג הפטור לפי פרק חמישי 1 שסעיף 72ב ביקש לשלול את הזכאות לו. העורר לא היה זכאי לפטור מכוח פרק חמישי 1 ולפיכך, לא היה צורך לתקן את הוראת סעיף 72ב. השבח הריאלי עד יום המעבר הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין דירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1 אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק. הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר, שביקשה להבטיח ששבח זה ימשיך להיות פטור. פטור זה נשען על הפטור שהיה קיים לפני כן בפרק חמישי 1 בחוק.

אופיו של הסעיף כהוראת מעבר ומטרתו קובעים את גבולותיו הלשוניים. במכירת זכות במקרקעין שקיבל בעל מניות אגב פירוקו של איגוד נשללה הזכאות לפטור לפי פרק חמישי 1 בשל מכירת דירת מגורים מזכה. כאשר הוסף סעיף 48א(ב2) לחוק כהוראת מעבר, אין לפרשו כמעניק פטור ממס שלא היה קיים. הפרשנות בה דוגל העורר תאפשר למוכרי דירות, אשר הזכויות בהן הגיעו לידיהם אגב פירוק של איגוד ליהנות לא רק מדחיית המס בעת שקיבלו את הזכויות בדירות, אלא גם מפטור חלקי ממס שבח בעת מכירתן, בניגוד לתכלית לפיה שבח של איגוד חייב במס.

לסיכום ועל אף הלשון לכאורה הפשוטה של סעיף 72ב אשר שוללת פטור רק ביחס לפטורים מכח פרק חמישי 1 הרי שכאן לעמדת ועדת הערר אין להיצמד ללשון החוק אלא לתכליתו ולעובדה שניתן ליחס את הפטור הליניארי מכוחו של פרק חמישי 1 על אף שהוא מצוי בפרק חמישי.

לטעמנו פסק זה אומנם ראוי תכליתית, אולם חורג במשהו מלשון החוק, מה שלמעשה עומד בלב סוגיות המרעידות את המדינה בימים אלו – עד כמה בתי המשפט יכולים למצוא להם חופש לנוע מלשון החוק אל פרשנויות כלכליות.

לעניין הגדרת איגוד מקרקעין ועל אף שלא נרחיב בעניין זה במבזק זה, ראוי להתייחס לכך שגם עמדת רשות המיסים וגם עמדת ועדת הערר מתייחסות לתיק ניירות ערך משמעותי אשר מפיק הכנסות מניירות ערך, כנכס אשר "מלכלך" איגוד מקרקעין!!! אמירות מעניינות מאוד שיש לתת עליהם את הדעת!!!