



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 990/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט נ' סולברג

המערער: מנהל מס שבת מקרקעין תל אביב

נגד

המשיב: עזבון המנוח שמחה איתן ז"ל בפשיטת רגל

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 12.12.2010 בו"ע 1061/09 שניתן על ידי כבוד השופטת (בדימוס) ר' שטרנברג אליעז, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן

תאריך הישיבה: י"ח בטבת התשע"ג (31.12.2012)

בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיב: עו"ד מיכה צמיר

פסק-דין

השופטת א' חיות:

זהו ערעור על החלטתה של ועדת הערר לענייני מס שבת מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופטת (בדימוס) ר' שטרנברג אליעז, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן) (להלן: הוועדה) אשר קיבלה את ערר המשיב על החלטת המערער וקבעה כי המשיב זכאי לפטור מתשלום מס שבת על-פי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין).

עובדות המקרה

1. ביום 10.8.2003 הכריז בית המשפט המחוזי בתל-אביב (כבוד השופטת ר' אלשיך) על שמחה איתן (להלן: איתן) כפושט רגל ומינה את עו"ד מיכה צמיר לנאמן על נכסיו (להלן: הנאמן). כשנה מאוחר יותר, ובטרם הסתיימו הליכי פשיטת הרגל, הלך איתן לבית עולמו אך לבקשת הנאמן ומכוח סעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל ננוסח חדש], התש"ם-1980 (להלן: פקודת פשיטת הרגל), הורה בית המשפט המחוזי ביום 10.5.2004 על המשך הליכי פשיטת הרגל בעניינו. במסגרת זו התקשר הנאמן ביום 2.8.2007 בחוזה למכירת זכויותיו של איתן בשלוש דירות בשכונת כרם התימנים בתל-אביב (להלן: הדירות) תמורת ש"ח, 563,703 והחוזה אושר על-ידי בית המשפט המחוזי בהליך פשיטת הרגל. סמוך לאחר מכן הגיש הנאמן למערער הצהרה על דבר העסקה וביקש פטור מתשלום מס שבח לגבי אחת הדירות, מכוח הוראת סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, בטענה כי איתן לא מכר דירת מגורים בפטור ממס בארבע השנים שקדמו לעסקה ועל כן הוא זכאי לפטור. המערער דחה את הבקשה לפטור ממס שבח בקובעו כי זכותו של איתן לפטור מתשלום המס פקעה עם פטירתו. השגה שהגיש הנאמן על החלטה זו נדחתה אף היא ועל כן הגיש הנאמן ערר לוועדה.

החלטת ועדת הערר

2. בהחלטתה מיום 12.12.2010 קבעה הוועדה ברוב דעות (כבוד השופטת (בדימוס) ר' שטרנברג אליעז ועו"ד ד' מרגליות) כי ליורשי פושט רגל אין כל זכות בנכסיו עד לסיום הליכי פשיטת הרגל, משום שאלה הוקנו לנאמן על-פי חוק. לפיכך, לגישתה, אין להחיל על עניינו את סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע הוראות בדבר חבותם במס של היורשים בעת מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עיזבון. עוד קבעה הוועדה כי בעניינו חל סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי בעת מכירת זכות על-ידי נאמן בפשיטת רגל יחושב המס כאילו נמכרה הזכות על-ידי החייב עצמו, וזאת גם בכל הנוגע לפטורים להם הוא זכאי. הוועדה הוסיפה וקבעה בדעת רוב כי אין במקרה זה תחולה להלכה שנפסקה בע"א 8265/03 אברמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (17.1.2005) (להלן: ענין אברמן), לפיה עיזבון פושט רגל אינו זכאי לעשות שימוש בפטור ממס שבח שעמד לזכות החייבת המנוחה. זאת משום שבענין אברמן בהבדל מהמקרה דנן לא הייתה הנישומה פושטת רגל טרם פטירתה ועזבונו הוא שהוכרז לאחר פטירתה כעיזבון שיש לנהלו בפשיטת רגל. הוועדה הדגישה בהקשר זה כי כאשר

