



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3039/13

לפני : כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט א' שהם
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערים : 1. ד"ר משה וינברג, עו"ד
2. אברהם דורון, עו"ד

נגד

המשיב : מנהל מס שבח תל אביב

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר בשבתה בבית המשפט המחוזי בתל אביב מתאריך 10.2.2013 ב-וע' 1405-04 (בראשות כב' השופט וסג"נ (בדימוס) ד' בר אופיר והחברים: רו"ח י' בילצקי ו-רו"ח אלי מונד)

תאריך הישיבה : ט' בכסלו התשע"ה (1.12.2014)

בשם המערערים : עו"ד גיא וינברג ; עו"ד שירן מיכאל ; עו"ד איתמר ברקאי

בשם המשיב : עו"ד טליה נעים

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. בפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, בתיק ו"ע 1405-04 (להלן: פסק הדין). במרכזו של פסק הדין עומדות שתי שומות – שומת מס שבח ושומת מס רכישה ומס מכירה, שהוציא המשיב למערערים בגין מכירה מניה, ששיקפה מחצית מבעלות באיגוד מקרקעין (חברת וין דור (1980) בע"מ; להלן גם: החברה), ואשר הועברה מהמערער 2 – למערער 1 (להלן: השומות).

יובהר, כי הצדדים אינם חלוקים על כך כי שווי המכירה לעניין מס שבח הינו שווי המניה, בעוד ששווי המכירה לעניין מס רכישה ומס מכירה נגזר משווי המקרקעין שהוחזקו על ידי החברה במועד העסקה. הצדדים חלוקים עם זאת בעניין שווי המניה ושווי המקרקעין לגופם.

2. בפסק הדין קיבלה ועדת הערר את הערכים שנקבעו בשומות שהוציא המשיב ודחתה את הערר. על פסק דין זה הוגש הערעור שבפנינו, שכדי להבינו נביא להלן מספר נתוני רקע.

העובדות הרלבנטיות

3. בתקופה המתייחסת לערעור, היו בידי החברה בתחילה שני נכסי מקרקעין: האחד – ברמת גן, והשני – בניין בשדרות רוטשילד בתל אביב.

4. בתאריך 5.12.2000, לבקשת המערערים, ביצע השמאי, אינג' שמואל פן, הערכת שווי של הנכס בשדרות רוטשילד (להלן: שמאות פן והנכס, בהתאמה). שווי הנכס על פי שמאות פן הועמד על סך 3,950,000 דולר ארה"ב (באותה תקופה מחירי נכסי מקרקעין ננקבו לרוב בדולרים). הערכת השווי התבססה על מכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, כשהערכת השווי התייחסה לנכס כריק ופנוי מכל חוב או שיעבוד, ובכפוף לזכויות הדיירים המוגנים, המחזיקים בתי דירות מגורים בבניין.

5. בתאריך 31.12.2002 מכרה החברה את הנכס ברמת גן למערער 2 (להלן: עו"ד דורון). מכירה זו אינה מעניינה של ערעור זה.

לאחר מכן, באותו היום, נחתם חוזה מכר, בין המערערים, לפיו מכר עו"ד דורון את מנייתו בחברה – למערער 1 (להלן: עו"ד ד"ר וינברג), תמורת סך של 1,220,000 ש"ח וסכום בשקלים השקול ל-460,000 דולר ארה"ב, שפרעונו נפרס למספר תשלומים (להלן: החוזה). סך התמורה בגין המניה, בשקלים, על פי שער החליפין במועד החוזה, עמד על 3,399,440 ש"ח. כן סוכם כי עו"ד ד"ר וינברג

ישא בכל תשלומי המיסים החלים על העסקה, ובכלל זה – תשלום מס השבח שיושת על עו"ד דורון בגין העסקה.

יודגש כי במועד חתימת החוזה נותרה החברה עם הנכס בשדרות רוטשילד בלבד. גם על פי מאזן החברה ליום 31.12.2000 נכסה היחיד של החברה הוא הנכס בשדרות רוטשילד, ושווי המאזני נטו (בתוספת שיפוצים וניכוי פחת) עמד על סכום של 4,703,976 ש"ח. סך התחייבות החברה, על פי המאזן, עמדו על סך 5,761,236 ש"ח. ההפרש בין הנכס להתחייבויות החברה נרשם כגירעון בהון, בניכוי 1 ש"ח הון מניות.

בהצהרתם, שהוגשה לרשויות מס שבח, ביצעו המערערים תיקונים והפחתות לשווי השוק של מניית החברה ולשווי הנכס על פי שמאות פנ, שלא היו מקובלים על המשיב. אשר על כן, המשיב לא קיבל את השווי המוצהר על ידי המערערים – לא לעניין מס רכישה ומס מכירה, ולא לעניין מס השבח.

6. במסגרת ההחלטה בהשגה קבע המשיב, על פי שמאות פנ (לאחר תיקונים מאוחרים לה, שנעשו על ידי אותו שמאי, ולאחר הפחתת דירת הגג, שנרכשה על ידי החברה לאחר מועד העסקה), כי שווי הנכס הינו 3,630,000 דולר ארה"ב ובשקלים 17,195,310 ש"ח על-פי השער היציג במועד המכירה. אשר על כן, ובשים לב לכך שבמסגרת העסקה נרכשו 50% מהחברה – שווי המכירה לצורך מס רכישה ומס מכירה הועמד על סך של 8,600,000 ש"ח.

מאידך גיסא לאור העובדה, שבהתאם למאזן החברה, התחייבויותיה לזמן ארוך במועד העסקה היו בסך של 5,492,900 ש"ח – שווי השוק של כל מניות החברה (נכסים משוערכים, שמחירם עודכן על בסיס שווי נוכחי של הנכס כנ"ל – פחות התחייבויות) הועמד על סך של 11,702,410 ש"ח, ושל המניה שנמכרה במסגרת העסקה (אשר כאמור שיקפה 50% מהחברה) הועמד על סך של 5,850,000 ש"ח.

7. המערערים הגישו ערר על החלטתו של המשיב בהשגתם. ועדת הערר דחתה כאמור את הערר ומכאן הערעור שבפנינו, שבגדרו העלו המערערים מחדש את טיעוניהם הקודמים, ועוד הוסיפו להם כהנה וכהנה – על דרך של "הרחבת חזית" אסורה.

דיון והכרעה

8. הצדדים אינם חלוקים על כך כי "שווי המכירה" בעיסקה לעניין מס שבח הינו שווי המניה, זאת מכח הוראת סעיף 7א לחוק, בעוד שווי המכירה לעניין מס רכישה ומס מכירה נגזר משווי המקרקעין שהוחזקו על ידי החברה (אשר מוסכם כי היא בבחינת איגוד מקרקעין, כמשמעו בחוק). לעומת זאת הצדדים חלוקים, כאמור, ביחס לשווי המניה ולשווי המקרקעין לגופם.

אין מקום להאריך כאן בדיון בנושאי המחלוקת, שהם עובדתיים וחשבונאיים בעיקרם, בו בזמן שערעור בפני בית משפט זה אמור להתמקד רק בבעיות משפטיות (ראו: סעיף 90 לחוק), מה גם שמרבית טענותיהם של המערערים לובנו ונדחו כדין בפסק הדין המנומק של ועדת הערר וחלקן נוגדות פסיקה קודמת של בית משפט זה. יחד עם זאת, בשני נושאים יתכן ונפלה שגגה מלפני ועדת הערר הנכבדה ולפיכך אנו רואים להחזיר אליה את הדיון בהם, על פי המפורט להלן:

א. הצורך (אם בכלל) להפחית אחוז מסוים מתוך שווי המניה שנמכרה (שהוערך כעומד על סך של 5,850,000 ש"ח כאמור) – נוכח העובדה שטרם המכירה הנכס הוחזק בבעלות משותפת. לעניין זה מקובל אמנם כי במכירה לצד ג' לא קשור – יש להפחית שמאית כ-15% בגין הבעלות המשותפת, ואולם במכירה לצד קשור שקונה שליטה מלאה בנכס יתכן והדין צריך להיות שונה, בין השאר, בשל רכישת "פרמיית השליטה" (עיינו והשוו לפסק דינו של חברי, השופט א' שהם ב-ע"א 832/13 רונן טוסי נ' מע"צ (23.9.2014)).

ב. קביעת שיעור המס בו חוייב השבח. הצדדים מסכימים כי לצורך קביעת מס השבח, שנגזר משווי המניה – שיעור המס אותו יש להביא בחשבון הוא זה הקבוע בחוק ולא בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961. בנקודה זו טענה איפוא לכאורה ועדת הערר הנכבדה, ואולם בשים לב לכך שהעיסקה בוצעה בסוף שנת 2002, בעוד המועד הקובע לצורך החישוב הלינארי על פי החוק הינו 07.11.2001, דומה שהפער בין חיוב המס השולי על כל השבח שנצבר לבין השבח הלינארי, איננו מהותי. יחד עם זאת ראוי לבדוק את הדברים ולתקנם במידת הצורך.

9. ועדת הערר תדון איפוא מחדש בשני הנושאים הנ"ל, לאחר שתשמע את טיעוני הצדדים בהקשרים אלו (ובמידת הצורך אף תאפשר להם להציג ראיות נוספות) – ובעקבות זאת תתן החלטה משלימה, על פי מיטב הבנתה.

10. נוכח כל האמור לעיל – הערעור נדחה, בכפוף לאמור בפיסקאות 8-9 שלעיל. בנסיבות העניין – לא יהיה צו להוצאות.

ניתן היום, י"א בכסלו התשע"ה (3.12.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט