



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' ס' הנשיאה השופטת ש' וסרקרוג

המעוררת ישראלה טולוצ'ינסקי (א/א ישי) ת"ז 056044977

נגד

המשיב פקיד שומה חיפה

בשם המעוררת, עו"ד רפאל כהן
בשם המשיב, עו"ד ערן רוזניק, ממונה (ראש צוות אזרחי) פרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1
2
3 הערעורים הם על שומות בצו שהוציא המשיב למעוררת (ולבעלה – ישי). תוספת ההכנסה
4 לפי קביעת המשיב מתייחסת למעוררת (להלן: **המעוררת**).
5 תיק עמ"ה 849/06 עניינו בשומה שהוצאה לשנת המס 2002 ותיק עמ"ה 950/07 מתייחס
6 לערעור שומה לשנת המס 2003. הדיון בערעורים אוחד (ראה החלטה מיום 16/3/2008).
7
8 אעיר שהתארכות הדיונים בתיק הייתה למעלה מן הצורך. היוזמה לדחיות באה לרוב מצד
9 ב"כ המעוררת.
10
11 **הרקע:**
12 חברת מאירפלד ניהול והשקעות בע"מ ח"פ 51015620 (להלן: **חב' מאירפלד**) העוסקת
13 בהשכרת מבנים, היא הבעלים של בית מלון מרום ברחוב פלמ"ח בחיפה.
14 חברת מלון מרום בע"מ הוקמה ביום 19/05/74 (להלן: **חב' מרום**), והחל משנת המס 1980
15 ואילך עסקה בניהול מלון מרום, אותו היא שוכרת מחב' מאירפלד מאז הסתיימה בנייתו.
16 הבעלים של חב' מרום וחב' מאירפלד היה אברהם מאירפלד ז"ל (להלן: **המנוח**) אשר נפטר
17 ביום 7/8/94.
18
19 3. חב' מרום הייתה חברה משפחתית משנת המס 1985 ועד פטירת המנוח. חב' מאירפלד
20 הייתה גם היא חברה משפחתית משנת המס 1980 ועד פטירת המנוח.
21 לאחר פטירת המנוח, ובהתאם לבקשות שהוגשו, הפך בנו של המנוח, שהוא אחיה של
22 המעוררת, מר יאיר מאירפלד (להלן: **יאיר**), לנישום המייצג בשתי החברות הנ"ל, ואלו נותרו
23 חברות משפחתיות.
24
25 4. בכל התקופה בה הוחזקה חב' מרום בידי האב המנוח קיבלה המעוררת שכר מחב' מרום.
26 השכר שקיבלה המעוררת באותה תקופה הגיע לכדי 20,000 ₪ לשנה בממוצע.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בחודשים יולי-ספטמבר בשנת 2002 היתה העלאה משמעותית של שכר המערערות.
2
- 3 5. בסוף שנת 2002 קיבלה המערערת פיצויי פיטורין מחב' מרום בסכום של 264,067 ₪. בדו"ח
4 שהוגש הוצהר כי מלוא הסכום הוא פיצויי פיטורין, הפטורים מתשלום מס.
5 המשיב לא קיבל את הצהרת המערערת לעניין גובה הפיצויים הפטורים וזאת לאור נתוני
6 השכר שהוצהרו. לפיכך הוציא המשיב שומה לפיה מכלל סכום פיצויי הפיטורין שהוצהרו
7 יש להכיר בסכום של 54,067 ₪ כפטורים ממס ואילו יתרת הסכום חייבת במס (להלן:
8 שומת פיצויי פיטורין). על כך הערער בתיק עמ"ה 849/06.
9
- 10 6. ביום 10/5/95 ניתן צו הירשה בנוגע לעיזבון המנוח. בצו הוצהר על המערערת ועל אחיה יאיר
11 כיוורשים בחלקים שווים (צו הירושה צורף כנספח א לתצהיר המפקחת מטעם המשיב - **מש**
12 **3**).
13 בעקבות צו הירושה חולק עיזבון המנוח בחלקים שווים בין המערערת לבין יאיר. במסגרת
14 זו נרשמו המערערת ויאיר כבעלים של מחצית המניות בחב' מרום וחב' מאירפלד (דיווחי
15 המערערת ויאיר לרשויות המס בנספחים ב' ג' ו-ד' 1'-3' לתצהיר המפקחת).
16
- 17 בשנת 2002 (כמפורט בנימוקי השומה) נתגלתה צוואת המנוח מיום 30/6/93. באותה צוואה
18 נקבע כי רכושו של המנוח יחולק באופן הבא:
19 (1) מלון מרום, מניות חב' מאירפלד חברה לבניין, מיטלטלין וכספים לרבות ניירות
20 ערך, יימסרו למערערת;
21 (2) הדירה ברח' אלברט שוויצר 11 ברמת אשכול, הידועה גם כגוש 10749 חלקה 54
22 (להלן: הדירה) תחולק בין היורשים (המערערת ואחיה) בחלקים שווים;
23
- 24 לאור כך ביקשה המערער לנקוט הליכים להוצאת צו קיום צוואה ולכן הגישה המערערת
25 ביום 27/11/02 בקשה לביטול צו הירושה (ת"ע 5600/02).
26
- 27 7. לאחר דיונים משפטיים בנוגע להוצאת צו קיום צוואה, הגיעו המערערת ואחיה לידי הסדר
28 פשרה (11/11/03) לפי הפירוט הבא:
29 המערערת תקבל \$300,000 ומחצית **הדירה**;
30 האח יאיר יקבל את כל מניות מלון מרום ואת כל מניות חב' מאירפלד, שהיו בידי
31 המערערת.
32
- 33 בעקבות אישור הסכם הפשרה קיבלה המערערת \$300,000 במזומן (יאיר שילם למערערת
34 את הכספים בשתי המחאות אחת מיום 11/11/03 ע"ס 680,320 ₪ וההמחאה האחרת מיום
35 15/12/03 ע"ס 652,800 ₪).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לאחר תשלום התמורה במזומן, הועברו המניות בחב' מרום ובחב' מאירפלד ליאיר,
- 2 והמערערת התפטרה מתפקידה כדירקטורית בחברות הנ"ל.
- 3
- 4 8. המשיב קבע כי את הסכם הפשרה יש לראות למעשה כעסקת מכירת מניות החייבת במס
- 5 רווח הון לפי סעי' 91(ב) לפקודת מס הכנסה על סכום של \$450,000, שערכם השקלי נכון
- 6 ליום הסכם הפשרה (לפי שער יציג של 4.537 ₪) עומד על 2,041,650 ₪. עוד העמיד המשיב
- 7 את שווי מחצית הדירה על \$150,000, כך שסך ההכנסה החייבת בצו הועמדה על 2,195,186
- 8 ₪ (להלן: שומת העיזבון). על כך הערעור בתיק עמ"ה 950/07.
- 9
- 10 9. המערערת טענה בתיק זה כי לא היה כל אירוע מס שבגיניו היא חייבת ברווח הון, שהרי אילו
- 11 התגלתה הצוואה מיד בסמוך לאחר פטירת המנוח, והפשרה הייתה מתגבשת טרם ניתן צו
- 12 הירושה, כי אז לא היה הסכם הפשרה לא היה משום אירוע מס. העובדה שהצוואה והפשרה
- 13 שהגיעה בעקבותיה התגלו בשלב מאוחר יותר, אין בה לעמדתה ליצור אירוע מס.
- 14
- 15 בנוסף טענו המערערים כי השומה שרירותית ומופרזת, וכי יש לקבל את הצהרת המערערת
- 16 בנוגע להכנסתה באותה שנת מס.
- 17
- 18 הגדרת המחלוקות:
- 19 10. למעשה עולות שתי מחלוקות עיקריות: האחד, השלכות המס של פיטורי המערערת.
- 20 מחלוקת זו בעיקרה עובדתית.
- 21 השניה, השלכות המס של הסכם הפשרה לחלוקת העיזבון. בעניין זה לדעתי, יש לקבל
- 22 עקרונית את טענת ב"כ המערערת, כי אין מקום שגילוי הצוואה במועד מאוחר יהיה בו כדי
- 23 להביא לאירוע מס מקום בו לא הייתה מתקבלת תוצאה כזו לו התגלתה הצוואה סמוך
- 24 לפטירת המנוח, והליך הוצאת צו הירושה היה לא היה מתבצע.
- 25 יוער כי בנושא האחרון הונחו הצדדים על ידי בית המשפט להניח שמדובר בצוואה
- 26 שהתגלתה בסמוך למועד הפטירה ולבחון את השלכות מס עקב כך. למרות האמור, כפי
- 27 שיפורט בהמשך קיימת מחלוקת בשאלה אם במקרה זה ניתן להתעלם מחלוקת עיזבון
- 28 שהייתה על פי צו ירושה, קודם שנמצאה הצוואה. עמדת המשיב היא שאין מקום להתעלם
- 29 מחלוקת העיזבון שנעשתה בעקבות צו הירושה; המערערת לא התייחסה למצב המשפטי
- 30 הנורמטיבי תוך הפנייה נדרשת להוראות חוק, אשר יש בהן כדי לבסס טענתה לפיה קיום
- 31 הצוואה יצר חלוקת עיזבון שאינה בגדר של אירוע מס.
- 32
- 33 11. מעבר לעובדות שפורטו עד כה, וככל שיידרש בית המשפט להוספת נתונים, ייעשה הדבר
- 34 במסגרת התייחסות לכל אחד מן התיקים בנפרד.
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

