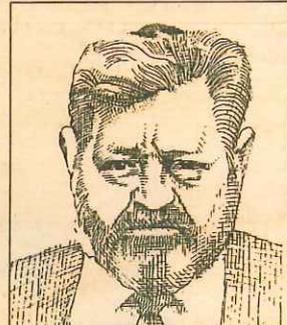


ניסוחו הלקוי של חוק מס שבח

התדינויות רבות בבתי המשפט הן פועל יוצא מלשונו הפגומה של חוק. במקרים רבים, הוראת החוק הטעונה פירושה היא בלתי סבירה על פניה. בענייני חוק מס שבח ומקרקעין, ריבוי ההתדינויות נובע מכל אחת משתי הסיבות הללו

עורך משה קשת

התדינויות רבות בבתי המשפט הן פועל יוצא מלשונו הפגומה של חוק. אולם לא מעטות ההתדינויות שבהן הוראת החוק הטעונה פירושה היא בלתי סבירה על פניה. בענייני חוק מס שבח ומקרקעין, ריבוי ההתדינויות נובע מכל אחת משתי הסיבות הללו, כמוכה מפסיקת בית המשפט העליון בע"א 5359/92, שכטר נ' מנהל מס שבח. חוק מס שבח ומקרקעין, שקיבל תוקף בשנת 1963, המיר חוק קודם בנושא מס השבח, שחוקק מיר לאחר קום המדינה. החוק הראשון איפשר התחמקות מס למכירי הממוחק בשנת 1963 הקפיד לתסום כל פירצה אפשרית. לשם כך לא ברר בסגנון שר קט, ולא הקפיד בניסוחו הרהוט. די להכיר את השימוש שעשה המחוקק בחוק מס שבח ומקרקעין במונח "זכות", כדי להימנע מלשון המעורר את תכלית הבניית חוק על מני כיבוד משמעותם הטבעית של מושגים שנוגדים להם.



צבי טל. זכות ברירה לחישוב מס שבח במריסה יש לנצל תוך זמן סביר כל עוד השומה אינה סופית

הרשע על קרקע פנויה, תחול החלופה השנייה של מועד גמר ההשכחה. אכן זו היתה דעתו של הערער. זו היתה גם דעתו של השופט י. טירקל. אולם דעתו של השופט טירקל נותרה דעת מיעוט. חלקה עליו השופט טובה שטרסברג כהן, והסכים עמה השופט צבי טל. השופט שטרסברג היתה מודעת לכך שהפירוש שניתן על ידי עמיתה, השופט טירקל, היא פרשנות אפשרית מבחינת המסו המילולי של החוק, ויוצרת אחריות המ פשטת לכאורה את תהליך שומת המס, אלא שלדעתה אחריות זו היא אחריות מרומה והיא מכרסמת בתכליתיה של הוראת החוק. פרשנות זו לא הייתה מקובלת עליה.

התקופה? ועדת הערר סברה שפרשנות המ' כוססת על תכלית החוק מחייבת את המסקנה שהחלוקה הראשונה, של החישוב לפי יום ההוצאה, חל על הוצאות "רגילות" המרות לניכוי, כגון הוצאות לשם שיפורים או תיקונים בבניין קיים, ואילו בכל הקשור להוצאות שהוצאו הקשורות לבניית בניין הוצאות חוק מאפשרת לפרשן להבחין בין רשנות הראויה יותר. השופט שטרסברג גם נסמכת על פסקי דין ואסמכתאות המתייחסים לענייני פרשנות כלל, ופרשנות חוק מס שבח כפרט, ומגיעה למסקנה כי הרישא שבסעיף קובעת, כי "הוצאות אחרות" המותרות בניכוי תרכלנה במידה יום המכירה ותחולקנה במידה יום ההוצאה או גמר ההשכחה. הפרמטר הרישון אליו מתייחסת הרישא של הסעיף הוא יום ההוצאה. בכל מקום בו ניתן לאתר או להוכיח הוצאה במועד נתון בזמן אמתי, יהיה זה הקריטריון לעריכת חישוב המפריש.

ואילו בהמשך מתייחסת הרישא, לחילוף פין, ליום גמר ההשכחה ויש לפרש חלופה זו



טובה שטרסברג כהן. יש לקיים מכנה משותף לכל ההוצאות וההשכחות ללא קשר למועד הביצוע

כקריטריון הנקבע למקרה בו לא ניתן להר כוח את יום ההוצאה, שאז יבוא במקומו יום גמר ההשכחה. השופטת גם מוסיפה, כי לא הצליחה לדרת לסוף דעתו של המחוקק ולה בין מרוע מי שמשפץ. ביתו, בונה תוספת בנייה על קרקע שאינה בנויה, יגרע חלקו לעומת מי שבונה בניין חדש על קרקע כבר ירה גם זה מצויין בתקופת האינפלציה. זה



יעקב טירקל. החלוקה הראשונה של החישוב לפי יום ההוצאה חל על הוצאות "רגילות" המותרות לניכוי

כה מעתה היא, כי נישום שיכול להוכיח כל הוצאה במועד, הרי מנהל מס שבח צריך לכבד את המועד של ההוצאה. לעומת זאת, נישום שאינו בירוי להוכיח את מועד ההוצאה יוכל ליהנות מהחלופה של שני שליש התקופה.

פסק הדין ניתן כאמור בע"א 5359/92, בעניין ורה ברורה שכטר נ' מנהל מס שבח המרכז, ביום 19.9.1996. והופיעו עורכי הדין ליאונרד ויצמן וכהן. עניין אחר נדון במסגרת ע"א 639/90, אביגור בלום נגד מנהל מס שבח איוור טבריה, בפני השופטים אור, דורני וטל, והאחרון שבהם הוא שפסק. באותו עניין ותושב ארה"ב. המערער ביקש לחלוף זמן והוא בלום היה המערער. הוא אורח ותושב ארה"ב. המערער ביקש לחלוף זמן ניכר, כי תוצא לו שומה חדשה, לפי האופציה של סעיף 48 א (ה) 1 לחוק מס שבח ומקרקעין.

סעיף 48 א (ה) לחוק נתון אופציה למוכר לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב בחישוב מיוחד באופן שמצדדים שישית מן השבח הריאלי על ההכנסה החייבת במס

הכנסה של המוכר, ומחשבים את הפרש במס הכנסה, בין המס לאחר הצירוף ובין המס אלמלא הצירוף. הפרש זה מוכפל פי שישה שהוא סכום מס השבח שיוחל. אופציה זו עומדת למי שמבקש חישוב מיוחד זה, המכונה "פריסה", והדבר מובן. רק המוכר יורע אם חישוב זה של המס מיטיב עמו. התעוררה השאלה, עד מתי עומדת לנישום הזכות לדרוש את החישוב במיוחד. בסעיף של החוק לא נקבע מועד. מנהל מס שבח מסכים, כי כל עוד השומה אינה סופית וניתן להשיג עליה, הדעת נתונה שאפש גם לבקש חישוב מיוחד זה. ואכן קיים בנידון הוראת ביצוע של נציבות מס הכה (הוראה 89/12), אשר כותרתה היא "בקש לחישוב מס השבח בפריסה לאחר תום ש"מס". מכובד אין המרכיב בהוראות א, בפריסה אמיתית המחייבת שישה תשלום אלא בפיצויה חקיקתית המהווה פריסה רעיונית.

נפסק כי ככל זכות ברירה מסוג כזה, איש לנצל תוך זמן סביר, וראי הדבר אפשרי כל עוד השומה אינה סופית. הוראת הביצוע ה"ל מאפשרת כנראה ברירה בתוך שנת המס גם לאחר שהשומה נעשתה סופית ואף זה בגדר הסכירות. אולם אין זה סביר שררישה לחישוב מיוחד תעשה שנים לאחר הוצאת השומה הסופית.

המערער טענה כי היא זכאית להנות מהוראות סעיף 85 לחוק מס שבח, אשר על פיה מנהל מס שבח רשאי, בין כיומנו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה. אולם בפסק דין זה יש פירוש מוסכם, כי התיקון מתאפשר רק אם נתגלתה טעות בשומה, מכובד אכן נעשתה הטעות על ידי החייב במס.

עוד צריך להעיר, כי אי אפשר לנצל את האופציה הזאת של פריסה, אלא אם קיימת שומה סופית אחרונה לעניין מס הכנסה, או אם הוגש דו"ח לפי סעיף 131 למקורות מס הכנסה. אכן, מי שאינו לו תיק במס הכנסה ומעוניין ליהנות מהפריסה לשם שנים, חייב קודם כל להגיש דו"ח למס הכנסה. על המוכר במקרה כזה להגיע לשומה כלשהי ולו גם שומת אפס.

בשולי הפסק כראי להעיר כי חוות הדעת נכתבה בידי השופט צבי טל, והוא עורר בימיו כשופט מחוזי, דבק בגישתו שיש למעט ככל האפשר בפסיקת הוצאות, וככל שאפשר גם לא לחייב בהוצאות. כך על פי הדין העברי, וכך אין מרתיעים בעלי דין מלפנות לערכאות. ואכן, גם בעניין זה הוא לא חייב את המוכר בהוצאות. (כל הוכיות שמורות לחברת רת"ק בע"מ פקט: 037523311)