

ערעור אזרחי 6126 / 98

א. 1. חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון)

2. דוד ויזל

3. רחל ויזל

נגד

ב. הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון

בית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[2.7.2001]

ג. לפני המשנה לנשיא ש' לוין והשופטים י' זמיר, א' ריבלין

ד. השאלה נושא הערעור היא אם העברת זכויות במקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה, על-פי חלקם במניות החברה, במסגרת הליכי פירוק מרצון היא בבחינת "מימוש זכויות" המחייב תשלום היטל השבחה, על-פי התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן – התוספת השלישית).

בית-המשפט העליון פסק:

ה. א. (1) סעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית דוחים את מועד תשלום היטל ההשבחה עד מועד מימוש הזכויות. המחוקק קובע כי חרף היווצרות ההשבחה במועד אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג ניתן לשלם את היטל ההשבחה עד מועד "מימוש הזכויות", שהוא המועד שבו מתממשת ההשבחה. מאחורי קביעה זו עומד "עקרון המימוש", שעל-פיו אין מטילים ברגיל מס אם אין מימוש. רווח בלתי ממומש אינו ממוסה (3778 – ד).

ו. (2) הנימוק הראשון העומד בבסיס עקרון המימוש הינו נזילות. החיוב כמס נדחה עד למועד המימוש, מועד שבו יהיה לנישום כסף נזיל שישמש אותו לתשלום המס. מיסוי על סמך עליית ערך בלבד יחייב את הנישום להיזקק למקורות כספיים אחרים לשם תשלום המס. דרישת המימוש פותרת זאת. הנימוק השני הוא יכולת המדידה. יש להמתין למועד המימוש כדי שיהיה ניתן למדוד את הרווח שהופק. מרגע התרחשות אירוע המימוש מתגבשת אמת-מידה נוחה לבחינת גובה הרווח שהופק. הנימוק השלישי הוא גורם הזודאות. ברגע המימוש נוצרת ודאות כי אכן נוצר רווח, שהרי, עליית ערך בנקודת זמן מסוימת עשויה להשתנות בהמשך הזמן ואף להפוך לירידת ערך (3780 – ב, ג).

- ב. (1) הרציונל בדבר יכולת מרידה אינו תומך בדחיית מועד תשלום היטל ההשכחה בסיטואציה הנדונה בערעור. שומת ההשכחה נעשית על-ידי שמאי מקרקעין בהתאם למחיר השוק כיום אישור התכנית, שאז נעשה מעשה ההשכחה המעלה את שוויים של המקרקעין. זהו גם המועד הרלוונטי לביצוע ה"מדידה". לשם קביעת השומה יש להשוות בין שוויים של המקרקעין ללא התכנית, ההקלה או השימוש החורג לבין שוויים בעקבות התכנית, וזוהקלה או השימוש החורג כאשר ההפרש המתקבל הוא סכום ההשכחה. מכאן, כי המועד הקובע לעניין שומת המקרקעין הוא מועד החבות בהיטל, המועד שבו מתרחש אירוע המס. יוצא כי ממילא אין בהמתנה למועד המימוש כדי לשפר את יכולת המדידה (1785 – 1).
- (2) משנמצא כי עצם אישור התכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג הם המעלים את שווי הנכס ולפיכך מהווים את ה"השכחה" שהיא אירוע המס מקור החבות, וכי סעיף 7 לתוספת השלישית עניינו אך בדחיית מועד התשלום למועד המימוש, הרי ממילא כבר במועד אישור התכנית ההשכחה היא ודאית (1786).
- (3) החבות בהיטל ההשכחה מוטלת על בעל המקרקעין שבהם חלה ההשכחה. במקרה דנן בעלת המקרקעין בעת ההשכחה היא החברה. מכאן, כי אין נפקא מנה שהעברה זו לא נתנה בידיהם של בעלי המניות בשלב זה אמצעי תשלום נזילים, שכן לא הם החבים בתשלום ההיטל, ואילו ככל שהדברים אמורים בחברה, משאין המקרקעין עוד בידיה, היא לעולם לא תזכה לקבל כספים בדרך של העברה "כלכלית" של המקרקעין לצד שלישי. "העברה כלכלית" תספק כסף נזיל אך ורק לבעלי המניות שעה שאלה ימכרו את המקרקעין לצד שלישי. באותו מועד ייתכן אף שהחברה לא תהא קיימת עוד, שהרי מצויה היא בהליכי פירוק (1786 – 1787).
- (4) עיון בסעיף 1 לתוספת השלישית, המגדיר "מימוש זכויות", מעלה כי הוא מתנתק מן הרציונל בדבר נזילות. מסקנה זו מתבקשת מן הקביעה בסעיף כי העברת בעלות או חכירה לדורות הנעשית ללא תמורה תיחשב ל"מימוש זכויות", ולפיכך בעת העברה שכזו מתקיים מועד התשלום – אף שאין בידי של הנישום כסף נזיל כתוצאה מן ההעברה (1787 – 1788).
- (5) במקרה דנן מדובר בהעברת מקרקעין המתבצעת במסגרת פעילות עסקית. אין מדובר ב"מקרקעין אישיים", כי אם במקרקעין שהועברו לבעלי מניות על-פי חלקם בחברה המתפרקת. "אופי המשאב" הוא כזה שאינו מחייב הגנה מיוחדת דווקא על הבעלות במקרקעין בעין, להבריל מבעלות בתמורה הכספית המתקבלת ממכירת המקרקעין. אף מטעם זה אין ברציונל הנזילות כדי לשכנע כי תכלית החוק מחייבת את הוצאתה של העברת המקרקעין במקרה זה מגדרי "מימוש זכויות". בהיעדר אינטרס מיוחד בבעלות נכנס בעין היה המחוקק רשאי לראות בעצם העברת המקרקעין משום נזילות בפוטנציה (1788 – א, ב, ד – ה).
- (6) בחינת ההוראות הרומות בחוקי המס השונים והפסיקה הנוגעת להן מלמדת כי העברת נכסי החברה לבעלי מניותיה עם פירוקה הינה "עיסקה" הזוכה לפטור. הפטור קיים לא בשל שאין זו עיסקה, כי אם בשל הוראת פטור מפורשת חרף קיומה של עיסקה, כלומר: העברת נכסים מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון נחשבת

א "הקניית זכות ר"מכירה", ובלשונה של התוספת השלישית – "העברה" או "הענקת זכות", אולם היא זוכה לפטור. במקרה דנן, אין פטור כאמור (ז788, ז789 ג – ד, ו – ז). (7) כללם של דברים: השיקולים העומדים ביסוד עקרון המימוש, שעניינם בגזילות, ודאות ויכולת מדידה, אינם מובילים אל הפרשנות הנטענת על-ידי המערערים, ולפיה העברת המקרקעין מהחברה לבעלי מניותיה איננה אירוע "מימוש" (1788).

חקיקה ראשית שאוזכרה:

ב – חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965, סעיף 196 א, התוספת השלישית, סעיפים 1 (המונחים "השבחה", "מימוש זכויות"), 2, 3, 4(1), 4(7), 7, 7(א), 19. פקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983, סעיפים 306, 319, 330, 330(1). חוק החברות, תשנ"ט-1999.

ג – פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיפים 95(א), 100, 104-104, חלק ה'. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, סעיפים 6, 17, 19, 21, 31, 47, 67, 71.

– חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, סעיפים 1, 2, 30(א)(15).
– חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), תשמ"א-1981, 8(א).

ד – חוק יסודות המשפט, חש"מ-1980.

– חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973.

– חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, סעיף 143(א).

– חוק הירושה, תשכ"ה-1965, סעיף 1.

– פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי הצבור), 1943.

ה – פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980, סעיף 42.

חקיקת משנה שאוזכרה:

– תקנות המקרקעין (ניהול ורישום), תשל"ל-1969, תקנה 58.

הצעות חוק שאוזכרו:

– הצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962.

– הצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), תשמ"א-1980.

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

א [1] ע"א 1341/93 סי' אוד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715.

- [2] רע"א 7172/96 קרית ביון הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים, פ"ד נכ(2) 494.
- א [3] בג"ץ 199/88 קהילת ציון אמדיקאית (בפירוק) נ' יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, קרית אתא, פ"ד מג(1) 89.
- [4] ע"א 165/82 קיבוץ תצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70.
- [5] ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד כ(2) 421.
- ב [6] ע"א 295/88 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' זמורי, פ"ד מה(3) 635.
- [7] ע"א 188/82 *Hotel Corporation of Israel* נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197.
- [8] ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' "דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ", פ"ד לנ(4) 589.
- ג [9] ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פ"ד מג(3) 651.
- [10] רע"א 6339/97 דוקר נ' סלומון, פ"ד נה(1) 199.
- [11] על"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תלאביבייפו, פ"ד מז(3) 397.

ד פסקי-דין אמריקניים שאוזכרו:
[12] *Eisner v. Macomber* 252 U.S. 189 (1920).

ספרים ישראליים שאוזכרו:

- ה [13] א' נמדר דיני מסים [מיסוי מקרקעין] (מהדורה 2, תשנ"ב).
- [14] ה' רוטטוביץ היטל השבחה (ס' גירבי עורכת, תשנ"ז).
- [15] ש' בורנשטיין המיסוי בפירוק החברה (תשנ"ז).
- [16] א' נמדר דיני מסים [מסי הכנסה] (מהדורה 2, תשנ"ג).
- [17] י' הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ב, תשנ"ד).
- ו [18] י' גרוס, א' אלטר מס ערך מוסף (תשמ"ז).

מאמרים ישראליים שאוזכרו:

- [19] א' ברק "פרשנות דיני המסים" מיסים יא/4 (1997) א-1.
- ז [20] ח' דגן "פרשנות בדיני קניין, הבית המשותף ובעיית הפעולה המשותפת" עיוני משפט כ (תשנ"ו-תשנ"ז) 45.
- [21] י' פוטשבוצקי "הארות לפסיקה פיסקלית – מע"מ על חלוקת עודפי נכסים בפירוק ומס הכנסה על פעולות בכורמה" רואה החשבון לג (תשמ"ד-תשמ"ה) 245.

ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 במג"ש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון)
נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון

פ"ד נה(4) 769 השופט א' ריבלין

ספרים זרים שאוזכרו:

- [22] M.J. Graetz, D.H. Schenk *Federal Income Taxation – Principles and Policies* (New York, 3rd ed., 1995). א
- [23] D.Q. Posin *Federal Income Taxation* (St. Paul, 1983).

מאמרים זרים שאוזכרו:

- [24] D.N. Shaviro "An Efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules under the Federal Income Tax" 48 *Tax L. Rev.* (1992-1993) 1. ב
- [25] D.J. Shakow "Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation" 134 *U. Pa. L. Rev.* (1986) 1111.

ערעור ברשות על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופטים א' אבנ-ארי, ד' בראופיר, ה' אחיטוב) מיום 1.10.1996 בע"א 577/95 שבו נתקבל ערעור על פסק-דינו של בית-משפט השלום בתל-אביב-יפו (השופטת ה' גרסטל) מיום 13.11.1994 בה"פ 176266/94. הערעור נדחה. ג

אהוד ארד – בשם המערערים;
עמיעד גולדברגר – בשם המשיבה. ד

פסק-דין

השופט א' ריבלין

העובדות

1. המערערים 2 ו-3 – דוד ויזל ורחל ויזל (להלן – בעלי המניות) – היו בעלי המניות, בחלקים שווים, במערכת 1 – חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (להלן – החברה). החברה הייתה הבעלים של המקרקעין הידועים כחלקה 510 בגוש 6043 (להלן – המקרקעין). ז

ביום 14.9.1993 החליטה החברה על פירוקה מרצון. החלטה זו נרשמה ביום 18.10.1993 אצל רשם החברות. במסגרת הפירוק עברו הזכויות במקרקעין ללא תמורה מן החברה אל בעלי המניות בחלקים שווים (כפי חלקם במניות החברה). המשיבה – ז

ע"א 6126/98 זמרת חלקה 510 במגרש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון)
נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון

פ"ד נה(4) 769 השופט א' דיבלין

א הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון – ראתה בהעברה זו משום "מימוש זכויות" כמשמעותו בסעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן – התוספת השלישית), לפיכך הוציאה לחברה הודעת שומה על היטל השבחה בסכום של 99,782 ש"ח.

ב המערערים חלקו על הודעת השומה הזו. הם פנו בתובענה, על דרך של המרצת-פתיחה, לבית-משפט השלום בתל-אביב-יפו ועתרו בה למתן פסק-דין הצהרתי, כי אין הם חייבים בתשלום היטל השבחה בגין העברת המקרקעין מהחברה אל בעלי המניות במסגרת הליכי הפירוק כאמור.

פסק-הדין של בית-משפט השלום

ג 2. בית-משפט השלום (כבוד השופטת ה' גרסטל) קבע כי העברת המקרקעין מהחברה אל בעלי מניותיה על-פי חלקם במניות החברה במסגרת הליכי הפירוק מרצון אינה באה בגדר "מימוש זכויות" כמובן סעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית. הטעם לכך – כך קבע בית-משפט השלום – הוא ש"מבחינה כלכלית", הבעלות במקרקעין לא השתנתה. נקבע, כי שתיקת התוספת השלישית בהקשר זה, להבדיל מחוקי מסים אחרים שבהם נקבעה הוראה מפורשת בעניין, היא חסר הטעון השלמה.

ד בית-המשפט הוסיף וקבע כי פקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983 (כיום: חוק החברות, תשנ"ט-1999), קובעת את אפשרות הפירוק מרצון (סעיף 319). היא מסדירה את תוצאות הפירוק (סעיף 330). על-כן, כך נקבע, העברת המקרקעין מן החברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי הפירוק מרצון היא בבחינת "העברה מכוח דין" המוצאת מהגדרת "מימוש זכויות" בתוספת השלישית. לאור האמור קיבל בית-משפט השלום את תובענת המערערים.

ו על פסק-דין זה ערערה המשיבה לבית-המשפט המחוזי.

פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי

ז 3. בית-המשפט המחוזי (כבוד השופטים א' אבן-ארי, ד' בראופיר וה' אחיטוב) דן תחילה בשאלה אם העברת המקרקעין מן החברה אל בעלי מניותיה היא בבחינת "מימוש זכויות" בהגדרת מונח זה ברישאה של סעיף 1 לתוספת השלישית. על שאלה זו הוא השיב בחיוב. לשיטתו, "בענייננו הועברו זכויות במקרקעין מהחברה המשיכה לבעלי מניותיה, והעברה זו טעונה רישום בפנקסי המקרקעין". שתיקת התוספת

השלישית בקביעת הסדר לגבי העברת נכסים בהליכי פירוק חברה – כך קבע בית המשפט המחוזי – אינה חסר, ופירושה הסדר שלילי.

א

כיוון שכך, הוסיף בית המשפט המחוזי וקבע בפסק-הדין כי על-מנת לצאת מגדרו של "מימוש זכויות" צריך עניינם של המערערים לכוא בגדר הסייג בדבר "העברה מכוח דין", הקבוע בהגדרת המונח "מימוש זכויות" בסעיף 1 לתוספת השלישית. נקבע, כי "העברה מכוח דין" פירושה "העברה לשמו של הנעבר, שמתהווה ונוצרת מכוח הוראה מפורשת בדין, ולא מכוח פעולה משפטית וולנטרית ואוטונומית של מעביר ונעבר". ההוראות בפקודת החברות [נוסח חדש] – כך נקבע – דנות בתוצאות של פירוק מרצון, אך הפירוק מתהווה על-פי רצון בעלי המניות, ולפיכך מדובר בפעולה וולונטרית ואין מדובר ב"העברה מכוח דין".

ב

לאור האמור, קיבל בית המשפט המתוזי את הערעור. על פסק-דין זה הגישו המערערים בקשת רשות ערעור בפני בית-משפט זה (רע"א 7753/96). בית-משפט זה נתן רשות ערעור כמבוקש (ביום 25.5.1997). מאן הערעור שבפנינו – על-פי הרשות שניתנה.

ג

הטענות בערעור

ד

4. המערערים שבים וטוענים כי העברת המקרקעין אל בעלי המניות, על-פי שיעור אחזקותיהם בחברה במסגרת הליכי הפירוק מרצון, אין בה משום "מימוש זכויות", שכן אין מדובר ב"העברה כלכלית", אלא אך ב"העברה משפטית" פורמאלית.

ה

לגירסת המערערים, שתיקת התוספת השלישית כסוגיה הנדונה היא לאקונה שעל בית-המשפט להשלימה. הם מציינים כי בחוקי מס שונים נדחה מועד המיסוי בגין העברת נכסים במסגרת הליכי פירוק עד ל"העברה כלכלית", וכך, לטענתם, יש לנהוג אף לעניין היטל ההשכחה המוטל על-פי התוספת השלישית.

ו

לחלופין, טוענים המערערים, כי העברת המקרקעין בעקבות הפירוק מרצון היא "העברה מכוח דין" – הלא היא פקודת החברות [נוסח חדש], ועל-כן אף מטעם זה אין לראות בה "מימוש זכויות".

ז

מנגד תומכת המשיבה בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי על נימוקיו.

המסגרת הנורמטיבית

- א 5. הסמכות לגבות היטל השבחה קבועה בסעיף 196 א לחוק התכנון והבניה המורה לוועדה מקומית לגבות היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל-פיה. היטל ההשבחה נועד לממן את תקציבן של הוועדות המקומיות בפעולותיהן בתכנון אזורים חדשים ובפיתוחם. ההיטל מוטל בגין עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית בנייה, מתן הקלה או התרת שימוש חורג (סעיף 2 לתוספת השלישית). ההיגיון הניצב בבסיס ההיטל הינו הצורך לחייב את אלה הנהנים מתוצאותיה של פעולת הוועדה בהוצאות הכרוכות באותה פעולה אשר השכיחה את הנכס. נהנים אלו הם – הבעלים של הנכסים המושבחינו או החוכר לדורות שלהם (ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל-אביב-יפו [1], בעמ' 719; א' גמדר דיני מסים [מיסוי מקרקעין] [13], בעמ' 439; ה' רוטבוין היטל השבחה [14], בעמ' 50).
- ג שיעור ההיטל הוא בשיעור מחצית מן ההשבחה (סעיף 3 לתוספת השלישית).

סעיף 7 (א) לתוספת השלישית קובע, לאמור:

- ד "ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל...".

- ה ודוק, החבות בהיטל השבחה קמה עם עליית שווי המקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג על-פי האמור בסעיף 2 לתוספת השלישית. פועלו של סעיף 7 לתוספת הוא אך בדחיית מועד תשלום ההיטל עד למועד "מימוש הזכויות" במקרקעין (ראו רע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים [2], בעמ' 501 וראו גם בג"ץ 199/88 קהילת ציון אמריקאית (בפירוק) נ' יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, קרית אתא [3]).

- ו 6. "מימוש זכויות" במקרקעין מוגדר בסעיף 1 לתוספת השלישית בזו הלשון:

"(1) ...

"(2) ...

- ז (3) העברתם או העברת החכירה לדורות בהם, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, בתמורה או ללא תמורה, אך למעט העברה מכוח דין והעברה ללא תמורה מאדם לקרובו...".

האם העברת זכויות במקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה, על-פי חלקם במניות החברה, במסגרת הליכי פירוק מרצון, היא בבחינת "מימוש זכויות" על-פי הגדרה זו? סביב שאלה זו נסב הערעור שלפנינו.

לדעתי, יש להשיב לשאלה זו בחיוב. ואלו נימוקיי.

פרשנות הביטוי "מימוש זכויות"

7. על מלאכת הפרשנות של דבר חקיקה כבר נאמר, מפי הנשיא ברק, כי היא נסמכת הן על בחינת לשון החוק, שהיא בבחינת "נקודת אחיזה ארכימדית" לפירוש דבר החקיקה, והן על בחינת תכלית דבר החקיקה, הבוררת מתוך שלל האפשרויות הלשוניות את הפרשנות ה"נכונה" (ע"א 165/82 קיבוץ חזור נ' פקיד שומה רחובות [4], בעמ' 74). על תכלית החקיקה אנו למדים הן מלשונו של החוק, הן ממקומה של ההוראה בחוק, הן ממבנהו הכללי של החוק, הן ממקומו במערך החקיקה הכללי והן ממקורות חיצוניים כגון התקלה שאותה בא החוק למנוע, ההיסטוריה החקיקתית וערכי השיטה (שם, בעמ' 75). אמות-מידה כלליות אלה יפות הן גם בפרשנות של חקיקת מס (שם; א' ברק "פרשנות דיני המסים" [19]). והדברים יפים כאן.

לשון החוק

8. בית-המשפט המחוזי השתית את פרשנותו על לשון סעיפים 1, 2 ו-7 לתוספת השלישית. במילים אלה הסביר בית-המשפט קמא את עמדתו:

"לנוכח ההגדרה האמורה של 'מימוש זכויות' ברור כי קיימת חובה כללית של תשלום היטל השבחה מעת שחלה השבחה במקרקעין, והמועד האחרון למימוש חובה זו חל כאשר המקרקעין מועברים או שמוענקות זכויות במקרקעין אלה הטעונות רישום בפנקסי המקרקעין, בין בתמורה ובין בלעדיה. בענייננו הועברו זכויות במקרקעין מהחברה המשיבה לבעלי מניותיה, והעברה זו טעונה רישום בפנקסי המקרקעין. פעולה משפטית זו נושאת עמה תשלום היטל השבחה שכן התמלאו התנאים המקובצים בסעיפים 2 ו-7 יחד עם סעיף 1... בתוספת השלישית."

ואכן, אחת מ"נקודות האחיזה" הלשוניות העולות מקריאת סעיפי החוק הללו היא כי העברת זכויות במקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה על-פי חלקם במניות החברה, במסגרת הליכי פירוק מרצון, נכנסת לגדרי הביטוי "מימוש זכויות" בהיותה העברה ללא

תמורה הטענה רישום בפנקסי המקרקעין. ניתן אף לומר, כי זו הפרשנות המילולית העולה מפשט החוק.

א

אלא שאין זו האפשרות הלשונית היחידה. כך, למשל, ניתן לסבור כי משמעות התיבות "העברת זכויות" בתוספת השלישית היא – העברת זכויות בעלת משמעות כלכלית בלבד. אף תיתכן טענה כי המחוקק נתן דעתו בסעיף 1 לתוספת השלישית אך ורק למקרים הנפוצים של "מימוש זכויות", ואילו על עיסקאות נפוצות פחות – כגון העברת מקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון – לא נתן המחוקק דעתו, והדבר הוא בבחינת לאקונה (חסר) בחוק.

ב

תכלית החוק: עקרון המימוש והנימוקים שביסודו

ג

9. פועלם של סעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית הינו, כאמור, דחיית מועד תשלום היטל ההשבחה עד מועד "מימוש הזכויות". המחוקק קובע כי חרף היווצרות ההשבחה במועד אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג ניתן לשלם את היטל ההשבחה עד מועד "מימוש הזכויות", שהוא המועד שבו מתממשת ההשבחה. מאחורי קביעה זו עומד "עקרון המימוש" (ראו רע"א 7172/96 הנ"ל [2], בעמ' 517). "כידוע, 'עקרון המימוש' ('Realization Doctrine') הינו מאבני היסוד של דיני המס" (ש' בורנשטיין המיסוי בפירוק החברה [15], בעמ' 44). על-פי עקרון המימוש אין מטילים ברגיל מס אם אין מימוש. רווח בלתי ממומש אינו ממוסה. כך, אין מטילים מס רווח הון בגין עליית ערך נכס הון כל עוד לא מומש רווח זה במכירת הנכס (חלק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – פקודת מס הכנסה)). וכך, אין מטילים מס שבח מקרקעין בגין עליית ערך של מקרקעין בטרם מומש שבח זה במכירת המקרקעין (סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין)). עקרון המימוש מצא לו ביטוי בהוראות האמורות וגם בהוראות סעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית.

ד

ה

ו

על "עקרון המימוש" כבר עמד השופט ויתקון בע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש [5], באומרו:

ז

"מכל הדינים והדוגמאות הללו למד אני שהחוק בישראל בנוי על העקרון שלצורך המס אין להתחשב בריווח שאינו ריווח ממומש" (שם, בעמ' 438).

המלומד א' נמדר מציין בעניין זה, כי:

ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 במגרש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון)
ג' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון

פ"ד נה(4) 769 השופט א' ריבלין

א "העקרון המשפטי גורס כי אין לחייב במס אלא על רווח שמומש ונתקבל אצל הנשום. תוספת רעיונית לערכו של נכס ולא תהווה הכנסה היות והיא יכולה להסתיים כהפסד בעת מכירת הנכס בפועל" (א' נמדר דיני מסים [מסי הכנסה] [16], בעמ' 49).

ב ראו גם: ע"א 295/88 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' זנוורי [6], בעמ' 640; ע"א *Hotel Corporation of Israel* 188/82 נ' מנהל מס שבח מקרקעין [7], בעמ' 205.

ג 10. "עקרון המימוש" אינו נחלת דיני המס הישראליים בלבד. במשפט האמריקני פותח הכלל הזה בפסיקה כבר בשנות העשרים (ראו: D.N. Shaviro "An Efficiency ; Analysis of Realization and Recognition Rules under the Federal Income Tax" [24] [12] *Eisner v. Macomber* (1920). על מרכזיותו של עקרון המימוש בדיני המס האמריקנים עמדו המלומדים M.J. Graetz ו־D.H. Schenk בספרם *Federal Income Taxation – Principles and Policies* [22], **בצינים:**

ד "The nontaxation of unrealized appreciation is one of the most fundamental aspects of the federal income tax" (*Supra*, at p. 160).

וּכך כותב D.Q. Posin בספרו [23] *Federal Income Taxation*:

ה "The first step in ascertaining the taxability of dealings in property is determining whether a gain or loss has been realized. The concept that income from property must be 'realized' before it can be taxed is one of the most venerable in the tax law. It is clear that when property appreciates in value, the owner of that property has in some sense enjoyed income: his net wealth has increased. Yet the tax law has been loath to tax appreciation on property which continues to be held by the owner. The courts, the Congress, and the service have in their combined wisdom down through the ages resolved upon the requirement that before the appreciation in value of property can be taxed, there must be a 'realizing event'" (*supra*, at p. 146).

ז ובעניין הקרוב לענייננו מציין המלומד Shaviro:

א "The 'no significant change' notion strongly influences the nonrecognition rules applying to transfers between legal entities and their owners" (*supra* [24], at p. 18).

ב 11. שלושה נימוקים עומדים ביסוד "עקרון המימוש". האחד, נזילות. אנו דוחים את החיוב במס עד למועד המימוש, מועד שבו יהיה לנישום כסף נויל שישמש אותו לתשלום המס. מיסוי על סמך עליית ערך בלבד יחייב את הנישום להיזקק למקורות כספיים אחרים לשם תשלום המס. דרישת המימוש פותרת זאת. השני, יכולת מדידה. אנו ממתנים למועד המימוש בכדי שיהיה ניתן למדוד את הרווח שהופק. מרגע התרחשות אירוע המימוש מתגבשת אמת-מידו: נוחה לבחינת גובה הרווח שהופק. השלישי, גורם הוודאות. ברגע המימוש נוצרת ודאות כי אכן נוצר רווח, שהרי עליית ערך בנקודת זמן מסוימת עשויה להשתנות בהמשך הזמן ואף להפוך לירידת ערך (על רציונלים אלה ראו: Shaviro *supra* [24], at pp. 12-13; ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' ג'דפוט המרכו, חברה להוצאה לאור בע"מ" [8], בעמ' 595; ע"א 188/82 הנ"ל [7], בעמ' 205; ע"א 217/65 הנ"ל [5], בעמ' 442. לתאוריה של מיסוי ללא מימוש ראו D.J. Shakow "Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation" [25].

ד הסביבה החקיקתית

ה 12. הואיל וסעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית דוחים את מועד תשלום היטל ההשכחה עד למועדי "מימוש הזכויות", עשויים הרציונלים שביסוד עקרון המימוש לסייע בידנו בגיבוש תכלית החוק וללמוד ממנה על פרשנותו. אולם בטרם ניגש ליישום רציונלים אלה בסוגיה הגדולה, נבקש לבחון שמא יש בהוראות אחרות המצויות בתוספת השלישית ובחוקי מט אחרים כדי לסייע בידנו ללמוד על התכלית שביסוד הסעיפים 1 ו-7 לתוספת השלישית.

ו הגדרת "מימוש זכויות" בסעיף 1 לתוספת השלישית כוללת שלוש חלופות. החלופה שבסעיף קטן (3), שהיא הרלוונטית בנוסבות המקרה, כבר אוזכרה לעיל. נבחן כעת את שתי החלופות האחרות – שמא יש בהן כדי לשפוך אור על תכלית הסעיף בכללותו.

ז ובכן, סעיף 1 קובע, לאמור:

"מימוש זכויות" במקרקעין -- אחת מאלה:

(1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה;

א

(2) התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה;

(3) "...".

ב

ניתן לטעון כי חלופות אלה מלמדות על כך ש"מימוש זכויות" הוא, למעשה, ניצול ההשבחה שנוצרה, ובמילים אחרות – הנאה מן ההשבחה שנוצרה. אף שהחבות בהיטל ההשבחה נוצרת בעת שאירע אירוע מס – מעשה השבחת מקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 – הרי סעיף 7 דוחה את תשלום ההיטל עד למועד "מימוש הזכויות" במקרקעין, שהוא על-פי שחי החלופות הראשונות, מועד "קבלת ההיתר" או "התחלת השימוש" במקרקעין המבטאים ניצול של אישור התכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג. על-כן, כך ניתן להוסיף ולטעון, "הסביבה החקיקתית" של הוראת סעיף קטן (3) להגדרה מטה את הכף אל עבר פרשנות הרואה ב"מימוש" אך ורק העברה "כלכלית", ולא העברה "משפטית" גרידא שאין בה ניצול והנאה מן ההשבחה שנוצרה.

ג

ד

יתרה מכך, אל שני סעיפי המשנה האמורים מצטרפות הוראות מס אחרות אשר אינן רואות בהעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק משום מימוש. כך, למשל, מוצאים אנו את הוראת סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעת כהאי לי שנא:

ה

"מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה – האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה:

(1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק;

(2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות.

ו

(3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;

(4) הזכויות במקרקעין שנמכרו על-ידי האיגוד המתפרק נרשמו על שם בעליהן תוך ששה חדשים מיום המכירה – אם הן ניתנות לרישום, או אם הייתה מניעה לרישום כזה – תוך ששה חדשים מיום שהוסרה המניעה.

ז

(5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי העניין.

א

הוראה זו פוטרת אפוא ממס שבח מקרקעין העברת מקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון בהתקיים התנאים המנויים בסעיף (ראו ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ (להלן – פרשת פליצה [9]), בעמ' 654-655).

ב

ודוק, הוראת סעיף 71 הנ"ל אינה פוטרת את הנישום ממס באופן מלא, אלא אך דוחה את החיוב במס למועד עתידי (ראו י' הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ב) [17], בעמ' 396 ואילך). כיוון שכך, אין בעצם הפטור כדי לגרוע מן החיוב במס בגין התקופה שקדמה לפטור. סעיף 31 לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר סוגיה זו בקובעו כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין שמכירתה לבעליה הייתה פטורה ממס לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה נקבע אילו נמכרה הזכות על-ידי האיגוד שממנו נתקבלה, ואם היה האיגוד ערב פירוקו איגוד מקרקעין – שווייה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד, שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על-ידי המוכר, או שווייה ביום רכישתה על-ידי האיגוד, לפי התאריך המאוחר יותר.

ג

13. הוראה נוספת מצויה בסעיף 30(א)(15) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, שזו לשונה:

ד

"(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

...

ה

(15) במכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר-בני-אדם, לרכות ציוד, לבעלי הזכויות בחבר-בני-האדם, אגב פירוק החבר, כשלכל אחד מבעלי הזכויות נמכרים, ללא תמורה, נכסים בהתאם לחלקו בחנור המתפרק – מכירה לבעל זכות שהוא עוסק; ובלבד שמכירות הנכסים בידי בעל הזכות כאמור, שרכש אותם בנסיבות האמורות, תתחייב במס גם אם בעל הזכות אינו חייב במס מסיבה כלשהי ביום המכירה".

ו

על העיקרון העומד ביסוד הוראה זו עמד הנשיא שמגר בפרשת פליצה [9], במילים אלה:

ז

"הוראות אלה משקפות את עמדתו של המחוקק, לפיה השינוי המשפטי שחל בבעלות על הנכסים, כתוצאה מהעברתם בעת ייסוד התאגיד או בפירוקו, אמנם מהווה 'עסקה', אולם, אין לחייב את המעבירים כמס ערך מוסף, כאשר מבחינה כלכלית לא השתנתה למעשה הבעלות בנכסים" (שם, בעמ' 654).

אף כאן ראוי להסב את תשומת הלב למנגנון הקבוע בסיפה של סעיף 30(א)(15) לאותו חוק המבטיח, כמאמר הנושא שחגר, "...שהחלת שיעור אפס איננה פוטרת מתשלום מס, אלא דוחה את התשלום למועד מכירתם של הנכסים בעתיד בידי הנעבר... גם אם הנעבר כבר אינו בגדר 'עוסק' במועד זה" (פרשת פליצה [9], בעמ' 655).

14. המלומד רוטטוביץ מבקש ללמוד גזרה שווה משני סעיפים אלה לענייננו, בזה הלשון:

"אין זה רצוי, כי העברת מקרקעין מחברה לפירוק [צ"ל: בפירוק – א' ר'] לבעלי מניותיה תחויב בתשלום היטל השבחה, בשעה שהעברה כזו אינה מחוייבת בתשלום מס שכח מקרקעין ומס ערך מוסף. ראוי, כי המחוקק יאמץ את התוצאה הנובעת מפסק דינו של בית משפט השלום ויתקן את הגדרת 'מימוש זכויות' בתוספת השלישית" (רוטטוביץ בספרו הנ"ל [14], בעמ' 362).

ואולם, כפי שיובהר, אין זה הדין המצוי, ואף אין זה משקף את הדין הרצוי.

אכן, עקרון המימוש העומד ביסוד בחירתו של המחוקק להימנע מהטלת מס שבח מקרקעין ומהטלת מס ערך מוסף על העברת נכסים מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק משתקף גם בהוראות חוק מס נוספות (ראו, למשל: הוראות סעיפים 95(א), 100, ו-104-110 לפקודת מס הכנסה וכן הוראת סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין). בכל ההוראות האמורות מצא המחוקק שלא לחייב במס, משלא נתקבלו כספים בידי הנישום ובהיעדר שינוי כלכלי ממשי בזכויות הנישום על-אף התרחשותו של שינוי משפטי (ראו דברי השופט ויתקון בע"א 217/65 הנ"ל [5], בעמ' 437). לכאורה בכל אלה יש כדי לתמוך בפרשנות הגורסת כי "מימוש זכויות", כמובנו בסעיף 1 לתוספת השלישית, אינו כולל העברת זכויות של חברה לבעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון. ההיגיון העומד ביסוד עקרון המימוש, כפי שתואר לעיל, וכפי שבא לידי ביטוי בהוראות החקיקה ובפסיקה שנסקרו, מוביל לכאורה אל המסקנה כי העברת מקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה על-פי חלקם במניות החברה ובמסגרת הליכי פירוק מרצון איננה אירוע "מימוש" גם לצורך היטל השבחה.

אלא שלא כן הוא. מסקנתי זו נשענת על בחינת הוראות המס הספציפיות שבהן עסקינן, השוואת העקרונות העומדים ביסודן עם אלה העומדים ביסוד הוראות המיסוי האחרות ועל יישום הכללים הרגילים בדבר חסר והסדר שלילי בהוראות החוק.

15. מקום שבו מדובר במס שבח מקרקעין, אירוע המס הנבחן הינו מכירתן של זכויות במקרקעין. מטרתו של חוק מיסוי מקרקעין היא "...להטיל מס על עליית ערך של מקרקעין כפי שהיא בזמן העברת הזכות באותם מקרקעין..." (דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962, בעמ' 287; ההדגשה שלי - א' ר.). לפיכך "יום המכירה", שהוא על-פי סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין היום שבו נעשתה המכירה, הוא המועד המכריע לעניין חישוב המס. זהו המועד שבו מתגבש החיוב (ראו ע"א 188/82 הנ"ל [7], בעמ' 210, 213). שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין, כאשר השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה (סעיפים 6, 17, 21, 47 לחוק מיסוי מקרקעין). משמעות הפטור הקבוע בסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין היא דחיית החיוב במס למועד שבו יימכר הנכס במכירה שאינה מזכה בדחיית מס. מועד אחרון זה הוא המועד הרלוונטי לצורך חישוב השבח והמס. יפים לעניין זה דבריו של המלומד הדרי בספרו הנ"ל [17], בעמ' 351:

"...אין כאן אך דחיית המועד של תשלום המס... כי אם דחייה של מועד החיוב במס גופו. אין מדובר בחוב מס שנדחה מיום ההעברה הפטורה, אלא, שכאשר ימכור הנעבר את המקרקעין במכירה שאינה זכאית לפטור, יחושב השבח באופן שיכלול את השבח שנצבר בעבר וחיובו נדחה בזכות הוראות הפטור. על-כן, השומה שתיערך בעתיד לנישום שאינו זכאי לפטור תיערך לפי שיעורי המס וכללי המס שיחולו באותה עת..."

בדומה, כאשר עסקינן במס ערך מוסף, אירוע המס מתגבש במועד ביצוע המכירה על-ידי העוסק (סעיפים 1 ו-2 לחוק מס ערך מוסף). סעיף 30(א)(15) לחוק מס ערך מוסף מעניק שיעור אפס למכירת נכסים על-ידי עוסק שהוא חבר בני-אדם אגב פירוקן לבעלי הזכויות שבו בתנאים מסוימים הנקובים בסעיף. בסיפה של הסעיף נקבע כי מכירת הנכס על-ידי בעל הזכות שרכש את הנכס בנסיבות אלה תתחייב במס. שוב, אין המדובר אך בדחיית מועד תשלום המס, כי אם בדחיית מועד החיוב במס.

16. שונה הדבר בכל הנוגע להיטל ההשבחה. כאמור, החבות בהיטל השבחה קמה עם עליית שווי המקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג על-פי האמור בסעיף 2 לתוספת השלישית. אכן, עצם אישור התכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג הם ההשבחה (שהרי הם עצמם מעלים את שווי הנכס), ומעשה ההשבחה הוא אירוע המס - האירוע שבמעקבותיו קמה העילה להטיל את המס, האירוע שהוא מקור החבות בזיטל. כל פועלו של סעיף 7 לתוספת השלישית הוא אך בדחיית מועד תשלום ההיטל עד למועד "מימוש הזכויות" במקרקעין

ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 במגרש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון)
ג' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון
פ"ד נה(4) 769 השופט א' ריבלין

א (ראו רוטוביץ בספרו הנ"ל [14], בעמ' 53-54, 201). "נמצא, כי כדיני היטל השבחה קיים 'אירוע מס', היוצר את החבות הרעיונית, ו'אירוע חשלום', המחיל את המועד שבו חייב הנישום לשלם את ההיטל" (שם, בעמ' 54).

ב הבחנה זו שבין מס שבח מקרקעין ומס ערך מוסף, מצד אחד, לבין היטל ההשבחה, מצד אחר, מחייבת זהירות רבה בבואנו ללמוד בדרך של היקש מן ההסדר הקבוע בהוראות סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 30(א)(15) לחוק מס ערך מוסף לענייננו. להבחנה זו, כפי שאפרט להלן, נפקות לעניין יישום הנימוקים שעמדנו עליהם, הניצבים ביסוד עקרון המימוש, והם: יכולת מדידה, ודאות ונזילות.

ג 17. באשר לאמת-המידה בדבר יכולת מדידה כנימוק לדחיית החיוב במס למועד המימוש, הרי אין בה, לאור ההבחנה האמורה, כדי לתמוך בהכרח במסקנה כי העברת נכס המקרקעין מהחברה לבעלי מניותיה בנסיבות נושא ערעור זה מהווה "מימוש זכויות". היטל השבחה משולם לאחר שנערכת שומה המשקפת את ההשבחה של הנכס לפי שווייה בשוק החופשי. סעיף 4(7) לתוספת השלישית קובע, כי:

ד "השומה תיערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג, לפי הענין, בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי" (ההדגשות שלי – א' ר').

ה במילים אחרות, שומת ההשבחה נעשית על-ידי שמאי מקרקעין בהתאם למחיר השוק ביום אישור התכנית, שאז נעשה מעשה ההשבחה המעלה את שוויים של המקרקעין. זהו גם המועד הרלוונטי לביצוע ה"מדידה". לשם קביעת השומה יש להשוות בין שוויים של המקרקעין ללא התכנית, ההקלה או השימוש החורג לבין שוויים בעקבות התכנית, ההקלה או השימוש החורג כאשר ההפרש המתקבל הוא סכום ההשבחה. שומה זו היא הקובעת את שיעור החיוב בהיטל (נמדר בספרו הנ"ל דיני מסים [מיסוי מקרקעין] [13], בעמ' 444-445; רוטוביץ בספרו הנ"ל [14], בעמ' 254). לשון אחרת, המועד הקובע לעניין שומת המקרקעין הוא מועד החבות בהיטל, המועד שבו מתרחש אירוע המס. יוצא אפוא כי ממילא אין בהמתנה למועד המימוש כדי לשפר את יכולת המדידה.

ז בהקשר זה ראוי לציין כי על-פי סעיף 4(1) לתוספת השלישית, יכול שהשבחה תיקבע בידי שמאי המקרקעין בסמוך לאחר אישור התכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג, אולם רשאית הוועדה המקומית לדחות את עריכת השומה עד למועד מימוש הזכויות. אליבא דמלומד נמדר, "דחיית המועד למועד מימוש הזכויות במקרקעין

א הינה בלתי רצויה, משום שהיא גורמת לקשיים בעריכת השומה הצריכה לקבוע את ההשכחה לפי מועד מוקדם בעת אישור התכנית" (שס [13], בעמ' 445-446). מכל מקום, בתקופת הדחייה עדיין קיים החוב, והשומה בכל מקרה נעשית ליום אירוע המס (רוסטרוביץ בספרו הנ"ל [14], בעמ' 213-214).

ב המסקנה המתחייבת מכל אלה היא כי הרציונל בדבר יכולת מדידה אינו תומך בדחיית מועד תשלום היטל ההשכחה בסיטואציה שבה עסקינן.

ג 18. ואשר להגיון הוודאות, אף בו אין כדי ללמד כי מן הראוי לדחות את מועד תשלום היטל ההשכחה. אמנם, נכון הדבר כי "עקב שינוי תנאי השוק עלול ערכו של הנכס לרדת..." (ע"א 217/65 הנ"ל [15], בעמ' 442), ואולם, אין לכך נפקות לעניין היטל ההשכחה. משקבענו כי עצם אישור התכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג הם המעלים את שווי הנכס ולפיכך מהווים את ה"השכחה" שהיא אירוע המס מקור החבות, וכי סעיף 7 הנ"ל עניינו אך בדחיית מועד התשלום למועד המימוש, הרי ממילא כבר במועד אישור התכנית ההשכחה היא ודאית. וראותה של ההשכחה אינה מושפעת אפוא מן השאלה אם תיחשב העברת זכויות במקרקעין מחברה לבעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון – "מימוש זכויות", או שמא יש לראות רק באירוע המאוחר יותר של מכירת המקרקעין על-ידי בעלי המניות – כמימוש, שהרי אין ההשכחה מתגבשת לא במועד זה ולא במועד זה, כי אם קודם לכן, במועד אישור התכנית.

ד 19. ומכאן – להיגיון השלישי והאחרון – הגיון הנזילות. המערערים טוענים כי משלא היה בנסיבות המקרה דגן כל מימוש זכויות "במובן הכלכלי", הרי שלא נוצר למערערים כל רווח מרישום הזכויות במקרקעין על שמם. אם יידרשו לשלם מס, הם יאלצו, כך לטענתם, להשתמש במקורותיהם הכספיים האחרים או למכור את המקרקעין שקיבלו לצד שלישי. אשר-על-כן, כך הם סבורים, רציונל הנזילות מוביל למסקנה כי העברת המקרקעין שנעשתה בענייננו מן החברה לבעלי מניותיה איננה בבחינת אירוע "מימוש". גם בנימוק זה אין כדי להועיל להם במקרה זה, מכמה טעמים.

ה הטעם הראשון הוא שלכאורה, לא בעלי המניות הם החבים כתשלום היטל ההשכחה. סעיף 2 לתוספת השלישית קובע כי החבות בהיטל ההשכחה מוטלת על בעל המקרקעין שבהם חלה ההשכחה. במקרה זה בעלת המקרקעין בעת ההשכחה היא החברה. המסקנה המתבקשת היא כי אין נפקא מנה שהעברה זו לא נתנה בידיהם של בעלי המניות בשלב זה אמצעי תשלום נזילים, שכן לא הם החבים בתשלום ההיטל, ואילו ככל שהדברים אמורים בחברה, משאין המקרקעין עוד בידיה, היא לעולם לא תזכה לקבל כספים

א בדרך של העברה "כלכלית" של המקרקעין לצד שלישי. "העברה כלכלית" תספק כסף נזיל אך ורק לבעלי המניות שעה שאלה ימכרו את המקרקעין לצד שלישי. באותו מועד ייתכן אף שהחברה לא תהא קיימת עוד, שהרי מצויה היא בהליכי פירוק.

ב חיוב החברה מתבקש גם מן הטעם שאין בענייננו "הוראת רציפות", אשר מכוחה ניתן לחייב את בעלי המניות. סעיף 8(א) סיפה לחוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), תשמ"א-1981 קובע את עקרון רציפות המס, וזו לשונו:

"לעניין הבעלות או החכירה לדורות בעת אישור התכנית, דין מי שהועברו לו זכויות במקרקעין מכוח דין או ללא תמורה, כדין המעביר."

ג מטרתו של סעיף זה "...ליצור רציפות מס בין מעביר הזכויות לנעבר, מקום שהמעביר היה פטור מתשלום היטל השבחה על פי פסקה 1(3) בהגדרת 'מימוש זכויות' בתוספת השלישית..." (רוסטוביץ בספרו הנ"ל 14, עמ' 175). גם סעיף 31 לחוק מיסוי מקרקעין וגם הסיפה של סעיף 30(א) (15) לחוק מס ערך מוסף קובעים, כל אחד, מנגנון לחיובו במס של הנעבר במועד מכירת הנכסים על-ידי. לעומת זאת אין בנמצא הוראה דומה ביחס להעברת זכויות במקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון בכל הנוגע להיטל השבחה, שהרי בהיעדר פטור – גם אין חריג. אם יידחה מועד תשלום היטל השבחה עד למימוש זכויות על-ידי בעלי המניות, לא יהיה ניתן, כך נראה, בהיעדר הוראה מפורשת, לראות באחרונים כנישומים לעניין תשלום היטל. בעלי המניות אינם "נכנסים לנעלי" החברה, ואם זו האחרונה לא תהא קיימת עוד, הרי לא יהא מי שישא בחבות המס שלה.

ד 20. יטען הטוען, כי חשש זה אינו ממשי, וכי מרגע שהורם מסך ההתאגדות ונדחה מועד המיסוי, לבקשתם של בעלי המניות, לא יוכלו בעלי המניות לפטור עצמם מחבות במס, ולא יישמעו בטענה כי לא הם שחבים בהיטל השבחה כי אם החברה. טענה זו אינה נראית לי. מכל מקום, גם אין לנו צורך להכריע בה, שכן בצד הטעם האמור ישנם נימוקים נוספים המלמדים כי הגיון הנזילות אינו תומך בעמדת המערערים.

ה הטעם השני שבגיניו אין לקבל את עמדת המערערים ביתס להגיון הנזילות הוא שסעיף 1 לתוספת השלישית, על-פי לשונו, "מתנתק" מן הרציונל בדבר נזילות. מסקנה זו מתבקשת מן הקביעה כי ל"מימוש זכויות" תיחשב גם "העברתם [של המקרקעין – א' ר']... או הענקת זכויות בהם... ללא תמורה..." (ההדגשה שלי – א' ר'). משמע, העברת בעלות או חכירה לדורות הנעשית ללא תמורה תיחשב ל"מימוש זכויות",

ולפיכך בעת העברה שכזו מתקיים מועד התשלום – אף שאין בידיו של הנישום כסף
נזיל כתוצאה מן ההעברה.

א

21. הטעם השלישי הוא שמדובר בעניינינו בהעברת מקרקעין המתבצעת במסגרת פעילות עסקית. מדובר בנכס מקרקעין שהיה בבעלותה של חברה, ושהועבר, במסגרת הליכי פירוק מרצון, לבעלי המניות, לפי חלקיהם במניות החברה. דומה, כי עוצמת הרתיעה מפני "אילרין" הנישום למכור את הנכס על-מנת לשלם את המס המוטל עליו מושפעת, בין היתר, מ"אופי המשאב" שבו עסקינן (כמינוחו של ח' דגן במאמרו "פרשנות בדיני קניין, הבית המשותף ובעיית הפעולה המשותפת" [20], בעמ' 58) וממידת האינטרס של הנישום באותו נכס כנכס בעיו, להבדיל מן האינטרס בתמורה שתתקבל ממכירתו (השוו לעניין יישום השיקולים הללו לצורך קביעה אחרת – של מידת ההגיונות המתחייבת מעקרון חוס-הלב רע"א 6339/97 רוקד נ' טלומון [10], מפי הנשיא ברק, בעמ' 279). ואף זאת נזכור, כי "אין לראות בקניין אחדות מושגית. לענין ההגנה על הקניין... לא הרי הקניין במיטלטלין כהרי הקניין במקרקעין... לא הרי הגנה על הבית המשפחתי ("מקרקעין אישיים") כהגנה על העסק...". (שם, בעמ' 280). בעניינינו אין מדובר ב"מקרקעין אישיים", כי אם במקרקעין שהועברו לבעלי מניות על-פי חלקם בחברה המתפרקת. "אופי המשאב" הוא כזה שאינו מחייב הגנה מיוחדת דווקא על הבעלות במקרקעין בעיו, להבדיל מבעלות בתמורה הכספית המתקבלת ממכירת המקרקעין. אף מטעם זה – בהצטרפו לטעמים האחרים – נראה לי כי אין ברצינות הנזילות כדי לשכנע כי תכלית החוק מחייבת את הוצאתה של העברת המקרקעין במקרה זה מגדרי "מימוש זכויות", כמשמעותו בסעיף 1 לתוספת השלישית. בהיעדר אינטרס מיוחד בבעלות בנכס בעין היה המחוקק רשאי לראות בעצם העברת המקרקעין משום נזילות בפורטנציה.

ב

ג

ד

ה

22. כללם של דברים: השיקולים העומדים ביסוד עקרון המימוש, שעניינם בניילות, ודאות ויכולת מדידה, אינם מובילים אל הפרשנות התכליתית הנטענת על-ידי המערערים, ולפיה העברת מקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה על-פי חלקם במניות החברה ובמסגרת הליכי פירוק מרצון איננה אירוע "מימוש".

ו

זאת ואף זאת, בחינת ההוראות הדומות בחוקי המס השונים והפסיקה הנוגעת להן מלמדת כי העברת נכסי החברה לבעלי מניותיה עם פירוקה הינה "עיסקה" הזוכה לפטור. עמד על כך הנשיא שמגר, בכו הלשון:

ז

"...כאשר מחלקת החברה נכסים ספציפיים לבעלי מניותיה אגב פירוקה מרצון, ניתן לראות בכך משום 'הקניית זכות' בנכס, שהיא אחת החלופות בהגדרת 'מכר' בסעיף 1 לחוק [חוק מס ערך מוסף – א' ר']... יש להזכיר בהקשר זה שוב את סעיף 30(א)(15) לחוק... בהם נקבעו הוראות מיוחדות לשיעור מס אפס או לפטור ממס ערך מוסף, לגבי העברת נכסים מחברה מתפרקת לבעלי מניותיה בנסיבות מסוימות. בעצם קיומם של סעיפים אלה יש כדי לתמוך בדעה, שהמחוקק ראה בהעברת נכסים כאמור משום "מכר" לעניין מס ערך מוסף, שהרי אחרת לא הייתה העברה כאמור יכולה להיכנס לגדר 'עסקה', וממילא לא היה מתאפשר חיוב במס ערך מוסף" (פרשת פליצה [9], בעמ' 656-657. ראו גם שט, בעמ' 654).

א

ב

לאמור, הפטור קיים לא בשל שאין זו עיסקה, כי אם בשל הוראת פטור מפורשת חרף קיומה של עיסקה, כלומר: העברת נכסים מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון נחשבת "הקניית זכות" ו"מכירה" (ובלשונה של התוספת השלישית – "העברה" או "הענקת זכות"), אולם היא זוכה לפטור (דחיית מס) שנדון בפרשת פליצה [9], הואיל וניתן פטור מפורש (ראו גם י' גרוס, א' אלתר מס ערך מוסף [18], בעמ' 247 והשוו י' פוטשבוצקי "הארות לפסיקה פיסקלית – מע"מ על חלוקת עודפי נכסים בפירוק ומס הכנסה על פעולות בבורסה" [21]).

ג

ד

לאור כל האמור, הכף נוטה אל הפרשנות שהוצעה על-ידי בית-המשפט המחוזי, ולפיה:

ה

"בענייננו, הועברו זכויות במקרקעין מהחברה המשיבה לבעלי מניותיה, והעברה זו טעונה רישום בפנקסי המקרקעין. פעולה משפטית זו נושאת עמה תשלום היטל השבחה שכן התמלאו התנאים המקובצים בסעיפים 2 ו-7 יחד עם סעיף 1... בתוספת השלישית".

ו

פרשנות זו כאמור מתיישבת יפה עם לשון החוק, והתוצאה היא שבשוכנו אל נקודת המוצא הלשונית בתום הדרך הפרשנית הארוכה שעשינו, ושבה נבחנו גם שיקולי התכלית, מצאנו כי אלה – שיקולי התכלית, מתיישבים היטב עם זו – לשון החוק, המורה כי העברת הזכויות במקרקעין במקרה שלפנינו אינה פטורה מן המס.

ז

מכאן גם נובע כי הוראות החוק אינן "שותקות" כלל וכלל בסוגיה הנדונה. אמנם המקרה של העברת מקרקעין מחברה בפירוק לבעלי מניותיה אינו מוזכר מפורשות

א בהוראת החוק, אולם, כאמור, העבירה זו נכללת בהגדרה הרחבה של "מימוש הזכויות" שבסעיף 1 לתוספת השלישית, הגזירה הכוללת "...הענקת זכויות בהם [במקרקעין – א' ר"ן הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין... ללא תמורה...".

ב ואולם, אפילו היינו רואים בלשוני החוק כאן משום "שתיקה" בנושא זה, עדיין הייתי סבור כי מדובר בהסדר שלילי, ולא בחסר. הפרשנות התכליתית אינה תומכת כלל בגישה שלפיה מדובר במקרה זה כחסר בחוק, הטעון השלמה. תכלית החוק עולה בקנה אחד עם פרשנות הרואה בהעברת זכויות במקרקעין מחברה בפירוק אל בעלי מניותיה משום "מימוש זכויות". אף העובדה שהמחוקק נתן פטור מתשלום מס שבח במקרקעין ומס ערך מוסף בסיטואציה של העברת זכויות לבעלי מניותיה של חברה בפירוק ונמנע מליטן פטור כזה לגבי תשלום היטל השבחה, יש בה כדי ללמד כי המדובר ב"שתיקה מדעת" (על ההבחנה בין "חסר בחוק" לבין "הסדר שלילי" ראו דברי הנשיא (אז השופט) ברק בעל"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל-אביב י' 19 [11], בעמ' 404).

ד 23. צודקת המשיבה בטענתה כי מקום שבו ביקש המחוקק לקבוע חריג ולפטור העברות נכסים מסוימות מתשלום היטל השבחה, הוא הוציאן במפורש מגדרי "מימוש זכויות". כך ציין המחוקק במפורש את המקרים של העברות ללא תמורה מיחיד לקרובו והעברות מכוח דין. כך גם קבע המחוקק בסעיף 19 לתוספת השלישית רשימה ארוכה של פטורים מהיטל השבחה. הוראות פטור אלה מעידות על כך שהמחוקק נתן דעתו על הנסיבות הספציפיות שבהן יינתן פטור ממס. ועוד, אף באותם מקרים שבהם העניק החוק לבעלי מניות שהועברו להם נכסים מחברה פטור מפורש ממס, סייג הפטור בתנאים מיוחדים שנקבעו לכך (ראו סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 30(א)(15) לחוק מס ערך מוסף), להבדיל מפטור גורף כפי שהמערערים טוענים לו.

ז לסיכום, אף לו קבענו – ואיננו קובעים זאת – כי החוק "שותק" באשר למקרה הקונקרטי של העברת זכויות במקרקעין מחברה אל בעלי מניותיה במסגרת הליכי פירוק מרצון, הרי היינו ממשיכים וקובעים כי מדובר בהסדר שלילי ולא בחסר הטעון השלמה על-פי העקרונות שהותוו בחוק יסודות המשפט, תש"ם-1980.

החריג בדבר העברה מכוח דין

א. 24. משקבענו כי העברת הזכויות במקרקעין בענייננו מהווה "מימוש זכויות", יש עוד לבחון אם לא חל כאן החריג הפוטר ממס מקום שבו מתקיימת "העברה מכוח דין". בית-המשפט קמא קבע כי את המונח "העברה מכוח דין" יש לפרש באופן הזה:

ב. "העברה לשמו של הנעבר, שמתהווה ונוצרת מכוח הוראה מפורשת בדין, ולא מכוח פעולה משפטית וולונטרית ואוטונומית של מעביר ונעבר".

ג. הואיל וסעיפים 319 ו-330 לפקודת החברות [נוסח חודש], העוסקים בפירוק מרצון של חברה, עניינם – כך קבע בית-המשפט המחוזי – בהעברה וולונטרית של זכויות, הרי אין מדובר ב"העברה מכוח דין", ולפיכך חייבת החברה בתשלום היטל השבחה. קביעה זו ראוי לאמץ.

ד. הרשימה המדגימה ההעברות המתקיימות מכוח דין, הכלולה בדברי ההסבר להצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), תשמ"א-1980, והמונה "ירושה, הפקעה וכד'" (עמ' 54 להצעת החוק), אינה רשימה סגורה (כפי שעולה גם מהתיבה "וכד'"). עם זאת יש ברשימה זו, כמו גם ברציונל העומד מאחורי הוראת סעיף 1 לתוספת השלישית, כדי להבהיר את משמעות הסעיף ולתחום את גבולותיו.

ה. "העברה מכוח דין", לעניין התוספת השלישית, היא העברה הנוצרת במישרין מכוח חוק, להבדיל ממצב שבו החוק מסדיר העברה אשר הורתה בפעולה רצונית של המעביר נותן לה תוקף ואף מחייבה. ודוק, כל העברה של מקרקעין מוסדרת בחיקוק כלשהו – יהא זה חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 או כל חוק אחר. ברי, כי לא כל העברה המוסדרת בחוק – אף לא כל העברה אשר החוק נותן לה "שיניים" ואוכף אותה – היא העברה מכוח דין.

ו. 25. אם כן, מה הן אותן העברות אשר אין יסודן ברצונו של המעביר והן מתבצעות במישרין מכוח החוק? סעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965 מציע דוגמה להעברה כזו. סעיף זה קובע כי "במות אדם עובר עזבונו ליורשיו". העברה זו היא "העברה מכוח דין", באשר הדין קובע אותה כפועל יוצא מאליו וישיר של אירוע המוות. כזה הוא הדין גם במקרה של הפקעה. שהרי, העברת הזכות במקרקעין מבעליה אל הרשות המפקיעה נכפית על הראשון, הר כגיגית, מכוח פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי הצבור, 1943). מצבים אלו פורטו כאמור בדברי ההסבר להצעת החוק, והגיונם בצד. ואולם מצבים

אלו אינם היחידים. כך, למשל, על-פי סעיף 143 (א) לחוק המקרקעין, צו לרישום בית משותף בפנקס בתים משותפים יינתן על-ידי המפקח על בתים משותפים. תקנה 58 לתקנות המקרקעין (ניהול ורישום), תש"ל-1969 קובעת כי כאשר הבית הוא בבעלות משותפת של בעלים אחדים, רשאי המפקח לקבוע בצו הרישום על העברת חלקים בלתי מסוימים בדירות משותף לשותף. ההעברה נכפית על המעביר. זהו, כך נראה, מקרה נוסף של "העברה מכוח דין" (רוסטוביץ בספרו הנ"ל [14], בעמ' 471-472). בית-משפט קמא ציין דוגמאות נוספות – העברת מקרקעין לנאמן מכוח הוראת סעיף 42 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980 או העברתם למפרק מכוח הוראת סעיף 306 לפקודת החברות [נוסח חדש]. מדובר ב"העברה מכוח דין", שכן בלשונו של בית-משפט קמא היא "מתהווה ומתבצעת מתוך זיקה ישירה ובלתי אמצעית להוראות הדין או לפי פניה תד צדדית לבית המשפט...". רשימה זו של מקרים המהווים "העברה מכוח דין" איננה סגורה.

26. ואולם, המקרה של העגרת מקרקעין מחברה בפירוק מרצון לבעלי מניותיה איננו נכלל בגררי רשימה זו. סעיף 319 לפקודת החברות קובע, כדלקמן:

"חברה יכולה להתפרק מרצון באחת מאלה:

- (1) תמה התקופה שנקבעה בתקנון לקיומה, או אירע הדבר שבאירועו צריכה החברה, לפי הוראה שבתקנון, להתחיל, והחברה באסיפה כללית החליטה להתפרק מרצון;
- (2) החברה קיבלה החלטה מיוחדת להתפרק מרצון;
- (3) החברה החליטה בהחלטה שלא מן המניין, שבגלל חביוותיה אין היא יכולה להמשיך בעסקיו ומן הראוי שתתפרק."

וסעיף 330 לפקודה קובע לאמור:

- "ואלה תוצאותיו של פירוק מרצון, בכפוף להוראות פקודה זו:
- (1) נכסי החברה ישמשו לכיסוי חביוותיה בשיעור אחיד לכולן; בכפוף להוראה זו יחולקו הנכסים בין החברים לפי זכויותיהם בחברה, אם אין בתקנון הוראה אחרת לענין זה;
- "...

משמע, לא זו בלבד שפירוק מרצון, כשמו כן הוא, הינו הליך רצוני ויזום, אלא שעצם העברת המקרקעין – וכאן עיקר – כפופה לרצון החברה כפי שהוא בא לידי ביטוי בתקנונה. לאמור – הוראת סעיף 330(1) בדבר חלוקת הנכסים בין החברים לפי זכויותיהם בחברה היא הוראה דיספוזיטיבית. צדק אפוא בית־המשפט המחוזי בקובעו כי "מדובר כאן בהעברה וולונטרית של זכויות, הוזה אומר: העברה שהיא פרי יצירתם המשותפת והאוטונומית של בעלי השליטה בחברה".

א

המסקנה העולה מן האמור היא כי העברת המקרקעין מן החברה אל בעלי מניותיה במקרה שלפנינו אינה באה בגדרי "העברה מכות דין", ולפיכך לא קמה זכאות לדחיית מועד תשלום היטל ההשכחה.

ב

סוף דבר

ג

27. הערעור נדחה. המערערים יישאו, ביחד ולחוד, בשכר טרחת עורך־הדין של המשיבה, בסכום של 20,000 ש"ח.

המשנה לנשיא ש' לוין

ד

אני מסכים.

השופט י' זמיר

ה

אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק־דינו של השופט ריבלין.

ו

ניתן היום, י"א בתמוז תשס"א (2.7.2001).

ז