העזיבון פושט רגל הנכסים מועברים מן היורשים לנאמן ועל כן יש לבחון את החבות במס לפי זכויות היורשים. לעומת זאת, כך נקבע, כאשר נכסי פושט הרגל הוקנו לנאמן עוד בחייו, חבות המס נקבעת על-פי זכויות פושט הרגל המנוח. מן הטעמים הללו סברה הוועדה בדעת רוב כי יש לקבל את הערר וקבעה כי מכירתה של אחת מדירות המגורים פטורה ממס שבח. יחד עם זאת, צוין בהחלטה כי היה על הנאמן לבקש את רשות בית המשפט בהליך פשיטת הרגל לעשות שימוש בפטור המגיע לחייב. על כן הותנה מתן הפטור בהמצאת אישור כאמור שיינתן על-ידי בית המשפט ויוצג לרשויות המס.

3. רו"ח צ' פרידמן בדעת יחיד סבר לעומת זאת כי יש לדחות את הערר בשל כמה טעמים. טעם אחד נסמך על הוראת סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 לפיה כל נכסיו של אדם עוברים בשעת פטירתו ליורשיו ועל כן לגישתו יש לראות את הנאמן כשליחם של היורשים. הטעם השני נסמך על התפיסה לפיה פטור ממס שבח הוא זכות אישית של אדם ועל כן אין היא יכולה להתקיים לאחר מותו. והטעם השלישי נסמך על רע"א 7816/06 בוואר – בתפקידו ככונס נכסים נ' עזבון מרמלשטיין (לא פורסם, 1.10.2009) (להלן: ענין בוואר) שנסיבותיו - כך סבר רו"ח פרידמן - דומות לנסיבות המקרה דנן ובו נפסק כי גם כאשר מונה כונס נכסים למימוש משכנתא לפני פטירת החייב, מימוש המשכנתא ייחשב כעסקה של היורשים לצורך הפטורים ממס שבח. רו"ח פרידמן לא מצא הבחנה מהותית בין כונס נכסים המתמנה לצורך מימוש משכנתא ובין נאמן בפשיטת רגל, ולפיכך סבר כי יש להחיל את הלכת בוואר גם על ענייננו. מכל הטעמים הללו קבע רו"ח פרידמן כי בשעת מכירת הדירות עמד הנאמן בנעליהם של היורשים ולא בנעליו של איתן המנוח, ועל כן חבות המס שלהם היא הרלוונטית לעניין הפטור.

4. להשלמת התמונה יצוין כי בהתאם להנחיית ועדת הערר, פנה הנאמן לבית המשפט המחוזי בהליך פשיטת הרגל וקיבל את אישורו לפנות אל המערער ולבקש פטור ממס שבח בגין מכירת אחת הדירות (ראו החלטת כבוד השופטת ו' אלשיך מיום 29.12.2010).

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

5. המערער טוען כי אין מקור בחקיקה לפיקציה המשפטית שיצרה הוועדה ולפיה פושט רגל שנפטר הוא "אדם חי", הנושא זכויות ובהן הזכות לפטור ממס שבת. לשיטתו, סעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל קובע אמנם כי הליכי פשיטת רגל יימשכו כנגד אדם שנפטר "כאילו היה בחיים", אך זאת אך ורק ככל שהדבר נוגע להליכי פשיטת הרגל ואילו התייחסות פיקטיבית לאיתן המנוח כ"מוכר" אין לה בסיס, לטענת המערער, נוכח הוראת סעיף 1 לחוק הירושה הקובע כי עם פטירתו של אדם עובר עזבונו ליורשיו. על כן לגישת המערער, הפך הנאמן עם פטירת איתן מ"אלטר אגו" שלו ל"אלטר אגו" של היורשים אותם יש לראות כ"מוכרי" הדירות. החבות במס צריכה על כן להיבחן לשיטת המערער על-פי זכאות היורשים לפטור (שאינה קיימת במקרה דנן). עוד טוען המערער, בהפנותו אל דעת המיעוט של דו"ח פרידמן, כי הלכת בוויאר תומכת אף היא בעמדתו. לטענתו, העובדה שהלכת בוויאר עסקה בכונס נכסים ולא בנאמן בפשיטת רגל, אינה מעלה ואינה מורידה, שכן אין הבדלים מהותיים בין השניים. נוסף על כך טוען המערער כי פסק דינה של הוועדה אינו עולה בקנה אחד עם הלכת אברמן. לדידו, הלכת אברמן קבעה כי יש להחיל באופן הרמוני הן את סעיף 3 הן את סעיף 5(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, ואילו דעת הרוב בוועדה העדיפה באופן מובהק את סעיף 3 על פני סעיף 5(ג). לבסוף טוען המערער כי קיימים תנאים מיוחדים לגיבוש פטור ממס שבת למוכר דירת מגורים שעברה בירושה (סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין) ופטור מיוחד זה שהוקנה ליורשים מוכיח כי הם אינם זכאים לנצל את הפטור של המוריש, הפוקע מאליו בשעת הפטירה.

