



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

לפני:
ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:
כבוד השופטת (בדימ') רות שטרנברג אליעז, יו"ר
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות, חבר
רו"ח צבי פרידמן, חבר

בענין:
1. אילנה גוטצייט
2. זואי גוטצייט
ע"י ב"כ עו"ד שי עינת
העוררות

- נ ג ד -

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א
ע"י עו"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פ ס ק - ד ין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

א. תען: דות הרלוונטיות

1. ביום 2.12.2007 מכרה עוררת מס' 1 (להלן - "אילנה") לה"ה מוטלק חכים ועדס גימאל (להלן "הרוכשים") 34% מהמקרקעין הידועים כחלקה 67 בגוש 7226 (להלן "חלקה 67"), המהווים שטח של 55.76 מ"ר. באותו מועד מכרה עוררת מס' 2 (להלן "זואי") לרוכשים 20% מחלקה 67 המהווים שטח של 32.8 מ"ר ובנוסף 14% (מלוא זכויותיה בחלקה זו) מהמקרקעין הידועים כחלקה 66 בגוש 7226 (להלן "חלקה 66"), המהווים שטח של 56.6 מ"ר, כל זאת בתמורה כוללת של \$ 420,000.
2. הזכויות בחלקה 67 נרכשו ע"י גבי אסתר כהן (אמה של אילנה), בתאריך 21.6.1987 תמורת הסך של \$ 32,500, ובתאריך 20.8.2007 הועברה על ידה לעוררות בהעברה ללא תמורה, בהתאם להעברה הני"ל בבעלות אילנה 52% מהזכויות בחלקה 67, ובעלות זואי 48% מהזכויות בחלקה 67.
3. ביום 28.11.2006 רכשה זואי יחד עם ה"ה עמיאל גדי ושרון שי (להלן "גדי ושרון") את הזכויות בחלקה 66. בהתאם להסכם המכר גדי ושרון זכאים להירשם כבעלים של 43% מהזכויות כל אחד וזואי זכאית להירשם כבעלים של 14% מהזכויות. התמורה בגין הזכויות בחלקה כולה הייתה בסך של \$ 430,000.
4. החלקות 65 עד 67 לא מאוחדות למגרש אחד.
5. בהסכם המכר מיום 2.12.2007 באו לידי ביטוי מספר עובדות שאינן שנויות במחלוקת:
 - (א) החלקות 65 עד 67 עתידות להיות מאוחדות למגרש אחד ועליו ייבנה בנין מגורים אחד.
 - (ב) קיים הסכם שיתוף בין אילנה וזואי לבין גדי ושרון אשר דווח לרשויות המס, בו נקבע, בין היתר, כי לזואי ואילנה תיחודנה ארבע דירות שלמות. (הסכם זה צורף



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 1290-09 ג'09 צייט ואה' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

לבקשה מטעם המשיב לשמיעת עדים ומשיב ציטט ממנו בהרחבה ללא התנגדות מצד ב"כ העוררות).
(ג) על פי טבלת האיזון שנערכה ע"י השמאי ערן לס, ושהעתקה צורף להסכם השיתוף, נקבע כי זכויות זואי ואילנה בכלל המגרש המאוחד הוא 56.24%.

ב. סלע המחלוקת

העניינים העומדים למחלוקת בין הצדדים הינם כדלקמן:

(1) ייחוס הממכר

זואי טוענת כי מכרה את מלוא זכויותיה בחלקה 66 (14%) ו-20% בחלקה 67. כוונת הצדדים לדעת העוררות הייתה למכור את הזכויות הבלתי מסוימות בחלקות 66 ו-67 ולא את הזכויות הבלתי מסוימות במגרש המאוחד העתידי, היות והללו לטענתן אינן בנמצא עדיין.

(2) פריסת מס השבח

העוררות טוענות כי פריסת השבח מכח סעיף 48א(ה)(1) לחוק המיסוי אפשרית לתקופה של ארבע שנות מס והן 2004-2007, היות שהן נכנסות לנעלי הגב' אסתר כהן לכל דבר ועניין. בעוד שהמשיב סבור כי "תקופת הבעלות" היא מיום העברת הקרקע ללא תמורה מהגב' אסתר כהן.

ג. טענות העוררים (בתמצית)

לעניין ייחוס הממכר לזואי

1. המשיב בהחלטתו התייחס לממכר של זואי כ"זכויות קרקע לדירות מס' 7 ו-8 כולל מחסנים וחניות צמודים המפורטים בטבלת האיזון", יחידות אלה הן תוצאה של איחוד חלקות. האיחוד טרם נולד וטרם בוצע.
2. לטענת המשיב "זואי מוכרת חלקים מכל אחת מהחלקות, בהתאם לאמור בסעיף 22 לחוק, שווי הרכישה במכירת חלק במקרקעין הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות". בהתאם לעמדתו זו של המשיב, יוחס שווי הרכישה של החלקים הנמכרים על ידי זואי, לפי היחס שבין השטח שנמכר לבין שטח המגרש המאוחד (איחוד חלקות 66 ו-67). העוררות חולקות על עמדתו זו של המשיב, שכן יש בה משום עיוות כוונת הצדדים והתוכן הכלכלי של הסכם המכר. העוררות מכרו זכויות בחלקות מסוימות, ולא קרקע ליחידות ספציפיות. הסכם השיתוף ו/או הסעיפים בהסכם המכר שמבטאים את הזכויות כיתידות העתידות להיבנות על הקרקע, נכתבו לשם נוחות הצדדים ולשם הבהרת הזכויות הנמכרות ביחס לרכוש המשותף.
3. בנוסף בסעיף 4.2 להסכם המכר המתחייב המוכר "להעביר ולרשום על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין את הממכר בדרך של העברת 68/100 חלקים..." ראייה נוספת לכך שכוונת הצדדים הייתה למכור חלקים מהמקרקעין ולא דירות.

