

פריסת שבח ריאלי [מיסוי מקרקעין]

שבח ריאלי אצל יחיד מתחייב בשיטה הליניארית, כאשר השבח הריאלי שנוצר עד ל-7.11.2001 מחויב בשיעור המס השולי המרבי, והשבח הריאלי מה-7.11.2001 עד 31.12.11 מחויב במס בשיעור מרבי של 20% והשבח מיום 1.1.12 מתחייב במס בשיעור 25%. האפשרות לפרוס את השבח הריאלי על פני 4 השנים האחרונות משנת המכירה מאפשר למי שחלה עליו מדרגת מס נמוכה ליהנות משיעור מס מופחת. כך, מי שמלאו לו בתחילת שנת המס 60 שנה, יהיה המס התחילי שלו 10%, 14%, 21%. כך, גם מי שלזכותו יתרת נקודות זיכוי יוכל להפחיתן ממס שבח בכ"א מארבע שנות הפריסה.

אמנם, החל משנת 1998, שיעור המס על השבח הריאלי, ללא אישור פקיד השומה, הוא שיעור המס המירבי. עם זאת, ניתן לבקש אישור מפקיד השומה על הקטנת המס לפי שיעור המס המתאים לגבי הכנסות הנישום. מימוש הרווח (השבח) נעשה בנקודות זמן אחת ובשנת מס אחת אף שעליית ערכו של הנכס מתפרסת בדרך כלל על פני תקופת זמן ארוכה. לפיכך, המחוקק התחשב בכך שהשבח מתרכז בנקודות זמן אחת והתיר חלוקת ההכנסה כאילו נוצרה במשך תקופה ארוכה שלא תעלה על 4 שנים¹. סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - **חוק מיסוי מקרקעין**, או **החוק**) מתיר פריסת (חלוקת) השבח הריאלי כאילו נוצר ב-4 השנים האחרונות. סעיף 48א(ה) לחוק קובע:

"(ה) (1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים 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 פסקה 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; לענין פסקה זו -

"**תקופת הבעלות בנכס**" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר³ וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי; "**הכנסה חייבת**" - לרבות שבה;

"**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.

¹ השינוי מ-6 שנות פריסה ל-4 שנות פריסה הוא בתחולה לגבי מכירה שנעשתה לאחר 1.1.98 (תיקון 42 לחוק מס שבח מקרקעין ותיקון 115 לפקודת מס הכנסה) (ס"ח 1648 התשנ"ח, 21.1.98, עמוד 108).

² חישוב הפריסה במס שבח מהווה מקדמה בלבד. ראו סעיף 91(ה) לפקודה הקובע הוראות נוספות לפריסת רווח הון (שבח מקרקעין) ריאלי בחישוב סופי. סעיף 91(ה) הל בכל מקרה מכוח סעיף 48 לחוק. תוקן בתיקון 72 - ס"ח 2324 התשע"ה 47, 6.12.11.

³ יום הרכישה בנכס שהתקבל בירושה ייחשב יום הרכישה של המוריש [החלטת מיסוי 5825/12 מ-20.8.12].

¹(א1) במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי, יחולו הוראות פסקה (1), בשינויים האלה:

(א) השבח הריאלי עד יום התחילה, השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו לא הגיש המוכר בקשה כאמור בפסקה (1);

(ב) חישוב המס ייעשה בהתחשב בשעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב1), וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר וביתרת נקודות הזיכוי שלהם הוא זכאי, כאמור בפסקה (1);

(ג) בשנה שבה נבע הרווח, יחושב המס על חלק השבח המיוחס למכירת הזכות במקרקעין או לפעולה באיגוד מקרקעין, לפי האמור בסעיף קטן (ב1).

(2) התברר לאחר עשיית השומה על פי סעיף 91(ד) לפקודת מס הכנסה שהסכום המגיע על פי אותה שומה גבוה מהמס המגיע על פי סעיף זה, יהיה המוכר חייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לפקודת מס הכנסה על ההפרש שבין המס שהחייב בו על פי פסקה זו לבין המס המגיע על פי סעיף זה לתקופה שמהמועד לתשלום המס על פי חוק זה ועד ליום התשלום."

הפריסה היא לפי תקופה מרבית של 4 שנים או תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן. תחילת התקופה היא בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס בה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי.

חלק השבח הריאלי המתייחס לכל אחת משנות הפריסה יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת מס.

ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס היא זו שנקבעה בשומה הסופית, ואם לא נקבעה כך, לפי המוצהר בדו"ח על ההכנסה שהוגש לאותה שנה. ואם לא חלה חובה להגשת דו"ח משום שהמועד להגשה טרם חלף, תיקבע ההכנסה לפי שנת המס האחרונה שלגביה הוגש דו"ח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי שנת המס המאוחרת.

לתושב חוץ לא תיתן זכות לפריסה בשלב חישוב המקדמה במס שבח, אלא עם הגשת הדו"ח על ההכנסה אצל פקיד השומה.²

הנחיות מס שבח הוסיפו והבהירו³ מספר תנאים נוספים, שכפי הנראה הוחמצו על ידי הממשלה בהצעת החוק.⁴

א. ההכנסה החייבת (לעניין הפריסה) באותן שנים בהן יש הפסדים שוטפים או מועברים תהא אפס ואליה יש לצרף את השבח הריאלי. קרי, לא ניתן יהיה לבצע קיזוז כנגד הפסדים בשנים קודמות.

ב. לא תהיה אפשרות לנצל יתרות נקודות זיכוי, אשר קיזוזן מוגבל למקורות הכנסה ספציפיים (כגון: הכנסה מיגיעה אישית - סעיף 66(ג)(3) לפקודה). אין לנצל יתרת זיכויים אחרים שלא נוצלו, אלא רק את יתרת נקודות הזיכוי שלא נוצלו.

ג. במכירת מספר נכסי מקרקעין שונים בשנה אחת אין לאפשר, ככלל, יותר מפריסה אחת בשנת מס. כן אין לבצע פריסה לגבי שנה אשר נלקחה בחשבון לצורך פריסה של מכירה אחרת. כך לדוגמא, כאשר נעשתה פריסה לשנת 1998 ובשנת 1999

¹ הפסיקה הוספה בתיקון 55 לחוק, ס"ח 2000 התשס"ה 12.4.05, 442. תוקן בתיקון 72 - ס"ח 2324 התשע"ה 6.12.11, 47.

² נראה, שהשטעם להפליה בין תושב חוץ לבין תושב ישראל נובע מהחשש מפני "בריחתו" של תושב החוץ מהארץ ללא השלמת יתרת המס, אם יתברר כך בעת חישוב השומה הסופית. מנגד, אין ספק כי חשש זה יפוג כאשר יגיש תושב החוץ דו"ח על הכנסה לפקיד השומה, לצורך קביעת שומה סופית.

³ הוראת ביצוע מס שבח ומס הכנסה 25/98 מיום 18.10.98.

⁴ ה"ח 2611 מיום 31.3.97, 312.

מבוקשת פריסה נוספת זו האחרונה לא תכלול את שנות הפריסה שנוצלו בחישוב הפריסה הקודמת.¹

עד לתיקון 119 לפקודה² חייבו נוהלי מס הכנסה בהגשת דו"ח על הכנסה את כל מי שבוצעה לו פריסה של השבח הריאלי בפרט וכל מי שבצטקת מס שבת, קיים מרכיב של שבח ריאלי.

לגבי מכירת מקרקעין שנעשתה בשנת 1998, נקבע בתיקון 119 לפקודה שאדם שמכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותו בחוק יהיה חייב בהגשת דו"ח, על פי סעיף 131(א)(5) לפקודה, להוציא מקרים, בהם מדובר בהכנסות פטורות ממס או ששולם מס שבח בשיעור המס המירבי על השבח הריאלי. לכן, בפועל, כל המבקש לפרוס את השבח הריאלי, היות וברצונו להקטין את חבותו במס על ידי שימוש במדרגות מס נמוכות, חייב להגיש דוח לגבי השנים בהן הוא מבקש לפרוס את השבח.

יש לקחת בחשבון שהפריסה לפי חוק מיסוי מקרקעין היא פריסה זמנית בלבד. עם הגשת דו"ח למס הכנסה תיעשה פריסה סופית לפי סעיף 91(ה) לפקודה. סעיף 91(ה) לפקודה חל מכוח סעיף 48 לחוק.

סעיף 91(ה) לפקודה קובע:

"(ה) (1) לפי בקשת הנישום יחושב המס על רווחו ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבה, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי.

הישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח - בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום³ וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידיו.

(2) במכירת נכס שיום רכישתו לפני המועד הקבוע או במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד המקרקעין לפי הענין, היה לפני יום התחילה, יחולו הוראות פסקה (1) בשינויים אלה:

(א) רווח ההון הריאלי עד המועד הקבוע⁴ רווח ההון הריאלי לאחר המועד הקבוע ועד למועד השינוי, יתרת רווח ההון הריאלי לאחר מועד השינוי, השבח הריאלי עד יום התחילה, השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי, לפי הענין, יחושבו כפי שהיו מחושבים אילו לא הגיש הנישום בקשה כאמור בפסקה (1).

(ב) הישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעורי המס הקבועים בסעיף קטן (ב) או בסעיף 48(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שלהן הוא זכאי, כאמור בפסקה (1).

(ג) בסעיף קטן זה, "זכות במקרקעין", "זכות באיגוד מקרקעין", "יום התחילה", "מס שבת", "שבח ריאלי עד יום התחילה" ו"יתרת השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי" ו"יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי" - כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין.

⁴(3) הוראות פסקה (1) לא יחולו על רווח הון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה.

נאמר: "... תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנים...". נראה איפוא שניתן, לפי בקשת הנישום, לפרוס את השבח לשלוש שנים או לשנתיים, כפי שיבחר המוכר מתוך 4 השנים הניתנות לפריסה בהן היו לו ההכנסות הנמוכות ביותר והמסתיימות בשנת המכירה.

¹ נראה, כי במקרה בו מבוצעת פריסה בשנת 1997 ומבוקשת פריסה נוספת ב-1999, אין להחיל את האיטור האמור. זאת, בהנחה שהדו"ח לפי סעיף 131 לפקודה אושר כשומה סופית וכולל בחובו את פריסת השבח לשנת 1997 (הפריסה הראשונה).

² ס"ח 1696 התשנ"ט 30.12.98, 37.

³ יום הרכישה בנכס שהתקבל בירושה יחושב כיום הרכישה של המוריש [החלטת מיסוי 5825/12 מ-20.8.12]

⁴ תחילה מ-1.1.12 על הכנסה שהופקה מיום זה ואילך (תיקון 187 - ס"ח 2324 התשע"ב 6.12.11, 42).

בפסק הדין בעניין **אביגדור בלום**¹ נקבע, שבקשת פריסה במס שבח יש להגיש תוך פרק זמן מוגבל.

קדמה לפסק הדין בעניין אביגדור בלום הייב 12/89 מיום 27.3.89 בעניין בקשה לחישוב מס השבח בפריסה לאחר תום שנת המס. בהוראת הביצוע נקבע שנישום המבקש חישוב של פריסת השבח הריאלי **רק לאחר תום שנת המס** בה נעשתה המכירה והשומה הסופית נקבעה לו לפני תום שנת המס בלי שביקש חישוב בפריסה, אין להיענות לבקשתו לפתיחת השומה לצורך פריסה או זיכויים, אלא יש להפנותו לפקיד השומה לצורך הגשת דו"ח שנתי וקבלת המגיע לו בדרך של פריסה לפי סעיף 91(ה) לפקודה, מעין תחנה סופית שהיה אמור להגיע אליה בלאו הכי.

עולה השאלה, האם יש לראות בשבח כהכנסה ממשית אשר הופקה בשנות הפריסה, שאז יהיה מותר לקזזה כנגד הפסדים, או לפוטרה ממס לפי סעיף פטור.

בפסק דין **בידרמן**² נקבע, כי אין לראות ברווח ההון כהכנסה בשנים נשוא הפריסה, אלא רק לשם החיוב במס על רווח ההון, יש להוסיפו להכנסתו של הנישום באותן שנים. לכן, סיווגו של רווח ההון נשאר כשהיה, ואילו ההוראה מדברת רק על החיוב במס.

מהאמור לעיל ניתן להסיק, כי את מדרגות המס, כמו גם שיעורי המס שיחולו על השבח הריאלי, יש לחשב לפי שנת המכירה. פרשנות זו תואמת את הפסיקה הנ"ל, שכן אין לראות בפריסה כהכנסה לאותן שנים, אלא לשם חישוב המס בלבד. יש לראות את הפריסה כאילו התחייב הנישום בשנת המכירה במס על שבח ההון הריאלי היחסי לכל שנה נשוא הפריסה, כאשר הוא מתווסף להכנסותיו באותה שנה, כאשר כל שנה מהווה הכנסה נבדלת בפני עצמה.

כל שנותר להרהר בו, הוא האם יש לבצע הצמדה להכנסה לגבי השנים נשוא הפריסה בעקבות השחיקה של ההכנסה מאותן שנים. נראה, כי אין הדבר כך, משום שהוראה שכזו לא נמצאת בחוק.

הערה:

ראו הרחבה מ' כהן **דיני מסים** מעמ' 21501 ואילך, והאתר המשפטי **מסטקס**.

¹ ע"א 639/90 אביגדור בלום נ' מנהל מס שבח טבריה, (11.8.96), האתר המשפטי **מסטקס**.

² עמ"ה 16/94 חנניה בידרמן נ' פשמי"ג, פד"א כג 58; האתר המשפטי **מסטקס**.