6. המשיב טוען מצידו כי מלוא הזכויות בדירות הוקנו לנאמן בעת שאיתן הוכרז כפושט רגל ועל כן לא היה בידי איתן להורישן. המשיב מוסיף וטוען כי משאין ליורשים כל זכות קניינית או אחרת בדירות ממילא אין כל נפקות להוראות חוק מיסוי מקרקעין הנוגעות לחבות המס של יורשים. לשיטת המשיב, מותו של פושט הרגל אינו מפקיע את תחולת הפטור המוקנה על פי החוק לפושט הרגל שכן סעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל קובע במפורש כי הליכי פשיטת הרגל נמשכים כאילו היה פושט הרגל בחיים. עוד טוען המשיב כי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין מבסס אף הוא את זכות הנאמן לעשות שימוש בפטור של החייב לאחר מותו בקובעו כי פעולות הנאמן ייחשבו כאילו נעשו על-ידי מי שהקנה לו את הנכס. אשר להלכת אברמן טוען המשיב בהיסמכו על דעת הרוב בוועדה, כי אין לגזור גזירה שווה מן הדין החל על עיזבון הנקלע להליכי פשיטת רגל לאחר פטירת החייב, לדין החל על פושט רגל שנפטר. לבסוף, טוען המשיב כי זכותו של החייב לפטור ממס שבת היא אחת הזכויות המועברות לנאמן במועד הקניית כלל נכסיו, בהיעדר מקור להחרגתו.

דיון והכרעה

7. סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים אם "המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס". בדרך כלל מתבצעת המכירה על-ידי בעל הזכות במקרקעין אך ייתכנו מקרים מיוחדים אשר בהם נמכרת זכות במקרקעין, לרבות זכות בדירת מגורים, על-ידי בעלי תפקידים המוכרים בדין אליהם הועברה הזכות מכוח הוראות שבחוק. לגבי מקרים אלה קובע חוק מיסוי מקרקעין בסעיף 3 הסדר מיוחד לפיו:

הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, תש"י-1950, או חוק נכסי גרמנים, תש"י-1950 או לחברה כהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006, או לגוף שנקבע לפי סעיף 64(ג) לאותו חוק, לפי אותו חוק – אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" לענין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס, לדבות לפי סעיף 7א, כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה.

ההסדר שבסעיף 3 לעיל מתאפיין בכך שהעברה לא-רצונית המתבצעת מכוח הוראות החוק ולפיה מוקנית הזכות לאחד מבעלי התפקידים המנויים בסעיף - ובענייננו זכות במקרקעין השייכת לפושט הרגל ומוקנית לנאמן - אינה נתפסת מבחינה כלכלית כמכירת הזכות לענין חוק מיסוי מקרקעין. כפועל היוצא מכך מורה סעיף 3 סיפא כי במכירת אותה הזכות על ידי בעל התפקיד (הנאמן בענייננו), יש לחשב את המס כאילו נמכרה הזכות על ידי מי שממנו הוקנתה לו (פושט הרגל בענייננו) (אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך א 341-343 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 288-289 (מהדורה שלישית, 2012)). משמע - חישוב המס בעת העברת הנכס מבעל התפקיד לרוכש הזכות ייעשה על-פי נתוני "יום הרכישה" ו"שווי הרכישה" המתייחסים לבעל הזכות המקורי ובענייננו - פושט הרגל. ומה באשר לפטור המוקנה בסעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין לבעל הזכות המקורי? הזכות לפטור המוענק על-פי סעיף זה אכן הוכרה בפסיקה כזכות אישית של בעלי הזכויות בדירה (ראו רע"א

