



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11297-04-11 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
עו"ד דב שמואלביץ – חבר ועדה
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגלית – חבר ועדה

העורר משה וינברג
ע"י ב"כ עוה"ד גיא וינברג ו/או עוה"ד יערה אברהמי

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב
ע"י ב"כ עוה"ד אורית וינשטיין מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

עו"ד דב שמואלביץ, חבר

רקע עובדתי רלוונטי

1. די"ר משה וינברג (להלן "העורר") היה בעל מניות יחיד בחברת נכסי וין דור (1980) בע"מ (להלן "החברה"), לעת המחלוקת בין הצדדים.
2. בין המועדים 07.1980 – 02.1981 רכשה החברה את זכות הבעלות של 3 דירות אשר הוחכרו ל-999 שנים לדיירים מוגנים. שלשת דירות אלו הינן חלק מבנין אשר בו דירות נוספות.
3. בין המועדים 1991 – 2003, רכשה החברה את זכויות החכירה - אשר במקורן היו ל-999 שנים - מהדיירים בעלי הזכות המוגנת.
4. ביום 09.07.2007 החליטה האספה הכללית של החברה על פירוקה מרצון.
5. ביום 01.11.2007 החליטה אסיפה כללית של החברה להעביר את הבעלות והחזקה בדירות נשוא מחלוקת בערר זה לחזקת העורר.
6. במועד הקבוע בחוק הוגשו מסמכי ההעברה למשיב. במסמכי ההצהרה ביקש העורר פטור מתשלום מס רכישה, בקשה החוסה בצילה של תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה. על פי תקנה זו חברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 11-04-11297 וינברג ג' מנהל מיסוי מקרקעין

1 הנכנסת להליך פירוק רשאית להעביר את נכסיה למי מבעלי המניות ללא תשלום מס רכישה וזאת
2 בתנאי כי הנכס נרכש לפני כניסת תקנות מס רכישה לתוקפן עם פירסומן הרשומות ביום 27.07.1983

3
4 7. ביום 21.04.2008 התקבלה אצל העורר שומה זמנית הפוטרת אותו מתשלום מס רכישה כפי
5 שביקש.

6
7 8. ביום 11.07.2010 התקבלה אצל העורר הודעת תיקון שומה אשר עיקרה מבטל את הודעת השומה
8 הזמנית ומחייב את העורר במס רכישה כמכירת בניין (5%) על סך עיסקה בת 8,576,6000.

9
10 9. העורר השיג על השומה המתוקנת ובמסגרת פגישה עם ב"כ המשיב טען לחוסר בהירות בשומה
11 שמנעה ממנו את יכולתו להתייחס למרכיביה ובעיקר לכך כי זכות הבעלות בנכסים נרכשו ע"י
12 החברה לפני מועד תחולת תקנות מס רכישה.

טיעוני העורר הרלוונטיים

13
14
15
16 העורר במסגרת הערר העלה טיעונים אשר לא נטענו במסגרת הליך ההשגה. ועדת הערר בהחלטת
17 ביניים החליטה להמנע מלדון בטיעונים אלו בנימוק של "הרחבת חזית".

18
19 10. לשון תקנת 27 (ב) הינה כי זכות במקרקעין אשר היתה בבעלותו קודם לתחולת התקנה מקנה
20 פטור ממס רכישה. לא בכדי השתמש מתקן התקנה במינוח בעלות. בנדון שבפנינו זכות הבעלות
21 קדמה למועד תחולת התקנה

22
23 11. אין עיגון בלשון התקנה לצורך בשווי כלכלי לעיסקת רכישת הבעלות או לשווי הכלכלי של
24 העברת בזכות מהחברה לבעל המניות

25
26 12. המשיב הינו חסר סמכות בבואו לשקול שיקולים (שווי כלכלי) שהחוק או התקנה אינם מתירים
27 לה.

28
29 13. השווי הכלכלי של עיסקה אינו עומד במבחן תכלית החק ובעקבותיו התקנה.

30
31 14. הבחנה בין שווי זכות הבעלות וזכות החכירה נכונה על פי החוק לשומות מס שבת. בשומות מס
32 רכישה לא קיימת הבחנה מן הסוג הזה וזכות הבעלות גוברת על כל זכות אחרת בקרקע.

33
34 15. לענין זכאות לפטור ממס רכישה תספיק רכישת אחת מן הזכויות או בעלות או חכירה בכדי
35 לעמוד בתנאי הפטור על פי תקנה 27(ב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11-04-11297 ויגברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

16. לחילופין זכויות החכירה נבלעות בזכות הבעלות הגוברת מהותית על כל זכות אחרת אף אם שווי הבעלות חסר כל ערך.

טיעוני המשיב

17. זכויות החכירה ל-999 נרכשו ע"י החברה אשר פורקה לאחר המועד הקובע לקבלת פטור על פי תקנה 27(ב).

18. זכות חכירה הינה זכות במקרקעין על פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין וזכות זו הינה זכות נפרדת - כ"ח הנושא את עצמו."

19. קבלת כל הזכויות ע"י העורר לעת פירוקה של החברה, אין בה כדי לרפא את המועדים השונים בהם נרכשו הזכויות, באשר חלקן נרכשו לאחר המועד הקובע לקבלת הפטור.

20. שומת מס הרכישה נשוא ערר זה אינה כוללת בחובה את זכויות הבעלות אשר נרכשו לפני מועד תחולת תקנות מס רכישה אלא אך את זכויות החכירה אשר נרכשו אחר תחולת התקנות.

21. סמכות המשיב אינה סמכות טכנית גרידא אלא סמכותו הינה מהותית בהפעילו את שיקול הדעת ביחס למהות הזכות הנעברת לשלבי העברת הזכויות ומועדן.

דיון ומסקנות

22. הדיון בנדון שבפנינו יסודו במחלוקת אחת וממנה נגזרות שאר טענות הצדדים. האם ניתן להפריד בין הזכויות השונות והרבדים השונים הקיימים בכל נכס בהקשר לתקנה הספציפית 27(ב) לתקנות מס רכישה. העורר סבור כי זכות הבעלות - אף אם הינה בעלת שווי אפסי - הינה הזכות המרכזית אשר כל שאר הזכויות נבלעות בה. העורר אף מנסה להשליך יהבו על לשון החוק והתקנה אשר עוסקת בבעלות ונוקטת לשון יחיד. המשיב מנגד סבור כי ניתן להפריד בין רובדי הזכויות השונות וליתן פטור יחסי לזכות אחת ולחייב זכות אחרת.

23. המשיב תומך יתדותיו על סעיף 1 לחק מיסוי מקרקעין וכן על עמ"ש 1076-08 חב' לנד דיבלופמנט נ' מנהל מיסוי מקרקעין. כאמור סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהי זכות במקרקעין. לא בכדי המחוקק הבחין בין זכות בעלות ובין זכות חכירה וכלל את שתי הזכויות הנ"ל בכפיפה אחת - "זכות במקרקעין". המחוקק לא הצריך את שתי הזכויות במצטבר, אלא כל אחת מהן יכול שתקרא זכות בנפרד "בעלות או חכירה". העולה כי למקרא תקנה 27(ב) לאחר שנשתול את הגדרת זכות במקרקעין בתקנה, נסיק כי יש להבחין בפטור המבוקש בין בעלות לבין זכות חכירה ורשאי המשיב להחיל תקנה זו הן על זכות הבעלות והן על זכות החכירה במובחן. העורר בסיכומיו ולעת טיעוניו - בנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11-04-11297 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

קונסטרוקציה משפטית - כי בהיות וזכות הבעלות גוברת על זכות החכירה כי אז יש להתייחס רק לזכות הבעלות ואילו זכות החכירה נבלעת ע"י זכות הבעלות. זכות הבעלות הינה בכירה ביחס לזכות החכירה ולכן נחזור לתאריך רכישת זכות הבעלות באשר זכות החכירה אשר נרכשה במועד מאוחר תבלע ותטמע בזכות הבעלות. העורר נסמך בטיעונו זה על דברי כב' השופט(בדימ.) מצא בע"א 6826/93 הועדה המקומית לתכנון ובניה כפר סבא נ' חייט ואח' כי **"אין כל מחלוקת כי זכות חכירה לדורות אינה שוות ערך לזכות בעלות אלא זכות פחותה מזכות הבעלות"**. העורר כמו"כ נסמך על דברי פרופ' נמדר לפיהם **זכות הבעלות.... מייצגת את הזכות המירבית, הבעלות מקיפה ומקפלת בתוכה את מכלול הזכויות"**. קונסטרוקציה זו ככל שהיא שובת לב, אין בכוחה ליצור נפקות ברת תוקף בנידון שבפנינו, באשר נושא הדיון במובאות הנ"ל אינו עוסק בשינוי מועדי רכישה שונים, והחלת מועד רכישה מוקדם על זכות שנרכשה במועד מאוחר, אך ורק מכח היות זכות הבעלות בכירה - על פני זכות החכירה.

24. העורר מעלה כמו"כ טיעון כי מקום ההבחנה בין זכות בעלות לבין זכות חכירה אינו אלא לעניין מס שבת ולא בעניין מס רכישה. מן המפורסמות ואין כאן מקום לציטוט כי חובה עלינו לקרוא את כלל החוקים ברמת הרמוניה הגבוהה האפשרית. בענייננו עסקינן בהגדרה אשר אינה מופיעה בחוק מתחום אחר ולא בחוק אחר בתחום מיסוי, אלא באותו חוק גופו. החוק נשוא הערר בהגדרותיו, עוסק בהגדרה זו. האם יש דרך אחרת לקרוא את החוק מבלעדי הסתמכות על הגדרת אותו החוק.

25. העולה כי ניתן וראוי להבחין בין זכויות השונות המגולמות באותו נכס ומוצדק להתייחס אל כל אחת מן הזכויות כרובד נפרד, ועומדת למשיב היכולת להחיל את חוקי המס באופן עצמאי על כל רובד באופן עצמאי.

26. המשיב במסכת סיכומיו מסתמך על עמ"ש 1076-08 חב' לנד דבלאופמנט אנשטאלט לעניין האפשרות להפריד בין תאריכי רכישת זכויות שונות. לית מאן דפליג כי אכן פס"ד זה השתמש באותה הבחנה בין תאריכי רכישה שונים ואשר אחת מהן קדמה לתאריך 27.07.1983. אך במובחן מפס"ד זה, אשר עסק ברכישת זכויות חכירה בתאריכים שונים - בענייננו עוסקים אנו ברכישת זכות בעלות אשר אמורה לבלוע את זכות החכירה המאוחרת.

27. המשיב בעדות מר מנחם אודסר ביום 12.05.13 מצהיר באופן ברור כי שומות מס הרכישה נשוא ערר זה לא התייחסו כלל לזכות הבעלות. פרוטוקול 12.05.13 ש' 21-13:

"ש: האם לשיטתכם אין שווי לזכויות הבעלות?

ת: אנו לא שמנו אותן והן לא רלבנטיות לענייננו."

ש: מדוע לא שמתם אותן?

ת: כי הן לא בשומה, השומה היא רק בגין זכויות החכירה שנרכשו לאחר 83."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11297-04-11 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

28. העולה כי המשיב נהג כדין בהבחינו בין הזכויות השונות כבעלות או חכירה ובדק לאור החוק והתקנות כל זכות באופן עצמאי.

29. לו תתקבל דעתי, דין הערר להדחות.

דב שמואלביץ

השופט מגן אלטוביה, יו"ר הועדה

אני מסכים עם חוות דעתם של חבריי לוועדה.

אין חולק כי זכות הבעלות וזכות החכירה הן זכויות שונות ומובחנות זו מזו. לכל אחת מן הזכויות מאפיינים משפטיים שונים ובהתאם היא מעניקה ערך אחר לאותו בה. אכן ניתן לטעון כי זכות הבעלות היא "החכירה" מבין שתי הזכויות, שכן היא לכאורה טומנת בחובה מגוון רחב יותר של הטבות לאותו בה וכוללת אף את ההטבות הנובעות מתוקף זכות החכירה. עם זאת, אין בכך בכדי להוביל למסקנה הנטענת על ידי העורר כי זכות הבעלות "בולעת" את זכות החכירה. הן זכות הבעלות והן זכות החכירה הן מושא להטלת מס שבח ומס רכישה שכן הן מהוות, כל אחת בנפרד, זכות במקרקעין, כמשמעות המונח בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. די בכך אם נדגים כי זכות החכירה הייתה יכולה להיות מועברת למי שאינו הבעלים, כדי לשלול את טענות המערער.

סעיף 1 מגדיר במפורש זכות במקרקעין כ"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים...". מכוח הגדרה זו קובע החוק כי אירוע מס מתעורר הן בהעברת בעלות בנכס במקרקעין והן בהעברת זכות חכירה בנכס במקרקעין. מדובר בשני אירועי מס שונים. לא ניתן לטעון כי מרגע שהועברה הבעלות העברת זכות בחכירה מהווה מעין נגזרת של זכות הבעלות שאינה יוצרת אירוע מס. פרשנות מעין זו שמה לקלס את כוונת המחוקק ומרוקנת מתוכן את הגדרת המונח "זכות במקרקעין". בהתאם, גם אין מקום לטענה המייחסת משמעות אחרת למילים "זכות במקרקעין" המופיעות בתקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974. משקבע המחוקק בגוף החוק הגדרה מפורשת למונח "זכות במקרקעין", הגדרה זו מחייבת בהיעדר קביעה אחרת גם את מחוקק המשנה בהתקינו את התקנות מכוח החוק.

דין הערר להדחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11297-04-11 ויגברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

דן מרגליות, עו"ד ושמואי מקרקעין, חבר

את דעתי באשר לפרשנות תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה הבעתי בחוות דעתי בעניין עמ"ש 1076/08 לנד דיוולופמנט נ. מנהל מס שבח ת"א (פורסם במיסים כח/2 עמ' 246).

לטעמי, אין כל ספק כי התקנה משתמשת במונחים של "בעלות" "זכות" ולא "בעלות במקרקעין או בנכס".

מכאן ברור כי המונח "זכות" כולל את כל הצירופים האפשריים של "זכות במקרקעין" במובן חוק מיסוי מקרקעין. וכל פעם שמעבירים זכות כלשהי צריכים לחפש את מקור רכישתה ההיסטורי.

במקרה שלנו זכות החכירה ל-999 שנה במספר יחידות נרכשה לאחר המועד הקובע בתקנה 27(ב) ולכן תכלית התקנה – לעודד פירוק איגודים- אינה חלה כאן.

אילו העורר היה קונה את זכות הבעלות בכפוף לחכירה יכול היה, ככל הנראה, ליהנות מתקנה 27(ב) הנ"ל. במקרה זה אין כל ספק כי שווי זכות הבעלות היה שואף לאפס!

בנוסף, גישתו של העורר היא לא להגיש שומות עצמיות, אלא הצהרות כחוק. החיסרון בגישה זו הוא שיש לפרט כל העובדות הרלוונטיות למעט אופן החישוב של המס (שזה יסוד חיוני בשומה עצמית).

על העורר היה, לדעתי, לפרט את כל העובדות שיש בהן כדי להשפיע על השווי, חישוב המס וקבלת פטור. זריקת "תפוח האדמה הלוהט" לחיקו של המשיב ללא כל הסבר ממצה בליווי מסמכים יוצרת בעיה של הבנת הנקרא.

מכל מקום גם בשלב ההשגה לא "התנדב" העורר לפרט את העובדות החשובות לדעתו לעניין אופן קביעת השווי והמס.

היה על העורר הסביר לטעון כל הטענות האפשריות הן בשלב ההשגה ולאחר מכן בשלב הגשת כתב הערר כדי לכסות כל נקודת תורפה אפשרית מבחינתו. ציון או שימוש במושג של שמירת הזכות להוסיף טיעונים בשלב מאוחר יותר אינה נוהג רצוי.

אני מצטרף לחוות דעתו של חברי עו"ד שמואלביץ ולהערותיו של כב' יוה"ר הנכבד בדחיית הערר.

הוחלט כדעתו של חבר הועדה דב שמואלביץ לדחות את הערר. העורר יישא בהוצאות המשיב ובכלל זה שכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 25,000 ₪.

ניתן היום, כ"ג תמוז תשע"ג, 01 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

31
32

דן מרגליות, עו"ד,
שמואי מקרקעין
חבר

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר

מגן אלטוביה, שופט

מגן אלטוביה, שופט
יו"ד