



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררים:

1. ג'ק טווינה
 2. דורה זלאיט
 3. ריטה חיים
- ע"י ב"כ עו"ד יגאל סלוניס ושות'

נגד

המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה
ע"י עו"ד אופיר סורולוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20

שאלה משפטית אחת ניצבת להכרעה בערר זה: האם בחישוב השבח בעסקת המכר נשוא הערר זכאים העוררים לנכות כהוצאה לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**) את מס העיזבון ששולם לאחר פטירת אביהם של העוררים, אשר הוריש להם, בין היתר, את החלקות נשוא הערר?

העובדות שאינן שנויות במחלוקת:

1. מר אברהם יעקב טווינה ז"ל (להלן – **המנוח**), אביהם של העוררים, נפטר בשנת 1970.
 2. על פי נספח 3 לכתב הערר - "הודעת שומה סופית" לעניין מס עיזבון - כלל עיזבונו של המנוח נכסים שונים, לרבות נכסי המקרקעין נשוא הערר, שהינם שלוש חלקות בגוש 18165 - חלקה 4, חלקה 71 וחלקה 72 (להלן – **החלקות**).
 3. לצורך קביעת מס עיזבון הוערך שווי העיזבון בכללותו (לאחר ניכוי הוצאות וחובות) בסך של 1,124,813 ל"י, מתוכו שוויין של החלקות הועמד על סך כולל של 76,000 ל"י.
- מס עיזבון שולם בגין כלל נכסי העיזבון, לרבות החלקות, בשנת 1973.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

4. ביום 29.12.2013 מכרו העוררים את החלקות תמורת סך של 14,000,000 ש"ח. המשיב התיר לעוררים בניכוי את כל ההוצאות השונות שנתבקש ניכויין לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, למעט סכום מס העיזבון. השגה שהוגשה על ידי העוררים בעניין זה – נדחתה על ידי המשיב בהחלטתו מיום 4.1.2015 (נספח 2 לערר).

טענות העוררים:

העוררים טענו בסיכומיהם כדלקמן:

5. יש להכיר בניכוי בהוצאה של תשלום מס העיזבון מכוח הוראת סעיף 39 ומכוח סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין.

6. קביעת המשיב בהחלטה בהשגה, לפיה אין להכיר בתשלום מס העיזבון כהוצאה מאחר וזו אינה נכללת בהוצאות הקבועות בסעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין ומאחר שמדובר בהוצאה בתקופה שקדמה למועד הרכישה – אינה נכונה.

7. מס עיזבון משתלם תמיד על ידי היורשים לאחר פטירת המוריש והוא מהווה הוצאה של העוררים, היורשים, כבעלים של החלקות נשוא הערר לאחר פטירתו של אביהם המנוח.

על פי סעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ד – 1965 (להלן – **חוק הירושה**) – "במות אדם עובר עזבונו ליורשיו", על כן העוררים הפכו לבעלי המקרקעין מיד לאחר פטירת המנוח.

על כן, יש לקבוע כי מס העיזבון שולם על ידי העוררים בשנת 1973.

8. מס עיזבון הינו תשלום חובה כעולה מהוראות סעיפים 9, 10(א) ו- 23 לחוק מס עיזבון תש"ט – 1949 (להלן – **חוק מס עיזבון**).

9. סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע:

"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:

...



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כל סכום ששילם המוכר על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת כמס השבחה לפי (11)
2 פקודת בנין ערים, 1936, או לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, או
3 לפי פקודה שבוטלה על ידי אחת משתי הפקודות האמורות, או מס השבחה אחר
4 או תשלום חובה כיוצא באלה;"
5
6 בהיות מס עיזבון תשלום חובה – הרי שיש להתירו בניכוי, וממילא רישת סעיף 39 לחוק
7 מיסוי מקרקעין יוצרת רשימה פתוחה של הוצאות הניתנות בניכוי.
8
9 חלופה נוספת אפשרית להתרת הוצאת מס העיזבון בניכוי היא מכוח סעיף 39(7)(ב) לחוק
10 מיסוי מקרקעין, הקובע:
11
12 "הוצאות שהוציא החוכר או בעל הזכות במקרקעין לפי העניין לשם הוכחת זכותו
13 במקרקעין."
14
15 תשלום מס העיזבון מאפשר לבעלי המקרקעין, העוררים, לפנות בבקשה למתן צו קיום
16 צוואה ולקבל ממנהל מס עיזבון את האישור הנדרש לרישום זכותם של העוררים בלשכת
17 רישום המקרקעין. הוצאה זו הינה הכרחית לשם הוכחת זכותם של העוררים במקרקעין,
18 ועל כן יש להתירה בניכוי מהשבח.
19
20 לאחר ביטולו של חוק מס עיזבון וכשנחקק חוק מיסוי מקרקעין, נכללה בו הוראת סעיף
21 104, שזו לשונה:
22
23 "מס עיזבון החל על עיזבון שנכללה בו זכות במקרקעין או זכות באיגוד שמכירתה או פעולה
24 בה לפי העניין נתחייבו במס שבח, יזכה בסכום ששולם כמס שבח בשל אותה מכירה או
25 פעולה."
26
27 מכאן, שלאחר קביעת סכום מס השבח שעל העוררים לשלם, זכאים הם לקזז את מס השבח
28 ששילמו מסכום מס העיזבון. סעיף 104, כך נטען, בא למנוע מצב של חיוב בכפל מס על
29 אותם מקרקעין. המחוקק ביקש למנוע מצב של כפל גביית מס, באופן שהמדינה תסתפק
30 בתשלום אחד בלבד – הוא תשלום מס העיזבון, ועל כן מס השבח, בשלמותו, יוחזר
31 לעוררים.
32
33 סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין חל בשני מקרים: האחד, בו המוריש מבצע עסקת מקרקעין
34 ומשלם מס שבח ולאחר תשלום מס השבח נפטר המוריש ועל היורשים לשלם מס עיזבון.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במצב זה, היורשים מציגים בפני מנהל מס עזבון את הקבלה על תשלום מס השבח ומנהל
2 מס עזבון מנכה את כל סכום מס השבח ששולם ממס העיזבון המגיע מהיורשים.
3
4 המקרה השני, הוא המקרה דוגמת מצב הדברים בערר דנן – עסקת מכירה על ידי היורשים
5 מספר שנים לאחר ששולם מס העיזבון. במקרה כזה, על העוררים לפנות למשרד מנהל מס
6 עזבון בדרישה להשבת מס השבח ששולם על ידם. אלא שבמצב דברים בו לאחר ביטולו של
7 חוק מס עזבון בוטלה גם הפונקציה של מנהל מס עזבון – כי אז רשאים הם לדרוש מהמשיב
8 את קיזוז מס העיזבון ממס השבח.
9
10 עוד מלינים העוררים על כך כי במצטבר שולמו על ידם בקשר עם החלקות מיסים בהיקף
11 ניכר – מס עזבון, מס רכוש ומס שבח.
12
13 13. אין לקבל את עמדת המשיב לפיה דינו של מס העיזבון כדין מס על השבח, וזאת מאחר ומס
14 עיזבון מחושב לפי שווי של הנכס ביום פטירת המוריש בלא כל קשר לשאלה האם עלה
15 שווי בתקופת בעלותו של המוריש אם לאו; לעומת זאת, מס שבח משתלם על השבח,
16 שנוצר לבעלי הנכס במשך תקופת הבעלות בו עד מכירתו.
17
18 **עמדת המשיב:**
19
20 המשיב טען בסיכומיו כי בחישוב השבח אין להתיר בניכוי את מס העיזבון ששולם בגין החלקות
21 נשוא הערר, מכל הטעמים שלהלן:
22
23 14. טענות העוררים לעניין התרת הוצאות מס העיזבון לפי סעיף 39(7) לחוק מיסוי מקרקעין או
24 לפי רישת סעיף 39 – לא נטענו כלל בכתב הערר ועל כן מהוות הן טענות חדשות בשלב
25 הסיכומים שאין להתירן ויש לדחותן על הסף.
26
27 15. מס העיזבון נגבה מתוך עזבונו של המוריש בגין התקופה הקודמת לפטירתו ואין הוא נכלל
28 בין ההוצאות המותרות בניכוי לפי הוראת סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין וטענות העוררים
29 באשר להוראת סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין – מנוגדות ללשונו המפורשת של סעיף זה.
30
31 16. חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט – 1949 (להלן – **החוק הישן**) הכיר מפורשות בסעיף 3(ב)(7)
32 לו בהוצאת מס עזבון כהוצאה המותרת בניכוי. סעיף כאמור אינו מצוי בחוק הנוכחי. על כן,
33 המסקנה המתבקשת היא כי המחוקק סבר שהוצאת מס עזבון אינה מותרת בניכוי מהשבח.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

17. מס עזבון הוטל בגין התקופה בה החזיק המוריש בנכס. תשלום המס יוצר למעשה יום מכירה למוריש ויום רכישה ליורש, שהינו יום פטירת המוריש. על כן, במהותו, ולנוכח התקופה בגינה מוטל מס העיזבון – כמוהו כמס שבח במכירה, ומאחר ובמכירה רגילה אין מתירים בניכוי את מס השבח ששילם המוכר – כך גם אין להתיר את ניכוי המס העיזבון.
18. לאור הוראת סעיף 26(א)(1) וסעיף 37(1)(ו) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעים את יום פטירת המוריש כמועד לקביעת יום הרכישה ושווי הרכישה, ולאור עקרון רציפות המס, הרי שהוצאת מס עזבון הינה הוצאה הקודמת למועד הרכישה ואינה מותרת בניכוי. יש לראות במוריש כמי שמוסה מיום הרכישה עד יום הפטירה, כאשר מס העיזבון משולם על ידי היורשים מתוך כספי העיזבון, ואילו היורשים ממוסים מיום הפטירה ועד יום מכירת הנכס על ידם.
19. סעיף 26(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כיצד ייקבע שווי הרכישה במקרה של הורשה והוא יוצר הבדלה בין התקופה שבה היה קיים מס עזבון (עד 1.4.1981) לבין התקופה שלאחר ביטולו, בה נקבע שווי הרכישה לפי שווי הנכס ביום רכישתו על ידי המוריש. הבחנה זו בין התקופות נובעת מעקרון רציפות המס. תשלום מס עזבון בגין התקופה שעד פטירת המוריש – יצר יום רכישה במכירת המקרקעין שהוא יום הפטירה ובכך שלל הטלת מס שבח על אותה תקופה עד יום הפטירה, ואילו כאשר לא שולם מס עזבון בגין התקופה שקדמה לפטירת המוריש – הוטל מס שבח על התקופה שממועד הרכישה על ידי המוריש ועד מועד המכירה על ידי היורשים.
- על כן, משקיבלו העוררים יום ושווי רכישה חדשים – הוא יום פטירתו של אביהם המנוח – בשל תשלום מס העיזבון, אין הם זכאים לניכוי בחישוב מס השבח, לא לפי סעיף 39(11) ואף לא לפי סעיף 39(7) לחוק מיסוי מקרקעין.
20. גם אם ניתן היה לראות במס העיזבון כ"תשלום חובה" – ולא כך הוא הדבר – הרי שמכוח עקרון רציפות המס אין להכיר בניכוי לפי סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין, שכן כמוהו כמס שבח בגין התקופה שלפני יום הרכישה (הוא יום הפטירה). ממילא סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין עניינו ניכוי הוצאות הקשורות למס השבחה, אשר מס עיזבון אינו נכלל בגדרן.
21. מס העיזבון אינו בגדר תשלום שנועד לשם הוכחת זכות במקרקעין על פי סעיף 39(7) לחוק מיסוי מקרקעין, אלא להיפך – תשלומו נדרש בשל עובדת היות המוריש בעל הזכות במקרקעין. העוררים לא שילמו את מס העיזבון לצורך הוכחת זכותם במקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1
2 סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין אינו חל על עניינם של העוררים וממילא לשונו המפורשת
3 של סעיף זה והפסיקה שפירשה אותו – שוללת את תחולתו בעניין העוררים. סעיף זה עוסק
4 אך ורק באפשרות לקזז מס שבח ממס העיזבון ולא להיפך ובפסק הדין בעניין עמ"ש (ת"א)
5 1097/87 הופר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (להלן – עניין הופר) נקבע כך חד משמעית.
6
7 טענת העוררים כי בעניין הופר לא קבעה ועדת הערר לאיזה גורם על העורר לפנות לצורך
8 החזר מס השבח ששולם ותמיהתם על כך – אין לה בסיס, שכן העורר באותה פרשה אינו
9 יכול לפנות לגורם כלשהו לצורך החזר מס השבח ששילם. אין כל נימוק בפי העוררים מדוע
10 על המשיב להחזיר להם את מס העיזבון, בהעדר הוראה מפורשת על כך.
11
12 זאת ועוד, גם אם היה סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר את ניכוי מס השבח ממס
13 העיזבון – עדיין לא היה בכך כדי להועיל לעוררים, שכן הסעיף הנ"ל חל במקרה בו שולם
14 מס שבח בשל "אותה מכירה או פעולה", ואילו במקרה הנדון מס השבח מוטל בשל עסקה
15 מאוחרת למועד תשלום מס העיזבון.
16
17 **דיון והכרעה:**
18
19 23. על פני הדברים, מהות הטענה העיקרית הנשמעת מפי העוררים היא כי מס העיזבון דומה
20 ב"תכונותיו" למס רכישה, מאחר וחישובו נעשה על פי שווי הנכס במועד הפטירה של
21 המוריש (ולא כאחוז מעליית הערך של הנכס בין יום רכישתו לבין יום הפטירה של המוריש),
22 תשלומו הוא תנאי להעברת הרישום בנכסים המועברים בירושה על שם היורשים, אשר הם
23 החייבים בביצוע התשלום, ועל כן יש להתיר את ניכויו בחישוב מס השבח בעת מכירת
24 הנכסים על ידי היורשים.
25
26 מנגד, טענת המשיב היא כי מס העיזבון כמוהו כמס שבח ששולם בגין התקופה שממועד
27 רכישת הנכס על ידי המוריש ועד מועד פטירתו, כאשר על אף מתכונת חישובו של המס, ניתן
28 להיווכח מהתייחסות המחוקק כי הוא שימש לצורך שמירה על עקרון רצף המס, ועל כן אינו
29 ניתן לניכוי בחישוב מס השבח בעת מכירת הנכס על ידי היורשים.
30
31 24. נבחן אפוא את התשתית המשפטית הרלוונטית, על בסיסה ניתן יהיה לקבוע מהי מתכונת
32 ההתייחסות הנכונה למס עזבון, ובהתאם – האם קיימת זכאות לניכויו בחישוב מס השבח
33 במכירת החלקות נשוא הערר על ידי העוררים (היורשים).
34



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
25. סעיף 4 לחוק קובע כי:
- "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה".
- מסעיף 4 לחוק עולה אפוא, כי המוריש אינו מוכר ליורשים את נכסי המקרקעין שבעיזבונו על ידי אקט ההורשה, והיורשים, בהתאמה – אינם בגדר רוכשים.
- מכאן, שעצם ההורשה של נכס מקרקעין – בין על פי צו ירושה ובין אם על פי צו קיום צוואה – כשלעצמה אינה יוצרת "אירוע מס" ובהתאם – גם לא חבות במס שבח ואף לא במס רכישה.
26. אלא, שכפי שצוין על ידי העוררים בסיכומיהם, על פי הוראות חוק הירושה, עם פטירתו של אדם עוברים נכסי עזבונו לידי יורשיו.
- מהי, אם כן, המשמעות המיסויית שיש ליחס להעברת הבעלות בנכסי עזבונו של המוריש, ובמקרה דנן – של החלקות – לידי היורשים, העוררים, אם העברה זו אינה מהווה "מכירה" כמשמעותה בחוק.
27. חוק מיסוי מקרקעין מכיר במצבי העברת זכויות שונים, והורשה ביניהם, ככאלה שאין רואים בהם כ"מכירה". כך, למשל, הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, אפוטרופוס או כונס נכסים מכוח הוראות החוק המנויות בסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין; העברת זכויות במקרקעין על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין (סעיף 5 לחוק מיסוי מקרקעין).
28. בכל אחד ממצבי העברת זכויות אלה, אשר אינן נחשבות כ"מכירה", כאשר הנעבר מוכר בסופו של דבר את הנכס – קובע חוק מיסוי מקרקעין כי יום הרכישה ושווי הרכישה לצורך חישוב השבח ייקבעו כאילו מעביר הזכויות הוא המוכר. דהיינו – לצורך חישוב השבח, ומשום שההעברה לידי הנעבר אינה בגדר "אירוע מס" – קובע החוק כי יש לערוך חישוב על פי יום ושווי הרכישה של המעביר (ככל שהמעביר עצמו רכש את הנכס ושילם מס ברכישה).
- כך הם פני הדברים גם באשר להעברת זכויות בנכסים שהועברו לידי המוכר בפטור ממס (למשל – העברה במתנה מיחיד לקרובו, הפטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 32. כך, ועל פי אותם עקרונות, המס בגין תקופת השבחת הנכס מיום רכישתו על ידי המוריש
- 3 ועד יום פטירתו - ישולם על ידי היורש, לכשימכור היורש את נכס המקרקעין, וזאת על מנת
- 4 לשמור על רצף המס.
- 5
- 6 33. אלא שהמנגנון בו בחר המחוקק כדי להבטיח את עקרון "רצף מיסוי תקופות השבח"
- 7 בהעברת נכסים עקב הורשה, על ידי קביעת שווי רכישה ויום רכישה בהורשה, עבר שלבים
- 8 בתהליך בחקיקה.
- 9
- 10 34. עד לתיקון מס' 15 לחוק מיסוי מקרקעין (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 15), התשמ"ד
- 11 – 1984, ס"ח 179) קבעה הוראת סעיף 26 המקורית, כפי שהיתה בחוק מס שבח מקרקעין,
- 12 תשכ"ג - 1963 את שווי הרכישה בהורשה, כדלקמן:
- 13
- 14 "שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהגיעה למוכר בדרך הורשה או בהעברה ללא תמורה
- 15 כאמור בסעיף 3(א)(4) לחוק מס עזבון, תש"ט - 1949, או על ידי ויתורו של אחר לרשת
- 16 אותה, הוא שוויה ביום פטירת המוריש, ואם נקבע שוויה לצורך מס עזבון - השווי שנקבע
- 17 כאמור."
- 18
- 19 35. סעיף 26 לחוק מיסוי מקרקעין טרם תיקון מס' 15 קבע את שווי הרכישה בהורשה, כאשר
- 20 חוק מס עזבון היה עדיין בתוקף. ניתן להיווכח כי כשנחקק סעיף 26, מצא המחוקק כי
- 21 עקרון רצף המס נשמר באמצעות מס עזבון וקביעת השווי לצורך מס עזבון. דהיינו:
- 22 המחוקק ראה בקביעת שווי לצורך מס עזבון - ומניה וביה - תשלום מס עזבון - כאירוע
- 23 שיוצר "שווי רכישה" לצרכי חישוב השבח. יושם אל לב, עם זאת, כי ככל שלא נקבע שווי
- 24 לצורך מס עזבון - ברירת המחזל היתה קביעת השווי ביום פטירת המוריש.
- 25
- 26 36. עוד יש לתת את הדעת לעובדה כי סעיף 37 לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו המקורי טרם
- 27 תיקון 15, העוסק ב"יום הרכישה", לא קבע אז מהו יום הרכישה בהורשה. עם זאת,
- 28 התכלית החקיקתית והרציונל של שמירת עקרון רציפות המס, כפי שפורשו ונדונו גם
- 29 בפסיקה - הובילו גם לקביעת יום הרכישה כיום פטירת המוריש.
- 30
- 31 ראו לעניין זה: ע"א 65/82 מנהל מס שבח נ' הרשקוביץ, פ"ד לט(4) 281, שם קבעה כבוד
- 32 השופטת מ. בן פורת:
- 33



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו'ע"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

1 "לאורכו של החוק עובר כבריח התיכון העיקרון של צמידות מועד קביעת השווי
2 ("שווי הרכישה") למועד ביצוע הפעולה ("יום הרכישה"); הסעיפים 17, 21(א), 23
3 (שבוטל בינתיים), 29 וכמובן סעיף 37, שעליו עמדתי לעיל. על קיומו של עיקרון זה
4 בסעיף 37 לחוק עמד השופט ויתקון בע"א 253/79 [3] הנ"ל, בעמ' 669 באמרו:

5 "על-פי הוראתו של סעיף 26 מצוים אנו לראות את שווי הרכישה של זכות
6 שנרכשה בדרך הורשה כ'שווייה ביום הפטירה'. יהיה זה מוזר מאד, אם שווי
7 הרכישה לא יהיה השווי ביום הרכישה אלא השווי של הנכס ביום אחר. כפי
8 שכבר הסברנו, לגבי כל הרכישות שסעיף 37 דן בהן, העיקרון שביסוד השיטה
9 הוא להצמיד את יום הרכישה ליום שהוא רלוונטי לקביעת שווי הרכישה"
10 (ההדגשות שלי - מ' ב"פ).

11 כלומר, אפילו אין סעיף 37 לחוק – הדן, כזכור, ב"יום הרכישה" של מכירת זכויות
12 במקרקעין - מאזכר, ולו גם במרומז, הורשה, ניתן, לדעת השופט הנכבד, ללמוד
13 ממנו היקש לצורך פירושו שלסעיף 26, הדן, כזכור, ב"שווי הרכישה" רק בהורשה,
14 הורשה קונסטרוקטיבית וויתור על זכות לרשת; וכשם שביסוד הסעיף הראשון
15 (סעיף 37) מונחת השיטה להצמיד את "יום הרכישה" למועד "שווי הרכישה", כך
16 "יהיה זה מוזר מאד" (כמודגש בציטוט) "אם שווי הרכישה (לגבי הורשה - מ'
17 ב"פ) לא יהיה השווי ביום הרכישה" (שם [3], בעמ' 669). כדבריו, בעמ' 670 מול
18 אות השוליים ב, "אין בעצם צורך שיבוא המחוקק ויאמר לנו לגבי כל רכישה
19 ורכישה, מהו, לצורך המס, יום הרכישה".

20
21 37. נראה אפוא, כי כל עוד חוק מס עזבון היה בתוקף – מצא המחוקק מענה מתאים לצורך
22 בשמירת רצף המס באמצעות תשלום מס העיזבון. אלא שרצון המחוקק להבטיח את
23 רציפות המס במצב של העברת נכס בהורשה לא מצא ביטוי מדויק בחוק מיסוי מקרקעין
24 לאחר שבוטל חוק מס עזבון, קרי – החל מיום 1.4.1981.

25
26 38. הוראות הדין כמות שהיו עד לתיקון מס' 15 לחוק קטעו את רצף המס ביום פטירת המוריש,
27 באופן שלירש נקבעו יום ושווי רכישה נכון לפי יום הפטירה של המוריש משבוטל חוק מס
28 עזבון, החל ביום 1.4.1981, נוצר מצב דברים, לפיו כל השבח שנצבר בנכס מיום רכישתו על
29 ידי המוריש ועד ליום פטירת המוריש לא מוסה, ורצף המס – נקטע. זאת, מאחר ונותרה רק
30 החלופה של קביעת שווי רכישה בהורשה לפי השווי ביום פטירת המוריש – ובהתאמה נקבע
31 יום הרכישה גם ליום פטירת המוריש.
32



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כד, במשך תקופה של כשלוש שנים – ממועד ביטול חוק מס עזבון ועד לתיקונו של חוק
2 מיסוי מקרקעין בתיקון 15 – נמלט מרשת המס כל השבח שנוצר בתקופה שמיום רכישת
3 המוריש את הנכס ועד ליום פטירת המוריש – שבח, אשר בעבר "כוסה" באמצעות מס
4 עיזבון.
5
6 הפתרון לפרצה מיסויית זו נמצא במסגרת תיקון מס' 15 לחוק מיסוי מקרקעין.
7
8 כד, סעיף 26 לחוק, בנוסחו לאחר תיקון מס' 15, העוסק ב"שווי הרכישה בהורשה", קובע:
9
10 **"(א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, שהגיעה למוכר או**
11 **לעושה הפעולה בדרך הורשה או בדרך ויתור של אחר על זכותו לרשת אותה הוא**
12 **כלהלן:**
13 (1) **נפטר המוריש לפני כ"ו באדר ב' התשמ"א (1 באפריל 1981) – שווייה**
14 **ביום פטירת המוריש, ואם נקבע שווייה לצורך מס עיזבון – השווי שנקבע**
15 **כאמור; ובלבד שאם המנהל סבור שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון גבוה**
16 **משווייה של הזכות לפי חוק זה ביום פטירת המוריש, והמוכר או עושה**
17 **הפעולה לא הוכיחו שהשווי שנקבע לצורך מס עזבון שונה מהשווי**
18 **שהוצהר עליו בדו"ח שהוגש לפי חוק מס עזבון, התש"ט – 1949, יהא**
19 **שווי הרכישה של הזכות – שווייה ביום פטירת המוריש;**
20 (2) **נפטר המוריש בכ"ו באדר ב' התשמ"א (1 באפריל 1981) או לאחר מכן –**
21 **השווי שהיה נקבע לפי חוק זה אילו נמכרה בידי המוריש."**
22
23 בהתאמה, תוקן סעיף 37 לחוק במסגרת תיקון מס' 15, כך שלגבי זכות במקרקעין שנרכשה
24 לפי סעיף 26(א)(1) לחוק נקבע כי יום הרכישה שלה יהא יום פטירת המוריש – סעיף 37(1)
25 (ו) לחוק. כמו כן, נקבע בסעיף 37(1)(ז) לחוק מיסוי מקרקעין כי יום הרכישה לגבי זכות
26 במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 26(א)(2) – קרי לאחר ביטול חוק מס עזבון – כי
27 יום הרכישה יהיה היום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו מכר המוריש את הזכות במקרקעין
28 האמורה. בכך עוגן בחוק מה שנקבע קודם לתיקון במסגרת הפסיקה.
29
30 הנה כי כן, סעיף 26(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע למעשה את אותו שווי רכישה שנקבע
31 בחוק המקורי כאשר המוריש נפטר לפני שבוטל חוק מס עיזבון. ואילו לגבי זכות במקרקעין
32 שנרכשה לפי סעיף 26(א)(2) לחוק, קרי: לאחר ביטולו של מס עזבון – נקבע יום הרכישה
33 כיום שהיה נקבע כיום הרכישה אילו מכר המוריש את הזכות במקרקעין.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כל זאת, על מנת למנוע מצב של העדר כיסוי מיסוי על תקופת שבח שמיום רכישת הנכס על
2 ידי המוריש ועד פטירתו – לכשבוטל מס העיזבון, ומנגד – מניעת מצב של מיסוי כפול –
3 קרי: גם מס שבח וגם מס עיזבון בגין אותה תקופת שבח, כאשר מס עזבון עדיין היה חל.
4
5 ראו לעניין זה ספרו של א. נמדר, **מס שבח מקרקעין**, חישוב המס ותשלומו, מהדורה
6 שביעית, תשע"ב – 2012, בעמוד 227, שם נאמר:
7
8 "בתקופת תחולתו של מס זה [מס עיזבון – א.ו.] הכלל הבסיסי שהסדיר את היחסים בינו
9 לבין מס שבח מקרקעין היה כי מס עזבון "ממצה" את המיסוי ההוני החל על המוריש,
10 ואין להטיל על אותה תקופת שבח גם מס עיזבון וגם את המס לפי חוק מיסוי מקרקעין.
11 כלל זה, המבוטא בסעיף 26 לחוק, גורם לכך שתמונת המיסוי במכירת נכס שנתקבל
12 בהורשה תהיה מורכבת יותר. בהתאם לכך, סעיף 26 לחוק קובע כי במכירת זכות
13 במקרקעין שנתקבלה בהורשה, שווי הרכישה ייקבע בהתאם לשווי ביום פטירת המוריש
14 או אם נקבע שווי לעניין מס עיזבון – השווי שנקבע לצורכי מס זה, שכן עד למועד זה שולם
15 מס עזבון, ואין, לכן, להקדים את יום הרכישה לתאריך מוקדם יותר כדי להטיל מס שבח
16 גם על תקופה זו, ואולם על הורשה לאחר ביטולו של מס העיזבון יחול הכלל הרגיל הממסה
17 את תקופות השבח הקודמות שלא שולם בגינם מס השבח." [ההדגשות שלי – א.ו.]
18
19 41. ניתן להיווכח, אם כן, כי המחוקק מתייחס למס עזבון כמס המשמש כתחליף לתשלום מס
20 השבח.
21
22 אכן, נכונה טענת העוררים כי מס העיזבון לא הוטל על עליית שווי של הנכס מיום רכישתו
23 על ידי המוריש ועד לפטירתו, אלא נקבע לפי שווי של הנכס ביום הפטירה. עם זאת, לא
24 ניתן לדחות את עמדת המשיב לפיה יש להתייחס אל מס העיזבון כאל מס השבח - כאילו
25 הוטל על התקופה שקדמה להורשה.
26
27 42. תשלום מס עזבון כאחוז משווי הנכס ביום הפטירה, הוא לכל הפחות כתשלום מס שבח בגין
28 תקופת עליית השבח בתקופת בעלותו של המוריש בנכס. הקבלת מס עזבון למס שבח
29 במקרה זה – כמוה כחישוב מס שבח לפי שווי רכישה אפסי למוריש – קרי: התייחסות לכל
30 שווי הנכס כשבח. כך יוצא, כי תשלום מס העיזבון הוא שווה ערך לתשלום מס שבח לפי
31 ההשבחה המקסימלית האפשרית למוריש בגין תקופת בעלותו בנכס עד לפטירה.
32
33 43. עוד ניתן להיווכח על הקשר וההקבלה בין מס עיזבון למס שבח מפסיקתו של בית המשפט
34 העליון. בע"א 200/83 גברין נ' מנהל מס שבח חיפה, פ"ד מא(3) 388 (1985) אישר בית



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

1 המשפט העליון את שומתו של המשיב שקבע שווי רכישה לפי השווי שנקבע למס עזבון,
2 וזאת חרף טענת המערער כי שווי הנכס באותו מועד היה גבוה יותר. וכך נאמר בעניין זה:
3
4 "אין ספק, שהמשיב פעל בגדר סמכותו, כאשר אימץ את שווי הנכס בהתאם למוצהר על-
5 ידי המערער (סעיף 14(א)2) לחוק מס עזבון, כפי שהיה מנוסח בתאריך הרלוואנטי)
6 באותו ע"א 49/79 [3], בעמ' 368 מול אות השוליים א, נאמר: "אימוץ זה כמוהו כקביעה
7 שזהו שווי הנכון של הנכס, שהרי לא היה המנהל מקבל את ההצהרה אילו סבר שהיא
8 אינה תואמת את המציאות." וכמו בערעור הנ"ל כן גם במקרה שלפנינו, יש לדחות את
9 ההשגה בקשר לשווי הרכישה בירושה. אוסיף אך זאת, משמעותה המעשית של הטענה
10 שהועלתה כאמור היא, כי המערער מבקשת ליהנות מכל העולמות: מצד אחד, ליהנות
11 מהצהרתה ולא לשלם מס עזבון, מצד אחר להתכחש לאותה ההצהרה על-מנת ליהנות
12 מתשלום מס שבח מופחת דא עקא, שאין לאפשר למערער לנהוג בדרך זו, ולו גם מפני
13 תיקון העולם. בנקודה זו למד אני היקש מדבריו המאלפים של כבוד השופט אשר בע"א
14 213/73 [4]. בעמ' 625, מול אות השוליים ד, נאמרו הדברים האלה "...: דבר אחד ברור:
15 הם נהנו מההערכות, הנמוכות' ושילמו מס מופחת על-פיהן; כעת אין לשמוע אותה כשהם
16 באים להלין על ההערכות שמהן נהנו בזמנו ברצון."

17
18 44. מה משמע? שקביעת שווי לצרכי מס עזבון – יוצרת יום ושווי רכישה לצרכי מס שבח, כאשר
19 בית המשפט העליון מבהיר כי קביעת שווי נמוך לצרכי מס עזבון, ממנה נהנה היורש
20 (המערער) – אינה ניתנת לשינוי לאחר מכן, במועד מכירת הנכס על ידי היורש, על מנת
21 להקטין את השבח מיום הרכישה (יום הפטירה) ועד למועד המכירה על ידי היורש.
22 היווצרות של יום ושווי רכישה כאמור – מקורה בתשלום מס העזבון. מכאן, שהמחוקק
23 ראה במס העזבון כמקבילה של מס השבח, במובן זה שאת העקרון בדבר רציפות המס, כך
24 שעליית ערך כלשהי של נכס לא תחמוק מרשת המס, מחד, ומנגד, שלא ישולם כפל מס בגין
25 אותה עליית ערך, יש להחיל בין אם מדובר במס שבח ובין אם מדובר במס עזבון.

26
27 45. על כך שמס העזבון קרוב במהותו למס השבח, המוטל בגין התקופה שקדמה לירושה, ניתן
28 ללמוד לא רק מההסדר המיסויי הקבוע בסעיף 26 לחוק מיסוי מקרקעין כפי שבואר לעיל,
29 אלא אף מן העובדה כי מס עזבון הוחל על נכסי נפטר, מוריש, תושב ישראל (בנוסף על
30 הנכסים המצויים בישראל). זאת, בלא להתחשב בזהותו של היורש (ראה סעיף 2(ב) לחוק).

31
32 אילו היה מס עזבון דומה במהותו למס רכישה, כפי טענת העוררים, הרי שניתן היה לצפות
33 כי תחולתו תהא בהתאם לנתונייהם של היורשים. ולא היא.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1
2
3 46. משקבענו מהי התייחסותו של המחוקק בחוק מיסוי מקרקעין לעניין תשלום מס העיזבון –
4 כאל מס הדומה במהותו למס שבח החל על התקופה שמיום רכישת הזכות על ידי המוריש
5 ועד יום פטירת המוריש; ועמדנו על כוונת המחוקק שלא לאפשר מצב בו נפגע עקרון רציפות
6 המס, אך מנגד גם לא לאפשר מצב של כפל מיסוי – הן במס עיזבון והן במס שבח – הרי
7 שבכך יש גם כדי להכריע את גורלו של ערר זה.
8
9 47. מאחר והוברר והובהר כי תשלום מס עיזבון כמוהו כתשלום מס שבח בגין תקופת שבח
10 שמיום הרכישה של המוריש ועד ליום פטירתו – הרי שברי כי אין מקום להתירו בניכוי
11 בחישוב מס השבח במכירת הנכס על ידי היורש, כשם שאין מתירים בניכוי את מס השבח
12 ששולם על ידי המוכר.
13
14 לפיכך, לא מצאתי כל רבותא בדיון בשאלה מיהו הגורם המשלם את מס העיזבון – האם
15 המוריש מתוך נכסי עזבונו או היורשים. ממילא, גם אם אקבע כי היורשים הם אלו
16 המשלמים את מס העיזבון (כפי העולה מהוראות חוק מס עזבון ובייחוד מהוראת סעיף 8
17 לחוק זה) – אין בכך כדי לשנות ממהותו של מס העיזבון, כפי שבוארה לעיל. לא מיהות
18 המשלם היא הקובעת לצורך בחינת זכאות ניכוי הוצאה, אלא מהות התשלום.
19
20 48. זאת ועוד, אין להתעלם מן העובדה כי בחוק הישן היתה קיימת הוראה שהתירה את ניכוי
21 של מס העיזבון. סעיף 3 לחוק הישן עניינו היה "הסכום החייב במס", כאשר סכום זה נקבע
22 לאחר ניכוי הניכויים המפורשים בסעיף 3(ב) לחוק הישן.
23
24 סעיף 3(ב)(7) לחוק הישן קבע ניכוי כדלקמן:
25
26 "הגיעו המקרקעים למוכר בדרך הורשה – מס עזבון לפי חוק מס עזבון תש"ט – 1949,
27 ששילם המוכר בקשר לאותם מקרקעים."
28
29 49. אלא שהוראה זו לא מצאה דרכה לחוק מיסוי מקרקעין. המחוקק בחר, במודע ובמכוון,
30 שלא לשוב ולכלול את מס העיזבון כהוצאה ברת ניכוי בעת החישוב של מס השבח.
31
32 סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין – הוא סעיף הניכויים המותרים – אינו כולל הוראה דוגמת
33 זו שהיתה בסעיף 3(ב)(7) לחוק הישן.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

- 1 50. העוררים בסיכומיהם – התעלמו מסוגיה זו. ולא בכדי, נוכח הקושי שעמדו בפניו.
2
3 דומני, כי המסקנה החד משמעית המתבקשת מהשמטת ניכוי זה מרשימת הניכויים בחוק
4 החדש, חוק מיסוי מקרקעין, היא כי המחוקק מצא לנכון לשנות עמדתו ולא לכלול את מס
5 העיזבון כניכוי מותר. אעיר, כי יש להניח שאין מדובר בהשמטה מקרית או בהיסח הדעת,
6 אלא כזו שנעשתה על רקע חקיקתו של סעיף 26 לחוק מיסוי מקרקעין – שלא היה קיים
7 בחוק הישן, ואשר קבע באופן מפורש וחד משמעי כי יש לקבוע את יום ושווי הרכישה לפי
8 יום פטירת המוריש- וראו הדיון שנערך לעיל, בעניין משמעותו של סעיף 26 הנ"ל.
9
10 לא למותר גם לציין, כי מקום בו היתה קיימת הוראה בחוק הישן בדבר התרת מס העיזבון
11 בניכוי ובחוק מיסוי מקרקעין הנוכחי – אין קיימת הוראה כאמור, הרי שניסיונם של
12 העוררים להביא להתרת ההוצאה האמורה באמצעות סעיפי משנה בסעיף 39 לחוק שאינם
13 מדברים ישירות במס עזבון – יש בו כדי להעיד על קלישות הטענה.
14
15 51. אכן, רישת סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין יוצרת רשימה שאינה רשימה סגורה של ניכויים
16 מותרים, אולם קיים רציונל עיקרי ובסיסי במהותו של סעיף 39, בהתרת ניכויים, והוא כי
17 הוצאות שניכוי מבוקש תרמו להשבחת הנכס, ובכללן באות הוצאות הרכישה של הנכס או
18 הוצאות מכירתו.
19
20 מס העיזבון ששולם – אינו בגדר הוצאה שתרמה להשבחת הנכס, כשם שכל חוב המוטל על
21 הנכס - אין תשלומו בגדר הוצאה המשביחה את הנכס. בנוסף, אין מס העיזבון בגדר הוצאה
22 שהוצאה לשם רכישת הנכס ובוודאי שלא לצורך מכירתו.
23
24 52. נתתי דעתי לטענת העוררים לפיה תשלום מס העיזבון מהווה תנאי לרישום הבעלות
25 בחלקות על שם, ועל כן יש להתירו בניכוי, אך סבורני כי גם בעניין זה אין הדין עם
26 העוררים.
27
28 ככל שכוונת העוררים היא כי מס העיזבון מהווה תשלום בקשר עם רכישת הזכויות בחלקות
29 נשוא הערר, הרי שבסוג זה של הוצאות דנה הוראת סעיף 39(4) לחוק מיסוי מקרקעין,
30 הקובעת מהם התשלומים בקשר עם רכישת הזכות במקרקעין המותרים בניכוי. הוראה זו
31 מתירה בניכוי, נכון להיום, את תשלום מס הרכישה. מס העיזבון – אינו בא בגדריו של סעיף
32 זה. ממילא, כפי שהובהר לעיל – אין מס העיזבון דומה במהותו למס הרכישה, אלא למס
33 השבח.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

53. כך הם גם פני הדברים באשר לטענת העוררים לפיה תשלום מס העיזבון נופל בגדרו של סעיף 39(ב7) לחוק מיסוי מקרקעין, כהוצאה שהוצאה לשם הוכחת זכותם בחלקות. אין ממש בטענה זו. זכותם של העוררים בחלקות נשוא הערר לא קמה, נוצרה או התבססה כתוצאה מתשלום מס העיזבון.
- הפסיקה התייחסה ופירשה את הוראת סעיף 39(ב7) לחוק מיסוי מקרקעין ככזו החלה על הוצאות דוגמת הוצאות להסרת הליכי התנגדות לקיום צוואה שעשויים היו להביא לדחייה במימוש הנכס תוך השפעה על שוויו (ראו: עמ"ש 3774/98 מנהל עזבון ישראל רוטקופף נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים כ/2, ה-327).
- מס העיזבון אינו נופל למסגרת המקרים הללו. תשלומו אינו רכיב נדרש לצורך הוכחת זכותם של העוררים בחלקות.
54. אשר לטענת העוררים לעניין אפשרות ניכיוו של מס העיזבון כהוצאה לפי סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין, בהיותו תשלום חובה – לטעמי, לא דקו העוררים פורתא בטענתם זו.
- אמנם מס העיזבון היווה תשלום חובה – אך החוק אינו מתיר בניכוי כל תשלום חובה המשולם על ידי בעל נכס. סעיף 39(11) על פי לשונו הברורה מתייחס לתשלום חובה השייך לסוג המסים הנזכרים באותו סעיף בעשותו שימוש במונח "תשלומי חובה כיוצא באלה". קשה לומר כי מס עיזבון שייך לסוג המסים האמורים, ולפיכך איני סבורה כי הסעיף האמור יכול לשמש מקור להתרתו בניכוי בחישוב השבח ממכירת החלקות.
55. טענתם האחרונה של העוררים נוגעת להוראת סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין, העוסק ב"זיכוי ממס שבח במס עזבון", ואשר זו לשונו:
- "מס עזבון החל על עזבון שנכללה בו זכות במקרקעין או זכות באיגוד שמכירתה או פעולה בה לפי העניין, נתחייבו במס שבח, יזוכה בסכום ששולם כמס שבח בשל אותה מכירה או פעולה."
- העוררים טוענים, בהסתמך על סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין, כי יש להתיר להם לנכות מן השבח את מס העיזבון ששולם על ידם.
56. טענה כאמור נדחתה מספר פעמים בפסיקה.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 15-02-9197 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

1
2 כך, דן בית המשפט העליון בע"א 327/65 מנהל מס שבח מקרקעין נ' משה מזובר, פ"ד
3 יט(3), 670 בעמ' 672, בפרשנותו של סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין, ונקבע כי יש לקבל את
4 ערעורו של מנהל מס שבח, אשר חלק על קביעת ועדת הערר שהתירה את ניכוי של מס
5 עזבון ששולם מן השבח במכירה מאוחרת יותר על ידי המשיב, היורש.

בית המשפט העליון קבע:

6
7
8
9 "עם כל הכבוד לוועדת הערר, נראה לי שהסעיף הנדון אינו מעורפל ולשונו אינה משאירה
10 מקום לכל ספק בנוגע לכוונתו של המחוקק. נאמר בסעיף במפורש כי מס העיזבון יזוכה
11 בסכום ששולם כמס שבח ולא שמש השבח יזוכה בסכום ששולם כמס עזבון. משום כך, כל
12 כללי הפרשנות שבא כוח המשיב מנסה לקרוא לעזרו אינם עניין לכאן.
13 לדעתי כל כולו של סעיף זה לא נועד אלא לאותם מקרים שבהם נעשתה על ידי הנפטר
14 פעולה בנכס שגררה בעתה תשלום מס שבח על ידיו. מס שבח זה ניתן לנכות אחר כך ממס
15 העזבון המשתלם לאחר הפטירה מעזבונו של הנפטר לגבי אותו נכס. זוהי גם דעתו של
16 המחבר המלומד, השופט ויתקון, בספרו מבוא לדיני מיסים (תוספת 2, ע' 21, 22)."

17
18 ראו לעניין זה גם: ע"א 631/75 מנהל מס עזבון נ' מנהל עזבון המנוח צ'ארלס שאול ג'וזף,
19 פורסם בנבו (22.6.1976).

20
21 וכן נא ראו: עמ"ש 1097/87 דניאל הופר, כמנהל עזבון חיים שמואל ביטרן ז"ל נ' מנהל מס
22 שבח, מיסים ה/2 (אפריל 1991) ה-15.

23
24 57. אשר על כן, אין בסיס גם לטענת העוררים בדבר התרת ניכוי של מס העיזבון ממס השבח
25 בהסתמך על הוראת סעיף 104.

סוף דבר:

26
27
28
29 58. דין הערר להידחות.

30
31 העוררים אינם זכאים לניכוי התשלום של מס העיזבון ממס השבח בגין מכירת החלקות.

32
33 העוררים יישאו בהוצאות ושכר טרחת המשיב בסך 10,000 ₪.

34



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 9197-02-15 טווינה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

תיק חיצוני:

1
2 **חבר הוועדה מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:** אני מצטרף לתוצאה אליה הגיעה יו"ר הוועדה
3 הנכבדה.
4
5 בפני העוררים משוכה אחת גבוהה והיא: ההלכה שניתנה בע"א 327/65 **מנהל מס שבח נגד מזובר**.
6 שם עלתה בדיוק הטענה שמועלית כאן (לעניין סעיף 104 לחוק מיסוי מקרקעין) ונדחתה. הלכה זו
7 מחייבת את הוועדה לפי עקרון התקדים המחייב.
8 בנוסף, וכמי שדן בעניין עמ"ש 3774/98 **רוטקופף**, אני יכול לקבוע בודאות כי אם המחוקק היה רוצה
9 לאפשר ניכוי מס עיזבון מן השבח או מן המס בדרך של ניכוי היה אומר זאת מפורשות.
10 יש לשים לב שהמחוקק הוא שקבע מפורשות בסעיף 39(11) שיש לאפשר ניכוי מס השבחה. ברור
11 שאילולא ההוראה המפורשת הזאת לא היה מקום להכיר גם במס זה.
12
13 גם אם מן הבחינה הפילוסופית היה מקום להכיר בכל סוג של הוצאה, אם ללא ההוצאה לא ניתן
14 היה להעביר את הזכויות בזכות במקרקעין – הרי שמבחינה חוקית – לא ניתן להכיר בכל הוצאה
15 כאמור. לטעמי, הגיע הזמן לחוקק חוק מיסוי מקרקעין חדש שיביא בחשבון את חלוף הזמן מאז
16 שנת 1963.

17
18 **חבר הוועדה מר דב שמואלביץ, עו"ד:** אני מצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.
19
20 הוחלט כאמור בפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת אורית וינשטיין.

21
22 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**
23
24 ניתן היום, ד' אב תשע"ו, 08 אוגוסט 2016, בהעדר הצדדים.
25

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

א. וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

26
27
28