



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונה ואח' נ' מנהל מס שבח

- | | | | |
|---|---------|----|-------------------|
| 1 | בעניין: | 1. | פטמה חסונה |
| 2 | | 2. | סמיה געסוס |
| 3 | | 3. | הודה אל סעדי |
| 4 | | 4. | נדיה חסונה |
| 5 | | 5. | תדאיה חסונה |
| 6 | | 6. | ג'זאלה חסונה סאלח |
| 7 | | 7. | עדנאן חסונה |

8
9 כולם על ידי ב"כ עוה"ד רון טורקלטהוב
10 מרח' שד' שאול המלך 39, תל-אביב
11 טל': 03-6956792 פקס': 03-6956259

- | | | |
|----|----|------------|
| 13 | 8. | מאלק חסונה |
| 14 | 9. | סירי חסונה |

16 על ידי מנהלי עובון המנוח מוסא חסונה ז"ל
17 באמצעות ב"כ עוה"ד תמר דיין משה ו/או אברהם דיין
18 ו/או רוני שני
19 מרח' אבא הלל סילבר 7, רמת-גן 52522
20 טל': 03-7522544 פקס': 03-7522588

21 - "העוררים"

22 - נ ג ד -

24 **מנהל מס שבח רחובות**
25 ע"י פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)
26 רח' הנרייטה סולד 1, תל-אביב, ת.ד. 33475, 64924
27 - "המשיב"

פסק-דין

30 **צבי פרידמן, רו"ח**

32 **פתח דבר** א.

34 העררים הנדונים עניינם במספר עסקאות למכירת מקרקעין בשנת 2004, אשר לטענת
35 העוררים התקבלו אצלם במסגרת "הסכם חליפין" שנערך ביניהם ובין מורשיהם לבין מינהל
36 מקרקעין ישראל (להלן - "המינהל" או "ממ"י") בשנת 1987, בגין מקרקעין שהתקבלו
37 ממורשיהם בשנת 1954. שאלת פרשנות "הסכם החליפין" הינה השאלה העומדת במרכז ערר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונה ואח' נ' מנהל מס שבח

זה - האם יש לייחס להסכם החליפין יום רכישה חדש של יום רכישה המקרקעין שנתקבלו כחליפין, קרי שנת 1987 (כטענת המשיב), או שמא יש לייחס למקרקעין שנמכרו את יום הרכישה של המקרקעין המוחלפים (המופקעים) (כטענת העוררים).

ב. העובדות הרלוונטיות

1. העוררים הינם יורשיהם של יעקב ומוסא חסונה ז"ל. יעקב חסונה נפטר ביום 3.7.1987 ומוסא חסונה נפטר בשנת 1998. יעקב ואחיו מוסא הינם היורשים של עבד אל חמיד חסונה אשר נפטר ב-24.1.1961.
2. בתאריך 10.8.1954 נערך הסכם בין האפוטרופוס לנכסי נפקדים ורשות הפיתוח לבין עבד אל חמיד המנוח ואחרים (להלן - "ההסכם משנת 1954") (ראה ע/2 ונספח ד' לכתב הערר), לפיו קיבל עבד אל חמיד המנוח מקרקעין חלף אחרים שהיו בבעלותו באזור זה.
3. בתאריך 7.5.1987 נערך הסכם נוסף בין מוסא ויעקב חסונה יורשי עבד אל חמיד לבין ממ"י בשם רשות הפיתוח (להלן - "ההסכם משנת 1987"), לפיו הועברו למדינה המקרקעין שקיבל המנוח עבד אל חמיד בשנת 1954 חלף מקרקעין אחרים שקיבלו יורשי עבד אל חמיד המנוח (ראה נספח ה' לכתב הערר ועוד). עפ"י הסכם זה, (שכותרתו "הסכם חליפין"), יקבלו יעקב ומוסא בנוסף למקרקעין החדשים, גם "תמורה כספית בגין הפרשי הקרקע, בסך של 56,820.25 ש"ח וכן השתתפות המינהל בשכ"ט עו"ד סלטון בסך של 32,650.71 ש"ח, המהווה 2 1/2 אחוזים מסך העסקה, ובסך הכל 89,470.06 ש"ח....".
4. בשנת 2004 בוצעו עסקאות במקרקעין נשוא ההסכם משנת 1987, והשאלה שעולה היא מה הוא יום הרכישה של המקרקעין האמורים

ג. סלע המחלוקת

- שאלת מוחותו של הסכם החליפין משנת 1987 והשפעתו על יום הרכישה של המקרקעין הינה לב המחלוקת שבערר זה.
- לטענת העוררים הסכם החליפין משנת 1987 הינו בחזקת עסקה פטורה ממס ויש לראותה כ"המשך טבעי" להסכם משנת 1954. לפיכך, לטענתם, יום הרכישה של המקרקעין שקיבלו העוררים או יורשיהם בשנת 1987 הינו ביום פטירתו של המוריש עבד אל חמיד חסונה, הוא ה-24.1.1961, אשר קיבל את המקרקעין המקוריים (נשוא ההסכם משנת 1987) בשנת 1954.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

מאידך טוען המשיב, כי הסכם החליפין משנת 1987 היתה עסקה החייבת במס ולפיכך קבע את יום הרכישה לשנת 1987.

