



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררת **יהודית לוביא**
ע"י ב"כ עו"ד דניאל דן-גור ואו רענן צפניה

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה**
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון-ונדרוב
מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. מהו המועד שבו מכרה העוררת את דירתה, זוהי השאלה המונחת לפתחנו בתיק זה. המחלוקת בנוגע למועד המכירה מתעוררת במסגרת בקשתה של העוררת לזכות בפטור מתשלום מס שבח במסגרת הוראת הפטור הקבועה בסעיף 49ה' לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, המעניק פטור בגין מכירת 2 דירות מזכות בתוך 12 חודשים.

רקע

2. ביום 25/3/10 נערך ונחתם הסכם מכר ולפיו מכרה העוררת דירה בת 3.5 חדרים המצויה ברחוב בורוכוב 2 בחדרה- גוש 10032 חלקה 250- לגב' מוצפי שושנה (להלן "הדירה") ו"הרוכשת" בהתאמה). ביום 10/5/2010 הוגשה לשלטונות מיסוי מקרקעין הצהרה על מכירת זכות במקרקעין כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק המיסוי"). בהצהרות דיווחו העוררת והרוכשת כי הדירה נמכרה ביום 25/3/10 תמורת סך של 970,000 ש"ח. כן סימנו בטופס ההצהרה כי לא נערך זיכרון דברים או הסכם קודם להסכם מיום 25/3/10 (העתק ההצהרה סומנה כנספח ו' לערר).

כעבור ימים ספורים, ביום 11/6/10, נשלחה על ידי בא כוחה של העוררת הודעה לשלטונות מיסוי מקרקעין על טעות שנפלה בהצהרה. בהודעה נאמר כי כבר ביום 25/2/10 נערך בין הצדדים זיכרון דברים שהעתקו צורף להודעה (ההודעה סומנה כנספח "ז" לערר).

3. תכלית ההודעה הייתה כנראה להצביע כי מועד מכירת הדירה היה כבר ביום 25/2/10. אף שלהודעה לא צורפה כל בקשת פטור מתברר כי העוררת ביקשה ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 49ה' לחוק המיסוי במכירת שתי דירות מזכות בתקופה של 12 חודשים. הואיל והעוררת מכרה דירה מזכה ביום 22/3/09, בקשה העוררת להצביע על כך כי הדירה נמכרה בטרם חלפו 12 חודשים מעסקת המכירה הקודמת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

ההליכים

4. המשיב לא קיבל את הודעת התיקון וקבע את מועד מכירת הדירה ליום 25/3/10. בשים לב לקביעתו זו לא ניתן היה להעניק לעוררת את הפטור על פי סעיף 49ה' לחוק המיסוי. לפיכך הגישה העוררת השגה ומשזו נדחתה הגישה את הערר בתיק הנוכחי.

5. העוררת טוענת כי יש לקבוע את מועד המכירה ליום 25/2/10, הוא המועד שבו נערך ונחתם בין הצדדים מסמך המכונה על ידה "זכרון דברים". לטענת העוררת, גם אם המסמך אינו ממלא את דרישות חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 ופסיקת בתי המשפט בדבר תוקפו המחייב של זכרון דברים, הרי שבנסיבות המקרה הזה יש לקבוע כי אומד דעת הצדדים היה לראות בו כמסמך המשכלל התחייבות חוזית תקפה. עוד נטען כי על תוקפו של זכרון הדברים ניתן ללמוד גם מהתנהגותם המאוחרת יותר ומהעובדה כי בסופו של יום נחתם הסכם על בסיס ההסכמות שנקבעו באותו מסמך.

6. עוד נטען כי העיכוב בחתימת ההסכם הפורמלי היה נעוץ בבדיקה שערך בא כוחה של הרוכשת ביחס להערת אזהרה שנרשמה על המקרקעין. העיכוב לא נבע מניהולו של משא ומתן על פרטי ההסכם או מחוסר הסכמה על פרטי ההסכם. לבסוף נטען כי תחושת הצדק מחייבת להערת לבקשה על מנת שלא לשלול מהעוררת פטור רק בשל איחור של ימים ספורים בחתימה פורמלית על ההסכם הכתוב.

דין והכרעה

7. חוק המיסוי מטיל מס על רווח ההון הנובע ממכירת זכות במקרקעין (א' נמדר מיסוי מקרקעין (מס שבח, מס מכירה ומס רכישה) 71 (2002)). החוק מטיל חבות במס על מימוש זכויות בנכס. כדי שתקום חבות במס צריכים להתקיים שלושה יסודות; הנכס הינו "זכות במקרקעין"; האירוע הינו "מכירה" של נכס או "פעולה באיגוד מקרקעין"; כתוצאה מהאירוע נוצר אצל הנישום "שבח" כלומר רווח.

8. שלושת יסודות אלו התקיימו במקרה הנוכחי שכן אין חולק כי שלטונות מיסוי מקרקעין מבקשים להטיל מס על עסקת מכירה של זכות במקרקעין וכי נוצר למוכרת שבח. המחלוקת מתמקדת רק בשאלת עיתוי "האירוע" המקים את החבות, דהיינו בקביעת מועד "המכירה".

9. סעיף 1 לחוק המיסוי כולל בחובו הגדרה רחבה של המושג "מכירה":

"מכירה", לעניין זכות במקרקעין בין בתמורה ובין ללא-תמורה -

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- (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 הענקה, 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 לתפוש מקרקעין מסוימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפישתו מקרקעין מסוימים;

הגדרת המושג "מכירה" מבקשת לתפוס ברשתו של החוק אירועים שונים. רשימת האירועים המהווים מכירה - דהיינו - מקימים חבות במס, נועדה לתפוס ברשת המס עסקאות שונות ומגוונות שהניבו רווח לנושים. המחוקק בחר לקבוע את הגדרת המכירה על בסיס תוכנה הכלכלי של העסקה ולא על פי הגדרות פורמאליות. כך נאמר בהזדמנויות שונות כי "דיני המיסים ובכללם דיני מס שבח, מנסים להתחקות אחר התוכן הכלכלי של העסקה" (ע"א 7937/04 מנהל מס שבח תל אביב 2 נ' אביב (ניתן ביום 25/9/06); ראה גם ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, פ"ד לד(4) 701, 703 (1980); "הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 218 (2000)).

10. כן נקבע כי אירוע המס של מכירה רחב יותר מהמושג המקובל של העברת זכות קניין על פי דיני הקניין. בע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (ניתן ביום 11/6/08) נאמר:

הגדרת "מכירה" של זכות במקרקעין בחוק מתפרשת מעבר למושג המקובל של העברת זכות קניין במקרקעין במובנם של דיני הקניין. היא כוללת, בין היתר, הענקה של זכות אובליגטורית לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות כזו או ויתור עליה, וכן הענקה של זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין, או על העברה או הסבה של זכות כזו, וכן העברה או הסבה של זכות להורות כאמור. ההגדרה הרחבה של "מכירה", נועדה לתפוס ברשת המס העברות של זכויות במקרקעין במובנן הרחב, כאשר הן מעבירות טובות הנאה בעלות אופי רכושי במקרקעין מגורם אחד למשנהו, גם אם לא בדרך של ביצוע עיסקה קניינית פורמלית. "המכירה" על פי חלופותיה השונות כוללת גם העברות של זכויות חוזיות לקבל זכויות במקרקעין. מדובר בזכויות חוזיות בעלות כח משפטי מחייב (ע"א 8249/01 מנהל מס שבח נ' צינדורף טל ועופר, פד"י נט(1) 711 (2004) (להלן: ענין צינדורף), פסק דינו של הנשיא ברק; ע"א 4014/97 בארותיים מושב עובדים נ' ארד, פד"י נב(4) 614 (1998); פרשת יובל גד, שם, 810). אכן, רוחב התפרשותה של הגדרת "מכירה" לענין זכות במקרקעין על פי החוק חובק גם עסקאות



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

אובליגטוריות שאינן נרשמות במרשם, ובלבד שיש להן מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין (הדרי, שם, עמ' 219-218).

11. עם זאת יש לזכור כי לא כל העברה של טובת הנאה הנוגעת למקרקעין הינה "מכירה" של זכות במקרקעין. כך למשל נקבע כי המלצה למינהל להחכיר מקרקעין למשתכן בהרחבה של מושב אינה בגדר עסקה של "מכירת זכות במקרקעין" (ראה ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין חדרה נ' צינדורף, פ"ד נט(1) 711 (2004)).

על מנת שעסקה בנוגע לזכות במקרקעין תכלל בהגדרת מכירה עליה להיות בעלת תוקף משפטי מחייב, דהיינו כי הצדדים לעסקה יוכלו לאכפה (ראה ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב - הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פ"ד מז(5) 689 (1993); ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541, 544 (1992); ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - רחובות (ניתן ביום 23/12/10)).

12. הדרישה כי האירוע שבגיננו מוטל המס יהיה בעל תוקף משפטי מחייב קשורה בדרישה לקיומה של הרמוניה בין הדינים. כך בע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366 (1992) אומר הנשיא שמגר:

לאחר ששקלתי בדבר, מסקנתי היא, כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב.

כך גם בע"א 665/85 נגר כדורי את דוד חי חברה להשקעות ולבניין נ' מנהל מס שבח מקרקעין - רחובות, פ"ד מב(3) 27, 25 (1988) אומר בית המשפט:

השאלה הפרשנית בדבר משמעותו של "יום המכירה" בחוק נוגעת ליחסי הגומלין שבין דיני החוזים והמשפט הציבורי. במלים אחרות, אם כללי המשפט הפרטי, החלים על כריתת החוזה ומערכת היחסים שבין הצדדים לחוזה, יפים הם גם לעניין החיוב במס. סבורני, כי פרשנות נאותה, הבאה להגשים את מטרת החקיקה, אינה יכולה לנתק במקרה דנן בין "מעגל" הדינים, הקשור ליחסים החוזיים, לבין חבותם של הצדדים במס על-פי החוק. זאת במיוחד נוכח הגדרות "מכירה" ו"זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק.

13. רואים אנו כי הגדרתו הרחבה של המושג "מכירה" בחוק אינה מנתקת אותו מהדין הכללי ועל מנת לקבוע כי בוצעה "מכירה" עלינו לברר האם העסקה שבין הצדדים הינה בעלת תוקף מחייב וניתנת לאכיפה ביחס ביניהם. כך גם עיתוי המכירה יקבע על פי הדין הכללי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

14. בדרך כלל שאלת עיתוי "המכירה" והקדמת המועד לשלב בו נחתמו הסכמים מוקדמים מתעוררת במצב ההפוך מהמקרה שבפנינו, כאשר שלטונות המס מבקשים לראות בהסכם המוקדם כמועד הרלבנטי לצורך קביעת "יום המכירה".

לעניין זה נזכיר כי בתי המשפט קבעו פעמים רבות כי אם נכרת הסכם מוקדם - זכרון דברים - הרי שאם על פי דיני החוזים אותו הסכם מוקדם הוא בעל תוקף משפטי מחייב, והוא ניתן לאכיפה, הרי שיש לראותו גם כמועד שבו בוצעה עסקת המכירה (ראה למשל ע"א 80/83 מנהל מס שבח מקרקעין – תל אביב נ' רוזנברג, פ"ד לט(2) 40 (1985); קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (חבק מס שבח) עמ' 212 (2009)).

15. ומה במקרה שבפנינו? ביום 25/2/10 חתמו המוכרת והרוכשת על מסמך אותו הכתירו במילים "הסכם בלתי מחייב" (נספח ג' לכתב הערר). במסמך זה לא מצויים פרטים מדויקים של הנכס פרט לכתובתו; אין תיאור של הנכס; לא נקבעה התמורה; לא נקבעו תנאי תשלום וכדומה. עם זאת עם חתימת המסמך הופקד שיק בסך של 15,000 ₪ בנאמנות אצל המתווך. ההסכם גם אינו כולל התחייבות לרכישה, כל שנאמר בו הינו כי הגב' מוצפי ומר גרשון "מתעניינים לרכוש". המתווך הבהיר כי המסמך נעשה "כדי להבטיח את הדירה" עבור הקונה (עמ' 9), אולם לא דובר בין הצדדים על תוקפו המחייב של המסמך. אין כל סיבה מדוע שלא ליתן תוקף להצהרתם המפורשת של הצדדים במסמך שטרחו וציינו כי אינו מחייב.

16. העוררת העידה כי ראתה במתן השיק כמעיד על כוונה של הרוכשת (עמ' 1). כן העידה כי המסמך נוסח בהתייעצות עם עורך דינה של הרוכשת (עמ' 10). גם הרוכשת הגב' מוצפי אישרה כי המסמך נשלח לאישורו של עורך דינה (עמ' 6).

17. חשוב להזכיר כי במסמך מיום 25/2/10 נרשם כי "המתעניינים" הינם הגב' מוצפי ומר גרשון, מי שהיה אותה עת בן זוגה של הגב' מוצפי וכיום בעלה (עמ' 5). עם זאת בסופו של יום הסכם הרכישה נחתם רק על ידי הגב' מוצפי ומר גרשון אינו צד לעסקה.

18. בא כוח העוררת הסכים בטיעונו כי המסמך מיום 25/2/10 אינו בגדר הסכם משפטי מחייב וכי אם היתה מתבקשת אכיפתו, בית המשפט לא היה נענה לבקשה שכזו (ראה טיעונו בעמ' 3 לפרוטוקול מיום 8/12/11). עם זאת סבור הוא כי ניתן בדיעבד, בשים לב לחתימת ההסכם, לראות במועד חתימת זכרון הדברים כמועד שבו הצדדים גמרו בדעתם להתקשר בהסכם מחייב.

19. טענה זו אין לקבל. השאלה האם ביום 25/2/10 נמכרו הזכויות בדירה נבחנת למועד הנטען. אמנם התנהגות מאוחרת יכולה ללמד מה היה אומד דעתם של הצדדים באותו מועד, אולם במקרה זה אין חולק כי במועד חתימת המסמך לא היתה כוונה ליצור התקשרות משפטית מחייבת. הצדדים



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

טרחו והדגישו בזמן אמת כי מדובר "בהסכם לא מחייב". נזכיר כי אחד המבחינים לבחינת תוקפו של "זכרון דברים" - הסכם טרומי - הינו "נוסחת הקשר" שבין המסמך לבין ההסכם המאוחר (ראה ע"א 158/77 רבינאי נ' חברת מן שקד בע"מ, פ"ד לג(2) 283 (1979); ע"א 8320/09 אלחדד נ' שמיר (ניתן ביום 29/3/11); ע"א 3380/97 תמגר חברה לבניה ופיתוח בע"מ נ' גושן, פ"ד נב(4) 673 (1998)). במקרה זה נוסחת הקשר ברורה, המסמך אינו מחייב. זה היה אומד דעת הצדדים במועד חתימת המסמך.

20. למסקנה זו ניתן להגיע גם מהתנהגות הצדדים לאחר מכן. ראינו כי בהסכם מיום 25/3/10 אין כל אזכור של המסמך מיום 25/2/10. אפילו השיק של 15,000 ₪ שהופקד בנאמנות אצל המתווך לא אוזכר בהסכם והשיק לא היווה חלק מתשלום התמורה (ראה סעיף 4 להסכם נספח "ד" לער). יתירה מזו, השיק הוחזר לרוכשת ונקרע (עמ' 12).

בהצהרה לשלטונות המס ציינו הצדדים כי לא נערך זכרון דברים קודם. אילו סברו שזכרון הדברים מהווה עסקה מחייבת היו טורחים לציין זאת. גם עורך דין זאדה-הרפז, בא כוחה של הרוכשת, ציין כי לא היה ידוע לו על זכרון דברים קודם (ראה בקשה מיום 24/1/12). אמנם נטען על ידי הרוכשת כי המסמך מיום 25/2/10 הובא לידיעת עורך הדין, אולם ברי כי עורך הדין לא ראה בו מסמך מחייב ועל כן ציין כי אינו יודע דבר על "זכרון דברים". עו"ד זאדה-הרפז גם טרח לסייע לרוכשת לנסח את המסמך באופן שישלול ממנו תוקף מחייב.

21. זאת ועוד, אין חולק כי ביום 9/3/10 חתמה הרוכשת על טיוטת ההסכם במשרדו של בא כוחה. בשל הצורך לברר את מהותה של הערת האזהרה, אמר לה בא כוחה שלא למסור את ההסכם לעוררת ולדבריו הוא אמר לה "לא להכניסו לתוקף" (סעיף 4 לתצהירו). עו"ד זאדה-הרפז אף טרח למסור לידיה "התראה דחופה" בה ציין "בהתאם לכך אבקשך להמנע בכל מקרה מלהתקשר בהסכם המכר הנ"ל [...]". אילו סברו הרוכשת ועו"ד זאדה-הרפז כי המסמך מיום 25/2/10 מהווה הסכם מחייב לא היו טורחים כך ולא היה נרשם כי הרוכשת תימנע מלהתקשר.

22. כאן נעיר כי העוררת טענה בעדותה כי ידעה על האפשרות לקבלת פטור וכי עליה להשלים את העסקה עד 22/3/10 (עמ' 11-12). למרות זאת לא טרחה להדגיש בדיווח לשלטונות המס כי העסקה נחתמה ביום 10//25. אין זאת כי ידעה והבינה כי בטרם חתימת ההסכם מיום 25/3/10 לא היתה בידיה כל התחייבות מחייבת מצד הרוכשת.

23. איננו מוצאים גם מקום לקבוע כי ההסכם המחייב נכרת במועד כלשהו לפני ה-25/3/10. אמנם בין הצדדים הוחלפו טיוטות וביום 9/3/10 אף נחתמה טיוטה על ידי הרוכשת, אולם כל זה נעשה תוך הקפדה על הטענה שההסכם טרם נכנס לתוקף (ראה תצהירו של עו"ד זאדה-הרפז). איש



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 פברואר 2012

ו"ע 11-05-19393 לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

מהצדדים לא טען ולא סבר כי לפני חתימת ההסכם ביום 25/3/10 נכרת ביניהם הסכם מחייב ואין מקום כי כעת בדיעבד, נקבע אחרת.

24. כפי שצינו לעיל בדרך כלל מתעוררת שאלת תוקפו המחייב של הסכם מוקדם- זיכרון דברים- בניסבות הפוכות בהן מבקש מנהל מיסוי מקרקעין לקבוע כי העסקה נכרתה במועד זיכרון הדברים. הכרה בטענת העוורת כאן, תביא מעשה להטלת חובת דיווח ותשלום מס על ככל המתקשרים בעסקאות גם במצבים בהם טרחו והדגישו כי טרם נכרת הסכם מחייב ובהם ובמצבים בהם טרם סוכמו כל פרטי העסקה. ברי שזו תוצאה בלתי סבירה אשר רק תכביד על הציבור ותקשה על ניהול משאים ומתנים מחשש שמה כל הסכם מוקדם ייחשב כעיסקת מכר מקרקעין.

סוף דבר

25. יתכן שהמקרה הנוכחי מותיר תחושה לא נוחה, שכן העוררת אינה זוכה לפטור בשל איחור של ימים ספורים. בכך אין די כדי לשנות את התוצאה, שהרי זוהי תכלית קביעת המועד. תמיד ימצאו מקרים סמוכים למועד שנקבע ואם יפתח הפתח להכיר בעסקאות סמוכות לא יהיה לדבר סוף ותאבד הוודאות הנדרשת בדיני המס (ראה ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (ניתן ביום 28/5/08); ע"א 10846/06 לעיל).

25. על כן אנו דוחים את הערר. העוררת תשלם למשיב הוצאות משפט בסך של 4,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ל' שבט תשע"ב, 23 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה