



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין 1963 – התשכ"ג

בראשות דוד בר-אופיר ס. נשיא ושופט (בדימוס) - יו"ר הועדה
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר ועדה
צבי פרידמן, רו"ח – חבר ועדה

העוררים
1. שעלים ניהול נכסים
2. רות האוזמן
3. יהודה תמרי
ע"י ב"כ עו"ד כדר משה

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי מפרקליטות מחוז ת"א (אזרח)

פסק דין

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

צבי פרידמן, רו"ח

פתח דבר

א. עניינו של הערר דנן בשומות מס מכירה שהוציא המשיב לעוררים בגין מכירת מקרקעין ברחוב המסגר בת"א, אשר הייתה טעונה אישור של ראש ההוצאה לפועל, והסוגיה שבמחלוקת הינה מהו יום המכירה בעניין זה.

העובדות הרלוונטיות:

1. נכס המקרקעין ברחוב המסגר בתל אביב, הידוע כגוש 7067 חלקה 1, נמכר ע"י שלושת העוררים שבפנינו אשר היו בעלי הנכס, לחברת בני משה קרסו בע"מ (להלן: "הקונה").
2. מכירת המקרקעין הצריכה את אישורו של ראש ההוצאה לפועל (להלן: "ראש ההוצל"פ").
3. לצורך נטילת משכנתא לרכישת הנכס על ידי הקונה, הוגשה בתאריך 31.7.07 בקשה דחופה בהסכמת החייבים (העוררים המוכרים) לאישור הסכם המכר של המקרקעין על ידי ראש ההוצל"פ, לטובת הזוכה בנק הפועלים בע"מ (להלן: "הבנק המלווה").
4. ביום 31.7.07 אושרה הבקשה על ידי ראש ההוצל"פ ונקבעה לביצוע. על אישור החלטת ראש ההוצל"פ להסכם המכר נכתב כי תאריך הביצוע הינו 1.8.07 ותאריך הדפסת ההחלטה הינו 5.8.07.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

5. כמו כן, התקבלו 3 צווי מכר בעקבות בקשות לקבל צווי מכר מכח חוק המכר ע"י כל אחד מהמוכרים, בו אישר ראש ההוצל"פ ביום 9.3.08 כי הזכויות של כל אחד מהחייבים מועברות לקונה כשהן נקיות מכל שיעבוד עיקול וזכות אחרת בהתאם לחוק המכר.
 6. עסקת מכר המקרקעין דווחה למשיב אשר קבע כי יום העסקה הינו יום אישור ראש ההוצל"פ, הוא יום 31.7.07, ועל כן חייבים העוררים במס מכירה בגין מכירת הנכס האמור.
 7. העוררים הגישו השגה על קביעת המשיב וזו נדחתה. מכאן הערר דנן.
- ג. **סלע המחלוקת**
- הצדדים חלוקים בשאלה מהו "יום המכירה", וזאת לאור ביטולו של מס המכירה לגבי עסקאות שנערכו החל מיום 1/8/2007. לטענת העוררים יום המכירה מאוחר למועד ביטול מס המכירה, ואילו לגישת המשיב יום המכירה הוא 31/7/2007 שהינו קודם לביטולו של מס המכירה.
- סלע המחלוקת מתמקד בשאלת פרשנותו של סעיף 19(1) לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, התשכ"ג - 1963 (להלן: "**החוק**" או "**חוק מיסוי מקרקעין**"), הקובע "**יום מכירה**" מיוחד למכירת מקרקעין באמצעות הליכי הוצאה לפועל כיום שבו "**הושלמה המכירה ע"י הרשות המוסמכת לכך**".
- ד. **טענות העוררים (בקצרה):**
1. קביעת "יום המכירה" בהוצאה לפועל לפי המועד בו "הושלמה המכירה" מהווה חריג לכלל הרגיל הקבוע בסעיף 19 לחוק, ובהעדר הגדרה ברורה בחוק מיסוי מקרקעין לשאלה מהו המועד בו הושלמה המכירה, מן הראוי לפנות להוראות הדין הכללי הרלבנטיות לעניין זה (להוראות חוק המקרקעין ולהוראות הדין החלות בענייני הוצאה לפועל).
 2. מכירת מקרקעין בהליכי הוצאה לפועל מסתיימת בעת מתן הצו מכח תקנה 69 לתקנות הוצל"פ, המורה על רישום המקרקעין על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין, כשהם נקיים מכל זכות צד ג' כלשהו. לפיכך, מן הראוי לאמץ את מועד השלמת המכירה לפי תקנות ההוצל"פ לענייננו.
 3. הכרזת הרשם על זהות הזוכה בהתמחרות מכח תקנה 68(ב) לתקנות ההוצל"פ, אין בה כדי ליצור הסכם מחייב, ואף אין בה כדי ליצור וודאות כלשהי באשר לזהות הקונה. שכן, לא מן הנמנע, כי לאחר הכרזת הרשם על זהות הזוכה בהתמחרות יחזור בו הזוכה מהצעתו, או לחילופין, שיחולו שינויים במהות הקונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 09-1284 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

4. העוררים מציינים את פסק הדין ו"ע 3033/04 יצחק אמר נ' מנהל מס שבח, תקליטור מיסים וכן את ו"ע 3168/04 בילו גרדוס בע"מ נ' מיסוי מקרקעין חיפה, (מיסים יט/6), במקרים בהם אושרה עסקה ע"י הוצל"פ/ ביהמ"ש ורק לאחר מכן נחתם הסכם המכר. במקרים אלו קבעה ועדת הערר בחיפה כי יום האישור הוא יום המכירה, על אף שקדם ליום כריתת הסכם המכר הסופי.
5. פס"ד נוסף אליו מפנים העוררים הוא בפס"ד נעמי גלבע (ו"ע 1109/03 נעמי גלבע ואח' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א, מיסים יח/6), בו הסכם המכר נחתם עובר לאישור ביהמ"ש, ונפסק ע"י הועדה כי יום המכירה הינו יום מתן האישור.
6. בשים לב לנוסח סעיף 19(1) לחוק מיסוי מקרקעין, הן להבחנה שבינו לבין לשון סעיף 19(3) לחוק, הן לפרשנות הראויה למונח מועד השלמת המכירה, והן לרציונל האמור לעיל, יום המכירה בעסקה דגן הינו 9/3/2008 – המועד בו ניתן הצו מכח תקנה 69 לתקנות ההוצל"פ שזוהו מועד שבו הושלמה המכירה.
7. לחילופין, טוענים העוררים כי "יום המכירה" הוא יום מועד מסירת ההחלטה לצדדים, ולכל הפחות המועד בו הייתה ההחלטה גלויה לעיונם, שהינו יום ה- 5/8/07, שהרי ההחלטה של הרשם פורסמה לצדדים רק באותו יום. סימוכין לכך, ניתן למצוא בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 ואח' נ' משה סמי ואח' (מיסים כא/ 3 להלן: "הלכת סמי"), וחקשה מהלכה זו של בית המשפט העליון מחייבת את העמדה כי כל עוד החליט הרשם בהוצל"פ, שבינו כדין פקיד השומה לעניין חייב בשומה, והחלטתו נותרה בינו לבין עצמו וטרם הגיעה לידי הנישום. אין מנוס מהמסקנה כי לא סיים את מלאכתו כדין.
8. הוראת הביצוע עליה מסתמך המשיב (ח"ב 25/96) הינה הוראת ניהול פנימית של המשיב, ואין בה כדי לחייב את בית המשפט בבואו לפרש את דבר החוק.
- ה. טענות המשיב (בקצרה):
 1. משילוב החוק והפסיקה למדים אנו כי המועד הקובע לענין מס שבח במכירות בהוצאה לפועל, בדומה לאישור בית המשפט בעסקה עם קטין, הינו המועד בו אישר ראש ההוצל"פ את המכירה. בענייננו, אישר ראש ההוצל"פ את המכירה לקונים ביום 31/7/07, הרי שביום זה נתן לקונים זכות לקבל זכות במקרקעין לכשתושלם המכירה בצו פורמלי (ראה ע"א 507/80 רפלד נ' מנהל מס שבח – פ"ד לו (1) 460; עמ"ש 66/91 מנהל עיזבון המנוח שלמה שאנן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, (מיסים 2/); ובר"ע 2189/04 עו"ד בויאר יעקב כונס נכסים נ' בני מרמלשטיין (פורסם בנבו)).
 2. בהוראת ביצוע 25/96 של שלטונות מיסוי מקרקעין נקבע במפורש כי יום המכירה הוא היום בו הכריז ראש הוצל"פ על זהות הקונה ונתן אישורו לכך (שזוהו היום שבו הושלמה המכירה ע"י הרשות המוסמכת). רוצה לומר, מחוקק המס מכח החוק וחוראת הביצוע על פיו, קבעו דין ספציפי לעניין קביעת יום המכירה בהליכי הוצל"פ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

3. על אף השאיפה להרמוניה חקיקתית בין דיני המס לדין הכללי, הרי שעה שיש דין מיוחד בחוק מס שבח להבדיל מחוק ההוצל"פ, הרי שהוא גובר על הדין הכללי בקובעו יום מכירה השונה מהדין הכללי. לפיכך, לטענת המשיב, אין תחולה לחוק ההוצל"פ בעניינו ואין ללמוד ממנו לעניין יום המכירה, שהוא במקרה דנן ה- 31/7/2007 ומכאן שקמה לעוררים חבות במס מכירה בגין מכירה זו.
 4. אין תחולה להלכת סמך, כטענת העוררים, באשר עניינה מועד המצאת החלטה בהשגה מטעם פקיד השומה, ואילו המקרה דנן עוסק בשאלת "יום המכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין.
 5. מלשונם המפורשת של החוק, ההלכות והוראת ביצוע של שלטונות המס, יום אישור ראש ההוצל"פ את המכר - הינו יום גיבושו של ההסכם בין הצדדים, שעד אז היה בבחינת הסכם מותלה באישורו של ראש ההוצל"פ. השלמתה של ההתמחרות ותשלום התמורה מהווים, לדעת המשיב, את ביצועו של החוזה אשר השתכלל זה מכבר באישור ראש ההוצל"פ.
- 14 **דיון ומסקנות**
- 15
- 16 **המסגרת הנורמטיבית:**
- 17
1. הגדרה למונח "מכירה" לצרכי חוק מיסוי מקרקעין נקבעה בסעיף 1 לחוק כדלקמן:
"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -
(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
(3) הענקתה של זכות להורות על הענקת, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתמוש במקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים;
 2. חקיקה משלימה להגדרה זו מופיעה בסעיף 19 לחוק, שם נקבע ברישא של הסעיף כי "יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד. (ההדגשות - לא במקור).
 3. פס"ד מנחה בנושא זה שניתן ע"י ביהמ"ש העליון הוא ע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים 4/1 אוגוסט) (להלן: **הלכת אלדר שרון**), שם נדרש ביהמ"ש לשאלה מהו "יום המכירה" כאשר מדובר בחוזה ובו תנאי מתלה, ושם קבע ביהמ"ש העליון כי חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו ואין השלכה רטרואקטיבית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

- 1 לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם התנאי המתלה התקיים אם לאו (אם התנאי
- 2 המתלה לא התקיים הרי שיש כאן ביטול מכירה). כמו כן, נקבע כי יום המכירה, לעניין
- 3 חיוב במס שבח, הינו יום כריתת החוזה. יחד עם זאת, נפסק כי לכלל זה ישנם חריגים,
- 4 והדין עשוי להיות שונה מקום בו מדובר בחוזה שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים
- 5 תנאי מסוים, כגון חוזה שקטין צד לו והדורש אישור בית המשפט, חוזה הנערך על ידי
- 6 מנהל עיזבון הכפוף אף הוא לאישור בית המשפט וכיו"ב.
- 7 4. פס"ד אחר מעניין בהקשר זה הוא ע"ש 3035/97 פפו מפעלים בנייה (1982) בע"מ ואח' נ' מס שבח ת"א 2 (פורסם בתקליטור מיסים), שם עלתה השאלה מהו יום המכירה
- 8 בנסיבות של זכייה במכרז. קרי, האם מועד הזכייה במכרז, או שמא נדחה "יום המכירה"
- 9 למועד מאוחר יותר והוא מועד חתימת ההסכם הסופי. ועדת הערר קבעה כי כבר במועד
- 10 הזכייה במכרז מתקיים יום המכירה, שכן במסגרת המכרז עלו רצונות הצדדים לכדי
- 11 הצעה וקיבול המהווים הסכם מחייב.
- 12 5. כאמור, הרישא של סעיף 19 לחוק מתווה ברירת המחל בהעניין קביעת "יום המכירה",
- 13 והוא המועד שבו נעשתה המכירה. החריג לו אנו נדרשים במסגרת ערר זה מופיע בסעיף
- 14 19(1) לחוק, הקובע כדלקמן:
- 15 "1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה
- 16 המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;"
- 17 6. על מנת שנוכל לבחון בהמשך הדיון מהו המועד שבו הושלמה המכירה ע"י הרשות
- 18 המוסמכת לכך, נציין כעת על קצה המזלג את ההוראות הרלוונטיות הקבועות בפרק ד'
- 19 לתקנות ההוצאה לפועל, תש"ס-1979 (להלן: "התקנות"). שעניין עיקול מקרקעין
- 20 ומכירתם.
- 21 7. תחילתו של התהליך מופיעה בתקנה 64, הקובעת כך:
- 22 "עברו שלושים יום מיום הטלת העיקול או שעבר התקופה שנקבעה... והחייב לא שילם
- 23 את החוב הפסוק, יצווה ראש ההוצאה לפועל, לפי בקשתו של הזוכה, על מכירתם של
- 24 המעוקלים, והודעה על כך תומצא לחייב..."
- 25 8. לאחר ההחלטה על מכירת המקרקעין, באה וקובעת תקנה 65 כי "עברו שבעה ימים מיום
- 26 המצאת ההודעה והחייב לא שילם את החוב הפסוק, יצא שמאי מקרקעין מוסמך אל
- 27 המקרקעין המעוקלים ויערוך דין וחשבון..."
- 28 9. נדלג עתה לתקנות 68 ו 69, המפרטות אודות האישורים שייתנו לזוכה ע"י ראש ההוצאה
- 29 לפועל, אולם יצוין כי קודם לכן יש לפרסם מודעה ברבים על מכירתם של המעוקלים,
- 30 ולאסוף את ההצעות לאחר מכן.
- 31 10. תקנה 68(ב) קובעת כי לאחר שנאספו ההצעות כאמור לעיל, "...ראש ההוצאה לפועל
- 32 יחליט סופית בדבר הכרזת הקונה ויתן אישור על כך..."
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ר"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

11. בסעיף קטן ג' נקבע כי "משהוכרז קונה כאמור, יידרש על ידי מנהל המכירות לשלם את יתרת המחיר תוך שבעה ימים מיום המצאת הדרישה לכך.."
 12. סופו של תהליך הכרזת הזוכה והשלמת המכירה בכללותה קבוע בתקנה 69, הקובעת כדלקמן:
 - "הוכרז מציע בקונה ושילם את יתרת המחיר, יינתן לו אישור על כך על ידי ראש החוצאה לפועל; האישור ישמש אסמכתה להעברת המקרקעין על שמו במנקסי המקרקעין."
 14. הואיל ועסקינן בדין הכללי, ונדרשים אנו לבחון מתי הושלמה המכירה נשוא ערר זה, מן הראוי לצטט גם סעיפים רלוונטיים מחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין), המגדירים מתי לפי חוק זה מסתיימת עסקה במקרקעין. נושא זה קבוע בסעיפים 16-7 לחוק, הקובעים כך:
 - "6. עסקה במקרקעין היא הקניה של בעלות או של זכות אחרת במקרקעין לפי רצון המקנה, למעט הורשה על פי צוואה.
 7. (א) עסקה במקרקעין טעונה רישום; העסקה נגמרת ברישום, ורואים את השעה שבה אישר הרשם את העסקה לרישום כשעת הרישום.
 - (ב) עסקה שלא נגמרה ברישום רואים אותה כהתחייבות לעשות עסקה". (ההדגשות - לא במקור).
- תכליתו של סעיף 19(1) לחוק:**
15. התכלית הניצבת בבסיסו של סעיף 19(1) לחוק ברורה, והיא דחיית יום המכירה במכירה המבוצעת באמצעות הליכי הוצאה לפועל, וזאת לאור חוסר הודאות השורר לגבי עצם התממשות העסקה, ונוכח מאפייניו המיוחדים והייחודיים של הליך זה (מכר כפוי), ועל כן דחה המחוקק את יום המכירה במקרים כגון דא למועד בו חדלה מלהתקיים, או למצער הופחתה באופן משמעותי, חוסר הודאות שכן, הכרזת הרשם בהתמחרות (המכירה הפומבית) מכח תקנה 68(ב), אין בה כדי ליצור וודאות מלאה באשר לזהות הקונה, שכן לא מן הנמנע כי לאחר ההכרזה יחזור בו הקונה הזוכה מהצעתו.
 16. למעשה, רציונל דומה קיים גם בהצעת החוק לתיקון מס' 60 לחוק (הצעות חוק הממשלה מיום 18.10.10), שם נכתב בדברי ההסבר בעניין סעיף 19(א3) בעניין זכויות בניה עתידיות כי יש לדחות את יום המכירה, שכן בעסקאות כאלו העובדות אינן ידועות במלואן במועד כריתת ההסכם, ועל כן בנסיבות אלו יש מקום לדחות את יום המכירה על מנת להימנע מגביית מס עודף או בחסר, ולמנוע ככל שניתן חיכוכים בין הנישומים לרשויות המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

מנהל אל הפרט:

- 1
- 2 17. אם כן, הסוגיה דנן תוכרע לאור הפרשנות שתיתכן לדרישה כי המכירה הושלמה, קרי
- 3 האם מועד אישור המכר והכרזה על הקונה ע"י ראש ההוצל"פ מהווה השלמה של
- 4 המכירה, כטענת המשיב, או שמא רק במועד הצו הפורמאלי שמוציא ראש ההוצל"פ
- 5 הושלמה המכירה, כפי שעולה מטענתם העיקרית של העוררים.
- 6 18. למועד בו "הושלמה המכירה" לא קיימת הגדרה בחוק, ולכן נראה כי אין מנוס אלא
- 7 לפנות לדין הכללי הרלוונטי, קרי החוק ותקנות ההוצאה לפועל, וזאת בהתאם לעיקרון
- 8 פרשנות בסיסי והוא עקרון הקוהרנטיות בין מערכות חוק שונות שחלות על אותן נסיבות
- 9 עובדתיות (וראו בעניין זה גם ו"ע 1363/06 רן רונן (פקד) ואח' נ' מנהל מס שבח
- 10 מקרקעין, מיסים כה/3 (יוני 2011) וגם ע"א 489/89 אלדר שרון נגד מנהל מס שבח,
- 11 מיסים 4/1). לפי עקרון זה, יש לפרש מושגים בדיני המס על פי פרשנותם המשפטית בכלל
- 12 ועל פי כללי הפרשנות של המשפט הפרטי והמסחרי בפרט. יתרה מזו, בשורה של פסקי
- 13 דין נקבע כי סטייה מכללים אלה תותר רק אם מהותו של הסדר המס מחייבת זאת,
- 14 ובכך היא יוצרת פרשנות מס עצמאית, החורגת מהפרשנות הכללית (ראו גם ו"ע 1307/07
- 15 חסון אלעזרה נגד מנהל מס שבח, מיסים כב/1).
- 16 19. בהתאם לעקרון זה, הלכו בתי המשפט ויישמו הלכה למעשה את כלל ההרמוניה
- 17 החקיקתית. יפים לעניין זה דבריו של כב' הנשיא ברק (בדימו') בבג"ץ 693/91 ד"ר מיכאל
- 18 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים (פ"ד מז/1) 749:
- 19 "דבר חקיקה אינו עומד בבדידותו. הוא מהווה חלק ממערך החקיקה. הוא משתלב
- 20 לתוכו, תוך שאיפה להרמוניה חקיקתית. 'כל חוק אינו עומד בפני עצמו... החוקים כולם
- 21 מהווים מערכת אחת, והם משתלבים בתוכה אלה באלה, תוך הרמוניה חקיקתית..."
- 22 20. נראה כי ברוח דברים אלו יש לפרש את הוראות סעיף 19(1) לחוק, שכן החוק אינו קובע
- 23 באופן ברור את מועד השלמת המכירה בנסיבות אלו. למעשה, אף דברי המלומדים אינם
- 24 שופכים אור על קושיה זו. כך למשל כותב פרופ' הדרי בספרו "מס שבח מקרקעין" כך
- 25 ב', בעמ' 85:
- 26 "יום המכירה (או הפעולה) במקרה זה (של מכירה או פועלה באיגוד באמצעות הליכי
- 27 הוצאה לפועל – הוספה של) הוא היום שבו הושלמה המכירה ע"י רשויות ההוצאה
- 28 לפועל, ולא בשום מועד קודם לכן" (ההדגשות – לא במקור).
- 29 21. דברים דומים כתב גם המלומד פרופ' נמדר במאמרו "מס שבח ומס עדך מוסף במכירת
- 30 מקרקעין בהוצאה לפועל או בכינוס נכסים", (מקרקעין ח/3 (מאי 2009) עמ' 3):
- 31 "...במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל, יראו את היום שבו
- 32 הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת, כיום המכירה. הסעיף אינו
- 33 נוקט במועד מוגדר בו יש לראות את יום המכירה, אך כוונתו ברורה: הוא רואה כיום
- 34 המכירה את המועד בו כל הליכי ההוצאה לפועל הושלמו ולא נותרו הליכים נוספים
- 35 שיש לנוקטם כדי להשלים את מימוש המכירה." (ההדגשות – לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

22. בענייננו, ישנם מספר נתונים עובדתיים שעל פיהם יישק דבר. בהחלטת ראש ההוצאה לפועל מופיע הן בתאריך הבקשה והן בתאריך ההחלטה התאריך 31.7.07. תאריך הביצוע של ההחלטה הינו ה- 1.8.07, וההחלטה הודפסה ביום 5.8.07. בהחלטה זו מופיעים כאמור פרטי הנכס, פרטי הקונה והתמורה שנקבעה. בד בבד, נקבע כי ראש ההוצאה לפועל יוציא צו פורמאלי בעניין מכירה זו, וזאת לאחר קבלת מלוא התמורה. ואכן במועד מאוחר יותר, ביום 6.3.08 הוציא ראש ההוצאה לפועל החלטה בעניין העברת הזכויות – צו לפי סעיף 34 לחוק המכר.
23. להרחבה בעניין סדרי הדין ותהליך מימוש המקרקעין במכירה במסגרת הליכי הוצאה לפועל, ראו ספרו של המלומד השופט (בדימ') דוד בר-אופיר (כרך א' עמ' 483), שם נאמרו, בין היתר, הדברים הבאים:
"כשהחליט ראש ההוצאה לפועל סופית להכריז את המציע כקונה, והחלטה זו לא בוטלה עקב אי תשלום יתרת המחיר, אין החייב יכול – על ידי תשלום החוב לבטל את זכות הקונה לקבל את העברת הנכס על שמו."
24. בפרק זה בספר ישנה הפניה לע"א 555/71 אמסטרדמר נ' מוסקוביץ פ"ד כו(1), ממנו עולה כי רק לאחר שניתן האישור הסופי לפי תקנה 68(ב) והקונה שילם את יתרת המחיר, אזי יינתן לו אישור על כך חתום ע"י ראש ההוצאה לפועל, קרי אישור לפי תקנה 69. אישור זה ישמש אסמכתא להעברת המקרקעין על שמו.
25. להלן ניתוח נוסף המובא בספרו של המלומד כב' השופט דוד בר אופיר, ונראה כי מיותר לציין את חשיבותו הניכרת בענייננו:
"אישור המכירה מהווה מחסום שמונע מהחייב את פירעון החוב ואת ביטול הליכי המכירה, שכן אישור זה נותן ביטוי משפטי לסיום הליכיו של מכר כפוי. ובמילים אחדות: אין לחייב זכות מוקנית לפרוע את החוב ולהזיז לעצמו את נכס המקרקעין העומד למכירה, לאחר שניתן אישור סופי על המכירה לפי תקנה 68(ב).... מתקין התקנות צופה גם לאפשרות שהקונה לא ישלים את מלוא התמורה שהוא חב בה; ואם חלפה תקופת הארכה והיתרה לא שולמה על ידי הקונה, יחולט העירבון שניתן על ידיו, וראש ההוצאה לפועל יחליט על הכרזת הקונה שהוא המציע שבא אחרי הקונה שלא עמד בתנאי התשלום." (ההדגשות – לא במקור).
26. בעניין מועד העברת הבעלות של שם הקונה, כותב כב' השופט (בדימ') בר-אופיר בעמ' 487 את הדברים המאלפים הבאים:
"נראה כי היום הקובע לעניין גיבוש זכותו של הקונה איננו יום רישום המקרקעין על שמו בלשכת רישום המקרקעין, אלא יום מתן הצו הסופי המיועד לרשם המקרקעין לפי תקנה 69. בכך נבדל מכר כפוי שנעשה על פי חוק ההוצאה לפועל, ממכירה מרצון שנעשית לפי חוק המקרקעין. מכר כפוי מסתיים עם מתן צו אישור המכירה הסופי לפי תקנה 69, בעוד שמכר מרצון שהוא "עסקה במקרקעין" מסתיים עם רישומו בפנקסי המקרקעין. ובמילים אחרות: "עסקה במקרקעין" היא הקנייה של בעלות או זכות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

