



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 703/13

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור  
כבוד השופט צ' זילברטל  
כבוד השופט א' שהם

המערערת: מומב השקעות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים מיום 9.12.2012 בתיק ו"ע 46096-01-12 שניתן על ידי כבוד השופט (בדימוס) מ' רביד, שמאי המקרקעין י' משה ועורך הדין ד"ר ל' דוידאי

תאריך הישיבה: י"ט בחשון התשע"ה (12.11.2014)

בשם המערערת: עו"ד אמנון רפאל; עו"ד שלומי לזר

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

הנשיאה מ' נאור:

האם חברה משפחתית פטורה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירה שבבעלותה מכוח סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: הוראת השעה)? זו השאלה במוקד הערעור שלפנינו.

1. המערערת, שהתאגדה בשנת 1998, מסווגת החל משנת 2002 כ"חברה משפחתית" בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). על פי תדפיס פרטיה ברשם החברות, אשר צורף לתצהיר שהגישה לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים (להלן: הוועדה או ועדת הערר), עוסקת המערערת באחזקת נכסים ונדל"ן, ברכישתם ובהשכרתם. כל מניותיה של המערערת – למעט אחת המוחזקת עבורו בנאמנות בידי בנו – הן בבעלותו של מר מיכאל ברזילי (להלן: ברזילי). ברזילי הוא ה"נישום" של המערערת, כמשמעו של מונח זה בסעיף 64א לפקודה.

2. ביום 18.7.1999 רכשה המערערת דירה בירושלים (להלן: הדירה). המערערת הצהירה כי הדירה שימשה להשקעה והושכרה בשכירות חופשית. ביום 6.3.2011 מכרה המערערת את הדירה לצד שלישי. בגין המכירה הגישה המערערת בקשה לפטור ממס שבח לפי סעיף 6 להוראת השעה. סעיף זה קבע פטור ממס על "דירת מגורים מזכה" שנמכרה בתקופה שבין ינואר 2011 לבין דצמבר 2012. להשלמת התמונה אציין כי תוקפו של הסעיף פג ביום 5.5.2013, אם כי לכך אין כל נפקות לענייננו.

3. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, דחה את הבקשה. השגה שהגישה המערערת על החלטה זו נדחתה אף היא, בנימוק שהפטור חל רק על דירה שנמכרה בידי יחיד ואינו חל על דירה שנמכרה בידי חבר בני אדם, לרבות לא בידי חברה משפחתית. משנדחתה השגתה, הגישה המערערת ערר לוועדה. המערערת טענה כי בהתאם להסדר המס החל על חברה משפחתית ואשר מעוגן בסעיף 64א לפקודה, לצורכי מס הופכת פעילותה של חברה משפחתית ל"שקופה" והיחיד – בעל המניות העיקרי בה – הוא הנושא בחיוב במס בגין הכנסותיה. לפיכך נטען כי יש לראות בהכנסתה (השבח) ממכירת הדירה כחלק מהכנסתו של הנישום שלה – ברזילי – ולהעניק לו, בתור "יחיד", את הפטור המעוגן בסעיף 6 להוראת השעה.

4. הוועדה דחתה את הערר. בפסק הדין צוין כי הפטור לפי סעיף 6 להוראת השעה חל על מכירתה של "דירת מגורים מזכה". הוועדה ציינה כי מונח זה מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) ושלפי הגדרה זו רק מכירתה של דירה שהייתה בבעלותו של "יחיד" או בחכירתו תזכה בפטור. הוועדה קבעה כי הביטוי "יחיד" חל רק על אדם בשו-ודם ושחברה,

לרבות חברה משפחתית כדוגמת המערערת, אינה מהווה "יחיד". עוד צוין שאילו רצה המחוקק להחיל את הביטוי "יחיד" גם על חברה משפחתית היה עושה זאת במפורש – כפי שעשה למשל בסעיף 5 להוראת השעה. בנוסף לאמור, דחתה הוועדה את טענת המערערת כי מכוח סעיף 64א לפקודה יש לראות בברזילי – בהיותו "נישום" – כ"יחיד" שמכר את הדירה. הוועדה עמדה על כך שלפי סעיף 64א לפקודה, רק ה"הכנסה החייבת" של החברה – כהגדרתו של מונח זה בסעיף 1 לפקודה – הופכת להיות חלק מהכנסתו של הנישום. מאחר שבסעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע כי שבח מקרקעין ייחשב כחלק מההכנסה החייבת רק לעניין שיעורי המס ולעניין הזיכויים ממנו – אך לא לצורך הזכאות לפטורים שונים – קבעה הוועדה כי לא ניתן לראות בשבח שצמח לחברה המשפחתית כחלק מהכנסתו החייבת של ברזילי מכוח סעיף 64א הנ"ל. כפועל יוצא מכך נקבע שהמערערת אינה זכאית ליהנות מהפטור שבסעיף 6 להוראת השעה.