מחלוקת זו מתבטאת בעיקר בשיעור מס השבח החל בגין מכירת המקרקעין שהתקבלו לפי ההסכם משנת 1987, האם יחול סעיף 48 א(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה ומכירה) התשכ"ג - 1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") לגבי מקרקעין שיום רכישתם היה עד שנת המס 1960, (או אז יחול שיעור מס של 24% - לפני הפחתת מס בגין הפקעה) כטענת העוררים, או שמא לא זכאים העוררים לשיעורי המס המוטבים, שלפי סעיף 48 א(ד) לחוק, כטענת המשיב. (בפועל קבע המשיב את יום הרכישה ל-1.04.1961 (ראה סיכומי העוררים) ובדרך זו, כך נראה, "ביטל" את שיעורי המס המוטבים).

במסגרת העררים הועלו טענות נוספות בקשר לשווי המקרקעין שנמכרו בשנת 2004, אך אלו ננטשו על ידי העוררים במסגרת הדיון בהוכחות ובמסגרת הסיכומים.

ד. טענות העוררים (בתמצית)

1. ההסכם משנת 1987 הינו הסכם מתקן ומהווה למעשה המשך טבעי של ההסכם משנת 1954. כך עלה גם מהעדויות בפני הועדה של מאלק חסונא אשר ליווה את אביו בעת חתימת ההסכם משנת 1987 ושל עו"ד טורקלטאוב אשר למד, חקר ושמוע עדויות ישירות של מי שעסק בהסכם והיה צד לו.

2. הקרקעות, לפי ההסכם משנת 1954, לא הגיעו כלל לידי משפחת חסונא ולמעשה הופקעו ע"י המדינה. לפיכך חתמה המדינה על ההסכם משנת 1987, שכל כולו מחליף קרקעות מופקעות שהוענקו למנוח עבד אל חמיד, בקרקעות אחרות. הסכם פיצוי קלאסי בגין הפקעת מקרקעין.

3. כפי שעולה מהעדויות ולאור מסמך ע/8 (שאילתא ממס שבח) העסקה משנת 1987 דווחה לרשויות המס בשנת 1992 ולמרות כל זאת לא חויבו העוררים במס. לטענת העוררים מנסה המשיב בערר זה לפתוח באופן עקיף את השומה אשר כבר התיישנה בשנת 1992 ואשר חל עליה השתק פלוגתא.

4. ההסכם משנת 1987, אף שהוא כלל לכאורה גם תמורה כספית, הרי שתמורה כזו לא ניתנה מעולם, מה שמותיר את ההסכם כהסכם של החלפת קרקע בקרקע בלבד (ראה עדות עו"ד טורקלטאוב ומאלק חסונא - פרוטוקול מיום 7.5.2009).

5. למשיב, בהיותו זרוע של המדינה, היתה קיימת היכולת להביא ראיה כלשהי בגין תשלום על ידי ממי"י, ומשלא עשה כך - הרי ברי שלא היה כל תשלום שכזה.

6. המשיב לא סתר את העדויות מטעם העוררים ולא הביא כל ראיה לתמיכה בגרסתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונה ואח' נ' מנהל מס שבח

7. לחילופין, ואף לו תתקבל גרסת המשיב, הרי שהיה עליו לכל הפחות לחשב את המס באופן יחסי, כפי הקבוע בסעיף 32 לחוק מיסוי מקרקעין.

8. יש לשמור על העקרון השולט בחקיקה ובפסיקה הקשורה למיסים לפי המהות, שהינה תכלית הכל ולא הפרוצדורה.

ה. טענות המשיב (בתמצית)

1. טענת העוררים, לפיה ההסכם משנת 1987 מהווה המשך להסכם משנת 1954, אינה מבוססת מבחינה עובדתית, ואף אין בה להועיל לעוררים מבחינה משפטית, שכן ההסכם משנת 1987 הינו תוצאה של מו"מ והסכמה רצונית של הצדדים.

