



בֵּית הַמִּשְׁפֶּט הַמְּחוֹזֵי בָּתֵּל אֶבְּרַבְּנָם - יִפְּוּ

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2

ועדת ערד לפיקוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט ה. קירש – יו"ר הוועדה
רו"ח יהושע בליצקי – חבר
רו"ח צבי פרידמן – חבר

בפני:

העוררת
מרגות אולמן
עמי ב"כ עוזי"ד א. ר宾וביץ ו.ם. אפלבאום

נגד

3
4

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
עמי ב"כ עוזי"ד ל. ארצי
מקרקליות מחו"ז תל אביב (אזוריה)

המשיב

פסק דין

5

6 יו"ר הוועדה, השופט ה. קירש:
7

8

A. מבוא

9

10 1. ערד זה עוסק בשאלת היקף הפטור ממיס רכישה המוענק בעת פירוק איגוד מקרקעין
11 וההעברת נכסיו לידי בעל המניות בו.

12

13 כפי שיפורט בהמשך, תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה),
14 התשל"ה-1974 ("התקנות") מורה כי "מכירת זכות במקרקעין מאיגוד לייחיד, אם הזכות
15 הייתה בבעלותו [של האיגוד] ביום [27.7.1983], והמכירה פטורה ממש על פי סעיף 71
16 לחוק – פטורה ממש רכישה".

17

18 2. בערך דן עולות שתי סוגיות בקשר להוראת הפטור הנ"ל: ראשית, האם הפטור חל כאשר
19 הנכס המועבר לבעל המניות אגב פירוק האיגוד אינו "זכות במקרקעין" ממש, אלא "זכות
20 באיגוד מקרקעין", דהיינו מנויות בחברה אחרת ("הסוגייה הראשונית")? ואם התשובה לכך
21 חיובית, כיצד יש לישם את דרישת החזקת הזכות ביום 27.7.1983 – לגבי מנויות האיגוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקרקעין תל אביב

1 המועבר או שמא לגבי הזכויות במרקען אשר בידי האיגוד המועבר ("נכסי הבסיס")
 2 ("הסוגיה השנייה")?
 3

ב. עובדות המקרא

4
 5
 6 3. עובדות המקרא אין מרכיבות והצדדים לעור השכilo להגעה להסכמה לגבייהן וכן נחץ
 7 הדרוש לגבות ראיות בהליך. אתמצת את העובדות להן.

8
 9 4. העוררת, אזרחית זורה, החזיקה במלוא המניות בחברה אשר התאגדה במדינה זורה והייתה
 10 תושבת חוץ ("חברה זורת"). החברה הזורה הוקמה בשנת 1968.

11
 12 5. בשנת 1979 התאגדה בישראל חברת אלטירא נכסים (1979) בע"מ ("חברה המקומית")
 13 או "האיגוד המועבר"). חלק ממניות החברה המקומית היו בבעלות החברה הזורה, וזאת
 14 מז הקמתה של החברה המקומית.

15
 16 6. לחברה הזורה היו נכסים נוספים, פרט למניות בחברה המקומית, אך אלה היו מחוץ
 17 לישראל.

18
 19 7. ביום 27.7.1983 – שהוא כאמור תאריך חשוב לצורך יישומה של תקנה 27(ב) הניל – היה
 20 בידי החברה המקומית נכס אחד: בניין משרדים בחיפה. נכס זה נרכש בשנת 1979 (שנת
 21 הקמתה של החברה המקומית) ונמכר בשנת 2005.

22
 23 8. לאחר יום 27.7.1983 החברה המקומית רכשה נכסים נוספים בישראל אשר חלקם
 24 נמכר במרוצת השנים.

25
 26 9. בשנת 2010 קיבלה החברה הזורה החלטה להימחק מרשם החברות במדינת היוסדה.
 27 אין מחלוקת בין הצדדים לעיר כי משמעות הליך המכילה האמור היא פירוק החברה
 28 הזורה.

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1. ואכן, בשנת 2013, כחלק מהליך פירוק החברה הזרה, המניות בחברה המקומית הוועברו
2. לידי העוררת כבעלות המניות בחברה הזרה המתחלשת.

3

4. כתוצאה מהמהלך המתואר, משנת 2013 העוררת החזיקה במישרין מניות בחברה
5. המקומית והחברה המקומית החזיקה בנדלין בישראל, וליתר דיוק, באربעה נכסים
6. שונים. נכסים אלה (ברמות גן, חולון, הוד השרון ורמת ההייל) נרכשו בשנים 1994, 2006
7. (שנתיים) ו-2007.

8

9. עולה מן המקבץ כי נכס המקרקעין שהיה בידי החברה המקומית ביום 27.7.1983 לא היה
10. בידייה בשנת 2010, ואילו בעת העברת המניות בה לידי העוררת בשנת 2013 היו בידייה
11. החברה המקומית אך ורק נכסים מקרקעין אשר נרכשו לאחר שנת 1983. כאמור, היו בנוסף
12. נכסים אחרים אשר נרכשו אחרי 1983 אך נמכרו לפני 2013.

13

14. אין מחלוקת בין הצדדים כי החברה המקומית הייתה בכל הזמנים "איגוד מקרקעין"
15. כמשמעותו מונח זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963
16. ("החוק").

17

18. במהלך הדיון בעבר זה צומצמה ירידת המחלוקת לטענה אחת בפי העוררת: לגישתה,
19. בנסיבות העניין היא זכאית לפטור ממש רכישה בגין קבלת המניות בחברה המקומית
20. בשנת 2013, וזאת מכוח תקנה 27(ב) הניל (הוגשה על ידי הצדדים גם רשות פלוגתאות
21. בקשר לתחולתן האפשרית של תקנה 27(ב) ותקנה 27א לתקנות הניל; כפי שIOSBR בסעיף
22. 41 להלן, אין דרך לישם את תקנה 27א בנסיבות המקרה ואין טעם להרחיב את היריעה
23. יתר על המידה לגבי תקנה זו).

24

25. יצויין כי המשיב איננו חולק על כך שהחברה הזרה הייתה פטורה ממש בגין העברת
26. המניות בחברה המקומית אגב הפירוק, וזאת מכוח הוראות סעיף 71 לחוק, אליו נשוב
27. בהמשך.

28

29. **ג. מסגרת החקיקה הכללית**

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקראקיון תל אביב

- 1 15. לפני שנעמיק בפרשנות תקנה 27, יש לתאר את הקשר החקיקה בו ניטשת המחלוקת.
- 2
- 3 16. כאמור, החוק מטיל שני מסים שונים: מס שבח על מוכרים ומס רכישה על קונים. הטלתו
- 4 של מס שבח מוסדרת בשתי הוראות – סעיף 6 לחוק מטיל מס שבח "בנסיבות זכות
- 5 במקראקיון", ואילו סעיף 7 לחוק מטיל מס שבח "על פעולה באיגוד מקראקיון".
- 6
- 7 המונחים "זכות במקראקיון" ו"פעולה באיגוד" מוגדרים בסעיף 1 לחוק והדברים ידועים.
- 8 רק נזכר כי "פעולה באיגוד" היא "הענקת זכות באיגוד וכו'" והמונה "זכות באיגוד" אף
- 9 הוא מוגדר בסעיף 1 לחוק.
- 10
- 11 17. אין מחלוקת כי נכסים הנדלין שהיו בידי החברה המקומית בשנת 2013 היו בבחינת "זכויות
- 12 במקראקיון", ומצד שני המניות בחברה המקומית היו בבחינת "זכויות באיגוד מקראקיון"
- 13 ולא "זכויות במקראקיון".
- 14
- 15 18. סעיף 7 לחוק עוסק בהעברת זכות במקראקיון אגב פירוק איגוד והוא נמצא בפרק שני
- 16 לחוק ("פטוריהם אחרים וחיקית מעדי תשלום").
- 17
- 18 בכפוף לתנאים השונים המנוים בו, סעיף 7 פוטר ממש שבח "מכירות זכות במקראקיון
- 19 של איגוד (סעיף זה – האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק"
- 20 וזאת כאשר "המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק". במקרה
- 21 דנן "האיגוד המתפרק" הוא החברה הזורה ואגב כך נועתה "פעולה באיגוד" דהיינו הקניית
- 22 המניות בחברה המקומית לידי העוררת, כבעלות המניות היחידה באיגוד המתפרק. על כן,
- 23 בעת פירוק החברה הזורה לא שולם מס שבח בקשר להעברת המניות בחברה המקומית.
- 24
- 25 19. מס רכישה מוטל מכוח סעיף 9 לחוק. סעיף 9(א) לחוק קובע כי
- 26 "בנסיבות זכות במקראקיון יהא הרוכש חייב במס רכישת מקראקיון (להלן – מס רכישה);
- 27 מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או
- 28 המקראקיון, הכל כפי שקבע שר האוצר אישור ועדת הכספיים של הכנסתת...". הוראת
- 29 חיוב זו מתייחסת לרכישתה של "זכות במקראקיון"; לגבי זכות באיגוד מקראקיון הוראות
- 30 החיוב במס רכישה מצויה בסעיף 9(ב) לחוק:
- 31

4 מתוך 21

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסויי מקרקעין תל אביב

1 "(1) בפעולת באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום שהיתה
 2 חייבת בו מכירת זכות במרקען ששויה הוא החלק היחסית כאמור בפסקה
 3 (נא) – משויי כל הזכויות במרקען שבבעלות האיגוד;
 4 ...
 5 (נא) החלק היחסית האמור בפסקה (1) הוא ביחס החלק של הזכויות הנמכרות
 6 באיגוד המקרקעין לכל הזכויות באותו איגוד...".

7
 8 דהיינו מס הרכישה במקרה של רכישת זכות באיגוד מקרקעין (בגון מנויות) מוחשב על
 9 בסיס שווי נכסים המקרקעין (נכסים הבסיס) אשר בידי האיגוד הנרכש – מגנון המכונה
 10 "شيخוף".

11
 12 20. סעיף 9 לחוק ממשיך וקובע:

13
 14 "(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספי של הכנסת, רשאי לקבוע כללים
 15 למתן פטור ממש הרכישה, כולל או מכךתו, ורשי הוא לקבוע, באישור
 16 כאמור, כללים שונים לשינוי חייביות ולסוגי מקרקעין.

17
 18 (ה) דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד
 19 פרק שישי – דין המס."

20
 21 21. התקנות עוסקות בעיקר בשני נושאים: שיעורי מס הרכישה (פרק ב לתקנות), וכן פטורים,
 22 הנחות והקלות (פרק ג לתקנות). באשר לשיעור המס, תקנה 2 רישה נפתחת במקרים אלו:
 23 "במכירת זכות במרקען או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין ישולם מס רכישה בשיעור
 24 משויי הזכויות הנמכרות קבוע להלן...". כמובן, ככל הקשור לשיעור מס הרכישה המוטל,
 25 ככל לא נעשית הבחנה בין רכישתה של "זכות במרקען" (למשל, קרקע או בניין) לבין
 26 רכישתה של זכות באיגוד מקרקעין (למשל, מנויות בחברה שכלה נכסיהם מקרקעין).

27
 28 22. תקנה 27 ("פטור ממכירות מסוימות") מצויה בפרק ג לתקנות, והוא ממוקמת לאחר
 29 שורה ארוכה של הוראות פטור ספציפיות (אשר כולם, פרט לאחת מהן, מעניקות פטור
 30 במקרה של רכישת "זכות במרקען"). והנה ראשיתה של תקנה 27:
 31

5 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

1 "(א) מכירת זכות במרקען הפטורה ממש על פי סעיפים 54, 55, 57,
 2 64 או 65, 66, 67, 68 או 69 לחוק, פטורה ממש רכישה.
 3

4 "(ב) מכירת זכות במרקען מאיגוד בלבד, אם הזכות הייתה בבעלותו
 5 ביום הפרטום ברשומות של תקנות מס שבך מקרקעין (מס רכישה)
 6 (תיקון), התשמ"ג-1983, והמכירה פטורה ממש על פי סעיף 71 לחוק
 7 – פטורה ממש רכישה."

8
 9 23. נמצא אףוא כי יסודות הפטור הנינן לפי תקנה 27(ב) הם :

- 10
 11 (א) מכירת זכות במרקען על ידי איגוד.
 12 (ב) רכישת הזכות במרקען על ידי אדם יחיד.
 13 (ג) מתן פטור ממש שבך לאיגוד המוכר בהתאם לסעיף 71 לחוק.
 14 (ד) בעלות האיגוד בזכות הנוכרת כבר ביום 27.7.1983 (הריהו יום הפרטום
 15 ברשומות של תקנות מס שבך מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשמ"ג-1983).

16
 17 24. על רקע זה נפנה וונחן את תביעהה של עוררת לקבלת פטור מטעוק תקנה 27(ב), כאשר
 18 הנכס שנתקבל בידייה בעקבות פירוקה של החברה הזורה בשנת 2010 היה כוכור מנויות
 19 החברה המקומית. מנויות אלו היו בידי החברה הזורה עוד משנת 1979, ואילו נכסיו
 20 המקרקעין שהיו בעלות החברה המקומית בשנת 2010 נרכשו כולם אחרי שנת 1983.

ד. טענות הצדדים

22
 23
 24 25. זהו עיקר טיעונה של העוררת:
 25
 26 "מאחר ושיעור מס הרכישה מוטל בצוואה זהה, הן על מכירת זכות במרקען והן על
 27 עסקית פעולה באיגוד מקרקעין, הרי שמדובר המשנה אימץ גישה זו גם לגבי
 28 הפטוריות הקבועות בתקנות מס הרכישה.
 29
 30

21 6 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

1 "...תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה נשענת על סעיף 71 לחוק, אשר פטור ממש שבה
 2 בפיוק הן העברת זכויות במקרקעין והן העברת זכויות באיגוד מקרקעין. ועל כן ניתן
 3 לפреш, כי פטור במס רכישה לפי תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה יהול בהתאם להן
 4 בהעברת זכויות במקרקעיןthon בהעברת זכויות באיגוד מקרקעין."

5 (мотוך סעיפים 27 ו-37 לכלכלי העוררת)

6

7 26. מנגד, זו עמדתו של המשיב:

8

9 "...בכל הנוגע לעצם החבות בתשלום מס רכישה קבוע המוחזק מעין עקרון של
 10 שיקוף, לפיו סכום המס שיישלם בגין רכישת זכויות באיגוד מקרקעין יהיה זהה לסכום
 11 בו הייתה מחויבת רכישת זכויות במקרקעין. ואולם, בסעיף 9(ד) לחוק ניתנה לשר
 12 האוצר סמכות לקבוע כללים למתן פטור, מלא או חלקית, מתשולם המס. משמע, עקרון
 13 השיקוף הקבוע בסעיף 9(ב), בנוגע לעצם החבות, אינו חל בהכרח כשהמדובר בכללים
 14 שעוניים פטור או הפחחת מס.

15 ...

16 "לאור הגדרת המונח 'זכות באיגוד מקרקעין' בסעיף 1 לחוק, לא ניתן לומר כי תקנה
 17 27(ב) חלה על זכויות באיגוד מקרקעין. אם המוחזק היה רוצה כי התקנה תחול גם על
 18 זכויות באיגוד מקרקעין, חזקה עליו כי יהיה אומר זאת מפורשת."

19 (мотוך סעיפים 21 ו-26 לכלכלי המשיב).

20

21 27. יש לציין כי העוררת לא טענה בפנינו כי עשיית הבדיקה בתקנות לעניין פטור ממש רכישה
 22 בין מכירת זכויות במקרקעין לבין מכירת זכויות באיגוד מקרקעין חרוגת מסמכות שר האוצר
 23 הקבועה בסעיף 9(ד) לחוק (דהיינו, מן הסמכות "לקבוע כללים למתן פטור ממש רכישה
 24 [...] לקבוע [...] כללים שונים לסוגי חייבת ולסוגי מקרקעין") (השו ו'ע 1298/01 רוגביון
 25 נ' מנהל מס שבך מקרקעין ת"א 2, ניתן ביום 29.7.2003).
 26

ה. האם תקנה 27(ב) תחול על מכירת זכויות באיגוד מקרקעין אגב פירוקו של איגוד אחר?

27

28 30. לגיטמי יש להסביר על השאלה הראשונה בשיליה ולגרוס כי תקנה 27(ב) אינה חלה על
 31 מכירת זכויות באיגוד מקרקעין, כפי שאນמק בהמשך חלק זה.

7 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו'ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

29. ראשית יש להזכיר שני דברים בסיסיים: האחד, כי סעיף 71 לחוק, הדן **במס שבח**, אינו
 3 McKenna פטור מוחלט ממש על השבח שנצבר עד למועד פירוק האיגוד וההעברה נכסיו לידי
 4 בעלי המניות. הוראות סעיף 71, בדומה להסדרים נוספים בחוק ובפקודת מס הכנסה,
 5 מהוות למעשה דחיתת מס, כאשר בהתאם לעקרון **דיכוי המס**, השבח שנצבר עד לשלב
 הפירוק עשוי להתחייב במס כאשר הנכסים המועברים ימומשו בעתיד על ידי בעלי המניות.
 6

7
 8 תוצאה זו מושגת באמצעות המנגנון של סעיף 31 לחוק ("**שווי רכישה של מקראין**
 9 **שנתקבלו אגב פירוק**"') ושל סעיף 27(1)(ב) לחוק (בעניין יום הרכישה של "**זכות במקראין**
 10 **שרכשה מאיגוד בעת פירוקו**"). דהיינו, בובאו לפרש את תקנה 27(ב), אין הכרח לחזור
 11 דוקא לתוצאה של הענקת פטור שמא יוצר פער בלתי רצוי בין הדין הקבוע בחוק לבין
 12 מס שבבח בין הדין הקבוע בתקנות לגבי מס רכישה.
 13

14 והדבר השני: תקנה 27(ב) עצמה חלה, כמוסבר, על גורה מוגבלת של מקרים (אשר ילכו
 15 ויתמינו עם חלוף השנים) בהם הזכות המועברת לבעל המניות הוחזקה בבעל האיגוד
 16 המתפרק עד בחודש يولי 1983. בכל שאר המקרים **גם כאשר ניתן הפטור (הזמן)** מס
 17 **שבח לפי סעיף 71 לחוק**, העברת מקראין האיגוד המתפרק **מתחייבת במס רכישה מלאה**.
 18 אין בכךו הסדר גורף של הענקת פטור ממש רכישה במקרה של פירוק איגוד מקראין.
 19

20. כמו כן, אין לשוכח כי לשונה הפשטת לכאורה של תקנה 27(ב) מורה על "**מכירת זכות**
 21 **במקראין**" ואין בה כל אזכור של הקנייה **זכות באיגוד מקראין** (כפי שיש בסעיף 71 לחוק
 22 למשל). ראיינו כי שני המושגים (זכות במקראין וזכות באיגוד) נבדלים זה מזה ולאורך
 23 החוק והתקנות נעשו שימוש לעיתים באחד מהם לבדו, או בשני בלבד או בשניהם בצוותא
 24 יחד. אין מקום **אפוא להניח** כי אם המחוקק או מתקין התקנות הזכיר **אחד** המושגים,
 25 הוא מミلا התכוון לשניהם במשמעותם.
 26

27. צודקים ב"יכ העוררת בטיעונים כי במסגרת **תקנה 27(א)** לתקנות הנדרנות מצויות הוראות
 28 פטור ממש רכישה המתייחסות **לפוארה** למכירת זכות במקראין **בלבד**, כאשר אין כל דרך
 29 ליישם הוראות אלו אלא לגבי מכירת **זכות באיגוד**. בין השאר תקנה 27(א) פוטרת ממש
 30 רכישה מכירות הפטורות ממש שבה מכוח סעיפים 54 ו-57 לחוק. והנה סעיפים אלה דנים
 31 בעסקאות הנערכות במניות או בזכויות אחרות באיגוד ולא בנכסי מקראין במישרין

21 מותך 8



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקראין תל אביב

1 (סעיף 54 בנושא הענקת שליטה באיגוד, וסעיף 57 – אשר לימיםבוטל – בנושא "פעה"
 2 **במניות נסחרות בבורסה")**.

3

32. כמו כן צודקיםVIC העוררת בחכיבען על כך כי במשך שנים תקנה 2 לתקנות, הקובעת
 4 את שיעור מס הרכישה, הזכירה רק "מכירת זכות במרקען" ושתקה לגבי עשיית פעולה
 5 באיגוד מקרקעין, וזאת חרף קיומו של סעיף 9(ב) לחוק באותה עת אשר הבHIR כי גם
 6 פעולה באיגוד מקרקעין אמורה לחוב במס רכישה. לكونה זו בתקנה 2 לא פורשה כפוטרת
 7 הלהה למעשה פעולה באיגוד מקרקעין ממש רכישה, ושיעור המס הקבוע למכירת זכות
 8 במרקען הוחל בדבר מובן מאליו גם על פעולה באיגוד מקרקעין.

10

33. אמנם יש בשני הטיעונים הנ"ל כדי להראות כי **בקשרים מסוימים** וכאשר הדבר
 11 מתחייב מהבנת תכלית החוק והתקנות בכללותם, ניתן להחיל הוראה הדנה לכוארה רק
 12 במכירת זכות במרקען גם על פעולה באיגוד מקרקעין, למטרות הקושי המילולי הכרוך
 13 בכך. אולם לדעתי אין בכך כדי להביא למסקנה כי פרשנות מרחביה כאמור מוצדקת
 14 ומתחייבת בכלל הקשר. יש להידרש להוראה הספציפית – ובמקרה זה, לתקנה 2(ב) –
 15 ולשאול האם כוונת מתקין התקנות, האובייקטיבית והסובייקטיבית, הייתה להניע
 16 פטור ממש רכישה גם לפעולה באיגוד מקרקעין, דהיינו, להעברת מנויות ולא מקרקעין.

17

18
 19 והנה כי כן, כאמור המקייף "על פעולה באיגוד מקרקעין ומש רכישה או פטורים ממש
 20 רכישה לפעולה באיגוד מקרקעין" (מספרים י/2, אפריל 1996, עמוד א-32) המחבר זיו שרון
 21 גורס כי "... בהחלט יתכו שלמרות קיומו העקרוני של פטור ממש רכישה לפעולות
 22 באיגוד מקרקעין, חלק מהפטורים בתקנות מכוניות על פי אופיים כלפי מכירות זכויות
 23 במרקען בלבד" (סעיף 8.1 לאמור). בהמשך המאמר עוסק שרון במלאת מינו הוראות
 24 התקנות שלוש קבוצות: "פטורים רק לאיגודי מקרקעין" (הכוונה לפטורים הקשורים
 25 לסעיפים 54 ו-57 לחוק, כמפורט לעיל); "פטורים ייחודיים לזכויות במרקען – אשר
 26 אינם חלים על איגודי מקרקעין"; וכן "פטורים משותפים לזכויות במרקען ולזכויות
 27 באיגוד".

28

29 34. תקנה 2(ב) קשורה בטבורה לסעיף 71 לחוק אשר תחולתו במרקעה מסוים היא תנאי
 30 הכרחי לתחולתה האפשרית של תקנה 2(ב) לגבי אותו מקרה.
 31

9 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 דומה כי ההגיוון העומד בסיס הוראות סעיף 71 נוגע להעדר שינוי כלכלי של ממש כאשר
 2 נכס המוחזק קודם لكن בידי חברה עבר להיות מוחזק בידי בעלי המניות באותה חברה
 3 כתוצאה מפירוקה (בכפוף לתנאים המנוים בסעיף 71, המועדים להבטיח בין היתר כי

4 החזקה הישירה בנכש לאחר הפרוק תהיה באותו יחס כפי שהחזקה העקיפה הייתה
 5 קודם לכן וכי ייעוד הנכס לא שונה). דהיינו, בהתקיים תנאי סעיף 71 ניתן לומר כי לא
 6 אירוע מימוש כלכלי של הנכס ולכן מוצדק להעניק דחיתת מס שבת, כאמור לעיל.
 7

8 35. אולם תנאי תקנה 27(ב) אינם חופפים באופן מלא לתנאי סעיף 71 ולפחות בשני מצבים
 9 נפוצים עשוי לחול סעיף 71 לעניין מס שבת אך לא תחול תקנה 27(ב) לעניין מס רכישה:
 10 כאשר בעל המניות הוא עצמו איגוד או כאשר הזכות המועברת לא הייתה בעלות האיגוד
 11 המתפרק ביום 27.7.1983. דהיינו, מלכתחילה היקף פרישתה של תקנה 27(ב) מצומצם
 12 יותר מזה של סעיף 71 בעניין מס שבת.
 13

14 כאמור, תקנה 27(ב) פוטרת ממש רכישה אך ורק העברה **לידי יחיד** אגב פירוקו של איגוד,
 15 ואילו סעיף 71 אינו חל רק על העברה לידי היחיד, והוא עשוי לחול גם כאשר בעל המניות
 16 אשר מקבל את הנכס בפירוק הוא חבר-בני-אדם. היות והצדוק לדחיתת המס על פי סעיף
 17 71 הוא העדר שינוי כלכלי בעלות נכסיים כתוצאה מפירוק שउומד בתנאי הסעיף,
 18 אין סיבה שלא להחילו גם כאשר בעל המניות שמקבל את הנכסים הוא עצמו חבר בני
 19 אדם. אולם תקנה 27(ב) לא תחול במקרה זה.
 20

21 ניתן להסיק אפוא כי תכליתה של תקנה 27(ב) אינה טמונה בעיקר בהעדר שינוי כלכלי
 22 אגב פירוק (כפי שניתן לומר לגבי סעיף 71 לחוק) ויש לאותר את תכלית התקנה במקום
 23 אחר.

24 36. תקנה 27(ב) הוספה במסגרת תקנות מס שבת מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשמ"ג-
 25 1983 (ק"ת 4514, עמוד 1746). נראה כי התקנה הותקנה כמשמעותו הקבועה של חוק מס
 26 שבת מקרקעין (הוראות מעבר), התשל"ו-1976 ("חוק המעבר") (ראו שرون, שם, סעיף
 27 10.4.2). חוק המעבר קבוע כאמור:
 28

29 30. (א) **ה蓋ש איגוד מקרקעין... הצהרה... המעידת על העברת כל**
 31 **זכויותיו במרקען לכל בעלי הזכויות בו בהתאם לזכויותיהם ביום**

21 מותוך 10



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ההעברה כאמור, יהיה האיגוד ובעלי הזכויות בו פטורים ממש שבת
 2 מקרקעין ומתוסף מס [מס רכישה] בשל העברת.
 3 ...
 4 2. העברה כאמור בסעיף 1 לא תיחס כהכנסה מחלוקת זיבידנד

5 ובעלי הזכויות באיגוד לא יהיו חייבים במס הכנסתה עלייה; הוראה זו
 6 לא תחול אלא אם מאו היוסדו של האיגוד לא היו לו כל נכסים פרט
 7 למקרקעין, זכויות באיגודי מקרקעין שבכל נכסיהם הם מקרקעין
 8 בלבד, ומילואה חובה, ולא מכר מקרקעין במכירת החייבת במס
 9 הכנסתה על פי הוראת סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסת.

10 ...
 11 4. יום הרכישה ושווי הרכישה של זכויות במקרקעין שנטקלה עקב
 12 רישומה לפי חוק זה, יהיה היום והשווי שבו נקבעים אילו היה בעל
 13 הזכות במקרקעין חייב במס על פולוה באיגוד בקשר עם הזכות
 14 באיגוד שתמורה נתקבלו המקרקעין ...”

15 מטרת חוק המעבר הייתה לעודד – במהלך תקופה מוגבלת – “קייפול מבנים” של איגודי
 16 מקרקעין כך שנכסיהם יועברו לידי בעלי הזכויות בהם ויווחזו להבא בידיהם (שרון, שם).
 17
 18 ואכן כאשר הצעת חוק המעבר הובאה בפני הכנסת לדיון הראשונה הוסבר על ידי חבר
 19 הכנסת ג. פלומין כי ”לחברות אלה אין כל קיום כלכלי עצמאי ... התברר שקיים ביקוש
 20 רב מצד בעלי המניות ... לאפשר להם להעביר את המקרקעין ... על שם בעלי המניות
 21 באופן פרטני, ולהתפטר אחת לפעם מן המכשלה של הגוף המשפטי אשר הוקם בעבר ...
 22 מוצע [לאפשר זאת] לתקופה של שנה מיום פרסום החוק...” (דברי הכנסת, 14.6.1976,
 23 עמוד 3011 ; ראו גם הצעות חוק 1244, תש"ל, עמוד 264).

24
 25 יושם אל לב כי סעיף 1 לחוק המעבר, שהוא ההוראה האופרטיבית העיקרית, מכובן
 26 ל’העברת כל זכויות במקרקעין’, ואילו מנוסח סעיפים 1, 2 ו-4 לחוק המעבר עולה
 27 בבירור כי המחוקק ידע להבדיל בין ”מקרקעין” מצד אחד לבין ”זכויות באיגודי
 28 מקרקעין” מצד שני. עוד יושם לב כי שלא כמו בתקנה 27(ב) שבה בעקבותיו, תחולת חוק
 29 המעבר לא הוגבלה במפורש לבעלי מניות יחידים (למרות שזו הייתה ללא ספק הכוונה)
 30 אלא חל על העברה ”לכל בעלי הזכויות”.
 31
 32

11 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 37. נראה אפוא כי כאשר מחוקק המשנה החליט להסדיר את ”קייפול המבנה” של איגודי
 2 המקרקעין במסגרת תקנה 27 (זאת רק לגבי החזקה בנכסים קיימים), חודדה הכוונה
 3 כי כדי שיענק פטור ממש רכישה, נכסים הבסיס יצטרכו להגיע לידי יחידים ולא די בקייזור
 4 שרשות החזקה העקיפה המותיר את הבעלות הישירה בנכס המקרקעין בידי איגוד.
 5

38. בסיכומיהם ב'יכ העוררת תיארו בהרחבה את תלותות החקיקה של הנהגת מס הרכישה על
 6 פועלות באיגוד מקרקעין, והסביר כי הדבר נעשה על מנת להשוו את המיסוי של פעולות
 7 אלו למיסוי עסקאות ישירות במקרקעין. ב'יכ העוררת מבקשים להסביר כי בכל הקשור
 8 במס רכישה אין מקום לאבחן בין פעולה באיגוד מקרקעין לבין מכירה של זכות
 9 במרקעין וכי "מס הרכישה בעניין פעולה באיגוד מקרקעין ברוך אחר סעיף 9(א) לחוק
 10 בעניין זכויות במקרקעין ואין לו [סעיף 9(ב) לחוק] קיום עצמאי אלא הוא הולך בעקבות
 11 סעיף 9(א) לחוק".
 12
 13

14 לדעתי גישת העוררת כולנית מדי ולא ניתן למצוא בתולדות הנהגת מס הרכישה מפתח
 15 לפתרון **הסוגיה המשפטית העומדת בפניו**: הרי גם בחוק מיסוי מקרקעין עצמו ישן
 16 הוראות המתייחסות לזכות במקרקעין וזכות באיגוד אחת, וישן הוראות אחרות
 17 הנוגעות לזכות במקרקעין בלבד, ובקשר לכך מודים ב'יכ העוררת כי "**קיימת הפרדה**
 18 **מופורשת לכל אורך התקופ** [להבדיל מהתקנות; ההגשה אינה במקורה] **בין זכויות**
 19 **במרקעין לבין זכויות באיגוד מקרקעין**, אשר יוצרת הסדר שילילי בכל מקום בו לא
 20 מוחכרת בפירוש פעולה באיגוד מקרקעין...". (סעיף 32 לסייעי העוררת).
 21

22 39. נוסף כי אין כאמור בו"ע 13167-11-09 **אשר הירדן אחזקות 2000 בע"מ נ' מנהל מס שבת**
 23 **חיפה** (ניתן ביום 15.4.2010) כדי לסייע לעוררת דין. שם נדון חיקוק אשר הקנה הנהגה מס
 24 שבח ונמצא כי תכליתו הייתה "**להאט את הפעולות בשוק המקרקעין ולעודד בעלי נכסים**
 25 **מרקעין למכור נכסים המקרקעין שלהם בתקופה הקובעת...**". ועדת הערד קבעה כי
 26 תכלית זו לא הצדיקה כל אבחנה בין מכירת זכות במקרקעין לבין מכירת זכות באיגוד
 27 מקרקעין. לא כך הם פניו הדברים בעבר דין, כאשר הפטור המוסיג המונע על פי תקנה
 28 (ב) נועד לפחות **"קייפולם"** של איגודי מקרקעין ולא את העברת הבעלות בהם גרידא.
 29

30 40. לכוארה הדרישה הנקשة שבתקנה 27(ב) לפיה העברה תהיהידי יחיד עלולה לגרום
 31 לחסוב במס רכישה על אף כוונת האזרח לבצע **"קייפול מבנים"** מושלים, וזאת כאשר שרשות
 32 החזקה מרכיבת שני איגודים או יותר (או לשם הקיצור **"איגוד תחתון"** ו**"איגוד**

21 מתוך 12



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-055435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 1. הרי אף אם במקרה מסוימים נכס הבסיס (מרקעין) היה בידי האיגוד **התחתון**
 2 במבנה החזקות עוד לפני 27.7.1983 ומחבינה זו התקנה עשויה לחול, פירוק איגוד זה
 3 והעברת נכס הבסיס לידי האיגוד העליון לא יוכל לפטור מס רכישה כי הרי האיגוד העליון
 4 אינו "יחיד".
 5
 6 על רקע זה, כך נראה, הוספה לתקנות תקנה 27(ג) המורה כדלקמן:

7

- "(1) נמכרה זכות במרקעין מאיגוד לאיגוד מספר פעמיים בזה אחר זה, ותוך 6
 8 חדשים ממועד המכירה הראשונה נמכרה הזכות ליחיד, יכול לגבי המכירות
 9 האמורות פטור ממש רכישה אם נתקיים שני אלה:
 10 (1) כל המכירות האמורות פטורות ממש לפי סעיף 71 לחוק;
 11 (2) האיגוד שביצע את המכירה הראשונה היה הבעלים של הזכות ביום ט"ז
 12 בתמוז התשמ"ג (27 ביולי 1983)."

13

דומה כי אין מקום למלוקת כי התיבה "זכות במרקעין" המופיעה בתקנה 27(ג) משמעה
 15 פשוטה ואין להרחביה כדי לכלול זכות באיגוד מקרקעין (מניות) (דבר זה כשלעצמם עשוי
 16 לתוביל במסקנה כי על פי פרשנות קוהרטית של תקנות משנה 27(ב) ו-27(ג) כמפורט אחת,
 17 אין להרחיב את הביטוי "זכות במרקעין" שבתקנה 27(ב) מעבר למשמעותו המקורי).

18

תקנה 27(א) نوعדה אפוא לסייע במימוש פטור ממש רכישה שהיה מגיע על פי תקנה 27(ב)
 20 אילולי ריבוי האיגודים בשרשורת החזקת הנכס.

21

לעומת זאת, תקנה 27א - אשר הוספה לתקנות א'ך בשנת 2010 - מסדרה עניין אחר: מניעת
 23 כפל מס רכישה בשרשורת פירוקים. נקודת המוצא של תקנה זו (ותנאי לתחולתה) היא
 24 שלולים מס רכישה פעם אחת בקשר לפירוק איגוד, למשל מפני שהועברו במהלך באיגוד
 25 מקרקעין אחר אגב הפירוק או מפני שזכויות המקרקעין שהועברו במהלך נרכשו לאחר
 26 יום 27.7.1983. במצב זה עשוייה לחול תקנה 27א על מנת למנוע הטלה כפולה וכופלת
 27 של מס רכישה על כל שלב נוסף בשרשורת הפירוקים, וזאת בתנאי שכל הפירוקים התרחשו
 28 תוך פרק זמן של ששה חודשים. היות ותקנה 27א ממילא אינה מעניקה פטור מוחלט ממש
 29 רכישה אלא מונעת הטלה כפולה של המס כאמור, מוקן מחוקק המשנה להחיליה גם
 30 במקרה של העברת זכות באיגוד מקרקעין והדבר נאמר באופן מפורש בנוסח התקנה,
 31 בוגוד לנוסחה של תקנה 27(ב).

32

13 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע-15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

אוסף כאן כי תקנה 27א אינה מתאימה לנסיבות הנדונות בערך זה: כאמור, תקנה 27א
 2 מיועדת לטפל במצב של ריבוי פירוקים, אחד לאחר השני, ואילו במקרה דנן איירע פירוק
 3 אחד בלבד, זה של החברה הזורה. לפיכך בנסיבות ערך זה תיתכן, אם בכלל, רק החלטה של
 4 תקנה 27(ב) ולא של תקנה 27א (יתירה מזו: על פי האמור בסעיף 2 להחלטת המשיב בהשגה
 5 במקרה דנן, החברה הזורה החזיקה ב-1.83% מנויות החברה המקומית (נספח A בכתב
 6 הערך). אולם ברשימת העובדות המוסכמות שהוגשה על ידי הצדדים צוין רק כי החברה
 7 הערך).

-

8 הזורה "החזקה במניות" החברה המקומית, מבליל לנקוב באחוזי החזקה, אך העוררת
 9 לא חלקה בכתב הערר על האחוז המצוין בחאלטה בהשגה. לנוכח שיעור החזקה האמור,
 10 ממשילא לא היה בכוחה של העוררת להחליט לבדה על ביצוע "שרשת פירוקים" ולגרום
 11 לנכסי הבסיס להיות מוחזקים בידייהם בלבד.

12
 13 42. במאמרו הנ"ל המחבר שרון מקדים פרק מפורט לסוגיות תחולתה האפשרית של תקנה
 14 (ב) על העברת זכויות באיגוד מקרקעין, ובאי נימוקים העשויים לתמוך בכך בפרשנות
 15 מצומצמת (כעמדת המשיב בערר דן) והן בפרשנות מרחיבת (כעמדת העוררת) (ה庫רא
 16 מופנה לסעיפים 10.5 ו-10.6 למאמר). שרון כותב כי **"קיימות נימוקים קבועים** המשקלו
 17 **המצדיקים פרשנות של תקנות 27(ב)-(ד) כחולות על זכויות במרקען בלבד, ולא על**
 18 **זכויות באיגודי מקרקעין"** (סעיף 10.5.6). בין היתר מוסבר כי:

19
 20 "...**דווקא ביחס לתקנה 27(ב), יש מקום לומר, כי גם אם יהיה בכלל התקנות מחוקק**
 21 **המשנה לא דק פורטably בבדיל בין זכויות במרקען לזכויות באיגוד מקרקעין,** הרי
 22 **שדווקא בהקשר ובנסיבות של חקיקתה המאוירת של תקנה 27(ב), היה לו**
 23 **כוונה מיוחדת לייחד את הפטור דווקא להעברות זכויות במרקען. זהינו, פעולה**
 24 **המעבירה את השליטה הישירה בנכסי המקרקעין ליחידים ולא פעולה שתוצאתה**
 25 **העברת השליטה העקיפה בלבד.**

26
 27 על פי גישה זו, לכאהר, **פרשנות הפוטרת גם העברת זכויות באיגוד יכולה לרוקן**
 28 **מתוכו את כוונת מחוקק המשנה כפי שהוסבירה קודם לכן, כי יתכן מצב בו תפוקה**
 29 **רק חברת האם, ושרשת החברות שמתמחתה תמשיך להתקיים".**

(סעיפים 10.5.1 ו-10.5.2 למאמר)

30
 31

21 מותך 14



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע-15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקרקעין תל אביב

1 43. יחד עם זאת, ממשיק המחבר ומביא נימוקים אפשריים להצדקת הפרשנות המרחיבה (יש
 2 לציין כי בסיכון המשיב המאמר הנ"ל צוטט בהרבה, אולם רק מותך חלקו שעסוק
 3 בטעמים התומכים בפרשנות המצומצמת, ולא אמר בסיכון המשיב ولو ברמז כי בהמשך
 4 המאמר מובאים טעמים התומכים במסקנה ההפוכה). בין השאר הוטעם במאמר (בסעיף
 5 10.6.1) כי:

6
 7 "...**עצם רצונו של מחוקק המשנה לעודד את פירוקם של איגודי מקרקעין, אין בו**
 8 **לכשלעצמו כדי לפסל מתן פטור ממש רכישה לפעולות באיגודי מקרקעין אשר הינם**
 9 **משמעותם או רצונם איזהו והדרשו מהרשותם. וזה על כן הדרשawsion על תחילה תחתה**

בצורך אגב פיקודו פיקוד מקו אקדמי, וויזהו, אך ע"י הוועדה שבסוגה מוקצת,

10 פירוקי איגודי מקרקעין המורכבים משרות, הינה פעולה מברכת, אם הינה
11 מוקצת, הגם שלא עד תומה, את שרשות האיגודים."

12
13 לדידי טעם זה הינו חלש, ואין סיבה מיוחדת לעודד קיצור שרשות האיגודים לשם, אם
14 נכסי המקרקעין עצם לא יוחזקו בסופו של יום בידיו בלבד.

15
16 44. הסוגיה הנדונה הגיעו לפחות פעמיים קודם קודם לכך לעריאות: בעניין ע"ש 490/85
17 פרומצ'ינקו ואח' נ' מנהל מס שבך מקרקעין (ניתן ביום 4.7.1986 ותומכת בעדכוני
18 חיימובסקי-רוזינסקי, אוגוסט 1986, תמצית מס' 380) נפסק כי "עפ"י תקנה 27(ב)
19 לתקנות מס רכישה ניתן לפטור רק במקרים של מכירת זכות במקרקעין"; כאשר איגוד
20 מתפרק עפ"י הוראות ס' 71, ואגב הפירוק הוא מעביר לבעלי מנויות של איגוד
21 אחר – לא מבוצעת 'העברות זכות במקרקעין', ועל כן מהיבת העברת זו, את בעלי המניות
22 של האיגוד המתפרק, לשלם מס רכישה" (הציטוט הוא מתוך התמצית).

23
24 פסק הדין בעניין פרומצ'ינקו ניתן כשלוש שנים בלבד לאחר התקינה המקורית של תקנה
25 27(ב). יצוין כי במקרה שמדובר שם, בעלות האיגוד שמנתו הועברו אגב פירוק האיגוד
26 שהחזיק בו, היו מנויות באיגוד אחר (דהיינו, חברה נבדקה) אשר החזיק במקרקעין, אך שוני
27 זה איננו גורע מטעוק ההנמקה שניתנה באותו פסק דין, לפיו תקנה 27(ב) כלל איננה חלה
28 על העברת זכויות באיגוד מקרקעין אגב פירוק. עוד יוער כי משתמע מהתמצית פסק דין
29 כי העוררים שם ניסו אף לטעון כי העברת המניות באיגוד המקרקעין אגב פירוק ראייה
30 להיחשב "מכירה" לעניין זכות במקרקעין, לפי אחת הטענות של הגדרת "מכירה"
31 שבסעיף 1 לחוק, כך שתקנה 27(ב) תחול ללא צורך בפרשנות מרחיבה כלשהי. טענה זו
32 מוחתת, ובצדק לעניות דעתך, ובמקרה הנוכחי טענה דומה כלל לא הועלתה על ידי העוררת.

21 מתוך 15



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע-15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2 45. זאת ועוד: נמצא כי בספרות המקצועית מקבלים את הגישה המוצמצמת כמעט כਮובנת
3 מאליה לאור נוסח תקנה 27(ב). פרופ' נמרוד מסביר כי "תקנה 27(ב) לתקנות מס רכישה
4 מעניקה פטור מלא מס רכישה להעברה של זכות במקרקעין, אך לא זכות באיגוד
5 מקרקעין, מאיגוד ליחיד, אם ההעברה זוכה לפטור מס שבך לפי סעיף 71 לחוק". (מס
6 שבך מקרקעין, חלק ד, מהדורה שבעית, פסקה 1715.) פרופ' הדרי מקדים את הדיון
7 בתקנות 27(א) ו-27(ד) (פרק "העברה תוך כדי פירוק שרשות איגודים") במלים אלו:
8 "אחר שתקנה 27(ב) אינה חלה על העברות זכויות באיגוד שבבעלות איגוד אחר..."
9 (מיסוי מקרקעין, כרך ד, מהדורה שנייה, עמ' 131). המחבר ה'רוטסובייש' בספר מס שבך
10 מקרקעין, כרך ד, מהדורה שנייה, עמ' 131, מציין:

מקו קעין גודל כי יזוקביזג זכותם באיגוד שגאייה מונפק רק בשווה למפט שבוע, אולם איננו
פטורה ממש רכישה, אשר ניתן רק במכירת זכות במרקען של איגוד מתפרק" (עמוד
(423).

מן המקובל נראה כי יש בסיס איתון למסקנה כי תקנה 27(ב) אינה אמורה לחול על העברת
זכויות באיגוד מקרען, מפני שאין בהברה כזו כדי לגרום להחזקת ישירה של נכס
הבסיס בידי יחיד. כפי שצווין, ככל שתורחק בזמן מהמועד הקובלע לעניין תקנה 27(ב)
(27.7.1983), הנפקות המעשית של הסוגיה הראשונה ממילא תלך ותפחח.

אמנם יש במסקנתנו בעניין הסוגיה הראשונה כדי ליתר את הדיון בסוגיה השנייה, אולם
נידרש אף לסוגיה השנייה, ولو לחלופין ולמען שלמות הדיון בטענות הצדדים.

ו. "אם הזכות הייתה בבעלותו ביום הפרסום ברשותם – האם די בכך שהמניות המועברות בפירוק עומדות בתנאי?"

בחלק זה נמצא מトוק ההנחה (על אף מסקנתנו בחלק ה' לעיל) כי תקנה 27(ב) עשויה לחול
הן על העברת זכויות במרקען והן על העברת זכויות באיגוד מקרען. אם כן, כיצד יש
ליישם את התנאי לפיו "הזכות הייתה בבעלותו [של האיגוד המתפרק] ביום
[27.7.1983]...". האם קיומ התנאי יבחן ביחס למועד רכישת הזכויות באיגוד התחתון
המעברת אגב פירוק האיגוד העליון, או שמא ביחס למועד רכישת הזכויות במרקען
(נכסי הבסיס) בידי האיגוד התחתון?

21 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מיסוי מקרען תל אביב

48. יתכו בקשר זה ארבעה מצלבי עולם:
בראשון, הן המניות באיגוד התחתון והן נכס הבסיס נרכשו **לפני** מועד הפרסום הניל';
בשני, הן המניות באיגוד התחתון והן נכס הבסיס נרכשו **לאחר** מועד הפרסום; בשלישי,
האיגוד התחתון רכש את נכס הבסיס **לפני** מועד הפרסום אולם המניות באיגוד התחתון
עצמו נרכשו **לאחר** ממועד הפרסום; רביעי, המניות באיגוד התחתון נרכשו **לפני** ממועד
הפרסום אך נכס הבסיס נרכש על ידי רק **לאחר** ממועד הפרסום.

שני המצלבים הראשונים אינם מගלים כל קושי: במקרה הראשון, בהינתן תחולת תקנה
27(ב) באופן עקרוני על העברת זכות באיגוד מקרען, לא תהיה מניעה ליישומה בפועל.
במקרה השני, ממילא תקנה 27(ב) איונה יכולה לחול. הקושי נעה אפוא במקרה השלישי

ובהיפוכו, המקרה הרביעי.

10

בערר דין העובדות תואמות את המצב **הרביעי**: החברה הזרה החזיקה את המניות בחברה המקומית מיום היווסדה בשנת 1979 אולם כל נכסיו המקרקעין שהיו בבעלות החברה המקומית בעת פירוק החברה הזרה (בשנת 2010) נרכשו לאחר שנת 1983.

17

49. לפי עמדת העוררת, משערנו את המשוכה הפרשנית והחלנו (לשיטתה) את תקנה 27(ב) על
ההעברות זכות באיגוד מקרקעין, זהוי הזכות ביחס אליה יש לבחון את קיומם של יתר תנאי
התקנה. במקרה הנכחי אותה זכות הייתה בבעלות האיגוד המתפרק (חברה הזרה) כבר
בשנת 1979, כאמור. על כן אין מניעה להענקת הפטור ממיס רכישה.

22

50. העוררת מדגישה כי לדעתה "עקרון השיקיפות" הגלום בהוראות סעיף 9(ב)(1) לחוק הינו
תקף רק לעניין קביעת השווי הנtentו להטלת מס רכישה. נזכיר את נוסח ההוראה האמורה:

1

20

21

88

כך גורסת העוררת:

1

17 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2017

ויע 15-02-55435 אולמן נ' מינהל מסויי מקרקען תל אביב

... סעיף 9(ב) לחוק ... הוא דין ספציפי המאפשר להסתכל 'מאחרי הקלעים' של איגוד המקרקעין, אך זאת, אך ורק לצורך חישוב גובה מס הרכישה, וזאת כאשר מתרחשת רכישה שאינה פטורה ממש רבכישה.

... בחישוב חובות מס הרכישה בפועל באיגוד מקרקעין, ישנים שני שלבים:
הראשון, הכרעה לגבי הפעולה עצמה, אם חייבת היא במס רכישה אם לאו, מלחמת
פטור או סיבה אחרת;
והשני, לאחר שהוכרע, כי הפעולה חייבת במס רכישה, או אז יחוسب גובה מס
הרכישה שיוטל על בסיס שווי המקרקעין שבבעלות האיגוד.
נמצא, כי בהתייחסות לפעולה באיגוד מקרקעין, לרבות לעניין תקנה 27(ב) לתקנות
מס רכישה, אלא אם צוין ספציפיות אחרת, יש לקבע את הישות המשפטית הנפרצת
של איגוד המקרקעין".

(мотוק סעיפים 46, 47 ו-48 לsicomi העוררת).

13

14

15

51. לדעתך, העוררת מבקשת לאחزو את החבל משני קצוותיו :

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

"... ניתן לראות, כי תכילת החוק, הייתה להשוות את המצב בין פעולות הנשות במשרין במרקען לבין פעולות הנשות בזכויות באיגוד מרקען.

...

"גישה זו [ש] מקורה בהתגלגולות حقיקת סעיף 9 לחוק רואה מכירת זכות במרקען ופעולה באיגוד מרקען כפעולות כלכליות זהות בלבד משפטית שונה."

(мотוק סעיפים 23 ו-24 לsicomi העוררת)

ומן הצד השני, מציע העוררת ליישם את מגבלה מועד הבעלות שתקנה (27.7.1983) אך ורק לגבי הזכויות באיגוד, ללא כל קשר למועד רכישת הזכויות במרקען (נכסי הבסיס).

52. בעיני גישה זו לוקה בחוסר עקביות ואין לקבלה.

21 מותוק 18



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מרקען תל אביב

1 אמנם ניתן לומר כי התייחסות החוק לאיגודי מרקען הינה מבוססת במידה רבה על
 2 תפישת הזכויות הכלכלית בין המניות באיגוד לבין הנכסים שבבעלות האיגוד והתייחסות
 3 זו הייתה עשויה להוביל אותנו למסקנה כי מן הרואין שתקנה 27(ב) תחול גם על זכויות
 4 באיגוד מרקען (אם כי, כאמור בהרחבה לעיל, איןני סבור כי מסקנה זו מתבקשת).
 5 אולם אם כך נפרש את תקנה 27(ב) **בשל שיקופו של האיגוד והסתמכות הישירה על נכס**
 6 **הבסיס**, אז יהיה והקבילות מחייבים אותנו להביא בחשבון את מועד רכישת הבעלות
 7 **בנכס הבסיס** כמועד קבוע לעניין התקנה. דהיינו קבלת טענת העוררת באשר לתחולת
 8 התקנה גם על העברת זכויות באיגוד במרקען מפני שדינה אמרה להיות דין זכות
 9 במרקען – תחייב אותנו מניה וביה להעניק פרשנות כלכלית וככללית לתנאי לפיו
 10 "זכות הייתה בעלותו ביום הפרטום ברשות". גישתי זו איננה מבוססת על האמור
 11 בסעיף 9(ב) לחוק דודקאן, אם כי יש גם בהוראה זו כדי לתמוך במסקנה כי עליינו לתור אחר
 12 מועד רכישת נכס הבסיס אם תתקבל עמדת העוררת בסוגיה הראשונה.
 13

בסעיף 40 לעיל נמצאנו למדים כי במקרה של שרשות פירוקים עליה חלה **תקנה 27(א)**
 ואשר בסופה נכס הבסיס הגיע לידי יחיד תוך חיסולם של כל האיגודים בשרשתה, נדרש
 בתנאי לתחילת התקנה כי נכס הבסיס יהיה בעלות האיגוד שפרק ראשון כבר ביום
 27.7.1983. אם כך נדרש במקרה בו נכס הבסיס מגע **בעלותו הישרה של יחיד ותכלית**
 החקיקה מוגשות **במלואה**, אזי מבחינת קל וחומר יש לדרש את יישומו של אותו תנאי
 אם תחול **תקנה 27(ב)** ופרק השרשת יהיה חלק בלבד ונכס הבסיס יוותר בידי איגוד.
 20

53. ניתן למצוא תימוכין לעמדתי אף דרך היקש כללי מן האמור בסעיף 37(1)(ב) לחוק הדן
 בקביעת "יום הרכישה" בנסיבות רכישת זכות מאיגוד בעת פירוקו. הכל הוא כי יום
 הרכישה יהיה "היום שבו נרכשו הזכויות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במרקען על
 ידי המוכר, או היה בו נרכשה הזכות במרקען על ידי האיגוד, לפי התאריך המאוור
 יותר" (יש לציין כי ההיקש אינו מושלם מפני שעיקרו של סעיף 37(1)(ב) הוא בהבטחת
 רציפות השבח לצורכי הטלת מס שבח, היבט שאיננו נדרש בהטלת מס רכישה).
 27

54. במישור המהותי ובמבחן רחב יותר, נזכיר כי **תקנה 27(ב)** נועדה לעודד העברת נכסים נדלין
 מידיאיגודים לידי יחידים (למצער על ידי קיזור שרשות החזקה אם לא על ידי ביטולה
 כלל). תמרץ זה ניתן בכפוף למוגבלת זמן קשייה והוא הוחל רק לגבי החזקות "ישנות"
 שקדמו ליום 27.7.1983. בהקשר זה מועד רכישת המניות באיגוד התיכון הוא נתון
 שרירותי אם נכסים הבסיס התחלו להם על פני השנים, כפי שאירע במקרה הנוכחי. כאשר

21 מותך 19



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 Mai 2017

ו"ע 15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקרקעין תל אביב

1 נכסים הבסיס כולם נרכשו בשנות התשעים או בשנות האלפיים, דומה כי תכילתית המוגבלת
 2 של **תקנה סעיף 27(ב)** אינה יכולה להתגשם אף אם המניות באיגוד התיכון נרכשו לפני
 3 שנת 1983.

55. נראה כי זאת גם גישתו של המחבר שرون במאמרו הנ"ל. בסעיף 10.6.10 למאמר, אגב
 6 הבאת הנימוקים העשויים להוכיח קבלת הפרשנות המורחיבה לפיה **תקנה 27(ב)** יכולה
 7 לחול גם על העברת זכות באיגוד מקרקעין, נכתב:

9 "ובן שבאופן פרשנות זה יש מקום לנקט בשינויים המחויבים לאורך כל הזמן.
 10 ככלומר, כל מקום בו נocket **תקנה 27(ב)** בזכות במרקען אף זכות באיגוד
 11 במשמעותו המקוריים המחויבים, וכן אם **תקנה 27(ב)** מוגבלת בישומה לכך
 12 שהחזקה בזכות במרקען החלה לא יאוחר מ-27 ביולי 1983, אף החזקה בזכות
 13 המועברת באיגוד מקרקעין צריכה להתחילה לפני תאריך זה, על מנת לזכות בפטור,
 14 **ואף הזכות הישרה במרקען**, שהחזקתה צריכה להיות קודמת לאותו תאריך

קובע.” (קו ההדגשה אינה במקור).

15 קובע.” (קו ההדגשה אינה במקור).
16
17 דהיינו מבין ארבעת המוצבים המתוירים בסעיף 48 לעיל, על פי העמדה המובעת במאמר,
18 רק במקרה הראשון תחול תקינה 27(ב).

56. אשר על כן, אף אם תאומץ פרשנות מרחיבה ומוקלה לפיה תקנה 27(ב) חלה על העברת זכויות באיגוד מקרעין אגב פירוק איגוד עליון, יש להידרש, בין היתר, למועד רכישת הזכויות במרקען (נכסי הבסיס) בידי האיגוד התחתון לעניין יישום מוגבלות הזמן הקבועה בתקנה. במקרה הנדון המועדים אלה כולם **מאוחדים** ליום 27.7.1983 ولو מסיבה זו אין מקום לפעול לפי התקנה ולהעניק פטור מממס רכישה.

סוף דבר

²⁸ 55. לאור כל האפויו, היגי דוחה את הארב.

58. באשר לפסיקת הוצאות משפט, לאור הסכמת הצדדים על העבודות והחסכוו בזמן שנבע
30 מכך, לאור מהות הסוגיות הנדרגות, לאור העובדה כי ככל זאת קוצרה שרשרת החזקה
31

21 מתייך 20



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2017

ו.ע-15-02-55435 אולמן נ' מנהל מסוי מקרקעין תל אביב

לפייך תשלום העוררת למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 10,000 ש"ח וזאת תוך 30 ימים מיום הממצא פסק הדין לידיים.

רוי'ח צבי פרידמו – חבר

9 קראתי בעיון את חוות דעתו המלומדת, המעמיקה והmpsורטת של כב' יוסי הועדה השופט הרוי
8 קירש ואין לי אלא להצטרף לטענה.

רוייך יהושע בליצקי – חבר

13 אני מסכימים.

10

17 הוחלט כאמור בחוות דעתו של יויר הוועדה.

18

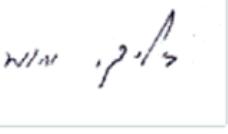
19

20 ניתן היום, י"ט אירן תשע"ז, 15 Mai 2017, בהעדר הצדדים.

21

22 מזכירות הוועדה תמציא את פסק הדין לידי ביב' הצדדים.

23



יהושע בלצקי, רוי"ח

חבר



צבי פרידמן, רוי"ח

חבר



הרי קירש, שופט

יויר

21 מתוך 21