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

4. הסכם שיתוף בין בעלי כל החלקות, אשר מבטא את הזרדך לשימוש במקרקעין שבבעלותם המשותפת בעתיד, הוא הסכם אובליגטורי, ואין ביכולתו לקרקע את המצב התכנוני בשטח, כפי שהוא בא לידי ביטוי במרשם המקרקעין. מה גם שהוא טעון פעולה של איתוד חלקות.
5. לטענת העוררות יש לוודא כחלק אינטגרלי מהפירוש התכליתי הניתן להוראת סעיף 22 – כי תינתן לנישום הזדמנות ואפשרות להוכיח את שווי העסקה של החלק הנמכר בפועל, בטרם תיושם על העסקה הנוסחה הכללית הקבועה בסעיף 22 הנ"ל לפי יחס של שטחים.
6. במקרה דנן, יש בידי הנישום להוכיח את שווי הרכישה של החלק הנמכר בפועל.
7. המשיב מתייחס להסכם השיתוף כאילו הוא חזות הכל, ובאחת שומטת את הענין הקניני.
8. אם כוחו של הסכם השיתוף הוא כה עצמתי כטענת המשיב, מדוע לא הוציא המשיב דרישה לפי סעיף 82 לכל בעלי הקרקע – אנא דווחו על הסכם השיתוף. לטעמי המשיב סיווג מחדש את כל העסקה וזאת עשה לפי סעיף 84 לחוק המיסוי ועליו נטל ההוכחה.

לענין פריסת השבח

1. האם למוכרות תקופת הפריסה מצטמצמת לזמן שמיום העברת הנכס במתנה בפועל ועד יום המכירה? או מקבל המתנה נכנס לנעלי המעביר גם ביחס לביצוע הפריסה. לדעת המשיב הפריסה אינה אפשרית היות ותקופת הבעלות מתחילה באותה שנה שבה הועברה הבעלות.
2. הכרה ביוורש כ"נכנס לנעלי המוריש" (וקל וחומר לגבי העברה ללא תמורה בין קרובים), שומרת על עקרון רציפות המס ומקבלת עיגונים רבים בחוק המיסוי.
3. תכלית הפריסה הינה שמי שאין לו הכנסות אחרות, או שהכנסותיו נמוכות יחסית, ויש לו שבח שהוא אירוע חד פעמי באופיו, עלול להיפגע אם השבח הריאלי בשנת המכירה יחויב בשיעור העולה על מס ההכנסה השולי של הנישום בשנים האחרונות.
4. התקופה בת ארבע השנים שנקבעה בחוק לביצוע פריסה גורמת לפגיעה בנישום, שבהחלט ייתכן שתקופת ההתעשרות ארוכה הרבה יותר. ולכן יש להכיר גם בתקופה בה הייתה הבעלות בידי נותן המתנה כחלק מתקופת הפריסה.

טענות המשיב (בתמצית)

לענין ייחוס הממכר

1. העוררות מתעלמות מחוזה השיתוף שנחתם ב-9.1.07 ומטבלת האיזון מה-10.1.07.
2. העוררות סבורות בטעות שסעיף 22 לחוק המיסוי לא חל כאן. בטענתו זו הוא מתריג עצמו מפסיקה של בית המשפט העליון.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

3. להסכם השיתוף אין רק משמעות של זכות אובליגטורית גרידא, אלא מה שנעשה כאן הינו חלוקה של ממש בין בעלים במשותף. יצוין כי הסכם השיתוף מעולם לא הוצהר לרשויות. גם העברת זכויות כפופה להוראות הסכם השיתוף.
4. קשה מאד לייחס את השטח של היחידות שקנו הרוכשים דווקא לאותו חלק בחלקות 66 ו-67, כי הבנין נבנה במשותף על כל החלקות.
5. בהסכם השיתוף כל הבעלים, של שתי החלקות, מחליטים לא רק לפעול ביחד לאיחוד החלקות ולבנות מבנה בן 8 יחיד וכל מה שמתווסף לזה, הם גם ממשיכים ומצרפים לו את חווח"ד של השמאי לס, שהתקבלה, שמחלקת את יחידות הדיור בין כל השותפים. ההסכם הנדון רחב הרבה יותר מהסכם שיתוף בעלמא. גם תקופת ההסכם אינה מוגבלת ויש סעיפים המדברים על מקרה שמישהו ירצה להעביר זכויות. הכל בכפוף להסכם השיתוף.
6. גם טבלת האיזון שצורפה להסכם מצביעה על כך שבסוף הדרך יש חלוקה שהיא מהותית: אילנה מקבלת 2 יחיד מס' 4 ו-8 וזואי מקבלת את יחידות 2 ו-4.
7. כל התחשיב שערכו העוררות אינו מדויק כלל. החלקות 66 ו-67 אינן זהות ולא צויין בכל מקום שיש חלוקה שונה של הדירות. לפי טבלת האיזון לזואי יש יותר זכויות מאילנה בקרקע. לזואי יש כ-30% ולאילנה כ-25% מסך השטח המשותף.
8. לפי פסיקה של בית המשפט העליון יש ליישם על מקרה כזה את סעיף 22 לחוק.

לענין פריסת השבח

1. החוק קובע בסעיף 48 את הכלל מתי ניתן לפרוס את השבח, וקובע שמדובר בתקופה שאינה עולה על ארבע שנים או על תקופת בעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן.
2. העוררות טוענות שיש ליישם את עקרון רציפות המס, ומתייחס לסעיפים 29 ו-37 לחוק המיסוי, שמדברים על השווי ביום המכירה, אבל, בסעיף 48 עצמו יש הגדרה מיוחדת וספציפית מה היא תקופת הבעלות בנכס. המחוקק בחר שלא להחיל על סעיף 48 את אותם הכללים הרחבים ואת השוני שמדובר בהעברה ללא תמורה או עם תמורה.
3. כאשר הגב' זואי קיבלה את אותם מקרקעין באותה שנת מס בה נמכרו אין להתיר פריסה.

ה. דיון ומסקנות

ביחס לייחוס הממכר

1. הדין הרלוונטי לנושא בו עסקינן בא לידי ביטוי בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין שבת (ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן חוק המיסוי) שכותרתו "שווי הרכישה במכירת חלק בלתי מסוים".



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 99-1290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

"שזוי הרכישה במכירת זכות בחלק מסוים או בלתי מסוים במקרקעין הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות"

ובנוסף יש רלוונטיות בענייננו גם לדין החל על "הסכמי שיתוף במקרקעין" והוא פרק ה' לחוק המקרקעין, תשכ"ט – 1969 (להלן "חוק המקרקעין") שכותרתו "שיתוף במקרקעין".

להלן נוסח מספר סעיפים שיש להם השלכה לעניין נשוא הערר:

"בעלות משותפת במקרקעין

סעיף 27. מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם.

הסכם שיתוף

סעיף 29. (א) הסכם בין השותפים בדבר ניהול המקרקעין המשותפים והשימוש בהם ובדבר זכויותיהם וחובותיהם בכל הנוגע למקרקעין (להלן – הסכם שיתוף) ניתן לרישום, ומשנרשם, כוחו יפה גם כלפי אדם שנעשה שותף לאחר מכן וכן כל אחד אחר.

הזכות לתבוע פירוק שיתוף

סעיף 37. (א) כל שותף במקרקעין משותפים זכאי בכל עת לדרוש פירוק השיתוף.

(ב) היתה בהסכם השיתוף תניה השוללת או מגבילה את הזכות לדרוש פירוק השיתוף לתקופה העולה על שלש שנים, רשאי בית המשפט, כעבור שלש שנים, לצוות על פירוק השיתוף, על אף התניה, אם הדבר נראה לו צודק בנסיבות הענין.

2. הסכם ניהול ושימוש במקרקעין משותפים אינו בהכרח הסכם קנייני, מכיוון שהוא חייב להיות מוגבל בזמן ומכיון שכך, רשאי בית המשפט לשנותו.

במקרה שלנו אוזכרו "חוזה השיתוף" מיום 9.1.2007 (להלן "הסכם השיתוף") שכותרתו "חזוה" וכן "טבלת איזון" לגבי חלקות 66 ו-67 בגוש 7226 שנערכה ע"י השמאי ערן לס מיום 10.1.2007 (להלן טבלת האיזון") בהסכם המכירה נשוא הערר. מסמכים אלה צורפו לערר רק ביום 16.6.2011 בבקשה של המשיב לשמיעת עדים וצוטט מהם בהרחבה ביום 5.2.2012.

אמנם צודק ב"כ העוררות כי לא בוצע איחוד חלקות כמתואר בהסכם השיתוף, אך בחינת כל הוראות הסכם השיתוף מעלה כי מדובר בהסכם חלוקה קבוע ולא זמני המחלק את הבנין שיבנה על החלקות המאוחדות בעתיד בין יחיד הסכם השיתוף.

3. להלן מספר מובאות המחזקות את היות הסכם השיתוף בעל אופי קבוע ומטרתו חלוקה ברורה של כלל הזכויות בין הצדדים לו:

כך ראה:

ב"הואיל" הרביעי נכתב:

"והצדדים מעוניינים להתקשר בחוזה ביניהם על מנת להגדיר ולהסדיר את מערכת היחסים ביניהם, בכל הקשור למימוש זכויותיהם בשטח המאוחד בדרך של בניית הבניין וחלוקתו באופן יחסי ועל פי המפורט בחוזה זה להלן";

ב"הואיל" החמישי נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 ג'05 צייט ואו' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

"הצדדים מעוניינים לחלק את הזכויות המהוות דירות, חניות, מחסנים וזיקות הנאה בבניין שיוקם על השטח המאוחד... בדרך של ייחוד היחידות וזיקות ההנאה בבניין...".
בסעיף 3 "מטרת החוזה" נקבע כי "הצדדים מצהירים, מאשרים ומתחייבים החדית, האחד כלפי משנהו, כי מטרת התקשרותם על פי חוזה זה הינה להתארגן במשותף על מנת שניתן יהיה לבנות את הבניין מתחילתו ועד סופו תוך זמן סביר ובקצב מרבי ומיטבי, עד גמר הבניין ורישום היחידות שבו..."

סעיף 16 "העברה, שמירת ורכישת זכויות" קובע מפורשות כי כל העברה תהיה בכפוף להסכם השיתוף.

צרוף שני המסמכים (הסכם השיתוף וטבלת האיזון) להסכם המכירה מעידה כי כוונת הצדדים להסכמים השונים הייתה לעבור ממצב של חלקות נפרדות למצב של שטח מאוחד (אם כי לא לפי הוראות חוק התכנון והבנייה) ולאחר מכן חלוקת הבינוי בין השותפים השונים לפי מפתח שנקבע בהסכמים השונים.

4. בע"א 45/80 קלמס נ. מנהל מס שבת (ניתן ביום 9.12.1982) ירשו המערערים בשלושה מועדים שונים חלקים בלתי מסוימים מנכס, ומכרו חלקים בלתי מסוימים ממנו. המשיב קבע כי יש להתייחס לחלקים שנמכרו כאילו נרכשו בשלושה חלקים כיחס החלק שנרכש בכל ירושה. המערערים לעומת זה טענה כי המוכרים רשאים לקבוע מאיזו הורשה יהא החלק הבלתי מסוים בנכס המהווה את נשוא העסקה.

בית המשפט העליון מפי כב' השופט יהודה כהן (ובהסכמה של יתר שני השופטים) קבע כי על פי סעיף 27 לחוק המקרקעין, כאשר ירשה המערערת חלקים בלתי מסוימים בכל אחת מההורשות, היא ירשה את החלקים בכל אתר ואתר במקרקעין. אי לכך נובע כי החלקים הבלתי מסוימים שנמכרו ע"י המערערת מורכבים מ-3 חלקים בלתי מסוימים שנרכשו בהורשות השונות והמוכרים אינם יכולים לקבוע את הרכבו או מהותו של החלק הנמכר.
בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ. מרדכי מירון ואח' (ניתן ביום 27.12.04) התקשרו המשיבים בעסקת קומבינציה עם חברת ש.א.פ ומכרו לה 48% ממגרש כנגד בינוי ביתרת שטח המגרש. המגרש נמצא בחלק המזרחי של הגוש הגדול. הצדדים שם נחלקו בשאלה, כיצד לקבוע את החלק היחסי משווי הרכישה של הזכות לפי האמור בסעיף 22 לחוק המיסוי. המערער קבע את שווי הרכישה על פי יחס השטחים בין החלק הנמכר לכלל הזכויות. המשיבים טענו שיש לחשב את שווי הרכישה על פי היחס בין שווי החלק הנמכר לבין שווי כלל הזכויות במועד המכירה.

כב' השופטת חיות נתנה את חוות הדעת העיקרית והיא קובעת כי: "סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין קובע נוסחה כללית ואחידה לחישוב שווי הרכישה במכירת חלק ממקרקעין והוא אינו מבחין לעניין זה בין מכירת חלק מסוים למכירת חלק בלתי מסוים.. כמו כן, אין הסעיף מבחין בין מקרקעין הטרוגניים קרי: מקרקעין שיש הבדל ולעתים הבדל ניכר בין החלקים השונים המרכיבים אותם. לכל הוריאציות הכללו במכירת חלק ממקרקעין קובע סעיף 22, כאמור, נוסחה אחת לחישוב שווי הרכישה והיא: "חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות".



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ר"ע 09-1290 ג'05 צ"י ו'01 מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

כבי' השופטת חיות מתחבטת בשאלה האם היחס צריך להיות מחושב לפי שטח או לפי שווי. בהמשך קובעת: "אני סבורה כי יש לאפשר לנישום להציג בפני פקיד השומה ראיות, אם יש בידיו כאלה, באשר לשווי הרכישה של החלק הנמכר וזאת בטרם תישום הנוסחה הכללית שבסעיף 22 לצורך חישובו של שווי זה, על כל הבעייתיות הכרוכה בכך כמפורט לעיל." כבי' השופטת חיות מקבלת בסופו של דבר את גישת מנהל מיסוי מקרקעין למרות שיישום הנוסחה שבסעיף 22 לחוק המיסוי לפי יחסי שטחים אינו נקי מעיוותים באותם מקרים שבהם נמכר חלק מסוים ממקרקעין הטרוגניים. ולכן יש לתת לנישום הזדמנות להביא ראיות ולחזיק את שווי הרכישה של החלק שנמכר בפועל.

כבי' השופט ריבלין מצטרף, למעשה, לדעתה של כבי' השופטת חיות ובכך נשאר כבי' השופט טינקל שסבר אחרת במיעוט. במקרה שלפנינו לא הביאו הצדדים ראיות מלבד הסתמכות על הצרופות להסכם המכר (הסכם השיתוף וטבלת האיזון). השאלה האם יש לחשב לפי יחס שטחים או יחס שווי כלל לא עלתה בערר שלנו.

בע"א 345/04 ד"ר משה וינברג ואח' נ. מנהל מס שבח מקרקעין ת"א (ניתן ביום 22.9.08) רכשו המנוחה ואחיותיה קרקעות במספר חלקות בתל-אביב בתאריכים שונים, כאשר בסופו של דבר היה לכל אחת מהן 1/3 ב-8.7.98. רכשה גבי' וינברג מאחותה מחצית מחלקה, ובכך הפכה להיות בעלת מחצית במושע. ב-23.5.99 מכרה גבי' וינברג מחצית ממה שרכשה מאחותה לחברה בבעלות בנה נגד סילוק הלוואה שנלקחה למימון רכישה הנכס. המשיב לא קיבל את טענת גבי' וינברג כי המכירה נבעה מהחלק שרכשה מאחותה, וייחס את המכירה בין הרכישות השונות שבהן רכשה את כלל זכויותיה.

דעת הרוב בערעור (כבי' השופטים אלון וגיבוראן) קבעה כי לא ניתן לזהות את החלק הנמכר עם רכישה פלונית והצהרתו של המוכר לעניין זה איננה רלוונטית. בנוסף קבעו שבעקבות הלכת קלמס, אין מוכר יכול לסיים ולזהות חלק שנמכר עם רכישה זו או אחרת. רק דעת המיעוט של כבי' השופט רובינשטיין קבעה שמבחנית השאיפה לגביית מס אמת, יש לאפשר לנישום להראות, כי בעסקה מסוימת נמכרו זכויות ספציפיות בנכס ולא חלק יחסי מכלל החזקותיו.

5. בי"כ העוררות טוען כי העוררות מכרו זכויות בחלקות מסוימות ולא קרקע ליחידות ספציפיות. וכי הסכם השיתוף ו/או הסעיפים בהסכם המכר שמבטאים את הזכויות כיחידות דיור העתידות להיבנות על הקרקע, נכתבו לנוכחות הצדדים ולשם הבהרת הזכויות הנמכרות ביחס להסכם השיתוף. אין לטעמו בהבהרות אלה כדי להשליך על הזכויות הנמכרות. הנ"ל גם סבור שתכלית זו ניתן להקיש גם מהעובדה שהמוכר מתחייב להעביר ולרשום על שם הקונה בלשכת רשום המקרקעין את הממכר בדרך של העברת 68/100 חלקים.





בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 ג'09 סצ"ט ואד' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

לדעתו הסכם השיתוף הוא הסכם אובליגטורי ואין ביכולתו לקרקע את המצב התכנוני בשטח, כפי שהוא בא לידי ביטוי במרשם המקרקעין ובנדאי לא כאשר הוא נסמך על תנאים שצריכים להתקיים בעתיד כגון: איחוד חלקות 65-67.

אין כל ספק כי חוק מיסוי מקרקעין חתר לתפיסת חתוכן הכלכלי של עסקאות. תפיסה זו שבאה לידי ביטוי בפסיקה רבת שנים (כך ראה, למשל, ע"א 265/79 מנהל מס שבח נ. בן עמי. שם נקבע: "חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי, שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים וחתר לתפיסת חתוכן הכלכלי של עסקאות...") מחזקת את הרציונל, שיש לראות הסכמים אובליגטוריים (כהגדרת ב"כ העוררות) כחלק ממהות כלכלית שיש להתייחס אליה כאשר באים למסות עסקה מסוג הנדון בערר. הרישום בספרי מקרקעין אינו בהכרח רל: נטי למיסוי העברת הזכויות על פי חוזה.

לפ' נד, הייתי מציע לתברי בנקודה זו לדחות את הערר.

לענין פריסת השבח

1. הדין לענין זה בא לידי ביטוי בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין שכותרתו הראשית היא "המס על השבח":

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבה, 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 הכנסות החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראת פסקת 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 הגיע הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי;

2. המחלוקת בין הצדדים היא פרשנות התיבה "תקופת הבעלות בנכס" שבסעיף 48א(ה)(1) לחוק המיסוי. האם תקופת הפריסה מצטמצמת לתקופה שמיום העברת הנכס במתנה בפועל ועד יום המכירה? או מקבל המתנה נכנס לנעלי מעביר המתנה גם ביחס לביצוע הפריסה.

3. ב"כ העוררות סבור כי יש להחיל על פרשנות התיבה הנ"ל את עקרון רציפות המס שבא לידי ביטוי בסעיף 21(ב) לחוק המיסוי, שכן במקרה של מתנה של מתנה יום הרכישה הינו היום בו



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 ג'05 צייט זאזי נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזוד ת"א

רכש נותן המתנה את הנכס הנמכר. לכן אין זה סביר שמקבל המתנה אינו נכנס בנעלי נותן המתנה לצורך פריסת השבת הריאלי.

4. טענת ב"כ העוררות משובבת עין, אך היא מתעלמת מלשונו החד משמעית של חוק המיסוי כמפורט בהגדרת "תקופת הבעלות בנכס" כפי שפורטה לעיל. עקרון רציפות המס לא יכול להועיל לעוררות, כיוון שאין כל מחלוקת עליו. השאלה היחידה היא כיצד לפרש את התיבה הני"ל. לטעמי אין מנוס מהקביעה שמקבל המתנה אינו נכנס בנעלי נותן המתנה לצורך הפריסה, וכיוון שהכניסה והיציאה לבעלות היו באותה שנת מס לא מגיעה פריסה.

5. הסעיף מאפשר לפרוס את השבח הריאלי על פני תקופה שאינה עולה על ארבע שנים או על פני תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה, ואשר מסתיימת בשנת המכירה.. ב"כ העוררות צירף לטיעונו את מאמרם של ה"ה עופר אלבוים ושי ארזי "פריסת שבת ריאלי-בין הוראות החוק לעמדת הרשות" פורסם במיסיס באינטרנט. את הסעיף 48א(ה) לחוק ניתן לדעתם לפרש בכמה דרכים: האחת, פרשנות, בה הם מצדדים בה הכוונה לשנה בה חל "יום הרכישה" שלו לצורך חישוב מס השבח לפי חוק המיסוי (להלן – "בעלות פיסקלית"), והאחרת, פרשנות בה נוקטת רשות המיסים, ולפיה בתיבה זו הכוונה לשנה ובה הגיעו המקרקעין פיזית לידי המוכר (להלן – "בעלות פורמלית"). הני"ל סבורים כי שתי פרשנויות אלה אפשריות מבחינה לשונית ותחבירית. הני"ל סבורים כי החלת עקרון היסוד של רציפות המס צריך לחול בכל המקרים שהנעבר נכנס בנעלי המעביר לצורך יום הרכישה ושווי הרכישה. יוצא כי מצד אחד יידרש הנישום לשלם מס על שבה שנצמח במשך עשרות שנים ומצד שני, אליבא דעמדת רשות המיסים, כאשר יבקש הנישום לפרוס את השבח הריאלי על פני ארבע שנים – שבריר מתקופת הבעלות הפיסקלית שלו תטען הרשות, כי נדרשת בעלות פורמלית על פני תקופה כזו ולא תזכה אותו בפריסת השבח. לדברים אלה היה יכול להיות טעם לולא לשונו המפורשת של המחוקק. כל ענין הפריסה ניתן כהקלה מיוחדת ולכן ניתן לתקופה מצומצמת. עם כל הכבוד לדעתם של מחברי המאמר אין מקום ליישם את דעתם לגבי פרשנות התיבה הני"ל.

הייתי מציע לחברי לדחות הערר גם בנקודה זו.

סוף דבר 1.

אשר על כן, הייתי מציע לחברי להרכיב לדחות את הערר ולהשית על העוררות הוצאות משפטיות בסכום של 10,000 ₪ שישאו ריבית והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין.


דן מרגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין
חבר

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

צבי פרידמן, רו"ח, חבר:

קראתי בעיון את חוות דעתו של חברי המלומד עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות ואני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי המלומד לגבי סוגיית ייחוס הממכר, אך אין דעתי כדעתו לגבי סוגיית פריסת מס השבח ואנמק:

א. פרשנות דיני המס

בעבר נהג הכלל כי את דיני המס יש לפרש בצורה דווקנית. גישה זו שונתה בהלכת קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות (ע"א 165/82 – ס"ד לט(2)) ("פסק דין חצור") ומאז מקובלת גם בתחום דיני המס גישת הפרשנות התכליתית שהלכה ותפסה תאוצה בפסקי דין בדיני מיסים הן בערכאות הנמוכות והן בבית המשפט העליון.

וכך אומר, בין היתר, כב' הנשיא (כתוארו אז) אהרון ברק בפס"ד חצור:

"כללים אלה, המשמשים למירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם למירושם של חוקי מיסים. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, ותשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מלימלי, בלשון ההוראה. מבין הלשוניות הראשונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הסלת מס, ולעתים היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו למרש את החוק לטובת הנישום. כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליברלי" (שם, בעמוד 514. ראו גם: א. ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (תשנ"ג) 425; ע"א 41/96 קסטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) דנ"א מ3971/93, 3962 מינץ וזילברשטיין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים פ"ד נ(4) 817; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769").

(ההדגשות – לא במקור)

ב. תכלית החקיקה בעניין פריסת השבח

על רקע זה נפנה לבחון את שאלת פריסת השבח וראשית נבחן את תכלית חקיקת פריסת השבח שלפי סעיף 48 (א) לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שצוטט לעיל ע"י חברי (כמו גם תכלית חקיקת פריסת חוק ההון שלפי סעיף 91(ה) לפקודת מס הכנסה):

כב' השופט אלטוביה בעניין שדל שבטון (עמ"ה 1071/06 – מיסים כא/4) העוסק, בין יתר, גם בפריסת רווח הון ושבח ריאל, קובע כדלקמן:

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"צ 09-1390 ג'וסייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

"במחל המקובל של Simons- Haig-Schanz, מס הכנסה מוטל על הגידול בעושר בלוויית הצריכה הפרטית, בין שתי נקודות זמן... קביעת נקודות זמן אלו היא במידה רבה שרירותית. סעיף 6 לפקודה קובע כי שתי נקודות הזמן הן בין תחילת כל שנה אזרחית וסופה. על מנת לנטרל במידת מה את השרירותיות שבקביעת תקופת המדידה, נוצרו מנגנוני מיצוע וביזור. העברת הפסדים לשנות מס מאוחרות ובשיטות מסוימות אף לשנות מס קודמות, היא צורה אחת של מיצוע.

יחוס, בשיטה כזו או אחרת, של ההכנסות לשנות מס מוקדמות או מאוחרות, בין בדרך של averaging על גווניה ובין בשיטת ה-proration מהווה ביזור וראו פרופ' דוד גליקסברג, מיצוע שבה המקרקעין ופריסת רווח ההון, משפטים כ"א (תשנ"א) עמ' 371. התרחשות אירוע המס, היא אם נרצה, אקסיומה שאין חולקים עליה בהקשר זה, אלא שדווקא משום שהדין מכיר באירוע, כאירוע מס המקיים חבות, מובאים בשיקול הטלת המס, גורמים אחרים המצדיקים ביזור ההכנסה וזאת בדרך של קביעת תקופות שומה אחרות בקשר עם הכנסות אלו.

מיצוע או ביזור, בשיטות השונות, יפים במיוחד לאותם מקרים בהם ההתעשרות נוצרת על פני מספר שנים אולם בשל דין המס החל, לא חבה ההתעשרות במס עד למועד אירוע המס. במועד זה נוצרים לעיתים עיוותים, למשל בשיטת מס ששיעוריה פרוגרסיביים, כאשר ממוסה ההתעשרות, שהצטברה במהלך מספר שנים או שעתידה הייתה להצטבר במספר שנים לעתיד והוונה למועד אירוע המס, נשחקת הפרוגרסיביות של שיעורי המס ונמצאת רובה של ההתעשרות חבה במס מלא."

דברים דומים נאמרו, בין היתר, ע"י כבי השופט מלצר בע"א 8960/07 + ע"א 8960/07 שרל שבטון ואח' – מיסים כה/5:

"הנה כי כן, עינינו הרואות כי הסעיף האמור מיועד לפתור את מה שמכונה בדיני המס: "אפקט הדחיסה" (Bunching) של התקבולים – לשנת מס אחת, הגורם למספר עיוותים משמעותיים, ובין השאר לכך שהנישום עלול להתחייב בשיעור מס שולי גבוה, בהשוואה לשיעור המס השולי שהיה חל עליו – לו התקבול היה מבזר על פני מספר שנים. במשפט הישראלי ובמשפט המשווה הוצעו לבעיה זו מספר פתרונות, שהבולטים שבהם": מיצוע התקבולים (Averaging) או פריסה שלהם (Proration)...."

דברים דומים נאמרו גם ע"י המלומדים פרופ' הדרי ופרופ' נמדר. פרופ' נמדר בספרו מס שבת, כרך ד' – חישוב המס ותשלומו עמ' 1419 כותב דברים דומים:

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"צ 09-1290 ג'09 צייט ואח' נ' מנהל
מיסוי מקרקעין, אזור ת"א

"חיובו במס של רווח הוני ביום המכירה של הנכס עשוי לגרום למוכר שמיוחס לו רווח של כמה שנות מס בשנה אחת. אם המוכר לא היתה לו הכנסה או היתה לו הכנסה נמוכה בשנים אלו, ייחוס השבח לשנת מס אחת יגרום, בגלל שיעורי המס הפרוגרסיביים שבחוק, לכך שישלם שיעורי מס גבוהים בשנת המכירה, בעוד שאם נפרוס את השבח על פני מספר שנים בהם צמח השבח המוכר עשוי לזכות בשיעור מס נמוכים יותר. היות ועקרון הפריסה האמור לעיל הינו "קריטי" להכנסות הוניות המצטברות בדר כלל במשך שנים רבות, המחוקק אימץ אותו הן לענין מס ריווחי הון בסעיף 91(ה) לפקודה והן לענין מס שבח מקרקעין בסעיף 48(א) לחוק". (ההדגשות – לא במקור).

פרופ' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין, כרך ב', חלק שני – עמ' 339 כותב בין היתר בענין פריסת השבח:

"המדובר בהוראת מיצוע או ביזור (Averaging) המהווה פריסה של הרווח הריאלי. הטעם לכך שמי שאין לו הכנסות אחרות, או שהכנסותיו נמוכות יחסית, ויש לו שבח שהוא אירוע חד-פעמי באופיו, עלול להיפגע אם השבח הריאלי בשנת המכירה יחויב בשיעור העולה על שיעור מס ההכנסה השולי של הנישום בשנים האחרונות. תוצאה זו תימנע לעיתים אם הסכום יחולק לשנים מספר." (ההדגשות – לא במקור).

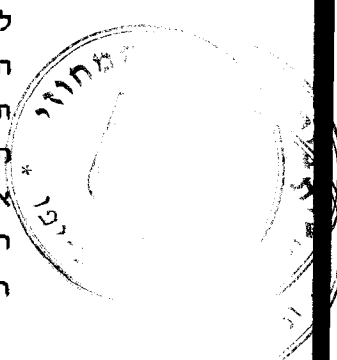
עינינו הרואות, אם כן, כי תכלית החקיקה הינה לבזר את ההתעשרות על חלק של אותה תקופה (מקסימום ארבע שנים), כדי שניתן יהיה לצלל באופן הגיוני ונכון יותר (ככל האפשר) את מדרגות המס על פני מספר שנות צבירת הרווח, ובכך לחתור לתשלום "מס אמת" יותר. הגבלת תקופת הפריסה ל-4 שנים מהווה את נקודת האיזון שקבע המחוקק בין עקרון מס האמת לבין אילוצים של פרוצדורה ושל נוחות מנהלית, בבחינת "מוטב מעט מכלום".

ג. לשון החוק

סעיף 48(ה) לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את תקופת הבעלות בנכס כ"תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי".

לאור העובדה שבמתנה (כמו גם בחורשה ובפירוק לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין) מקבל המתנה "נכנס לנעלי" נותן המתנה, הן לענין שווי הרכישה והן לענין יום הרכישה. דהיינו, תשלום מס השבח בידי המוכר הינו גם בגין תקופת צמיחת הרווח שהיה בידי נותן המתנה, הרי שהתיבה "שנת המס שבה הגיע הזכות במקרקעין לידי המוכר" ניתן לפרשה בשני אופנים.

הראשונה – שנת המס שבה הגיעה הזכות לידי המוכר מתייחסת לשנת המס של המוכר לצורך חישוב מס השבח; והשנייה – שנת המס שבה הגיעה הזכות לידי המוכר מבחינה פורמאלית





בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 בפברואר 2012
כ"א בשבט תשע"ב

ר"ע 09-1290 גוטצייט ואח' נ' מנהל
סיורי מקרקעין, אזור ת"א

משפטית (וראה בעניין זה מאמרם של המלומדים עו"ד עופר אלבוים ועו"ד שי ארז – "פריסת שבה ריאלית", פורסם במיסיים כה(6), כפי שגם הוזכר לעיל ע"י חברי המלומד).
כפי שהזכרנו לעיל את ההלכה שיצאה בפס"ד חצור, לפיה:
"נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס".

הנה כי כן, משחגענו לתובנה כי תכלית החקיקה בענין פריסת השבח שלפי סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין הינה "ביזור ההתעשרות" על פני תקופת צבירתה, ומאחר ומקבל המתנה מתחייב במס שבה גם בגין תקופת צמיחת השבח שהיה אצל נותן המתנה, ומאחר ולשון החוק "סובלת" גם פירוש שיתמוך בתכלית החקיקה, הרי שיש להעדיף פירוש זה על פני פירושים אחרים, לאור המתווה שהורה לנו בית המשפט העליון לראשונה בפסק דין חצור ובפסקי דין רבים בעקבותיו.


ד. לסיכום

לאור האמור לעיל, לו דעתי היתה נשמעת, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר חלקית. לקבל את הערר לענין תביעת סוגיית פריסת מס השבח ולדחות את הערר לענין סוגיית ייחוס הממכר. בנסיבות הענין הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות וכל צד ישא בהוצאותיו הוא.


צבי פרידמן, רו"ח
חבר

השופטת רות שטרנברג אליעז, שופטת, יו"ר:

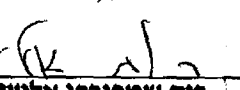
איני חולקת על דעתו של חברי עו"ד זן מרגליות, למעט בנושא פריסת השבח. בסוגיה זו, הנני מצטרפת לדעתו של חברי רוה"ח צבי פרידמן ולתוצאה שאין עימה הוצאות משפט.

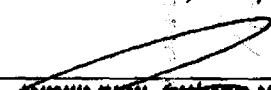

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

לסיכום, הערר מתקבל חלקית כאמור לעיל, בלא צו להוצאות.

ניתן היום, כ"א שבט תשע"ב (14 בפברואר 2012), בהעדר הצדדים.


צבי פרידמן, רו"ח
חבר


רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר


זן מרגליות, עו"ד ושמואל
מקרקעין
חבר



בית המשפט המחוזי תל-אביב
אני מאשר
שחשבו זה נכון ומהגיש למקור
15/2/12
159
103