



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963

בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הועדה

רו"ח מיכה לזר - חבר

רו"ח יהושע בליצקי - חבר

ד"ר משה וינברג
ע"י ב"כ עוה"ד גיא וינברג ואיריס ביבי

העורר

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

החלטה

1. העורר מכר דירות מגורים בבניין המצוי בשדרות רוטשילד 135, תל אביב. הבקשה הנדונה נוגעת לשלוש מן הדירות שנמכרו: דירה מס' 9, דירה מס' 6 ודירה מס' 5 (לפי סדר מכירתן). עניין הבקשה הוא קבלת אישורי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין, על מנת לאפשר רישום מכירת הזכויות במקרקעין בפנקס המקרקעין.
2. לגבי כל שלוש הדירות הנ"ל כבר הוצאו שומות מס שבח לעורר כמוכר הזכויות ובכל שלושת המקרים קיימת מחלוקת בינו ובין המשיב באשר לחבות במס שבח. להלן נתונים בסיסיים לגבי שלוש המכירות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

מס' דירה	תאריך במכירה	סכום התמורה	סכום מס השבח (קרן) לפי שומת המשיב או ההחלטה בהשגה
9	11.7.2016	7,350,000 ש"ח	1,182,459 ש"ח
6	18.1.2017	6,800,000 ש"ח	1,551,950 ש"ח*
5	4.12.2017	3,100,000 ש"ח	762,621 ש"ח

(*לא הובהר אם סכום זה הוא אכן סכום הקרן)

3. נושא מיסוי דירה מס' 9 נדון בפנינו כעת בערר ו"ע 18-01-40550.

לגבי דירה מס' 6, נפתח ערר ו"ע 18-05-39075 אולם בהסכמת הצדדים המועד להגשת כתב ערר נדחה עד ליום 1.7.2019.

לגבי דירה מס' 5, על שומת המשיב הוגשה השגה אשר הדיון בה טרם הסתיים.

4. בקשר לדירות מס' 9 ומס' 6 הוגשו על ידי העורר בקשות להקטנת גובה המקדמה הנדרשת מן הרוכש לפי סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין, וגם לגבי דירה מס' 5 חולק העורר על גובה המקדמה שנקבעה על ידי המשיב.

5. בפועל רוכשי שלוש הדירות לא שילמו למשיב מקדמות בהתאם לסעיף 15 לחוק והתמורה במלואה הועברה לידי העורר כמוכר.

6. על פי הסכמי מכר הדירות מחוייב העורר לגרום לרישום הדירות על שם הרוכשים בפנקס המקרקעין. לשם כך, נדרש אישור המנהל כאמור בסעיף 16 לחוק.

בבקשה שהוגשה ביום 14.10.2018, עתר העורר למתן הוראה המחייבת את המשיב להנפיק אישורים כאמור לגבי שלוש הדירות וזאת "כנגד הפקדת ערבויות בנקאיות ע"ח מקדמות מס השבח". דהיינו, למרות שהעורר סבור כי קיימת הצדקה להקטין את גובה המקדמה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

בכל המקרים עד לאפס, לצורך עניין הנפקת האישורים הוא הציע בבקשה הנ"ל לתת בידי המשיב ערבויות בנקאיות בגובה המקדמות הדרושות לפי סעיף 15 לחוק (וזאת על פי עמדת העורר באשר לשיעור המקדמה הנדרש בכל מקרה). בהקשר זה סכומי המקדמות לכאורה, לפי חישוב העורר, הם:

דירה מס' 9 : 784,980 ש"ח

דירה מס' 6 : 726,240 ש"ח

דירה מס' 5 : 331,080 ש"ח

(להלן: "סכומי המקדמות")

7. בסיכומיו בכתב, הוסיף העורר אפשרות אחרת למתן בטוחה בידי המשיב (כחלופה להפקדת ערבויות בנקאיות או בנוסף לה) והיא רישום "הערות" לטובת המשיב לפי פקודת המסים (גבייה) על נכסי מקרקעין אחרים שבבעלות העורר (ראו, בין היתר, סעיפים 30 ו-80 לסיכומי העורר).

8. המשיב איננו מסכים למסירת ערבויות בנקאיות בגובה סכומי המקדמות הנ"ל כמילוי התנאי להנפקת אישורים לרישום הדירות על שם הרוכשים. המשיב נכון לקבל אחד מן שלושה: **תשלום בפועל** של סכומי המקדמות על ידי העורר (למרות שהרוכשים לא שילמו מקדמות במועד כנדרש); או **הפקדת ערבות בנקאית בגובה 20% משווי התמורה** בשלוש העסקאות (השוו הוראות סעיף 16 לחוק להלן), או **הפקדת ערבות בנקאית בגובה מלוא מס השבח** בהתאם לשומות שהוצאו על ידי המשיב לשלוש העסקאות (ראו סעיפים 7, 8, 20, 23 ו-29 לסיכומי המשיב).

9. יש לציין כי סך מס השבח בהתאם לשומות המשיב לשלוש המכירות הוא כ-3.5 מיליון ש"ח ואילו 20% מסך התמורה בשלוש העסקאות הם 3.45 מיליון ש"ח. דהיינו, אין הבדל מעשי גדול בין שתי החלופות האחרונות אותן מוכן המשיב לקבל כתנאי להנפקת האישורים (וזאת לעומת סך של כ-2.33 מיליון ש"ח שהמשיב מוכן לקבל **במזומן** כתשלום "מקדמות").

10. העורר מוחה כנגד גישת המשיב ומקשה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

"על כן, במצב בו סכומי המס שנויים במחלוקת, ואין המדובר במחלוקת של מה בכך (כמו במקרה דנן), מדוע על העורר לשלם במזומן סכומים עצומים, אשר ככל הנראה יתבררו בהמשך כ-'0' או כנמוכים בהרבה? זאת, כאשר ישנה חלופה ראויה והוגנת, בדמות הפקדת ערבות בנקאית, בגובה מקדמות מס השבח הנטענות על ידי העורר, אשר תבטיח את תשלום המקדמות."
(סעיף 14 לסיכומי העורר)

11. לאחר שקילת בקשתו של העורר הגעתי למסקנה כי אין מקום לקבלה וכי אין בסיס על פי דין לחייב את המשיב להסכים לאחת החלופות שמציע העורר (ערבות בנקאית בגובה סכום המקדמות ו/או רישום הערות על נכסי מקרקעין בבעלות העורר).

12. כותרתו של סעיף 16 לחוק הוא "תנאים לתקפן של עסקאות". סעיף 16(א)(1) אכן דן בתנאים הדרושים ל"לתקפן של מכירת זכות במקרקעין ופעולה באיגוד מקרקעין החייבות במס". הוראות סעיף 16(א)(1) נוגעות אפוא לתוקף המשפטי המחייב של עסקה והוא מסייג בעניין זה את הדין הכללי ומוסיף דרישות מיוחדות על פי דיני המס.

לעומת זאת, סעיף 16(א)(2) לחוק מורה כי רישום מכירת זכות במקרקעין בפנקס המקרקעין מותנה במתן אישור המנהל ונקבעים שם התנאים הנדרשים למתן האישור כאמור.

עניינו של סעיף 15 לחוק שונה: בסעיפים קטנים (ב) עד (ט) לסעיף 15 מוסדר מנגנון המקדמה שעל רוכש זכות במקרקעין להעביר למנהל במקרים המתוארים שם.

13. בהתאם לסעיף 16(א)(2) לחוק (כאשר לא חל סעיף 16(א)(2)), אישור המנהל יתייחס לתשלום מס השבח המוטל על המוכר. במקרה כגון זה, ה"ממשק" בין סעיף 15 (בעניין המקדמה) לבין סעיף 16 מצוי בסעיף 15(ד):





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

"... (1) יראו את המקדמה כאילו שולמה למנהל על ידי המוכר על חשבון

המס שהוא חייב בו;

...

(4) לעניין הוראות סעיף 16, יראו את תשלום המקדמה כאילו שולם המס

שחייב בו המוכר...".

14. כפי שצויין, הרוכשים של דירות מס' 9, 6 ו-5 לא העבירו לידי המנהל מקדמות כמשמעותן בסעיף 15 לחוק אלא שילמו את מלוא התמורה החוזית לידי העורר עצמו. ניתן אפוא לומר כי לגבי שלוש הדירות הנדונות אין כבר כל נפקות להוראות סעיף 15, בבחינת "עבר יומו בטל קורבנו". עם זאת, כאמור, המשיב עדיין מוכן לקבל את תשלום סכום המקדמות **מידי העורר** (לדידי, ספק אם ניתן לקרוא לתשלום כזה "מקדמה" כהגדרתה בסעיף 15(ב) רישא, שהיא "תשלום [המועבר למנהל על ידי הרוכש] **על חשבון המס שהמוכר חייב בו...**"). אולם אין המנהל מוכן לקבל **ערבות** במקום תשלום ממש של סכום המקדמות.

אינני מוצא כל דופי בעמדת המשיב בהיבט זה: סעיף 15(ב) לחוק (בניגוד לסעיף 16 לחוק) כלל איננו מזכיר אפשרות של החלפת העברת המקדמה הכספית בהעמדת ערובה כלשהי תחתיה. מנגנון המקדמות שבסעיף 15 לחוק הוא אמצעי גבייה שנועד בין היתר להבטיח, ולו באופן חלקי, את פירעון המס המגיע מן המוכר.¹ השיטה שאומצה היא לחייב את הרוכש, בנסיבות המתוארות, להועיד חלק מן התמורה, שהוא ממילא היה חייב לשלם למוכר על פי חוזה הרכישה, לשימוש ככספי מסים "על חשבון המס [המוכר] חייב בו".

ודוקו: סעיף 15(ב) חל רק "במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד" – ובמקרה כגון זה ממילא יהיו בידי הרוכש אמצעים כספיים כדי להעביר את המקדמה לידי המשיב במזומן ללא צורך בהעמדת ערובה. בהתאם לכך סעיף 15(ד)(2) מבהיר כי: "... יראו את המקדמה כאילו שולמה למוכר מאת הרוכש על חשבון התמורה שנקבעה בהסכם ביניהם".

¹ ראו דברי הסבר להוספת סעיף 15(ב) לחוק (ה"ח הממשלה 541, התשע"א, עמוד 95: "אימוץ המנגנון המוצע יאפשר, מיד עם העברת הסכום על ידי הקונה, לתת לו את אישורי המסים הנדרשים לשם רישומה של העסקה על פי כל דין, ויבטיח כי השלמת העסקה והעברת מלוא התמורה ייעשו רק כאשר הנכס נקי מחובות מס ומוכן לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

לפי תכליתן של מכלול ההוראות הנ"ל, אין הגיון בהחלפת המקדמה הכספית הדרושה בהעמדת ערובה בלבד – ועל כן, לא בכדי אפשרות כזו איננה מנוייה בסעיף 15. במובן זה מנגנון המקדמה שבחוק מיסוי מקרקעין דומה למנגנון ניכוי המס במקור שבפקודת מס הכנסה, כאשר גם שם המשלם נדרש להעביר חלק מן התמורה החוזית לידי פקיד השומה על חשבון מסיו של המקבל וככלל אין המשלם יכול לצאת ידי חובה על ידי הפקדת ערובה בידי פקיד השומה.

15. סעיף 16(א)(2) לחוק מתנה את הנפקת אישור המנהל, הדרוש לרישום המכירה בפנקס המקרקעין, בהתקיים אחד הדברים הבאים:

- (א) המכירה אושרה כפטורה ממס שבח;
- (ב) שולם מס השבח המגיע לפי השומה העצמית של המוכר לאחר שהמנהל בדק אותה ואישר אותה (שומה לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק);
- (ג) שולם מס השבח המגיע על פי שומה שערך המשיב לפי מיטב השפיטה (שומה לפי סעיף 78(ב)(2) לחוק);
- (ד) אם לא נעשתה שומה לפי סעיף 78(ב)(1) או סעיף 78(ב)(2) לחוק, ניתנה ערבות בנקאית (או ערובה אחרת להנחת דעת המנהל) בגובה ההפרש בין סכום מס השבח שכבר שולם לפי השומה העצמית (ההצהרה) של המוכר לבין 20% מהתמורה.

16. במקרה דנן כבר נערכו שומות לפי סעיף 78(ב)(2) לחוק לגבי כל שלוש המכירות. לכאורה במצב דברים זה אישור מנהל על פי סעיף 16(א)(2) יונפק אך ורק אם כל המס המגיע לפי השומות שולם, ואין עוד תחולה לחלופת הערבות הבנקאית. לפי לשון הסעיף והגיונו, מנגנון הערובה תקף כל עוד השומה היחידה הקיימת היא שומתו העצמית הבלתי בדוקה והבלתי מאושרת של המוכר עצמו: אם המוכר אכן שילם את המס המגיע על פי הצהרתו, אזי ניתן לקבל מידי ערבות בגובה ההפרש בין המס ששולם כאמור לבין 20% מן התמורה, שמא הצהרתו של המוכר תתגלה בהמשך כחסרה. לעומת זאת, כאשר הצהרת המוכר כבר נבדקה על ידי המנהל (ואושרה או הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה בעקבותיה), אזי אין עוד צורך להסתמך על השומה העצמית לבדה והתנאי לקבלת אישור המנהל הוא תשלום מלוא המס בהתאם לשומה שהוא ערך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

17. יש לציין כי דרישות סעיף 16(א)(2) אינן סותרות את הוראות סעיף 91(ב) לחוק, הקובע לאמור:

"נמסרה לאדם החלטה בהשגה לפי סעיף 87, ישלם את סכום המס המגיע ממנו לפיה בתוך 15 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה; הגיש ערר לפי סעיף 88 - ישלם את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה."

סעיף 91(ב) מאפשר לאזרח להימנע משתלום מס שנוי במחלוקת, אם בכך הוא חפץ, עד להכרעת ועדת הערר בעניינו. זכות דומה מעוגנת בסעיף 184 לפקודת מס הכנסה ובסעיף 91 לחוק מס ערך מוסף (וזאת בכפוף לסמכויות רשות המסים לדרוש תשלום מיידי במקרים מיוחדים של חשש בפני אי גביית המס).

סעיפים אלה מגלמים תפיסה לפיה קיום ההתדיינות מצדיק את אי תשלום המס השנוי במחלוקת כל אימת העניין מתברר. דומה כי כלל זה נועד להגן על זכות הגישה לערכאות.

תכלית סעיף 16(א)(2) שונה: רישום מכירה בפנקס המקרקעין מהווה "תחנה סופית" של העסקה לפי הדין הכללי, אחריה משתנה הבעלות בזכות. המחוקק מצא לנכון לרתום את מעמד רישום העסקה למאמצי גביית המס מידי המוכר (הנפרד מהבעלות בנכס) ועל כן התנה את הנפקת אישור המנהל בתשלום המס. מוכר שמבקש שהרישום בפנקס המקרקעין יושלם אמנם יכול להמשיך ולהתדיין עם המנהל לגבי היקף חבותו במס שבח, אך לא יוכל ליהנות, בגלל השלמת הרישום, מהוראות סעיף 91(ב) לחוק.

18. לפני משורת הדין, המשיב דן מוכן לקבל מידי העורר ערבות בנקאית בגובה מס השבח לפי השומות שהוצאו או בגובה 20% מהתמורה (ודומה כי הסכום האחרון הוא הנמוך יותר בנסיבות העניין). כאמור, על פי לשון סעיף 16(א)(2) כלל אין דרך להחליף תשלום מס בפועל בקבלת ערובה כאשר כבר נערכה שומה לפי מיטב השפיטה, אך בכל זאת הביע המשיב נכונות להנפיק את האישורים המבוקשים כנגד ערבות בנקאית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

כמוסבר העורר איננו מסכים לכך ודורש לקבל את האישורים כנגד ערבות בגובה **סכומי המקדמות** (גישת העורר מביאה להיקף ערובה שהוא כ-53% מן הערובה הנדרשת על ידי המשיב²).

19. לדעתי, בהתחשב בשלבים בהם מצויות השומות בקשר לשלוש המכירות, כלל לא ניתן לחייב את המשיב לקבל ערובה במקום תשלום מס השבח בפועל, וקל וחומר לא ניתן להורות לו להסתפק בערובה בגובה המקדמות ולא בגובה המס על פי השומות (או בגובה 20% מן התמורה, כפי שהוצע).

נשוב ונזכיר הוראות סעיף 15 בעניין מקדמה אינן ניתנות לקיום באמצעות ערבות בלבד, כך שהמקרה דנן איננו שונה ממקרה אחר בו לא נדרשה העברת מקדמה מלכתחילה (למשל מקום בו התמורה לא נקבעה בכסף בלבד).

20. יש להדגיש כי דחיית בקשת העורר אין משמעותה כי לא ניתן לרשום את הדירות על שם הרוכשים – אם יעמוד העורר בתנאי סעיף 16(א)(2) הוא יקבל את האישור המיוחל והרישום יתאפשר. לא זו אף זו: המשיב מציע לעורר מסלול משופר לפיו בשלב זה לא יידרש תשלום המס במזומן אלא הפקדת ערבות. כאמור, מסלול זה שונה מעמדת העורר עצמו רק בנוגע לגובה הערבות. פער זה בין הצדדים מתבטא כמובן בעלות מימון נוספת שעלולה להיגרם לעורר אם ישיג ערבות בנקאית בסכום הנדרש על ידי המשיב. זהו למעשה סלע המחלוקת, אולם אין בידי ועדת הערר כדי להושיע, מקום בו הוראות החוק אינן עומדות לצד העורר.

21. העורר הדגיש את "חשיבות קיצור זמן הנפקת אישורים ללשכת רישום המקרקעין" (חלק ה' לסיכומיו). לגישתו חלק מהגשמת תכלית זו הוא יכולתו של רוכש לגרום לזירוז הנפקת אישור על ידי תשלום מקדמה במסגרת סעיף 15 לחוק. אולם **משלא** שולמו מקדמות במקרה הנדון **ויש** באפשרותו של העורר לקבל אישורים כנגד הפקדת ערבות בלבד (כהצעת המשיב), אזי אין בדחיית הבקשה הנדונה כדי לסכל את מטרת המחוקק לקצר את זמן הנפקת האישורים.

$$\frac{1,842,300}{3,450,000} = 0.534^2$$





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 18-01-40550 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

22. יוער כי לגבי מכירת דירות אחרות באותו בניין בידי העורר, הרוכשים שם כן שילמו מקדמות כנדרש על פי סעיף 15 לחוק ולא נוצרה כל בעיה ברישום המכירה בפנקס המקרקעין.

23. למותר לציין כי סעיף 16(א)(2) לחוק גם איננו מזכיר אפשרות של החלפת דרישת תשלום המס ברישום "הערות" על נכסי מקרקעין כבטוחה מספיקה.

ככל שהכוונה היא לשעבוד מקרקעין בהתאם לסעיף 11א לפקודת המסים (גבייה) או עיקול נכסי מקרקעין לפי סעיף 8 לאותה פקודה, אזי כלל לא הבשילו התנאים ליישום אותן הוראות בקשר למכירת שלוש הדירות (והרי העורר דבק בעמדתו כי הוא כלל איננו חייב במס עליהן). מעבר לכך, אין לצפות מהמשיב להסכים לרישום "הערה" (אף אם משמעותה שעבוד) ולו לפני משורת הדין, כאשר צודק המשיב כי רישום כאמור נחות לעומת ערבות בנקאית מבחינת נזילות, אפשרות המימוש והבטחת סכום המס.

24. המשיב העלה שורה של טענות נוספות אשר לאור התוצאה אליה הגעתי, אין כל צורך להידרש להן. טענות אלו הקיפו, בין היתר, העדר סמכות הוועדה לדון בבקשה, העדר סמכות הוועדה להתערב בשיקול דעת המשיב, העדר דחיפות הבקשה בניגוד למצגי העורר, והעדר תשלום אגרה כנדרש.

25. במהלך הדיונים בבקשה עודדתי את הצדדים להגיע להסדר פרקטי שיוכל לייתר את הצורך בהכרעה שיפוטית. הדבר לא הסתייע. אמנם החלטה זו מצדיקה את עמדתו המשפטית של המשיב אך יש מקום בנסיבות העניין להטיל על העורר הטוען כל העת שהחבות במס נמוכה בהרבה מזו שנקבעה בשומות, הוצאות משפט בסכום מתון של 5,000 ש"ח, לתשלום לידי המשיב תוך 30 ימים.

26. מזכירות ועדת הערר תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ינואר 2019

ו"ע 40550-01-18 וינברג נ' מנהל מס שבח תל אביב

<3>

ניתנה היום, א' שבט תשע"ט, 7 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

לאחר שעיינו במסמכי ההליך לרבות כתבי הטענות של הצדדים, אנו מסכימים עם דעתו של יו"ר ועדת הערר.

יהושע בליצקי, רו"ח
חבר

רו"ח מיכה לזר – חבר

הוקלד על ידי