על פסק דין זה הוגש הערעור המונח לפנינו.

#### טענות הצדדים

5. טענתה המרכזית של המערערת נשענה על תחולתו הרחבה של הסדר המס החל על חברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה. על תחולה רחבה זו ניתן ללמוד, כך נטען, ממספר פסקי דין, שבהם נקבעה זכאותה של חברה משפחתית לפטורים ממס שהיחיד זכאי לקבלם, למשל בגין הכנסה מדמי שכירות ובגין הכנסה מיגיעה אישית של נכה. לאור זאת נטען שיש להחיל את הסדר המס גם במקרה של הפטור לפי סעיף 6 להוראת השעה – ושמכוחו של ההסדר יש לראות בברזילי כמי שהיה הבעלים של הדירה עובר למכירתה. לשיטת המערערת, הכרה בזכאותה לפטור של חברה משפחתית גם עולה בקנה אחד עם תכליתו – הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר – שכן בדרך זו תתמרצנה חברות משפחתיות להציע למכירה את דירות המגורים שבבעלותן. טענה נוספת של המערערת – אשר הופיעה בהודעת הערעור אך לא נזכרה בסיכומיה – נגעה לעניין סיווג השבח שצמח ממכירת הדירה כחלק מהכנסתה החייבת באמצעות סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין. לשיטת המערערת, לנוכח המגמה הברורה של המחוקק ליצור האחדה מלאה בין הדין החל על שבח מקרקעין לבין זה החל על רווחי הון אחרים הממוסים בפרק ה' בפקודה, יש לראות בשבח כחלק מההכנסה החייבת גם לצורכי הזכאות לפטורים ובהם זה הקבוע בסעיף 6 להוראת השעה.

6. המשיב סמך ידיו על פסק דינה של ועדת הערר. טענתו העיקרית של המשיב הייתה שפועלו של הסדר המס החל בעניינה של חברה משפחתית מתמצה בייחוס הכנסתה החייבת של החברה לנישום. נטען שהסדר אינו מורה על התעלמות מוחלטת מאישיותה המשפטית הנפרדת של החברה המשפחתית ואינו מאפשר להרים את המסך התאגידי שלה. לשיטת המשיב ייחוס הבעלות בדירה לברזילי מתוקף היותו "נישום" סותר עיקרון זה שכן משמעותו היא הרמת המסך התאגידי של המערערת. המשיב טען גם שתכלית הפטור מכוח סעיף 6 להוראת השעה – שהיא אכן הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר – הוכפפה לתנאי של היות הדירה "דירת מגורים מזכה", תנאי שנקבע כדי להבטיח שהפטור יוענק ליחידים בלבד. לפיכך נטען שבפועל החלת הפטור על המערערת, שנטען כי איננה "יחיד" בעצמה, תסתור את תכליתו. לבסוף, תמך המשיב בקביעתה של ועדת הערר שלפי סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין, שבח אינו נחשב לחלק מההכנסה החייבת לעניין הזכאות לפטורים. לשיטת המשיב, מאחר ששבח אינו נכלל בהכנסתה החייבת של המערערת לעניין הזכאות לפטור, לא ניתן להחיל עליו את סעיף 64א לפקודה ולכן ממילא לא ניתן לראות בברזילי כ"יחיד" לצורך סעיף 6 להוראת השעה.

דיון והכרעה

7. לאחר עיון בפסק הדין מושא הערעור ובטענות הצדדים, באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. כפי שאראה להלן, מכל כיוון שממנו נשקף על הדברים, חברה משפחתית אינה יכולה להיחשב "יחיד" לצורכי הפטור מושא ענייננו.

סעיף 6 להוראת השעה ומהות התנאי לבעלות בידי יחיד

8. סעיף 6 להוראת השעה העומד ברקע דיוננו קובע:

6. (א) בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר המוכר בתקופה שמיום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (בסעיף זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות אלה [...] "(ההדגשה הוספה – מ.נ.).

פטר  
במכירת  
דירת  
מגורים  
מזכה

בלב הסעיף, ובליבה של המחלוקת בין הצדדים, נמצא סוג הנכס שעליו חל הפטור ממס שבח – "דירת מגורים מזכה". המונח אינו זוכה להגדרה בהוראת השעה. אולם, בסעיף 1 נקבע כי "לכל מונח בחוק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין [...] אלא אם נקבע אחרת". ואכן מונח זה מוגדר בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין כ"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן [...] (ההדגשה הוספה – מ.נ.). "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כ"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה" (ההדגשה הוספה – מ.נ.). כפועל יוצא מהגדרות אלה, חל אפוא הפטור שבסעיף 6 להוראת השעה רק על שבח שנוצר כתוצאה ממכירת דירה הנמצאת בבעלותו של יחיד או בחכירתו.

9. כאמור, ועדת הערר קבעה כי הביטוי "יחיד" מתייחס אך ורק לאדם בשר-ודם. לקביעה זו, שלמצער בהקשר של סעיף 6 להוראת השעה היא נכונה, אתייחס בהמשך. אולם בשלב זה מן הראוי לציין שהמערערת אינה טוענת שיש לראות בה כ"יחיד" במישרין. לשיטתה זכאותה לפטור נוצרת בהתאם להסדר שחל בעניינה של חברה משפחתית, אשר מכוחו יש – כך טענה – לראות בברזילי כ"יחיד" שהוא בעליה של הדירה. דינה של טענה זו להידחות, כפי שאראה, בין היתר בשים לב לטעם שביסוד הכללתו של תנאי הבעלות (או החכירה) בידי יחיד בסעיף 6 להוראת השעה.

10. תכליתו של סעיף 6 להוראת השעה, כמו של ההוראה כולה, היא הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר (כך קובעת כותרת הוראת השעה; ראו גם דברי הסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת היצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011, ה"ח הממשלה 560, 404 (להלן: דברי ההסבר)). אולם בניגוד למה שהשתמע מטענות המערערת, האמצעים שנבחרו להגשמת תכלית זו אינם – ולא נועדו להיות – בלתי מוגבלים. אילו המחוקק היה חפץ בכך, היה יכול לקבוע פטור מתשלום מס שבח על כל דירה שבה ניתן להתגורר, ללא קשר לזהותו של המוכר או למעמדו המשפטי. לא כך נעשה. כפי שהזדמן לי לומר בעניין אחר, הקשור אף הוא לפרשנות חקיקה בענייני מיסים: "השאלה אינה מהי האלטרנטיבה שהיה ראוי לבחור בה אלא השאלה מהי פרשנות האלטרנטיבה בה בחר המחוקק בהסתמך על תכלית החקיקה" (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פס' 40 לפסק דיני (28.5.2008)). התנאי שנכלל בסעיף 6 להוראת השעה הוא מכירתה של "דירת מגורים מזכה". בסעיף 6 להוראת השעה ביקש אפוא המחוקק להגדיל את היצע הדירות למגורים באמצעי צנוע יחסית: הרחבתו של הפטור הקיים בחוק מיסוי מקרקעין, כך

שבתקופה הקובעת יחול על דירות מגורים מזכות נוספות (ראו גם יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – דירת מגורים כרך א 442 (2012) (להלן: הדרי)). הדברים נאמרו במפורש בדברי ההסבר להצעת חוק הוראת השעה:

“על פי הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין ניתן למכור דירת מגורים מזכה בפטור ממס רק אחת לארבע שנים. מצב זה מעכב מכירת דירות מגורים משיקולי מיסוי. כדי להגדיל את היצע הדירות למגורים, מוצע לקבוע פטור ממס שבח לגבי מכירה של עד שתי דירות מגורים מזכות [...] וזאת נוסף על הפטורים הקיימים לפי כל דין, ובלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילתה של התקופה האמורה [...]” (דברי ההסבר, בעמ' 406; ההדגשות הוספו – מ.נ.).

מן האמור עולה שאת התנאי להחלתו של סעיף 6 להוראת השעה שלפיו על הדירה להיות בבעלותו (או בכירתו) של יחיד יש להבין על רקע המקור שממנו הגיע – סעיף 49ב שבפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. כפועל יוצא, הרי שבהתאם לזהות שיצר סעיף 1 להוראת השעה בין המונחים המופיעים בה לבין המונחים המופיעים בחוק, קיימת זהות בין תכליתה של דרישת הבעלות (או החכירה) בידי יחיד בסעיף 6 להוראת השעה לבין תכליתה של דרישה זו בפטור המעוגן בחוק מיסוי מקרקעין, כפי שפורשה בפסיקה (ראו גם הדרי כרך א, בעמ' 447).

11. ההוראות והתנאים השונים לפטור שבסעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין עברו שינויים רבים במהלך השנים (לסקירה מקיפה ראו הדרי כרך ב, בעמ' 506-513). עם זאת, התנאי שלפיו על הדירה שבגין מכירתה מבוקש הפטור להיות בבעלות יחיד עובר למכירתה קיים שנים רבות. דרישה זו משרתת את תכליתו העיקרית של הפטור, שהיא סוציאלית במהותה. עמד על כך השופט א' לוי:

“הרציונל בשמו ניתן בחוק מיסוי מקרקעין [...] פטור ממסים [...] במכירתה של “דירת מגורים מזכה” (כהגדרתה בסעיף 49א לחוק), הינו ראייתה של דירת המגורים כנכס ייחודי. התפיסה היא כי דירת המגורים, להבדיל מנכסים אחרים, מיועדת לשימוש שוטף ולא לצורכי השקעה. מכירתה לא נועדה להניב תמורה לשמה, וההנחה היא כי הכספים המתקבלים בגין המכירה ינוצלו לרכישתה של דירת מגורים אחרת” (ע”א 10742/03 חדד נ’ מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, פ”ד ס(2) 23, 32 (2005); ההדגשה הוספה – מ.נ.; ראו גם ע”א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ’ עברי, פ”ד נז(5) 589, 601-599 (2003) (להלן: עניין עברי); ע”א 237/87 גולן נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ”ד מד(3) 348, 351 (1990);

ע"א 176/84 ברקסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(2)  
589, 594-595 (1986).

אין לכחד, לא תמיד שירתו הוראותיו הקונקרטיות של הפטור תכלית זו באופן מלא. כך למשל, איפשר סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו במועד מכירת הדירה מושא הערעור ליהנות מן הפטור במכירת "דירת מגורים מזכה" אחת לארבע שנים, גם אם לא רכש התא המשפחתי דירת מגורים חלופית במקום זו שנמכרה. כך לכאורה יכולים היו יחידים ליהנות מהפטור כאשר מכרו דירה שבבעלותם לצורך מימוש השקעה (הוראה זו בוטלה בתיקון מס' 76 לחוק אשר חוקק בחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013). על אפשרות מעין זו אמר השופט א' ריבלין כי "[...] היא פועל יוצא, בלתי נמנע כמעט, מיישום שיקולים של צדק ודאות ויעילות בהפעלת החוק. שיקולים אלה מחייבים מבחן כללי [להחלת הפטור – מ.נ.] (עניין עברי, בעמ' 601). מכל מקום, התכלית העיקרית של הפטור על מכירת דירת מגורים לפי חוק מיסוי מקרקעין הייתה ועודנה לשמש את הצורך הפרטי של התא המשפחתי. חשוב מכך לענייננו, בבסיס מתן הפטור עומדת התפיסה כי הדירה לא נמכרה לצורך מימוש השקעה על ידי גורם הפועל למטרות רווח (ראו גם הדרי כרך ב, בעמ' 503-504; נמטד-2014, בעמ' 192). דרישת הבעלות או החכירה בידי יחיד, להבדיל מאשר בידי כל גוף משפטי אחר, משרתת באופן ישיר תכלית זו. זוהי דרישה קניינית מובהקת שנועדה להבטיח, עד כמה שאפשר, שהדירה אכן נמכרה לצורך פרטי של התא המשפחתי ולא כמימוש "רגיל" של נכס מקרקעין.

12. על רקע האמור, אפנה עתה לבחון אם ניתן לראות את המערערת כעומדת בתנאי הבעלות בידי יחיד באמצעות התמקדות בברזילי מתוקף היותו "נישום".

פועלו של ההסדר החל בעניינה של חברה משפחתית ומגבלותיו

13. סעיף 64א לפקודה, כנוסחו ביום מכירת הדירה, קבע כדלקמן:

חברות  
משפחתיות

64א. (א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, 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 (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה: [...].”

כמתואר בסעיף, הסדר המס בעניינה של החברה המשפחתית יצר פיקציה משפטית שלפיה רואים את הכנסתה החייבת של החברה ואת הפסדיה כאילו היו חלק מהכנסתו ומהפסדיו של היחיד, הוא "הנישום". מרגע ש"הפכה" הכנסתה החייבת של החברה להכנסתו של הנישום, "מולבשות" עליה תכונותיו האישיות של אותו נישום לצורכי מס ולפיהן מחושב המס שבו חייבת החברה (ראו ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542, 546-547 (1991) (להלן: עניין פלזנשטיין); ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690, 695 (1996) (להלן: עניין פרג)). באמצעות הסדר זה מתאפשר לחברה המשפחתית לשמור על יתרונות ההתאגדות כחברה ובה בעת לזכות ביתרונות המיוחדים של היחיד במישור המס (עניין פלזנשטיין, בעמ' 545; ראו גם אהרן נמדר מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים 471-472 (2014) (להלן: נמדר-2014)). כך, למשל, בעניין פלזנשטיין הוחל על חברה משפחתית היטל על בעלי הכנסות גבוהות מכוח חוק היטל על בעלי הכנסות גבוהות (הוראת שעה), התשמ"ד-1984, שלשונו דיברה במפורש על "יחיד" (עניין פלזנשטיין, בעמ' 547). בדומה, בעמ"ה (מחוזי י-ם) 19/94 עצמון נ' פקיד שומה ירושלים (4.2.1996) (להלן: עניין עצמון) הוחל על חברה משפחתית פטור על הכנסה מדמי שכירות מכוח סעיף 2 לחוק מס הכנסה (פטור ממס הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990 (להלן: חוק מס הכנסה) שדיבר על "יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות [...]". עם זאת, אין להבין מקביעות אלו שכל חקיקת מס החלה על היחיד חלה באופן אוטומטי על חברה משפחתית באמצעות התמקדות ב"נישום". כפי שנפסק, כדי לדעת אם ניתן להחיל את דין המס של היחיד על חברה משפחתית יש לבחון כל מקרה לגופו, בהתאם להקשר החקיקתי הספציפי ולתכליתן של ההוראות הרלוונטיות (עניין פלזנשטיין, בעמ' 547).

14. כאמור בענייננו ההקשר החקיקתי הספציפי דרש, מטעמים מהותיים, כי הדירה שבגין מכירתה מבוקש הפטור תהא בבעלות יחיד. על דרישה זו לא ניתן להתגבר באמצעות ההסדר שבסעיף 64א לפקודה, אשר מוקדו ב"נישום". חברה משפחתית היא אמנם חברה מסוג מיוחד, אך היא קודם כל חברה שחל עליה דין החברות הכללי בישראל. בין היתר חלים עליה סעיף 4 לחוק החברות, התשכ"ט-1999 המעניק לה



אישיות משפטית נפרדת וסעיף 11(א) לחוק החברות הקובע כי "תכלית חברה היא לפעול על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה [...]". במילים אחרות, סעיף 64א לפקודה מחיל את תכונותיו המסיות של הנישום על הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית, אך אין הוא משנה את צביונה כתאגיד ואין הוא מסיר כליל את מסך ההתאגדות בינה לבין היחיד. התייחס לכך הנשיא א' ברק:

"החברה המשפחתית היא כמובן בעלת אישיות משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל'נישום', כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של 'החברה המשפחתית' הם דיני המס החלים על 'יחיד' (ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה, פס' 7 (2.7.2006); ההדגשות הוספו – מ.נ.; ראו גם עניין פרג, בעמ' 694-695; יוסף גרוס מיסוי חברות – חברת מעטים והחברה המשפחתית -171 (1985)).

המשמעות המעשית של קבלת עמדת המערער – הסבורה כי יש לראות את ברזילי, מכוח היותו "נישום", כבעל הדירה עובר למכירתה – היא הרמת מסך ההתאגדות של המערער באופן מלא. הרמת מסך זו אינה נעשית במישור המס, דהיינו אין מיוחסת להכנסת המערער תכונה אישית של ברזילי אשר יש בה כדי להעניק את הטבת המס המבוקשת, אלא במישור הקנייני. זאת לא ניתן לעשות מכוח סעיף 64א לפקודה. ניתן לומר זאת כך: מעצם הקביעה כי הכנסתה החייבת של המערער "הפכה" כתוצאה ממכירת הדירה להכנסתו של הנישום – ברזילי – לא נובע שברזילי "הפך" להיות הבעלים של הדירה (ראו גם הדרי, בעמ' 540; נמדד-2014, בעמ' 471-472). יתרה מכך, קביעה כי ניתן לראות בברזילי בהיותו "נישום" כבעלים של הדירה אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של דרישת הבעלות בידי יחיד. כאמור, מעצם היותה חברה, החוק רואה חברה משפחתית כמי שפועלת משיקולים עסקיים להשאת רווחיה. ואכן בענייננו, עיסוקה של המערער הוא אחזקת נכסים ונדל"ן, רכישתם והשכרתם. היה לכך אף ביטוי בהקשר של הדירה מושא הערעור שלגביה הוצהר ששימשה להשקעה. בנסיבות אלה, "התגברות" על דרישת הבעלות בידי יחיד באמצעות הסדר המס החל על חברה משפחתית סותרת את התכלית הסוציאלית שלשמה נקבעה דרישה זו מלכתחילה.

15. הכרה במערער כזכאית ליהנות מן הפטור אינה עולה אפוא בקנה אחד עם תכליתו ואף מחייבת את הרמת מסך ההתאגדות שלה כחברה באופן החורג ממישור המס. בכך שונה עניינה של המערער משני פסקי הדין שעליהם ביקשה להסתמך. בע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865 (1995) נקבע שבאמצעות

הסדר המס שבסעיף 64א לפקודה ניתן לראות בהכנסתה החייבת של חברה משפחתית מעסקיה כהכנסה מיגיעה אישית של הנישום, אשר בפועל עבד בחברה וניהל אותה. זאת לצורך החלת פטור שלו היה זכאי הנישום באופן אישי על הכנסה מיגיעה אישית של נכה לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה. באותו מקרה נקבע שעצם החלת הסדר המס, קרי המעבר מהכנסתה החייבת של החברה להכנסתו של הנישום, משנה את סיווג ההכנסה החייבת של החברה (עניין הלוי, בעמ' 869). פעולה זו נעשתה במישור המס שבו כאמור עוסק סעיף 64א לפקודה ולא במישור הקנייני שבו עסקינן. ענייננו שונה גם מן ההכרעה בעניין עצמון שהוזכר לעיל. כזכור, במקרה זה נקבע שבאמצעות ההסדר שבסעיף 64א לפקודה זכאית חברה משפחתית ליהנות מפטור ממס (מכוח חוק מס הכנסה) על דמי שכירות שהפיק "יחיד". בית המשפט המחוזי קבע כי לאור תכליתו של סעיף הפטור – הגדלת היצע הדירות למגורים – אין לפרש את שתיקתו בכל הנוגע לחברה משפחתית כ"הסדר שלילי" (ערעור שהוגש נמחק לבקשת המערער; ראו ע"א 2256/96 פקיד שומה ירושלים נ' עצמון (10.5.1998)). על רקע העובדה שחוק מס הכנסה לא התנה את הזכאות לפטור בבעלות על הדירה, דומה כי גם במקרה זה, בדומה לעניין הלוי ושלא כבענייננו, ייחוס הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית להכנסת הנישום נעשה במישור המס בלבד.

הסדר המס של החברה המשפחתית ופטור ממס שבח

16. סעיף 64א חל על "הכנסתה החייבת" של החברה המשפחתית והופך אותה ל"הכנסתו" של הנישום. מכאן שכדי שיופעל הסדר המס על הכנסה כלשהי של חברה משפחתית, עליה קודם כל להיות בגדר "הכנסה חייבת" של החברה. המונחים "הכנסה חייבת" ו"הכנסה" מוגדרים בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" וכ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו" (בהתאמה). כידוע שבח, בניגוד לרווחי הון אחרים, אינו מוגדר כ"מקור הכנסה" בסעיפים 2 ו-3 לפקודה. ה"צינור" המחבר בין שבח לבין הפקודה נמצא בסעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי "לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח [...] כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה" (ההדגשה הוספה – מ.נ.; ראו גם ע"א 288/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' רוזנבאום, פ"ד מב(3) 695, 701 (1988)). כעולה מן הסעיף, היקפו של ה"צינור" צר והוא חל רק "לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו" – ולא לעניינים אחרים כגון ניכויים, קיזוזים ופטורים (ראו ע"א 5246/91 גבור טבריה מפעלי טכסטיל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח(4) 485, 490 (1994) (להלן: עניין גיבור

טברינה); רע"א 3989/03 בן עטיה נ' ברזילי, פס' 7 (1.3.2004) (להלן: עניין בן עטיה); ע"א 7765/04 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ, פס' 36 (5.8.2010). פעולות אלו לעניין השבח ממצות עצמן בתחומו של חוק מיסוי מקרקעין. "ברגע המעבר" מן החוק לפקודה מכוח סעיף 48ב(א) לחוק, מנוטרלת ההכנסה החייבת שמבוססת על השבח מהאפשרות להחיל עליה ניכויים, קיזוזים או פטורים שונים, יהיה מקורם אשר יהיה (ראו אהרן נמדר מס שבח מקרקעין 83 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר-2012); הדרי כרך א, בעמ' 91; עמ"ש 1499/90 שנל נ' מנהל מס שבח אזור רחובות (1.1.1990)). כפועל יוצא מכך, גם בעת הפיכתה של הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית מן השבח להכנסתו של הנישום מכוח סעיף 64א לפקודה, לא ניתן להחיל לגביה פטורים, ניכויים או קיזוזים הרלוונטיים להכנסה זו. ב"ענינה" של הפקודה, לעניינן של פעולות אלו, הכנסת החברה מן השבח מעולם לא הייתה חלק מהכנסתה החייבת. לכך יש נפקות לענייננו שכן המערערת מבקשת להסתמך על הסדר המס שבסעיף 64א לפקודה כדי ליהנות מן הפטור ממס שבח לפי סעיף 6 להוראת השעה. בהתחשב במגבלות המתוארות של ההסדר ובהיעדר "צינור" אחר המחבר בין החוק לבין הפקודה, פעולה זו בלתי אפשרית על פי הדין הקיים.

17. על לשונו הצרה והמגבילה של סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין הובעה ביקורת (ראו עניין גיבור טברינה, בעמ' 491; עניין בן עטיה, פס' 7 לפסק הדין; נמדר-2012, בעמ' 83). במבט צופה פני עתיד ולמצער בהקשר של הסדר המס בעניינה של חברה משפחתית, דומה כי נושא זה בא לידי פתרון. במסגרת תיקון 132 לפקודה נחקק סעיף 1א64 אשר יצר את המוסד המשפטי של "חברה שקופה" (ראו סעיפים 17-18 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002). בבסיסו של מוסד זה – שהפעלתו, הצפויה להחליף את החברה המשפחתית, תלויה בהתקנתן של תקנות בעניין שטרם הותקנו (שם, סעיף 89(ג)(1)) – פועל הסדר מס דומה לזה שפועל כיום לגבי החברה המשפחתית. אולם בשונה מאשר בעניינה של החברה המשפחתית, בהקשר של החברה השקופה נקבע במפורש ששבח מקרקעין ייחשב לחלק מהכנסתה החייבת של החברה, לרבות לעניין הזכאות לפטורים (ראו סעיפים 1א64(א)-(ב) לפקודה). המערערת ביקשה להסתמך על הדין שצפוי לחול על החברה השקופה ככזה המבהיר לשיטתה את הדין הקיים לעניין החברה המשפחתית. דא עקא, בשים לב להוראותיו הברורות והמפורשות של הדין הקיים החל על החברה המשפחתית – אשר הוא כאמור שונה וצר בהרבה – לא מצאתי כל אפשרות לסטות מהן.

18. הנה כי כן, לנוכח כל הסיבות המתוארות לעיל, לא ניתן להחיל על הדירה מושא הערעור את הסדר המס מכוח סעיף 64א לפקודה ובדרך זו לראות בה ככזו שהייתה בבעלותו של יחיד. בהתחשב בכך שבדרך זו ביקשה לצעור המערערת כדי להיות זכאית לפטור, די בכך כדי לדחות את הערעור.

בשולי הדברים – האם ניתן לראות בחברה משפחתית כ"יחיד" במישורין?

19. להשלמת התמונה אציין כי לא נעלמה מעיני הפסיקה של בית משפט זה שבה נקבע כי במקרים מסוימים ניתן יהיה לראות בביטוי "יחיד" כחל במישורין על חברה משפחתית, ללא צורך בסעיף 64א לפקודה. בדנ"א 690/94 בנק הפועלים בע"מ נ' כהן, פ"ד מט(3) 245 (1995) (להלן: עניין כהן) נדרש בית משפט זה לשאלה אם אדם שעסק בחקלאות באמצעות חברה משפחתית זכאי ליהנות מהסדר חוב שנקבע בחוק הסדרים במגזר החקלאי המשפחתי, התשנ"ב-1992, שלשונו דיברה על "יחיד". בהתייחסו לאפשרות הראייה של חברה משפחתית כ"יחיד" קבע השופט מ' חשין:

"פירוש המושג "יחיד" – כשהוא לעצמו – יכול שיכלול רק אדם טבעי, להבדילו, למשל, מגוף משפטי מלאכותי [...] ואולם "יחיד" יכול שיהיה רחב יותר בתחום התפרסותו, ויכול הוא שיכלול גם אדם טבעי גם חברה משפחתית ("חברת יחיד"), להבדילם מגופי חקלאות גדולים כאגודות שיתופיות וכיוצא באלה [...] החוק מזין עצמו מתכליתו המיוחדת, ואותה תכלית היא שתורה אותנו הדרך. והנה, בבחינתה של תכלית זו לא ידעתי מה בין יחיד בשר-ודם לבין יחיד שאיגד עצמו במסגרת משפטית פורמאלית לצרכים שאין ולא כלום ביניהם לבין תכלית החוק" (עניין כהן, בעמ' 256; ההדגשה הוספה – מ.נ.).