דיון ומסקנות:

תיק עמ"ה 849/06 - שומת פיצוי הפיטורין:

12. המחלוקת בתיק זה היא בעיקרה עובדתית ונוגעת לנתונים בדבר גובה שכרה האחרון של המערערת ותקופת העבודה. אלו נדרשים לצורך הקביעה מהו הסכום שניתן לראות בו פיצויי פיטורין, לרבות השלכות המס עקב כך.

המשיב טען כי הצהרת המערערת על הכנסותיה אינה משקפת נכונה את הפיצויים הפטורים המגיעים לה. המשיב ערך חישוב של פיצויי הפיטורין, כמפורט להלן:

סה"כ פיצויים	264,067 ₪
פיצויי פיטורין	54,067 ₪ (לפי בסיס של 2,500 ₪ * 21.833 שנות עבודה)
פיצויים חייבים במס	210,000 ₪

13. המערערת ילידת יולי 1960. כפי שעולה מהראיות שהוצגו, חב' מרום לא הייתה המעבידה העיקרית של המערערת. המערערת עבדה בחב' י.פ. טול יצור ושיווק בע"מ שהיא בשליטת המערערת ובעלה, ועוד הוכח כי עבדה שם במשרה מלאה לפחות מינואר 1997.

תקופת ההעסקה:

14. מהראיות שהובאו עולה שמלון מרום התחיל לפעול ב-1980, וחב' מאירפלד הייתה בשליטת המנוח מאז שנת המס 1985, ועד למועד פטירתו ב-1994.

רישומי המחשב אצל המשיב כוללים מידע החל משנת 1985 בלבד. מאז 1985 ועד 2002 דווחה המערערת כעובדת של מלון מרום. השכר המדווח פורט בסעי' 10 לסיכומי המשיב.

בנסיבות אלה אין לקבל את טענת המערערת כי עבדה ברציפות בחב' מרום מאז 1/6/1974. ואולם, יש בדעתי לקבוע כי תחילת עבודתה של המערערת בבית המלון הייתה מאז הקמתו – 1980 – גם אם היקף העבודה באותן השנים היה מצומצם. בנושא זה יש עוד להזכיר כי על גבי תלושי השכר של המערערת מופיע תאריך תחילת עבודה 01/01/80.

לעניין זה יש לקבל את התקופה שפורטה בנימוקי השומה (21.833 שנות עבודה בפועל), הגם שלטענת המשיב המספר הנכון מבחינת שנות העבודה הוא 18.833, והמספר המופיע בנימוקי השומה מקורו בטעות.

אני ערה לטענה כי לעניין תקופת העסקה, יש לקחת בחשבון תקופת עבודה בפועל ולא מסגרת תקופה של התחלה ו/או סיום. למרות האמור ולאור אופן ביצוע עבודתה של



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טלוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טלוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המערערת אצל חב' מרום ובבית המלון, יש לקבל את התקופה שצוינה כעבודה ברצף מ-
- 2 1980 ועד 2002, קרי; 21.333 שנות עבודה.
- 3
- 4 בנושא זה מקבלת אני את טענת המערערת - לפחות בחלקה - כי למרות העדר רישום
- 5 במחשב המשיב, אין לסתור טענתה כי החלה לעבוד בבית המלון עם תחילת הפעילות בו,
- 6 קרי; מ-1980, וכי מדובר היה בעבודה רצופה.
- 7 **לפיכך אני קובעת כי תקופת עבודתה של המערערת - שנות עבודה בפועל - היא של 21.833 שנות**
- 8 **עבודה.**
- 9
- 10 **גובה השכר:**
- 11 16. אין חולק כי למרות שהשכר הממוצע של המערערת עד לשנת 2001 עמד על סכום שלא עלה
- 12 על 2,512 ₪, הרי שבשנת 2002 דווח שכר לגבי שלושה חודשים על בסיס שכר חודשי של
- 13 9,320 ₪. אין להתעלם מטענת המשיב כי הגידול בשכר המדווח החודשי של המערערת לסך
- 14 של 9,320 ₪ מהווה למעשה את תקרת הפטור ממס בגין תשלום של מענק פרישה/פיצויי
- 15 פיטורים, לפי סעי' 9(א7) (א) לפקודת מס הכנסה לשנת המס 2001 (להלן: **תקרת הפטור**).
- 16
- 17 17. כאמור, עבודתה של המערערת בבית המלון לא הייתה עבודה עיקרית.
- 18 המערערת הועסקה החל משנת 1997 בחברת טול יצור ושיווק בע"מ במשרה מלאה. השכר
- 19 שדווח עמד על כ-2,500 ₪ לחודש, ואין כל הסבר מדוע במהלך החודשים יולי, אוגוסט
- 20 וספטמבר 2002 משכה המערערת משכורות גבוהות מחב' מרום.
- 21 תשובתה של המערערת כי משיכת הסכומים הגבוהים נעשתה בהמלצת רואה החשבון של
- 22 החברה (נעמ' 57 לפרוטוקול מיום 10/07/11) אינה נימוק המצדיק אישור העלאת השכר
- 23 לגובה הנ"ל, במיוחד כאשר הסכום שנקבע - ומבלי שהוכח קשר בין היקף העבודה או צרכי
- 24 העבודה - עמד על תקרת הפטור לאותו מועד.
- 25
- 26 יחד עם זאת, יש לתת משקל מסוים לטענת המערערת כי גם בשנים הקודמות עוד בטרם
- 27 סיימה את עבודתה בחב' מרום, חל גידול בשכר העובדים בחודשים האחרונים לשנת המס.
- 28 המערערת פירטה עמדתה בנושא זה בפרוטוקול בית המשפט, כאשר הסבירה שבסוף שנה,
- 29 ככל שנשארו כספים בחברה, הייתה משיכה של רווחים, כחלק מהשכר (נעמ' 84 לפרו').
- 30 הגם שהמשיב טען כי לא הוכחה עובדה כזו, יש בדעתי לקבל עדות זו, ולו בחלקה.
- 31
- 32 על בסיס האמור, יש מקום להעלות במידה מסוימת את השכר אשר מלכתחילה עמד על
- 33 2,512 ₪ לחודש.
- 34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טלוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טלוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 יש עוד להזכיר, שלמשיב הסמכות, לפי סעי' 9(א7)(1) לפקודה, לצורך חישוב פיצויי פיטורין
- 2 פטורים, להגדיל את הפרש השכר, על דרך של הגדלה של המשכורת האחרונה של המערערת
- 3 ב-150%.
- 4 לעמדת המשיב, לא הופעלה סמכות כזו, וגם אין מקום לעשות כן, בין היתר, מאחר
- 5 שסמכות כזו נתונה למנהל, כאשר הטיעון העיקרי הוא כי לעובד הפורש אין זכויות לקצבה
- 6 בגין אותן שנות עבודה המזכות במענק פרישה.
- 7
- 8 בנסיבות העניין, והגם שהסמכות לפי סעי' 9(א7)(1) לא הופעלה, יש בדעתי להעלות את שכר
- 9 העבודה של המערערת עובר למועד הפרישה, לצורך חישוב פיצויי פיטורין, לגובה 3,500 ₪
- 10 לחודש (לעניין הסכום המקסימאלי ראו טענה חלופית של המשיב בסעי' 18 סיפא בעמ' 12
- 11 לסיכומיו).
- 12 **לפיכך, אני קובעת כי השכר האחרון החודשי של המערערת לצורך חישובי פיצויי הפיטורים יעמוד**
- 13 **על 3,500 ₪ לחודש.**
- 14
- 15 19. שאלה נוספת נוגעת לזכות המערערת לפריסת פיצויי הפיטורים החייבים במס. המערערת
- 16 מבקשת פריסה לשנים 1997-2002, וזאת על פי בקשה מיום 7/6/06 שהוגשה למשיב לאחר
- 17 הוצאת השומה בצו לשנת המס 2002, שהוצאה ביום 10/5/06.
- 18
- 19 המשיב סבור כי יש לדחות על הסף בקשה כזו, מאחר שהייתה הרחבת חזית. עוד לעמדת
- 20 המשיב, בקשת הפריסה צריכה הייתה להיות מוגשת במסגרת הדוח לשנת המס 2002 ולא
- 21 בשנת 2006, מה עוד שלא מולאו הטפסים הנדרשים על פי הנהלים לקבלת אישור לבקשת
- 22 הפריסה. כמו כן לטענת המשיב, לא העמידה המערערת תשתית עובדתית בערעור, ואף לא
- 23 מילאה טופס כגון 116ג.
- 24 מנגד, סבורה המערערת שהטענה הועלתה, ומאחר שהמשיב לא התייחס אליה בנימוקי
- 25 השומה, הרי שעומדת לה זכות אוטומטית לפריסה האמורה, על פי נוהלי הרשות המינהלית.
- 26
- 27 20. בנושא זה יש בדעתי לקבל את עמדת המערערת, באופן המורה למשיב לבדוק הבקשה
- 28 לגופה, בכפוף לכך שהמבקשת תצרף את הטפסים הנדרשים לצורך בחינת בקשה כזו, אם
- 29 אלה טרם צורפו, במסגרת המועדים שיקבעו על ידי המשיב.
- 30 **ההחלטה בדבר פריסת פיצויי הפיטורין החייבים במס לשנים 1997-2002 תינתן בתוך 60 יום**
- 31 **ממתן פסק דין זה.**
- 32
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

תיק עמ"ה 950/07 – שומה בעקבות הסכם הפשרה לחלוקת העיזבון

הגדרת המחלוקת:

- 1
- 2
- 3 21. כאמור, עזבון המנוח חולק לפי צו ירושה מיום 10/5/95. בהסתמך על חלוקה זו בוצעו אף
- 4 הרישומים הנדרשים אצל רשם החברות (כול אחד מן היורשים נרשם כבעלים של מחצית
- 5 המניות בכול אחת מן החברות) לרבות דיווחים לרשויות המס.
- 6 הצוואה התגלתה במועד מאוחר וביום 27/11/02 (כ-7 שנים לאחר הוצאת צו ירושה), ננקט
- 7 כאמור הליך לצורך ביטול צו ירושה והוצאת צו קיום צוואה.
- 8
- 9 רק ביום 11/11/2003 במסגרת תיק העיזבונות הגיעו המערערת ויאיר להסדר פשרה.
- 10
- 11 טענות המשיב למועד גילוי הצוואה אינן רלוונטיות לענייננו, ובכול מקרה אין אני מוכנה
- 12 לקבל הטענה כי יש מקום לקבוע חוסר מהימנות עדותה של המערערת בנושא זה. הגם
- 13 שעדותה לא הייתה סדורה, אין מניעה להסתמך על חלקים מעדות זו.
- 14
- 15 22. לטענת המערערת הסכם הפשרה אינו מהווה אירוע מס של מכירת מניות אלא חלוקת
- 16 עיזבון, וזאת בדומה לתוצאה שהייתה מתקבלת לו נחתם ההסדר במסגרת הבקשה לצו
- 17 קיום צוואה, בסמוך לפטירת המנוח.
- 18
- 19 לחלופין טוענת המערערת בנוגע לתמורת הכספים בגינה מבקש המשיב לחייבה במס הוני,
- 20 כי מדובר בהורשה שאינה בגדר מכירה. לעמדתה, מלוא התמורה שניתנה בגין המניות שעל
- 21 פי צו קיום הצוואה הגיעו אליה והיו חלק מן העיזבון. בכספי עיזבון שנמצאו בכספת היה
- 22 סכום של \$300,000 עובר למועד פטירת המנוח. יאיר נטלם לחזקתו, מבלי ליידע את
- 23 המערערת על קיומם. מאחר שהיא הייתה זכאית על-פי הצוואה למלוא תכולת הכספת, אין
- 24 לראותם כתמורה שנתנה כנגד העברת המניות, ואין בהעברתם לחזקתה כדי להיות אירוע
- 25 מס, מאחר שאלה התקבלו בהורשה מהמוריש.
- 26
- 27 עוד טענה המערערת בהתייחס למחצית שווי הדירה, כי זו הגיעה לה, ולכן יש לקזז את
- 28 מחצית השווי מהסכום שעליו יש להטיל מס הוני, אם בכלל.
- 29
- 30 23. לעמדת המשיב, אירוע המס נובע מהסכם הפשרה, מאחר שיש לראותו כאירוע הוני של
- 31 מכירת מניות. לדעתו אין לקבל כי מדובר באירוע של חלוקת עזבון.
- 32 לעמדתו, יש לדחות טענת המערערת בדבר קיומם של כספים בכספת בסכום של 300,000
- 33 דולר כחלק מעיזבון של המנוח. לגישת המשיב יש לראות הן במזומן ע"ס 300,000 דולר
- 34 שנתקבלו ע"י המערערת והן בזכויות במחצית הדירה שהועברו למערערת תמורה חוזית בגין
- 35 מניותיה בחברה ויש לחייב תמורה זו, במלואה במס.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על בסיס נתונים אלה, הוצאה שומה למעוררת על דרך של הוספת הכנסה:
- 2 הכנסת המעוררת (ובעלה) ממשכורת, על פי המוצהר - 153,536 ₪
- 3 הכנסה נוספת לפי קביעת המשיב - 2,041,650 ₪
- 4 המס לפי קביעת המשיב - 1,181,876 ₪
- 5
- 6 24. מאחר שמתעוררות במקרה זה שאלות הנוגעות לדין הכללי מתחום דיני הירושה, ובנוסף
- 7 שאלת מיסוי, הרי שיש מקום לבחון את שני תחומי המשפט, כדי להשיב לשאלה אם העברת
- 8 המניות על ידי המעוררת לאחיה במסגרת הסכם הפרשה היא בגדר של אירוע מס (ראו
- 9 להשוואה ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רובינשטיין, פ"ד נו(5) 915, הקובע
- 10 כי יש לבחון את 'העסקה' הן על-פי דיני המסים והן על-פי הדין הכללי הרלוונטי).
- 11
- 12 25. הבדיקה הראשונה של המצב המשפטי תיעשה בהנחה שצו קיום הצוואה ניתן כדין, מבלי
- 13 שנגקט הליך קודם של צו ירושה וחלוקת עיזבון בעקבות אותו צו ירושה, וכי הסכם הפרשה
- 14 שנחתם בין הצדדים ביום 11/11/03 במסגרת תיק עיזבונות 5600/02 הוא כביכול ההסכם
- 15 הראשוני לחלוקת עיזבון.
- 16
- 17 26. למעשה, לפני שמחולק העיזבון, אין ליורש זכויות בנכס מסוים (סעי' 107) לחוק הירושה,
- 18 תשכ"ה-1965 (להלן: חוק הירושה). ולכן, כל עוד לא חולק העיזבון, ניהולו ייעשה תוך
- 19 הסכמת היורשים או אישור של בית המשפט מראש או למפרע, וכאשר חלוקת העיזבון -
- 20 הנעשית אחרי סילוק חובות העיזבון (לרבות מזונות מן העיזבון) - תיעשה באופן שנכסי
- 21 העיזבון יחולקו באופן שווה או על פי האמור בצוואה ככל שישנה הוראה אחרת (סעי' 109).
- 22 ואולם, חלוקה יכול שתיעשה גם על פי הסכם בין הצדדים (סעי' 110 לחוק הירושה), ובמקרה
- 23 כזה, לא תחול ההוראה בדבר חלוקת נכס כנגד נכס, כמפורט בסעי' 112 לחוק הירושה.
- 24
- 25 יתר על כן, חוק הירושה גם מאפשר חלוקה נוספת אם נתגלו נכסי עיזבון נוספים (סעי' 119
- 26 לחוק הירושה) לרבות תיקון חלוקה כמפורט בסעי' 120 לחוק הירושה.
- 27
- 28 27. השאלה במקרה דנן היא, אם העברת המניות שקיבלה המעוררת מכוח צוואה לאחיה כנגד
- 29 התמורה שנתקבלה, הייתה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 88 לפקודה, או שמא חלה עליה
- 30 ההגדרה של "הורשה", כך שיציאת נכס המניות מבעלותה של המעוררת לאחיה, אם היא
- 31 בגדר "ירושה" שאינה מהווה אירוע מס.
- 32
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 סעיף 88 לפקודת מס הכנסה מגדיר את המונח "מכירה" באופן הבא:
- 2 **"מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל**
- 3 **פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם,**
- 4 **והכל בין במישרין ובין בעקיפין אך למעט הורשה;"**
- 5 (ההדגשה אינה במקור - ש' ו').
- 6
- 7 נקודת המוצא על פי נוסח הסעיף היא, שהעברת נכס מרשותו של אדם אחד לאחר מהווה
- 8 אירוע מס, כאשר החריג הוא - הורשה.
- 9
- 10 אין אפוא חולק כי נכס שיצא מרשותו של האחד בדרך של הורשה והגיע לאדם במסגרת
- 11 ירושה - בין מכוח ירושה על-פי דין ובין מכוח צוואה, **ובין בדרך של חלוקת העיזבון על**
- 12 **בסיס הסכם חלוקה** - אינה נחשבת למכירה על ידי המוריש, לצורך מיסוי.
- 13
- 14 לעניין המשמעות של תחולת החריג בהסכם חלוקה של נכסי העיזבון - שלענייננו הוא הסכם 28.
- 15 הפשרה בתיק העיזבונות - יש מקום לדעתי להפנות לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה
- 16 ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **חוק מיסוי מקרקעין**), וזאת מכוח השוואה בין סעיף 4
- 17 לחוק מיסוי מקרקעין לסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.
- 18
- 19 סעיף 88 לפקודה המוציא "הורשה" מגדר "מכירה" תואם למעשה לסעיף 4 לחוק מיסוי
- 20 מקרקעין הקובע, כי **"הורשה איננה מכירה..."**. לצד סעיף זה יש עוד להזכיר את סעיף
- 21 5(ג)1 לחוק מיסוי מקרקעין שם נקבע כי מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון
- 22 יראו אותה כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים על אף האמור בסעיף 4
- 23 ובסעיף 5(ג)4 לחוק מיסוי מקרקעין נקבע:
- 24 **"חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה**
- 25 **ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון, יראו את**
- 26 **חלק העיזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר"**.
- 27 ולשאלה מה משמעות המונח "חלוקת נכסי עיזבון", לצורך בחינת השאלה שנוטר לבחון,
- 28 נביא כבר בשלב זה את ההגדרה ולפיה:
- 29 **"לעניין זה, "חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי**
- 30 **העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו**
- 31 **קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-1965, ובין אם נעשתה לאחר**
- 32 **רישום כאמור..."**.
- 33
- 34 חוק מיסוי מקרקעין חל על העברת זכות במקרקעין בדרך של הורשה, וקובע כי העברת
- 35 זכות כזו - בין אם ההורשה היא על פי דין ובין אם על פי צוואה - לא תיחשב למכירה לצורך



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 חוק מיסוי מקרקעין. מכאן, שלא רק שיש פטור מהמס אלא אין גם לכאורה חובת דיווח
- 2 לשלטונות המס, מפני שאירוע כזה אינו נחשב לאירוע מס (פרופ' אהרון נמדר, מס שבח
- 3 מקרקעין (מהדורה שביעית, תשע"ב-2012) סעי' 1109 בעמ' 353, ראה גם ה"ש 91, להלן:
- 4 נמדר/מס שבח מקרקעין).
- 5
- 6 התוצאה מן האמור שלצרכי מס רואים את היורש כנכנס בנעלי המוריש וממשיך את
- 7 האחזקה הקודמת באותה זכות של המוריש, תוך שמבחינת האספקט המיסויי, אין
- 8 בהעברת הבעלות כדי ליצור אירוע מס (לכן למשל לצרכי השבת, ככל שנוצר, תחושב
- 9 תקופת האחזקה גם של המוריש).
- 10
- 11 בנוסף, הרחיב בית המשפט את התוצאה האמורה באופן שההורשה לפי סעי' 4 לחוק מיסוי
- 12 המקרקעין יש לראות מבחינה פונקציונאלית, ולכלול בה לא רק את קביעת החלק הבלתי
- 13 מסוים של כל יורש בכל נכס, אלא גם את חלוקת העיזבון בפועל בין היורשים. לעניין זה,
- 14 כפי שפורט לעיל, הליך ההורשה ייחשב כבא לסיומו רק לאחר שהחלוקה הראשונה של נכסי
- 15 העיזבון בין היורשים הסתיימה, וכאשר אין לראות ברישום המקרקעין על שם היורשים
- 16 כמביא את הליך ההורשה לסיומו, כל זמן שמדובר בחלוקה ראשונה של ההורשה בין
- 17 היורשים (עמ' 356). מכאן, שככל שמדובר בפעולה של חליפין בנכסי העיזבון, רואה
- 18 המחוקק פעולה כזו כחלק מהליך ההורשה וגם לה מקנה פטור ממס (סעי' 1115א, בעמ'
- 19 367).
- 20
- 21 30. פעולת חליפין יכול שתיחשב כחלק נדרש מחלוקת העיזבון בהסכמה. בהתייחס לתשלומי
- 22 איזון שלא מנכסי עיזבון - נזכיר שבעבר הייתה הרחבה מסוימת של החלת החרג בנוגע
- 23 להעברת זכויות בדרך של הורשה, וזו באה לידי יישום למשל בע"א 145/84 (מנהל מס שבח
- 24 נ' שרה הרמן, פ"ד לט(4) 693, להלן: פס"ד הרמן). באותו מקרה בנוגע לזכות חכירה, עם
- 25 מותו של החוכר הועברה הזכות בהורשה לאחד הילדים ועל היורש היה לשלם פיצוי ראוי
- 26 ליורשים האחרים. המשיב ראה בפיצויים ליורשים האחרים מכירה. בפס"ד הרמן,
- 27 בהסתמך על סעיף 114 לחוק הירושה (שעניינו בהורשה לגבי משק חקלאי), נקבע שהעברת
- 28 זכויות החכירה היא פעולה משפטית ולא אירוע מס, וממילא גם תשלום הפיצויים שהוא
- 29 הסדר כספי בין היורשים לא בא אלא לאפשר הסדרת הפעולה המשפטית. ולכן ערעור מנהל
- 30 מס השבת, נדחה.
- 31
- 32 ואולם המחוקק תחם את הזכות שבסעי' 5ג לחוק מיסוי מקרקעין באופן שכאשר ניתנת
- 33 תמורה כספית או בשווה כסף, תיחשב זו במסגרת נכסי העיזבון בין היורשים, רק כאשר
- 34 אותה תמורה היא אכן נכס מנכסי העיזבון, שאם לא כן, יראו את התמורה הכספית שניתנה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראל נ' פקיד שומה חיפה

- 1 כמכירה שנעשתה על ידי היורשים; ולגבי אותה תמורה שאיננה חלק מן העיזבון, ייחשב
- 2 המעשה כמכירה החייבת במס.
- 3
- 4 עם חקיקתו של סעיף 5(ג) לחוק צומצם איפוא הנושא מבחינת דמי האיזון שלא מנכסי
- 5 העיזבון והעברה כזו אשר יכולה הייתה להיחשב בעבר כחלק מהליך ההורשה, לא תיכלל
- 6 עוד בחריג האמור.
- 7 כלומר, לפי החוק היום, כדי שיחול הפטור ממס, צריך שתהא חלוקה פנימית של נכסי
- 8 העיזבון בין היורשים ושימוש בנכסים שאינם מנכסי העיזבון כדי לסייע בחלוקת הירושה
- 9 בין היורשים, ייחשבו כפעולה של "מכירה" שאיננה נכללת בגדר הורשה, עד לגובה ערך
- 10 הנכס שעורב. אותו חלק ייחשב כ"מכירה" החייבת במס.
- 11
- 12 כל המפורט לעיל נאמר לגבי העברה בין יורשים של זכות במקרקעין. בענייננו, יכול שיחול
- 13 הסדר זה לגבי העברת מחצית הזכויות בדירה, שהועברו אל המערכת מכוח הסכם הפשרה
- 14 בתיק העיזבונות.
- 15
- 16 השאלה הנשאלת - באיזו מידה חל הסדר זה של העברת זכויות מקרקעין לגבי חלוקת
- 17 נכסים אחרים של העזבון, שאינם מקרקעין.
- 18
- 19 31. בהחלטה מיסוי 43/08 הועלתה שאלה בנוגע לחלוקת עיזבון של נכסים שאינם זכויות
- 20 במקרקעין. במקרה שהובא בפני רשות המס דובר על מנוח שנפטר ב-2006 ובין הנכסים
- 21 שנותרו בהורשה היו בנוסף לזכויות במקרקעין נכסים אחרים שכללו, בין היתר, החזקת
- 22 מניות. החלטת המיסוי הנ"ל קבעה כי במסגרת חלוקת העיזבון - כאשר לא נעשתה כל
- 23 פעולה או חלוקה בקשר עם נכסי העיזבון המנוח או עם כספים מאז פטירתו ועד למועד מתן
- 24 ההחלטה, ומאחר שלא בוצע תשלום בין היורשים תמורה בכסף או שווה כסף שאינו נכס
- 25 נמנה על נכסי העיזבון - לא תהווה חלוקה זו 'מכירה', היות והצהרת היורשים שם עמדה
- 26 בתנאי הוראות סעי' 5(4) לחוק מיסוי מקרקעין, ולכן רשות המס קבעה שהעברה זו לא
- 27 תהווה מכירה החייבת במס על פי הפקודה, כל זאת בתנאי שלא שולמו תשלומי איזון בכסף
- 28 או שווה כסף שאינם נמנים על נכסי העיזבון.
- 29
- 30 32. תוצאה דומה הובאה בהחלטת מיסוי 52/08. גם שם היו בין נכסי ההורשה מניות בשיעור של
- 31 50% ועל-פי הצוואה קיבלו היורשים 50% נוספים מהמנוחה אמם שנפטרה. במסגרת הליך
- 32 חלוקת נכסי העיזבון נמכרו הזכויות במקרקעין וכספי התמורה הופקדו בחשבון מיוחד עד
- 33 לסיום הליך החלוקה וכמו כן היה בכוונת היורשים לפרק את החברות באופן שעזבון
- 34 המנוחה יחזיק בנכסי החברות במישרין, הכול במטרה לחלק ביניהם את כול נכסי העיזבון
- 35 בדרך של חלוקה בעין וללא תשלומי איזון. רשות המס קבעה כי נכסי החברות שיפורקו



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 יחשבו כאירוע מס שהוראות סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין אינן חלות עליו, ואולם
- 2 באותה חברה שלמנוחה היו 100% מניות אלה יחשבו כחלק מן העיזבון ויחול עליהם סעיף
- 3 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין ובהסתמך על סעיף 109 לחוק הירושה שענייננו חלוקת נכסי
- 4 עזבון על-פי שוויים, ואילו לגבי מניות בחברה האחרת, שרק בחלקם באו בהורשה, הוכר
- 5 החלק היחסי של אותם מניות כנכס עיזבון עליהם יחול הפטור.
- 6 כך גם התמורה שנתקבלה בגין מכירת נכסי המקרקעין.
- 7
- 8 לשון אחר, ההחלטה לגבי הורשה בזכות במקרקעין - על התנאים המפורטים שם - הורחבה
- 9 והוחלה בפועל על-ידי רשות המס גם לגבי העברת זכויות בנכסי עיזבון שאינן מקרקעין.
- 10
- 11 **ומן הכלל אל הפרט:**
- 12 33. לענייננו, מאחר שסעי' 88 לפקודה מחריג העברת זכויות בדרך של הורשה מהגדרת "מכירה",
- 13 ללא פירוט נדרש מהי 'הורשה' וכיצד יחול הפטור, אין מניעה על דרך ההתאמה לעשות
- 14 שימוש בחוק מיסוי מקרקעין.
- 15
- 16 לפיכך, יש בדעתי לבחון את העקרונות שפורטו עד כאן בהתייחס לנכסי עיזבון בכלל,
- 17 ובענייננו, בנוגע למניות בשתי החברות, אם אכן מדובר במקרה זה בחלוקת עיזבון בין
- 18 היורשים המקוריים, ואם בחלוקה בהסכמה, ככל שנעשתה, נכללו נכסי עיזבון בלבד;
- 19 ובהתאם לכך, לבחון מהן תוצאות המס המתבקשות, תחת הנחה שהצוואה הייתה
- 20 מאושרת, עלפי אותו הסכם פשרה, בסמוך למועד פטירת המנוח.
- 21
- 22 יש מקום עוד להפנות לסעיף 119 לחוק הירושה המכיר באפשרות של חלוקה נוספת של נכסי
- 23 עיזבון, ורואה גם בה הליך הורשה מקורי ראשוני בין היורשים, כחלוקה ראשונה, והוא הדין
- 24 גם בנוגע ל"תיקון חלוקה" לפי סעי' 120 לחוק הירושה. גם במקרה האחרון מדובר בהליך
- 25 ההורשה שהוא עדיין פטור ממס, ורואה את חלוקת הנכסים כחלוקה ראשונה בין היורשים
- 26 עובר לאותו מועד.
- 27
- 28 צו קיום הצוואה המאשר את הסכם הפשרה, הוא למעשה מעין תיקון חלוקה שמאפשר
- 29 חלוקה לפי סעי' 120 לחוק הירושה, וגם מטעם זה יש לראות את גילוי הצוואה והסכם
- 30 הפשרה שבא בעקבות זאת כהסכם חלוקה של נכסי העיזבון וכקובע לעניין בחינת אירוע
- 31 מס.
- 32
- 33 34. השאלה הממוקדת היא - אם בנסיבות העניין נוצר אירוע מס. כאמור, המשיב סבור כי
- 34 ההסכם בין המערערת ויאיר אינו מהווה חלוקת נכסי עיזבון אלא הסכם מכירת מניות
- 35 המחייב בתשלום מס על רווחי הון אצל המערערת. לגישת המשיב, נכסי העיזבון חולקו עוד



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- ב-1995. מטרת ההסכם היא לשנות את המצב שהיה קיים עובר לכריתתו. לעמדתו, לו רצו
הצדדים לשמור על המצב הקיים לא היה צורך בהסכם וזאת משום שהמניות במלון
והבעלות על הדירה חולקו בין האחים בחלקים שווים עפ"י צו הירושה. לטענת המשיב,
המערערת הודתה בעובדה זו. כאשר נשאלה על ידי בית המשפט בנוגע לטענה זו, השיבה
המערערת שלמעשה בהסכם הפשרה מכרה זכויותיה עפ"י הצוואה ליאיר בעבור התמורה
החוזית. לעניין זה הפנה המשיב להודעת המערערת הראשונה (עמ' 3 ש' 14-23) שם מודה
המערערת כי היא קיבלה כסף על החלק שלה בצוואה. כן מפנה המשיב להודעת יאיר מיום
09/05/06 כפי שהובאה בסי' 13(ב) לתצהיר המפקחת.
35. המערערת טוענת לעומת זאת, כי הסכם הפשרה נובע מגילוייה המאוחר של צוואת המנוח
ומהסכסוך שנוצר בעקבות גילוי זה. לטענתה לו ההסכם היה נחתם בסמוך לפטירת המנוח
לא היה חולק על כך שהנכסים שנתקבלו על ידה נובעים מירושה ולכן פטורים ממס. אין
בהבדל סמנטי של חלוף הזמן כדי להצדיק הוצאת שומה על נכסים אשר נתקבלו מעיזבון
המנוח מכוח הסכם הפשרה. למעשה, לטענת המערערת, סכסוך ירושה אשר מסתיים
בהסכם פשרה אינו אירוע מס.
- המשיב דוחה טענה זו ומצביע על כך שהמערערת לא הצביעה על מקור חוקי המבסס טענתה
זו.
36. במחלוקת האמורה יש בדעתי לקבל את עמדת המערערת. המועד הרלוונטי לבחון אם
מדובר בהעברת זכויות מכוח הורשה או מכירה רגילה, אינו המועד עובר לכריתת הסכם
הפשרה במסגרת תיק העיזבונות ב-11/11/03, אלא במועד אותו הסכם, אשר הוא הסכם
חלוקת עיזבון בהסכמה, וככל שניתן, אין לתת כל משקל לרישום הזכויות של החלוקה על
פי צו הירושה.
- המשיב, כדי לתמוך בעמדתו, הפנה לעסקת מקרקעין בין שניים שבוטלה (בסעיף 58
לסיכומיו הוזכר ע"א 307/85 מנהל מס שבח נ' עידית זמר, פ"ד מא(4) 826, להלן: פס"ד
זמר), וביקש ללמוד על דרך ההשוואה שכשם שדיני המס רואים בביטול אירוע מס עצמאי
נוסף על אירוע המכירה, כך לדעתו על דרך ההשוואה, יש לנהוג בענייננו, בנוגע להסכם
הפשרה בעקבות גילוי הצוואה.
- אין בדעתי לקבל טענה זו.
- הבדיקה היא לגבי אמיתות ביטול עסקה. קרי; בית המשפט נדרש לבדוק באיזו מידה ביטול
עסקה הוא "ביטול אמיתי" (ראה לצורך השוואה ע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נ'
רשות המיסים בישראל – משרד האוצר, מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב [ניתן ביום



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 [30/1/13]. אמנם לא כול ביטול עסקה יאיין את אירוע המס, אך ככול שהיה ביטול אמיתי,
- 2 יכול שאכן יביא לאותה תוצאה.
- 3
- 4 על פי הראיות שהוכחו, יש לקבוע שאכן היורשים ובמיוחד המערערת, לא ידעו על קיום
- 5 הצוואה. בהבדל מעסקת מכר הנעשית על ידי הצדדים לה, במקרה דנן מדובר בצוואה
- 6 שנעשתה על ידי המנוח ולמערערת לא הייתה ידיעה על קיומה. בנסיבות כגון אלה, יש
- 7 לדעת מקום להתעלם מצו הירושה, ככל שהוא יצר שינויים זמניים בזכויות היורשים, ויש
- 8 לראותם כזכויות הניתנות לביטול, תוך השבת המצב עובר לפטירת המנוח. קרי; כאילו לא
- 9 הייתה חלוקת נכסי עיזבון עד למועד הסכם פשרה.
- 10
- 11 לכן את הסכם הפשרה יש לראות כחלוקת עיזבון בהסכמה לפי סעי' 110 לחוק הירושה.
- 12 מכוח הצוואה ירשה המערערת מניות שתי החברות באופן מלא. עקב הסכם הפשרה, כלל
- 13 המניות הנ"ל אינם עוד בבעלותה. עוד ירשה המערערת מחצית זכויות בדירה.
- 14
- 15 במסגרת הסכם חלוקת העיזבון הועברו כל המניות על שם אחיה של המערערת, ואילו היא
- 16 קיבלה זכויות מלאות בדירה ועוד \$300,000.
- 17 השאלה הנוספת שעולה אפוא היא, אם מדובר בחלוקת נכסי עיזבון, או שמא היו "תשלומי
- 18 איזון" על ידי נכסים שאינם נכסי עיזבון.
- 19
- 20 37. אין מחלוקת כי הדירה היא חלק מנכסי עיזבון. בנוגע לשווי הדירה, המערערת טענה כי שווי
- 21 מחצית הדירה שנתקבל על ידה בגין הסכם הפשרה נמוך מהערכת המשיב ויש להעמידו על
- 22 סך של \$140,000 בלבד. המשיב סבר תחילה כי שווי מחצית הדירה עומד על סכום של
- 23 \$150,000, אך לבסוף הסכים המשיב עם המערערת כי שווי שדירה יעמוד על \$140,000
- 24 (פרוטוקול מיום 12/07/2011). לאור זאת יש לקבוע כי שווי מחצית הדירה הינו \$140,000
- 25 נכון לשער היציג 4.537 ₪. וסה"כ בשקלים 635,180 ₪.
- 26
- 27 היה מקום לדון בשווי הדירה שהיא נכס עיזבון, מאחר שהמשיב מיסה את המערערת גם
- 28 בסכום זה, ואולם כפי שהובהר בהיותה נכס עיזבון, אין מקום למסות את המערערת בגינה.
- 29
- 30 38. בהתייחס לתמורה הנוספת של \$300,000, לא עמדה המערערת בנטל ההוכחה ויש לקבוע כי
- 31 מדובר בתמורה שאינה נכס עיזבון. בנושא זה יש לקבל את עמדת המשיב.
- 32
- 33 לטענת המערערת, הסכום של 300,000 דולר שנתקבל על ידה, נמצא בכספת המלון על ידי
- 34 אחיה. הצוואה מצווה את תכולת הכספת למערערת. במסגרת הסכם הפשרה הוכר הסכום



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ככזה השייך למעוררת מתוקף הצוואה ולכן הוא פטור ממס. לגישת המערערת לא ניתן
- 2 לראות בסכום זה תמורה שנתקבלה בגין המניות.
- 3
- 4 לטענת המשיב, כאשר יש חלוקת עיזבון שלא בהתאם לזכויות היורש בירושה, הרי שמדובר
- 5 בהעברה לפי ס' 7 לחוק הירושה המהווה מכירה כמשמעותה בס' 88 לפקודה, לצרכי מס.
- 6 יתר על כן, עפ"י ס' 89 (א) וס' 88 הרי שיש למסות את העסקה לפי שווי השוק. עפ"י עדות
- 7 המערערת שווי המלון הוא כ- 1,680,000 דולר. מכאן נובע כי 140,000 דולר הם סכום נמוך
- 8 משמעותית משווי מניותיה של המערערת במלון. במצב זה אין כל משמעות לרכיב ה-
- 9 300,000 ויש להוציא שומה הגבוהה אף מזו שהוצאה ב2003 ע"ס 450,000 דולר.
- 10 לאור זאת ברור, לגישת המשיב, כי יש לכלול את 300,000 הדולר בחישוב התמורה למניות
- 11 ויש לדחות את טענת המערערת כי סכום זה נמצא בכספת המלון ושייך לה על פי צוואת
- 12 המנוח. לעניין זה טוען המשיב כי למערערת אין ידיעה אישית לגבי קיומם של 300,000 דולר
- 13 בכספת המלון ונדע לה על כך, לטענתה, רק בשנת 2001. בחקירתה (עמ' 97-92 לפרוטוקול)
- 14 הודתה המערערת כי לא הייתה לה ידיעה אישית לגבי תכולת הכספת. מסמך המסומן **מש1**
- 15 מעלה כי המערערת חתומה על תצהיר לפיו הכספת פונתה עד לתאריך 31/12/02 ולא היה
- 16 ברשותה דבר נוסף בכספת פרט לתכשיטים מירושה.
- 17
- 18 היחיד לו ניתן ליחס ידיעה אישית לגבי הכסף הנ"ל הוא יאיר, אך הוא לא מסר תצהיר עדות
- 19 ראשית מטעם המערערת ולא זומן למתן עדות. כמו כן, הצהרת הון של יאיר מיום 31.12.96
- 20 אינה מאזכרת סכום כלשהוא במט"ח. תדפיסי הבנק של יאיר לשנים 1995-1996 לא מעידים
- 21 על הפקדה של סכום כאמור או סכום דומה לו. (הצהרת ההון של יאיר וכן תדפיסי הבנק
- 22 שלו לא צורפו למוצגים בתיק).
- 23 כן מעלה ב"כ המשיב סתירות בעדויות שונות של המערערת לגבי הסכום הנ"ל (עמ' 56-52)
- 24 וכן מפנה לתיאום גרסאות.
- 25
- 26 39. כאמור, בנוגע לסכום של \$300,000 לא הוכח כי מדובר בנכס עיזבון, ולפיכך, תוך יישום
- 27 תואם של סעי' 5(ג) של חוק מיסוי מקרקעין, סכום זה הוא ביטוי למכירה של חלק מהמניות
- 28 החייב במס.
- 29 בהיות התמורה האמורה שנתקבלה כנגד המניות שהיו אמורות להיות בעלותה מכוח
- 30 הצוואה, תמורה מחוץ לנכסי העיזבון, לא ניתן עוד לומר כי מדובר בהעברת זכויות מכוח
- 31 הורשה, וזו מהווה העברה לפי סעיף 7 לחוק הירושה ומבחינת דיני המס מדובר במכירה.
- 32 לעניין זה די אם נפנה להצהרת המערערת שניתנה בסמוך לאחר דיון השומה מיום 23/12/06
- 33 ובטרם החלה חקירה פלילית (מאי 2006). על-פי אותה הצהרה בנוגע לתכולת הכספת
- 34 הוצהר כי לא היה ברשות המערערת "דבר נוסף בכספת מעבר לתכשיטים בירושה".
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

40. לעניין הטענות המקדמיות שהעלתה המערערת בנוגע לתיק עמ"ה 950/07, ספק אם היה מקום להעלותן, ומכל מקום אלה נדחות.
המשיב מנגד טען כנגד התמשכות ההליכים, בשל אופן התנהלות ב"כ המערערת. בין היתר, הגיש המשיב בקשה ביום 16/01/12 למתן פסק דין הדוחה את הערעורים עקב אי הגשת סיכומי המערערת במועד.
אכן, יש להתחשב בטיעון זה של המשיב, ובנסיבות העניין, ועל אף שהערעור מתקבל בחלקו, אין לדעתי לפסוק לטובת המערערת הוצאות משפט.

התוצאה:

41. אשר על כן, אני מורה על קבלת הערעורים באופן חלקי, לפי הפירוט המובא להלן:
בתיק עמ"ה 849/06 אני מורה כי לצורך קביעת שיעור הפטור ממס לפיצויי פטורין, יילקחו בחשבון הפרטים הבאים:
תקופת עבודתה של המערערת - שנות עבודה בפועל - 21.833 שנות עבודה;
גובה השכר החודשי - 3,500 ש"ח;
בנוגע לזכות לפריסת פיצוי הפטורין החייבים במס לשנים 1997-2002, אני מורה למשיב לבדוק הבקשה לגופה, בכפוף לכך שהמבקשת תצרף המסמכים הדרושים לצורך בחינת בקשה זו, אם אלה טרם צורפו, במסגרת המועדים שייקבעו על ידי המשיב.
החלטה בדבר פריסת פיצויי הפטורין במס לשנים 1997-2002 תינתן על ידי המשיב בתוך 60 ימים ממועד מתן פסק דין זה.

בתיק עמ"ה 950/07 אני מורה על קבלת הערעור באופן שהעברת המניות מהמערערת לאחיה יאיר, תיחשב בגדר של "מכירה" החייבת במס בנוגע לסכום של \$300,000 בלבד.
כמפורט לעיל, לאור התוצאה אליה הגעתי ובהתחשב באופן ניהולו של התיק מטעם המערערת, כפי שפורט לעיל, יישא כל צד בהוצאותיו.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ב' אדר תשע"ג, 12 פברואר 2013, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקורוג, סגנית נשיא



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 849/06 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 950/07 טולוצ'ינסקי ישראלה נ' פקיד שומה חיפה

1

17 מתוך 17