- 1 אחרת במקרקעין לפי רצון המקנה. עסקה במקרקעין טעונה רישום והיא נגמרת
- 2 ברישום. עסקה שלא נגמרה ברישום רואים אותה כהתחייבות לעשות עסקה. המכירה
- 3 בהוצאה לפועל היא לפי מהותה המשפטית מכר כפוי, ועל כן איננה באה בגדרה של
- 4 "עסקה במקרקעין" ואיננה טעונה רישום לשם השלמתה. העברת הבעלות המלאה
- 5 לקונה איננה מותנית ברישום הנכס על שמו, והבעלות בנכס עוברת במלואה לקונה עם
- 6 מתן הצו לפי תקנה 69. דברים אלה לא נקבעו אמנם בהלכה הפסוקה. אולם, מתוך
- 7 הפסיקה הקיימת בתחום זה, ניתן להסיק כי מציע שהוכרז בתור קונה בהליכי ההוצאה
- 8 לפועל ושילם את יתרת המחיר, זכאי לקבל את הבעלות על הנכס והעברתו על שמו. ואין
- 9 לשלול ממנו זכות זו על ידי תשלום החוב על ידי החייב או על ידי הסדר אחר כלשהו בין
- 10 הזוכה לחייב. זכויות הקונה מוגנות בין אם הוא הזוכה עצמו, ובין אם קונה זר שהגיש
- 11 הצעה רכישה למוציא לפועל בהתאם לחוק....." (ההדגשות - לא במקור).
- 12 עניינו הרואות, כי אליבא דבר אופיר, הזכות של הקונה לקבל את המקרקעין במסגרת
- 13 הליכי הוצאה לפועל איננה מתגבשת במועד רישום זכויותיו בפנקסי המקרקעין, ואף לא
- 14 במועד האישור העקרוני לביצוע המכירה – אלא הזכות מתגבשת ועולה לכדי מכירה של
- 15 זכות במקרקעין במועד שבו הוציא ראש ההוצאה לפועל צו סופי לפי תקנה 69.
- 16 28. אכן, המדובר בחקיקה אזרחית ספציפית בעניין הוצאה לפועל ולא בתחום המס, שהינה
- 17 חקיקה יוצאת דופן לעתים, ובפרט בענייני מיסוי מקרקעין בהם חרג המחוקק ממסגרת
- 18 הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים וחתר לתפישת התוכן הכלכלי של העסקאות,
- 19 אך יחד עם זאת, הואיל ולא נקבעה בחוק הגדרה למועד שבו "הושלמה המכירה" בהליכי
- 20 הוצאה לפועל, אזי נראה כי יש לאמץ את האמור בחוק ובתקנות הנוגעות להליכי הוצאה
- 21 לפועל, ומהן להקיש מתי התקיימה המכירה ומתי נצמחה לקונה זכות לקבל זכות
- 22 במקרקעין. כאמור לעיל, נראה כי בענייננו מועד זה הינו היום בו ניתן הצו הסופי לפי
- 23 תקנה 69 לתקנות הוצל"פ, קרי בחודש מרץ 2008 (לאחר התאריך 31.7.07), ולא קודם
- 24 לכן.
- 25 29. באשר לפסקי דין שהובאו ע"י הצדדים, ברצוני להתייחס למרכזיים שבהם. אציין תחילה
- 26 פס"ד מעניין והוא פס"ד וילר-אייקון (עמ"ש 107/09 וילר אייקון מגדל נ' מנהל מס שבח
- 27 טבריה, מיסים כד/2 אפריל 2010), שאף הוא נסב סביב הטלת מס מכירה בסמוך למועד
- 28 ביטולו של מס זה, נכרת הסכם מכר ביום 16.8.08 שאושר ע"י ביהמ"ש בתאריך 9.12.08,
- 29 אולם ביהמ"ש קבע כי הוא מאשרר החלטה קודמת שלו מיום 12.7.07 (שונתה זהות
- 30 הקונים). הועדה פסקה כי אישור ביהמ"ש כצעד מוקדם עוד בטרם נחתם הסכם מכר
- 31 שהוא עצמו יובא לאישור ביהמ"ש אינו מספיק, שכן הקונה הפוטנציאלי יכול להתחרט
- 32 ולחזור בו מן העסקה. כמו כן, קבעה הועדה כי לא די באישור ביהמ"ש אלא צריך הסכם
- 33 חתום ע"י הצדדים, ובנסיבות אלו מכיוון שנדרש אישור סופי של העסקה, אישור שניתן
- 34 בסופו של יום לאחר מועד ביטולו של מס המכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

30. בניגוד לעמדה שאומצה ע"י הועדה בעניין וילר, הפנו הצדדים את תשומת ליבנו גם
לפסקי הדין בעניינם של אמר ובילו גרדוס (ו"ע 3033/04 יצחק אמר נ' מנהל מס שבח,
פורסם בתקליטור מיסים וו"ע 3168/04 בילו גרדוס בע"מ נ' מיסוי מקרקעין חיפה –
תקליטור מיסים) המדובר היה במקרים בהם אושרה עסקה ע"י ביחמ"ש/הוצל"פ, ורק
לאחר מכן נחתם הסכם המכר. במקרים אלו קבעה ועדת הערר בחיפה כי יום האישור
שניתן ע"י הרשות המוסמכת הוא יום המכירה, על אף שקדם ליום כריתת הסכם המכר.
מבלי להרחיב את הדיבור בעניין זה, אציין מיד כי עמדתי שונה מזו של ועדת הערר
שהכריעה בתיקים אלו, בין היתר מכיוון שבהתאם לעובדות העניין, ביום האישור טרם
נחתם הסכם סופי למכירת המקרקעין, והאישור שנתבקש מביחמ"ש היה אישור עקרוני
לביצוע המכירה. וסבורני כי במועד זה טרם הושלמה מכירת הזכויות במקרקעין. כמו
כן, מטרתו של סעיף 19 לחוק כאמור לעיל הינה לדחות את יום המכר עד שיתקיימו
התנאים הקבועים בחוק, וזאת נוכח חוסר הודאות הקיימות בעסקאות מסוג זה
המנויות בסעיף זה. לדידי כל אלו מובילים למסקנה שונה מזו אליה הגיעה הועדה בפסק
הדין הנ"ל, ונראה כי התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר במקרה הנ"ל שגויה.
31. לגבי פס"ד רפלד (ע"א 507/80 רפלד נ' מנהל מס שבח- פ"ד לו (1) 460), אליו מפנה
המשיב, עיינתי בו בעיון רב, אולם לא עלה בידי להקיש ולהסיק ממנו את מה שמבקש
המשיב. הנסיבות שונות לחלוטין מהליך המכירה ע"י ההוצאה לפועל לו אנו נדרשים
במקרה דנן. דברים אלו יפים גם לגבי פס"ד שלמה שאנן (עמ"ש 66/91 מנהל עיזבון
המנוח שלמה שאנן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים / 2), ופס"ד בוואר (בר"ע
2189/04 עו"ד בוואר יעקב כונס נכסים נ' בני מרמלשטיין (פורסם בנבו) אליהם מפנה
המשיב.
32. יצוין כי בהצעת החוק לחקיקת סעיף 19 (1) לחוק (פורסם בקובץ הצעות חוק מס' 525
ביום 18/6/62) הופיע הנוסח שלהלן: "יום המכירה לעניין חישוב השבח והמס- במכירה
באמצעות הליכי הוצאה לפועל- היום שבו הודעה הרשות המוסמכת לכך לרשם
המקרקעין לרשום את המכירה", ואולם בנוסח הסופי של סעיף 19(1) לחוק
נקבע: "...היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך".
נדמה כי נוסח סופי זה של החוק נועד לדחות את יום המכירה אף מעבר ליום שבו
הודיעה הרשות המוסמכת לרשם המקרקעין לרשום את המקרקעין ע"ש הקונה ויתכן
אף למועד שבו רשם המקרקעין רשם את העסקה, שכן במועד זה הושלמה המכירה כפי
שנקבע בסעיף 7 לחוק המקרקעין. לו ביקש המחוקק לקבוע את "יום המכירה" כיום
שבו הכריז ראש ההוצל"פ על זהות הקונה (כאמור בתקנה 68 (ב) לתקנות ההוצאה
לפועל) (כפי שטוען המשיב) היה צריך לומר זאת במפורש כפי שקבע כך בסעיף 19 (3)
לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ר"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

33. יתירה מזו, קביעה כי מועד ההכרזה על זכות הקונה הוא יום המכירה אינה מגשימה את תכלית החוק, שכן מועד זה היה נקבע כיום המכירה גם אלמלא נקבע תחריג שבסעיף 19(1) לחוק, היות וזו ברירת המחדל שקובע החוק וכפי שהתווה ביהמ"ש העליון בהלכת אלדר שרון, שכן במועד זה ישנם הצעה וקיבול ע"י הצדדים לעסקה, באופן דומה למועד זכייה במכרז כפי שאירע בפס"ד פפו (ראו לעיל), וזאת חרף העובדה שטרם נכרת ההסכם הסופי. במקרה של מכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל פני הדברים שונים בתכליתם, ונראה כי המחוקק שאף לדחות את יום המכירה למועד בו חסתימו כל ההליכים הנדרשים בהתאם לחוק ותקנות ההוצאה לפועל, שכן במועד זה התפזר הערפל סביב התקיימות העסקה ודה פקטו הושלמה העסקה.
34. לעניין הוראת הביצוע אליה מפנה המשיב, הרי שמדובר בפרשנות בה נוקטת רשות המיסים, ואין בה כדי לחייב אלא את עצמה (אם בכלל) וביהמ"ש רשאי אפוא לנקוט בפרשנות שונה מזו שנקטת על ידה (ראו בעניין זה למשל נמדר בספרו מס הכנסה, מהדורה שניה ע' 27 וכן עמ"ה (ח"י) 138/00 שמואל (ואסתר) מנו נ' פקיד שומה חיפה, פורסם בתקליטור מיסים). דברים דומים נאמרו גם ע"י הנשיא (בדימוס) אהרון ברק בספרו פרשנות במשפט, בעמ' 761 ובעמ' 798-797: "בפרשנותו של החוק יפעל השופט על פי שיקול דעתו. במסגרת זו הוא אמנם לא יתעלם מהשקפת המנהל בדבר הפירוש, אך גם לא יוותר על פירושו שלו לטובת פירוש אחר שלא נראה לו, רק משום שפירוש אחר זה הוא של המנהל".
- ראו גם רע"א 3527/96 אקסלברד ואח' נ' מנהל מס רכוש - אזור חדרה, פ"ד נב (5) 385 שם נאמרו, בין היתר, הדברים הבאים: "אין בפרשנות של המשיב כדי להטות את הכף או להוות שיקול מכריע....."
35. באשר לשאלה מהו יום המכירה בענייננו מבין אלו שהועלו ע"י העוררים (ובעיקר לגבי התאריכים 6/3/08, 9/3/08, 10/3/08), נראה כי אין צורך בהכרעה בעניין זה, שכן ההכרעה ביניהם חסרת משמעות. ועל כן אף את הדיון בנושא תחולתה של הלכת סמי (ע"א 1857/05) במקרה דנן, נראה כי אין בה כל עניין.
36. לאור כל זאת, נראה כי הצדק הינו עם העוררים, ויום המכירה במקרה דנן הוא המועד שבו הוצא צו סופי למכירה לפי תקנה 69, היינו לאחר התאריך 31.7.07, ועל כן אין להטיל מס מכירה על בגין עסקה זו.
37. במאמר מוסגר מן הראוי לציין כי מס מכירה הינו מס עקיף, היוצר הכבדה על הפעילות העסקית והכלכלית במשק, שכן מס זה אינו מוטל על רווח, ולכן יש לפרש בצמצום את היקף תחולתם (ראו בעניין זה ר"ע 1380/00 אשד איילון יזום בניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, מיסים כג/2).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

ו'ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

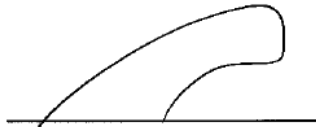
סוף דבר

סעיף 19 (1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע חריג לכלל הרגיל של "יום המכירה", במכירת מקרקעין באמצעות הליכי הוצאה לפועל, וקובע כי יום זה הינו היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך. התכלית הניצבת בבסיס של קביעה זו ברורה, והיא דחיית יום המכירה במכירה המבוצעת באמצעות הליכי הוצאה לפועל, וזאת לאור חוסר הודאות השורר לגבי עצם התממשות העסקה ונוכח מאפייניו המיוחדים והייחודיים של הליך זה.

מכירת המקרקעין בהליכי הוצאה לפועל מסתיימת בעת מתן הצו מכח תקנה 69 לתקנות הוצ"פ, המורה על רישום המקרקעין על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין, כשהם נקיים מכל זכות צד ג' כלשהי, שכן מועד זה הינו המועד הקובע שבו התגבשה זכותו של הקונה על המקרקעין שרכש. משכך הם פני הדברים, הרי מועד זה בעניינו הינו ה- 9/3/2008, שהינו מאוחר למועד ביטולו של מס המכירה (שבוטל לגבי עסקאות החל מה- 1/8/2007).

אין בפרשנות אותה נוקטת רשות המיסים בהוראת הביצוע 25/96 כדי לחייב את בית המשפט בבואו לפרש את דבר החוק.

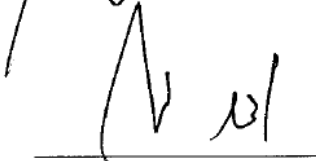
אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר. כמו כן, הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות משפטיות וכל צד יישא בהוצאותיו הוא.


צבי פרידמן, רו"ח - חבר

דוד בר-אופיר, שופט וסגן נשיא (בדימוס):
אני מסכים.


דוד בר-אופיר, שופט - יו"ר

נדב הכהן, רו"ח:
אני מסכים.


נדב הכהן, רו"ח - חבר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 אוקטובר 2011

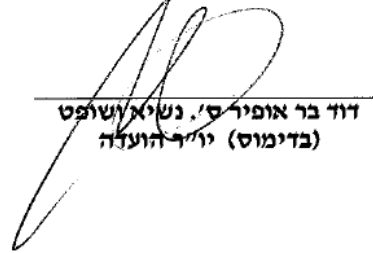
ו"ע 1284-09 שעלים ניהול נכסים ואח' נ' מס שבח ת"א 1

אשר על כן הוחלט כאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן - חבר הועדה.

ניתן היום, י"ג בתשרי תשע"ב, 11 באוקטובר 2011, בהעדר הצדדים.


נדב הכהן, רו"ח
חבר ועדה


צבי פרידמן, רו"ח
חבר ועדה


דוד בר אמיחי ס', נשיא/נשיפת
(בדימוס) יו"ר הועדה