לפי גישה זו, ייתכנו מקרים שבהם פרשנות תכליתית תצליח לסתור את החזקה שלפיה השימוש בביטוי "יחיד" בדבר חקיקה מצביע על כך שהוא חל על אדם בשר-ודם בלבד (על הטעם לקביעתה של חזקה פרשנית זו ראו ע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כד(1) 554, 557-558 (1970)), ותביא למסקנה שהוא חל, במישורין, גם על חברה משפחתית. זהו כאמור אינו קו הטיעון העיקרי של המערערת ואף אחד מהצדדים לא הפנה לעניין כהן. כך או אחרת בחינה של אפשרות זכאותה של המערערת לפטור בדרך זו רק מחזקת את המסקנה שיש לדחות את הערעור.

20. ניתן ללמוד על כך שסעיף 6 להוראת השעה לא ביקש להחיל את הביטוי "יחיד" גם על חברה משפחתית מהשוואה בינו לבין סעיף 5 להוראת השעה. סעיף זה, שקבע שיעור מופחת של מס שבח על מכירת קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים, הורה כדלקמן:

|   |  |
|---|--|
| הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירת מגורים | 5. (א) על אף האמור בסעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על השבח הריאלי בהתאם להוראות סעיף 48א(ב) – [...] |
|   | (ה) בסעיף זה, "יחיד" – לרבות חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה (ההדגשה הוספה – מ.נ.).   |

הן סעיף 5 הן סעיף 6 להוראת השעה (באמצעות השימוש שעשה במונח "דירת מגורים מזכה") מצמצמים אפוא את תחולתם לפעולה הנעשית בידי "יחיד". במובן זה אין כל הבדל בין שני הסעיפים. בכל הנוגע לענייננו ההבדל בין שני הסעיפים נעוץ בהוראה המפורשת הנמצאת בסעיף 5(ה) שלפיה הביטוי "יחיד" בסעיף 5 כולל גם חברה משפחתית. ההיסטוריה החקיקתית מלמדת כי ההחלטה להחיל את סעיף 5 על חברה משפחתית נתקבלה בכנסת באופן מודע, לאחר דיון ממושך ורצוף חילוקי דעות. התייחס לכך במפורש יו"ר ועדת הכספים דאז, חבר הכנסת גפני, אשר בהציגו את הסעיף בפני מליאת הכנסת לפני הצבעה בקריאה שניה ושלישית אמר:

"עכשיו אני אומר לך, שר האוצר: יש לנו ויכוחים קשים עם האנשים שאתה שולח לוועדה [...] אמרנו: יש חברה משפחתית – שלושה אחים התאגדו יחד ויש להם קרקע שמיועדת [לבניית דירות מגורים – מ.נ.] – למה אותם לא להכליל? כמה זמן היינו צריכים להתווכח עם האנשים. הסכימו; הכנסנו גם חברה משפחתית" (פרוטוקול ישיבה מס' 217 של הכנסת ה-18, 151, (16.2.2011)).

הוראה מפורשת מסוג זה נעדרת מסעיף 6 להוראת השעה. אין גם כל עדות לדיון בסוגיה זו בישיבותיהן של ועדת הכספים של הכנסת ושל מליאת הכנסת עובר לאישור הוראת השעה. שתיקה זו, הן בלשון הסעיף הן בדיונים שקדמו לאישורו, על רקע

ההסדר שנקבע בסעיף 5, רק מחזקת את המסקנה, שהטעמים לה הובאו לעיל בהרחבה, שסעיף 6 לא נועד לחול על חברה משפחתית.

סוף דבר

21. דינו של הערעור להידחות. לא ניתן לראות בדירה הנמצאת בבעלותה של חברה משפחתית כדירה בבעלות יחיד כפי שדורש סעיף 6 להוראת השעה והמערערת אינה זכאית ליהנות מן הפטור המעוגן שם. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ש"ח.

ה נ ש י א ה

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של הנשיאה מ' נאור.

ניתן היום, י"ט באלול התשע"ה (3.9.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה