

**הנושא: פריסה מול מנהל מס שבח מקרקעין לעומת פריסה מול פקיד השומה**

אל מי פונים לבקשת פריסת שבה ריאלית - למנהל מיסוי מקרקעין או לפקיד השומה?

**תשובה****1. הוראת ביצוע 12/89**

בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011 מיום 15.2.11<sup>1</sup> נדון הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה מול מנהל מס שבח מקרקעין לעומת בקשה לפריסת השבח הריאלי מול פקיד השומה.

מכוח סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, פריסת שבח עשויה להתבקש מאגף מיסוי מקרקעין כבר בעת הדיווח על המכירה, כך ששומת מס שבח תוצא מלכתחילה כשהיא מחושבת לפי פריסה. ברם, פריסת השבח יכולה להתבקש גם מפקיד השומה, במנותק משומת מס השבח שמוציא אגף מיסוי מקרקעין, וזאת מכוח סעיף 91(ה) לפקודה.

ודוק. קיים הבדל בתוצאת המס המתקבלת בעקבות עריכת חישוב המס בדרך של פריסה הנערך על ידי אגף מיסוי מקרקעין, לבין תוצאת המס המתקבלת בעקבות עריכת חישוב המס בדרך של פריסה על ידי פקיד השומה. הסיבה להבדל, נעוצה בעובדה שאגף מיסוי מקרקעין אינו מחזיק במלוא המידע המשפיע על חבות המס הסופית שתהיה לנישום בשנת המכירה, כגון הכנסות נוספות, הפסדים וכיוצא באלה וגם חישוב הפריסה נערך שלא על סמך נתונים קיימים, אלא על סמך נתונים חזויים. כך, שהתוצאה המתקבלת מחישוב כאמור, הנערך על ידי מחלקת מיסוי מקרקעין, יכולה שלא להיות תואמת לחבות המס האמיתית שתחול על הנישום.

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 12/89<sup>2</sup>, קבעה כי כאשר מוגשת בקשה לפריסת השבח, היא תוגש ותטופל, ככלל, על ידי אגף מיסוי מקרקעין, אלא אם הוגשה הבקשה לאחר תום שנת המס שבה נערכה המכירה<sup>3</sup>. הוראת הביצוע קבעה, כי במקרה כזה על הנישום להפנות את בקשתו לפריסת השבח לפקיד השומה. בבסיס ההוראה, ניצב הרציונאל לפיו כאשר מוגשת הבקשה לאחר תום שנת המס של המכירה, הרי שלפקיד השומה יתרון על אגף מיסוי מקרקעין, הואיל ובידי פקיד השומה, בניגוד לאגף מיסוי מקרקעין כבר מצוי מלוא המידע הנוגע לשנת המס שבה נערכה המכירה, ועל כן אין טעם בעריכת חישוב על ידי מחלקת מיסוי מקרקעין, הצפוי להניב תוצאה שונה מחבות המס האמיתית.

**2. שינוי הכלל בה"ב 4/11**

במסגרת הוראת הביצוע 4/2011, בוטל הכלל שהותווה במסגרת הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 12/89, לפיו במידה והבקשה לעריכת פריסה מוגשת לאחר תום שנת המס שבה נערכה המכירה, אזי יפנה הנישום את בקשתו לפקיד השומה ולא לאגף מיסוי מקרקעין.

על פי הוראת הביצוע, כל בקשה לפריסת מס שבת, לרבות בקשה שהוגשה לאחר תום שנת המס שבה נערכה המכירה, תטופל לראשונה אצל מנהל מיסוי מקרקעין, והנישום לא יוכל להפנותה לפקיד השומה.

<sup>1</sup> הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2011 מיום 15.2.11, האתר המשפטי מסטקס.

<sup>2</sup> ה"ב מ"ש 12/89 – 27.3.89: בקשה לחישוב מס השבח בפריסה לאחר תום שנת המס, האתר המשפטי מסטקס.

<sup>3</sup> בהתאם לאמור בפסק דין בלום (ע"א 639/90 בלום נ' מנהל מס שבח טבריה (11.8.96)), האתר המשפטי מסטקס.

על פי הוראת הביצוע, הסיבה לכלל שהותווה בהוראת ביצוע 12/89, היתה השוני באופן חישוב המס בדרך של פריסה, בין נוסחת החישוב שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין, לבין נוסחת החישוב הקבועה בפקודה, אשר הביא לכך שהחישוב על פי החוק הביא לתוצאת מס שלא היתה זהה לחבות המס האמיתית שחלה על הנישום. ברם, הוראת הביצוע גורסת שמשעה שבמסגרת תיקון 42 לחוק מיסוי מקרקעין, תוקנה נוסחת החישוב הקבועה בחוק, בהתאם להוראות הפקודה, הרי שחישוב המס בדרך של פריסה שיעשה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, צפוי להניב תוצאה זהה או קרובה למס הסופי שיחול על הנישום בגין כל הכנסותיו, לרבות השבח<sup>1</sup>.

הוראת הביצוע 4/2011 אף מוסיפה, כי המדיניות החדשה להפניית כל הבקשות לפריסה למנהל מיסוי מקרקעין, תהווה פתרון גם למקרים בהם השבח הסופי נקבע על פי החוק לאחר מספר רב של שנים ולאחר דיונים בהשגה, ערר וערעור, כאשר שומות מס ההכנסה לשנת המכירה, התיישנה זה מכבר ולא ניתן עוד לתקנה<sup>2</sup>.

### 3. בקשה לפריסת שבח מקרקעין מפקיד השומה בעקבות הוראת הביצוע

נראה, כי על אף תיקון נוסחת החישוב במסגרת תיקון 42 לחוק מיסוי מקרקעין, צפויה תוצאת המס המתקבלת בעקבות חישוב פריסת שבח המקרקעין על ידי אגף מיסוי מקרקעין, להיות לא מדויקת. על כן, במקרים רבים יעדיפו נישומים להגיש את בקשתם לעריכת פריסת שבח מקרקעין לפקיד השומה ולא למנהל מיסוי מקרקעין.

דא עקא, שמאופן ניסוחה של הוראת הביצוע 4/2011 לעיל נראה כי נשללה מן הנישום היכולת לבחור בין הגשת בקשתו לעריכת פריסה למנהל מיסוי מקרקעין לבין הגשתה לפקיד השומה. יתירה מכך, במסגרת ההנחיות לפעולה שנקבעו בהוראת הביצוע, נקבע כי בקשה לפריסה שתוגש לראשונה לפקיד השומה, תועבר על ידו למשרד מיסוי מקרקעין הרלוונטי.

עם זאת, לאחר שהוגשה הבקשה למנהל מס שבח לפריסת השבח הריאלי והוצאה שומה, אשר משתקפת בשומת מס הכנסה מחושב המס בסופו של דבר לפי השומה האחרונה במס הכנסה תוך הכללת ההכנסות האמיתיות ושיעורי המס בפועל של הנישום.

<sup>1</sup> תוצאת המס של מס שבח מקרקעין בפריסה לעומת מס רווח הון בפריסה שונה. ראו הסבר מפורט ודוגמא בפיסקה 2.4 לעיל.  
<sup>2</sup> בכך מתגברת ההוראה על מגבלת שנות ההתיישנות (6 שנים) שבהחזר מס ששולם ביתר לפי סעיף 160 לפקודה. ראו ו"ע 43263-02-13 זאב ויפה גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין (5.6.14), האתר המשפטי מסטקס, שבו נדחתה בקשת פריסה שהוגשה באיחור למנהל מיסוי מקרקעין.