2. גם אם נערך הסכם החליפין משנת 1987 תחת איום בהפקעה, אין בכך כדי להפוך את העסקה לפטורה ממס לפי סעיף 64 לחוק מיסוי מקרקעין. גם הסכם שנערך במועד בו היה ידוע כי הרשות מתכננת להפקיע את המקרקעין, וזאת מכח פרסום הודעה על כוונה להפקיע, לפי סעיפים 5 ו-7 לפקודת הקרקעות, אינו הסכם המוסדר קבלת פיצוי בגין הפקעה. על מנת שמכירה תחשב כהפקעה לצרכי החוק, יש צורך בהשלמת הליך ההפקעה ואין מכירה רגילה, בנסיבות בהן צפויה הפקעה, כדי לזכות בפטור ממס. (נכד נקבע על ידי בית המשפט העליון בע"א 652/76 מלכה זלוסקי - פ"ד לא (2), וראה גם ע"א 64/78 - פלאציו - פד"א 57, ע"א 157/76, בן צבי פד"א ג' 42 ועמ"ש 597/98 ברי צין - מיסים ד"1).

3. גם על פי ההודעות אשר פורסמו ברשומות אשר הוגשו על ידי העוררים (ע/1) תפיסת המקרקעין לא נעשתה בכפיה.

4. באשר לטענת העוררים, לפיה חל השתק, מסיבות שונות ומשונות, על המדינה, הרי שמוטב היה לולא היא היתה מועלית. העוררים לא דווחו על ההסכם משנת 1987 במועד ולדברי עו"ד טורקלטאוב הוא דיווח לראשונה רק בשנת 2003 או 2004 (ראה פרוטוקול מה-7.5.2009). המקור לחוסר במידע כיום, עשרים וחמש שנה לאחר עריכת ההסכם הרלוונטי, הינו זילזולם של העוררים בהוראות החוק ואי-הדיווח על ידם. לו היו העוררים מדווחים במועד, לא היה קושי לברר בזמן אמת את כל טענותיהם לגבי הסכם החליפין, כולל הטענה כי הוא לא יושם, הטענה כי לא שולמו כספים על פיו וכו'.

5. גם אם היתה מתקבלת טענת העוררים, לפיה חלה על המדינה חובה למסות את הסכם החליפין משנת 1987 גם בהעדר דיווח, אין בכך כדי להפוך את השומות נשוא ערר זה לפתיחת שומה, כנטען על ידי העוררים בסיכומיהם.

6. טענה נוספת של העוררים, לפיה ההסכם משנת 1987 הינו הסכם חליפין בכפייה על פי צו של ישות מוסמכת, דינה להידחות על הסף (ראה, בין היתר, עמ"ש 896/89 פרס נגד מנהל מס שבח, פד"א יט' 282).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

1. דיון ומסקנות

1. שני עקרונות יסוד השזורים כחוט השני לאורכו ולרוחבו של חוק מיסוי מקרקעין ועובדות בו כבריח התיכון, הינם העיקרון של צמידות "שווי הרכישה" ל"יום הרכישה" והעיקרון של רציפות המס.

2. "יום הרכישה" קשור קשר הדוק עם "שווי הרכישה". שני מושגים אלו הולכים יחד כתאומים סיאמיים וכך נקבע, בין היתר, בסעיף 21(א) לחוק מיסוי מקרקעין: **"בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שווייה ביום הרכישה על ידי המוכר"**.

וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון בע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נגד נחמן הרשקוביץ וטובה עורשי (פ"ד לט(4) 281) בענין זה, כדלקמן:

"...לאורכו של החוק עובר כבריח התיכון העיקרון של צמידות מועד קביעת השווי ("שווי הרכישה") למועד ביצוע הפעולה ("יום הרכישה"); הסעיפים 17, 21(א), 23 (שבוטל בינתיים), 29 וכמובן סעיף 37, שעליו עמדתי לעיל. על קיומו של עיקרון זה בסעיף 37 לחוק עמד השופט ויתקון בע"א 253/79 [3] הנ"ל, בעמ' 669 באמרו:

"על פי הוראתו של סעיף 26 מצווים אנו לראות את שווי הרכישה של זכות שנרכשה בדרך הורשה כ' שווי ביום הפטירה'. יהיה זה מוזר מאד, אם שווי הרכישה לא יהיה השווי ביום הרכישה אלא השווי של הנכס ביום אחר. כפי שכבר הסברנו, לגבי כל הרכישות שסעיף 37 דן בהן, העיקרון שביסוד השיטה הוא להצמיד את יום הרכישה ליום שהוא רלוונטי לקביעת שווי הרכישה"... (ההדגשות - לא במקור)

3. עקרון נוסף, הקשור אף הוא לעקרון צמידות "יום הרכישה" ל"שווי הרכישה", הינו עקרון רצף מיסוי תקופות השבח.

וכך אומר, בין היתר, המלומד פרופ' אהרון נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין (בסיס המס)" בעמ' 93-94:

"...עקרון חשוב אחר ההולך ומתגבש בפסיקה של בתי המשפט בקשר למס שבח, הינו העקרון בדבר "רצף מיסוי תקופות השבח". עקרון זה אומר כי אין ליצור מצב ששבח שנוצר במועד מסוים לא יובא בחשבון המס, אלא אם כן המחוקק התכוון להעניק לו פטור אמיתי ממס. לענין מס שבח, הדבר החשוב הוא שימור רצף החיוב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

במס במרוצת השנים, כך שלא תברח "תקופת שבח" מהחוב במס. לפי עקרון זה, קביעת גובה השבח שנוצר במכירה מסוימת הינה פחות חשובה מאשר יצירת "פער" ברציפות המס על ידי אי הכללתה של תקופת השבחה מסוימת בחיוב המס. אי הערכה נכונה של שווי המכירה של זכות במקרקעין, בסופו של דבר, תתקן את עצמה במכירות הבאות, אך אי הכללת תקופת שבח מסוימת מהווה הפסד מס תמידי. עקרון רציפות המס מעוגן למעשה בסעיף 21(ב) לחוק, השואף לקבוע את שווי הרכישה של זכות לפי מה שנקבע לענין מס בשח, ולא לפי התמורה ששולמה בפועל. משמעותה של הוראה זו הינה כי את המס יש להטיל לפי השבח כפי שהוא חושב לעניין המס, תוך התעלמות מעובדות המצביעות על נתונים אחרים. עקרון זה מעוגן גם באופי של הפטורים ממס הקבועים בחוק. עיון בסוגי הפטורים השונים מגלה כי המחוקק למעשה אינו מעניק פטור ממס במובן זה שעל אותו "שבח" לא ישולם מס לעולם, אלא שהשפעתו של הפטור הוא "דחיית מס" עד העסקה הבאה החייבת במס. בלשון אחרת, המחוקק מחייב במס את הנישום החייב במס גם על השבח שנתהווה בתקופה בה החזיק נישום אחר שהיה פטור ממס. מכאן עולה כי כל עוד המחוקק לא גילה את דעתו במפורש שהוא חותר לתוצאה שונה, אין לפרש את הפטורים השונים שבחוק אלא על דרך של "דחיית מס", וכי בעסקה הבאה החייבת במס המחוקק משפה את עצמו על הפטורים שנוצלו בעבר...".

לעניין זה יפים גם דבריו של כב' השופט ד. לוי ב.ע.א. 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נגד אברהם, פ"ד לט (2) 96, 101 :

"הדברים כפשוטם מלמדים על כך שבקש המחוקק להטיל מס כל אימת שמתהווה שבח בשל ההפרש שבין שווי המכירה ליתרת שווי הרכישה במכירת זכות במקרקעין: כלומר,....שלא יהיה שבח בעקבות עסקה במקרקעין, שלא ישולם בגינה מס.

אולם לא ניתן להתעלם מהפרק השישי של החוק, העוסק בפטורים ממס ובדחיות מועד תשלומן, ובמיוחד מהסעיפים 62, 63, 66 ו-69 המצביעים על מקרים שבהם, למרות שנעשתה עסקה במקרקעין והוקנו זכויות באותם מקרקעין שנמכרו לאחר, אין עסקאות אלו מלוות בתשלום מס. אמור איפוא שלכאורה יש מקרים בסוג מכירה של מקרקעין, השוברים את רציפות התקופה שבגינה ישלם המס, במובן זה שעל חלק מהשבח בתקופה הנתונה שולם מס ועל חלק אחר לא. בא המחוקק בסעיפים 29 ו-37(1)(37) וביטא את כוונתו כיצד ינהגו במקרים מיוחדים אלה....

המסקנה המתבקשת והעולה מעל פני ההוראות הללו היא, שבמקרים אלה יעשה החישוב בדרך מיוחדת השומרת על הרציפות והשוללות יצירת מצב ששבח שהתהווה בפרק זמן מסוים לא יובא כלל בחשבון בעת חישוב מס השבח בעקבות מכירת הנכס, במכירה היוצרת חבות בתשלום מס"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

- 1 בע"ש 4103/98 גבעת הכרך בע"מ נגד מס שבח רחובות - מסיים יט/6 קובעת ועדת הערר, בין
- 2 היתר, כדלקמן:
- 3 **"...ודוק. מנהל מס שבח מקרקעין אינו יכול להתעלם מעקרון רציפות המס או**
- 4 **להתכחש לו, שעה שיישומו אינו מייטיב עימו ומפחית את המס הנגבה, כשם**
- 5 **שהנישום אינו רשאי לעשות זאת שעה שהדבר מגדיל את נטל המס. עקרון רציפות**
- 6 **המס הינו ניטרלי ועל כן פועלו הוא דו כיווני..."**
- 7
- 8 4. כפי שראינו לעיל בפרק העובדות, בטענות העוררים ובטענות המשיב, קיים ערפול
- 9 מוחלט וחוסר וודאות באשר לנסיבות אי-מיסויה של עסקת החליפין משנת 1987
- 10 וכפועל יוצא השפעת עניין זה על יום הרכישה של המקרקעין נשוא הערר שנמכרו בשנת
- 11 2004.
- 12
- 13 בעוד שהעוררים טוענים כי ההסכם משנת 1987 הינו הסכם מתקן ומהווה למעשה
- 14 המשך טבעי של ההסכם משנת 1954, שכן הקרקעות לפי ההסכם משנת 1954 לא הגיעו
- 15 כלל לידי משפחת חסונא ולמעשה הופקעו על ידי המדינה, וההסכם משנת 1987 הינו
- 16 פיצוי קלאסי בגין הפקעת מקרקעין, הרי שהמשיב טוען שההסכם משנת 1987 הינו
- 17 תוצאה של משא ומתן והסכמה רצונית של הצדדים, וגם אם הוא נערך תחת איום
- 18 בהפקעה, אין בכך כדי להפוך את העסקה לפטורה ממס לפי סעיף 64 לחוק מיסוי
- 19 מקרקעין. לפיכך, לטענת המשיב, ההסכם משנת 1987 יוצר אירוע החייב במס וגם אם
- 20 הסכם זה לא דווח ולא מוסה, אין בו כדי לשנות מהקביעה כי יום הרכישה הינו בשנת
- 21 1987.
- 22
- 23 באשר לטענת חוסר הדיווח, טוענים העוררים כי ההסכם משנת 1987 דווח לשלטונות
- 24 המס בשנת 1992 (ראה ע/8) ולמרות כל זאת, לא חויבו העוררים במס. יתרה מזאת,
- 25 לטענת העוררים, ההסכם משנת 1987, אף שהוא כלל, לכאורה, גם תמורה כספית, הרי
- 26 שתמורה כזו לא שולמה מעולם, מה שמותיר את ההסכם משנת 1987 כהסכם
- 27 מקרקעין גרידא. לצורך הוכחת דברים אלו, העידו בפני הועדה עו"ד טורקלטאוב
- 28 ומאלק חסונא (פרוטוקול מיום 7/5/2009). המשיב, אף שלא סתר את העדויות, ממשיך
- 29 וטוען כי המקור לחוסר במידע כיום, כ-25 שנה לאחר עריכת ההסכם משנת 1987, הינו
- 30 זלוזל של העוררים בהוראות החוק ואי-הדיווח על ידם במועד הינו מקור הקושי
- 31 לבירור בזמן אמת של כל טענות העוררים, כולל הטענה כי ההסכם משנת 1954 לא
- 32 יושם, הטענה כי לא שולמו כספים ועוד.
- 33
- 34 כפי שראינו לעיל, העיקרון השולט בכיפת דיני מיסוי מקרקעין הינו העיקרון של רצף
- 35 מיסוי תקופות השבח, דהיינו, שימור רצף בחיוב במס במרוצת השנים, כך ש"לא
- 36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

- 1 תברח" תקופת שבח מהחייב במס. מעיון ברשימות הפטורים ממס השונים הקבועים
- 2 בחוק מיסוי מקרקעין, עולה כי החוק אינו מעניק פטור סופי ממס אלא מעניק למעשה
- 3 "דחיית מס" עד המכירה הבאה החייבת במס. כל עוד לא גילה המחוקק את דעתו
- 4 במפורש שהוא חותר לתוצאה שונה, יש לפרש את הפטורים ממס על דרך של "דחיית
- 5 מס" (ראה ע"א 1429/98 יהודית למפרט ואח' נ' מנהל מס שבח - מיסים יח/2).
- 6
- 7 עמדתו של המשיב על אי-יישום עקרון רציפות המס גם במקרה דנן מעוררת תמיהה
- 8 מ"קל וחומר, בן בנו של קל וחומר... (זבחים נ, ע"ב), שכן אם בעסקאות הפטורות
- 9 ממס יש ליישם את עיקרון רציפות המס במטרה ש"לא תברח" תקופת שבח מהחייב
- 10 במס, הרי שעל אחת וכמה וכמה שיש ליישם עקרון זה בעסקאות שמסיבות כלשהן,
- 11 מוצדקות או לא מוצדקות, של איחור במועד הדיווח, של מחדלים הן מצד המדינה והן
- 12 מצד הנישום, לא חויבה העסקה במס בנסיבות השנויות במחלוקת וכתוצאה מאי-
- 13 יישום עקרון זה עשויה "לברוח" לה מהחייב במס תקופת שבח מסוימת. לפיכך לאור
- 14 עקרון זה, לא ראוי, במקרה דנן לקבוע את יום הרכישה ושווי הרכישה לשנת 1987,
- 15 שכן קביעה זו תגרום לבריחתה של תקופת שבח של 27 שנים משנת 1961 ועד לשנת
- 16 1987.
- 17 תמהני מה היתה עמדת המשיב לו היה המוריש נפטר 3 חודשים מאוחר יותר (קרי,
- 18 לאחר 1.4.1961) והיורשים לא היו זכאים לשיעורי המס המוטבים שלפי סעיף
- 19 48א(ד) לחוק - האם גם אז היה המשיב מוכן לוותר על עקרון "רציפות המס".
- 20
- 21 אם בנסיבות השנויות במחלוקת, בדעת המשיב לקבוע את "יום הרכישה" לשנת 1987,
- 22 אך את "שווי הרכישה" לקבוע לשנת 1961 (יום פטירת המנוח עבד אל חמיד חסונא)
- 23 וזאת, בין היתר, עקב חוסר נתונים לגבי שווי הרכישה בשנת 1987 (שכן ההסכם בשנת
- 24 1987 לא מוסה) (או לחילופין, לקבוע את יום הרכישה ושווי הרכישה ליום 1/4/1961 -
- 25 ראה סיכומי העוררים - במטרה למנוע את שיעורי המס המוטבים שלפי סעיף 48 א (3)
- 26 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שפעולה זו עומדת בניגוד מוחלט ומפורש להוראות סעיף
- 27 21א) לחוק, הקובע כי יש להצמיד את שווי הרכישה של זכות במקרקעין ליום
- 28 הרכישה, ובניגוד מוחלט לעקרון של צמידות "שווי הרכישה" ל"יום הרכישה", עקרון
- 29 שהוא אחד מאבני היסוד של חוק מיסוי מקרקעין, המוצא את ביטוי הן בגוף החוק
- 30 והן בפסיקת בתי המשפט.
- 31
- 32 באשר לטענת העוררים לפיה קבע המשיב את יום הרכישה ושווי הרכישה שרירותית
- 33 ליום 1/4/1961 (כנראה במטרה למנוע את שיעורי המס המוטבים), הרי שלקביעה זו
- 34 אין כל בסיס חוקי, ומכיוון שכך, יש לדחותה על הסף.
- 35
- 36
- 37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

1 יודגש, המשיב אינו יכול להתעלם מעקרון רציפות המס (ומהיצמדות יום הרכישה
2 לשווי הרכישה) שעה שישומו, כך נראה לי, אינו מיטיב עימו ועשוי להפחית את המס
3 הנגבה, כשם שהנישום אינו רשאי לעשות זאת שעה שהדבר מגדיל את נטל המס. עקרון
4 רציפות המס הינו ניטרלי ועל כן פועלה הוא דו-כיווני (ראה ע"ש 4103/98 גבעת הכרד
5 בע"מ).

6
7 באמרת אגב אציין כי אין כל וודאות שישום עקרון רציפות המס במקרה דנן מיטיב עם
8 העוררים, שכן התעלמות מעקרון זה וקביעת יום הרכישה ושווי הרכישה לשנת 1987,
9 אמנם, מחד גיסא שומט את הזכאות לשיעורי המס המוטבים שלפי סעיף 48 א(3)
10 לחוק, אולם מאידך גיסא, מקנה לעוררים שווי רכישה, חדש, שווי רכישה חדש של
11 שנת 1987, הגבוה כמה מונים משווי הרכישה המקורי בשנת 1954 או 1961.

12
13 לאור האמור לעיל, אין מנוס, לדעתי, מלקבוע במקרה דנן את "שווי הרכישה" ואת
14 "יום הרכישה" ליום 24/1/1961 שהוא יום פטירת המנוח עבד אל חמיד שרכש את
15 הקרקעות בשנת 1954.

ז. סוף דבר

16
17 שני עקרונות היסוד השזורים כחוט השני לאורכו ולרוחבו של חוק מיסוי מקרקעין, שהינם
18 מאבני היסוד של החוק, הינם עקרון "רציפות המס" ועקרון "צמידות יום הרכישה לשווי
19 הרכישה". עקרונות אלה מוצאים את ביטויים הן בגוף החוק והן בפסיקת בתי המשפט.

20
21 לאור עקרונות אלו, אין מנוס לדעתי, מלקבוע את יום הרכישה (ואת שווי הרכישה) במקרה
22 דנן ליום 24/1/1961 שהוא יום פטירת המנוח עבד אל חמיד חסונא.

23
24 אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ולקבוע את יום הרכישה ושווי הרכישה ליום
25 24/1/1961, שהוא יום פטירת המנוח עבד אל חמיד חסונא, ולהשית על המשיב הוצאות
26 משפטיות בסכום של 20,000 ש"ח שישאו ריבית והצמדה מיום מתן פסק הדין.
27
28
29
30
31

32 **צבי פרידמן, רו"ח – חבר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונה ואח' נ' מנהל מס שבח

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר

קראתי בעיון את חוות דעתו של חברי, רו"ח צבי פרידמן.
עיון במסכת הראיות ושמיעת העדים מעלה התנהגות בעייתית של המדינה ואורגניה: האפוטרופוס
על נכסי נפקדים, רשות הפיתוח ומינהל מקרקעי ישראל כלפי המנוח עבד אל חמיד חסונה. תופעה
המלווה באי כיבוד לכאורה של הסכם משנת 1954, אך נושא זה אינו רלוונטי לעניין גביית מס על ידי
רשות המיסים שהוא גוף נפרד של המדינה.

יתכן שהיה מקום לתביעה אזרחית נגד המדינה בנדון, אך נושא זה שוב אינו שייך לענייננו.
נטל ההוכחה בדיני מיסוי מקרקעין חל כעקרון על העוררים, שכן ההנחה היא שכל המידע הנוגע
למקרקעין נשוא העררים המאוחדים מצויה אצל העוררים או בשליטתם.
טענת העוררים שההסכם משנת 1954 (מוצג ע/2 וכן נספח ד' לכתב הערר) לא בוצע מכיוון
שהמקרקעין שהיו אמורים להימסר להם הופקעו על ידי המדינה היא טענה המצריכה הוכחה
בראיות. על העוררים היה להוכיח כי בוצעה הפקעה על פי חוק, כיוון שלא קיימות הפקעה שלא על פי
חוק.

עיון בחומר הראיות מעלה כי לא הומצא כל מסמך בנדון (כגון: הבאת רישומים מילקוט הפרסומים
וכיו"ב).

לטעמי, קשה לקבל את עמדת העוררים לפיה ההסכם משנת 1987 (מוצג ע/3) מהווה המשך להסכם
הקודם משנת 1954 (מוצג ע/2). שכן, כעולה מההסכם עצמו, הוא מבטא הסכמה רצונית של הצדדים
לו לערוך את חילוף המקרקעין ואף מודגש בו מפורשות כי העוררים וחליפיהם הינם בעלי הזכויות
הנמסרות, ובלשון סעיף 2 להסכם: "חסונה מצהיר בזה, כי הוא בעל הזכויות בנכס ג' בהתאם
לזכרון הדברים וכי זכויותיו בנכס הינן חופשיות מכל שעבוד, משכנתא, עיקול או זכות צד ג'".

גם אם הסכם החליפין נערך תחת איום בהפקעה, ואף אם הוא נערך בידיעת הצדדים כי אם הוא לא
יצלח, תופקע הקרקע, אין בכך כדי להפוך את העסקה לפטורה לפי סעיף 64 לחוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן "החוק").

לכאורה, הסכם החליפין אינו הסכם המסדיר קבלת פיצוי בגין הפקעה, אלא לכל היותר, הסכם
שנערך במועד בו היה ידוע כי הרשות מתכננת להפקיע את המקרקעין וזאת מכח פרסום הודעה על
כוונה להפקיע לפי סעיפים 5 ו-7 לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943.
אני מסכים עם ב"כ המשיב כי הליך ההפקעה מושלם רק לאחר פרסום הודעה לפי סעיף 19 לפקודה
הנ"ל, דבר אשר לא אירע בענייננו קודם לחתימה על הסכם החליפין.

כאמור, על פי דין אין בפרסום ההודעות לפי סעיפים 5 ו-7 לפקודה הנ"ל משום השלמה של תהליך
ההפקעה ואף לאחריו. כל עוד לא הושלם הליך ההפקעה מוקנות מלוא הזכויות לבעלים, כולל הזכות
למכור את הנכס. נכון כי גם הרשות שרוצה להפקיע יכולה לחזור בה מכוונתה זה לפי סעיף 14
לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונה ואח' נ' מנהל מס שבח

1 גם טענת העוררים כי העסקה משנת 1987 הינה חליפין בכפיה על פי צו של רשות מוסכמת טעונה
2 הוכחה במסמכים. ראיות לעניין זה לא הומצאו על ידי העוררים.

3
4 העוררים הביאו לעדות שני עדים, אשר אחד מהם, עו"ד טורקלטאוב, מודה כי לא היה שותף
5 למהלכים בשנת 1987 והוא למד אודותיהם משיחות אשר פרטיהם לא נמסרו.
6 העד הנ"ל הינו מנהל העיזבון של המנוח יעקב חסונה בנו של עבד אל חמיד ז"ל ומונה רק בשנת
7 2001. ברור כי כל ידיעותיו הן נלמדות מאחרים שלא באו להעיד או לא יכלו להעיד.
8 גם העד השני מאלק חסונה הוא בנו של מוסה חסונה והוא יודע פרטים רק בקשר להסכם משנת
9 1987. וזאת כתוצאה מכך שהיה מלווה את אביו החולה לפגישות.
10 גם הסתמכות העוררים על פלט (שאילתה) ממשרדי רשות המיסים (מוצג ע/8) לא יכולה לעזור
11 בהרבה. מקובלים עלי דברי העד מיכאל שיבי מטעם המשיב בחקירה נגדית (עמ' 21 לפרטיכל):
12 **"הפלט כאן רשום 27.11.06. זה מתי שהוציאו את הפלט. מה שמעיד שהעסקה נרשמה במחשבי**
13 **מיסוי מקרקעין. בנוסף הפלט לא מעיד מתי נרשמה העסקה במחשבי מיסוי מקרקעין. בנוסף**
14 **הפלט לא מעיד אם העסקה דווחה על ידי אחד הצדדים, או שנודע למנהל מיסוי מקרקעין על**
15 **קיומה והוציא דרישת הצהרה...לנו נודע בעקבות עסקת המכר של שנת 1993 על ההסכם משנת**
16 **1987. הפלט הוא מה-27.11.06."**

17
18 נושא רציפות המס לא הועלה על ידי אף אחד מהצדדים בערר זה, לכן למעשה לא היה מקום
19 לדון בכלל בנושא זה, מכיוון שהוועדה לא צריכה להעלות עניין זה מטעמה.
20 קבלת הערר למעשה נותנת פרס לנישומים שאינם מדווחים על עסקאות שהם עושים, כי בעצם
21 יוצא שמי שלא מדווח על עסקה, נהנה מההפקר בזה שילכו לעסקה הקודמת לחפש שמה את
22 השווי ו
23 יום הרכישה.

24
25 אינני יורד לסוף דעתו של חברי לענין קביעת יום ושווי הרכישה. לא הוכח בבירור כי יש לחזור לשנת
26 1961 כטענת חברי וזאת כיוון שהנסיבות האופפות את ההסכם משנת 1987 לא הובהרו די צרכן.
27 לעניות דעתי יש לקבוע בענייננו את יום ושווי הרכישה למועד חתימתו של ההסכם משנת 1987 ולא
28 כפי שקבע חברי בחוות דעתו.

29
30 לאור האמור לעיל אני סבור שיש לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות.

31
32
33 **דן מרגליות, עורך-דין**
34 **ושמאי מקרקעין**
35 **חבר**

36
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21/07/2010

ו"ע 1091/06 סאקאללה פתחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות

ו"ע 1246/06 חסונה ואח' נ' מס שבח רחובות

ו"ע 1335/06 מאלק חסונא ואח' נ' מנהל מס שבח

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26

כב' השופט יהושע בן שלמה שופט (בדימוס):

לאחר עיון בחומר הראיות, סיכומי ב"כ בעלי הדין וחוות דעתם של חבריי להרכב, אני מצטרף לדעתו של חברי הנכבד דן מרגליות. אף אני סבור כי דין הערר להידחות.

ברצוני להדגיש, כי העוררים לא הרימו את הנטל שרובץ לפתחם. בנסיבות העניין, עיקרון רציפות המס אינו רלוונטי לענייננו שכן, הריצפות נקטעה על ידי עיסקה שנעשתה על ידי העוררים בשנת 1987. עיסקה זו דווחה למשיב באיחור ניכר ומן הסתם אין לעמוד על תוצאות דיווח זה, דבר שעומד בעוכרם.

י. בן-שלמה, שופט (בדימוס)
יו"ר הועדה

לאור האמור לעיל הוחלט ברוב דעות לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות כמפורט בחוות דעתו של חבר הועדה דן מרגליות.

ניתן היום י' אב תש"ע, 21.7.10, בהעדר ב"כ בעלי הדין.

המזכירות תשלח פסה"ד לב"כ בעלי הדין.

צבי פרידמאן, רו"ח
חבר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין - חבר

י. בן-שלמה, שופט (בדימוס)
יו"ר הועדה