2663/01 ע"ד ובר נ' מלאך (23.10.2001); רע"א 4114/98 בנק הפועלים בע"מ נ' לויאן (22.10.1998). יחד עם זאת הפסיקה הוסיפה וקבעה כי ככל שהדבר נוגע למימוש הזכות במקרקעין על-ידי מי מבעלי התפקידים המנויים בסעיף 3, רשאי בעל התפקיד לעשות שימוש בפטור ככל שבעל הזכות המקורי היה זכאי לו (רע"א 9764/03 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' בן פורת, פ"ד נט(3) 919, 929 (2004) (להלן: עניין בן פורת); ענין בוואר, בפס' 29 לפסק דינו של השופט דנציגר; נמדר כרך ג, בעמ' 76-77).

אין חולק אפוא, כי אילולא פטירתו של איתן המנוח, היה המערער נעתר לבקשת הנאמן ופותר את עסקת המכירה לגבי אחת הדירות מתשלום מס שבח. השאלה המרכזית הניצבת בפנינו היא על כן - האם העובדה שאיתן הלך לבית עולמו טרם מכירת הנכס על ידי הנאמן, מחייבת תוצאה שונה.

על מנת להשיב לשאלה זו יש לבחון את ההשלכות שיש לפטירת המנוח הן במישור הקנייני הן במישור דיני המס ובמאמר מוסגר ראוי לציין כי מסד נתונים אחד אינו מוביל בהכרח לתוצאות זהות בשני תחומי משפט אלה (ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 525 (1989); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, 890-891 (2001); ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פס' 17 (6.12.2006)).

מיהו "מוכר" הדירות על-פי דיני הקניין?

8. סעיף 42 לפקודת פשיטת הרגל קובע כי הכרזה על חייב כפושט רגל מקנה את נכסיו לנאמן, למעט הנכסים המפורטים בסעיף 86 לפקודה. הקנייה זו מיועדת לאפשר לנאמן לבצע באופן מיטבי את תפקידו כמי שמייצג את האינטרס הקיבוצי של הנושים, ולפעול לגבי אותם נכסים בין על דרך מימושם ובין ככל דרך מתאימה אחרת - בכפוף להוראות בית המשפט - לצורך פירעון חובותיו של פושט הרגל. סעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל קובע כי כאשר פושט רגל נפטר, יימשכו ההליכים בעניינו "כאילו היה בחיים", אלא אם הורה בית המשפט אחרת. משמע, בהיעדר הוראה נוגדת, הקניית נכסי פושט הרגל לנאמן שהתגבשה במועד ההכרזה על פשיטת הרגל, נותרת בעינה גם לאחר פטירת פושט הרגל. אכן, סעיף 1 לחוק הירושה קובע כי "במות אדם עובר עזבונו ליורשיו", אך משהוקנו נכסי פושט הרגל בעודו בחיים לנאמן והקנייה זו נותרת בעינה עם פטירתו, על כורחך אתה אומר כי נכסים אלה מעת שהוקנו לנאמן אינם שייכים עוד לפושט הרגל וממילא אין הם נכללים בעזבונו ואינם עוברים ליורשיו (להגדרת המונח

עוזבון, ראו: מיכאל קורינאלדי דיני ירושה – צוואות, ירושות ועזבונות 3-4 (מהדורה שניה, 2012); שאול שוחט, מנחם גולדברג ויחזקאל פלומין דיני ירושה ועזבון 10 (מהדורה שישיה, 2005). מסקנה זו תואמת את אחד העקרונות הבסיסיים בדיני הקניין לפיו "אין אדם יכול להעביר לזולתו יותר ממה שיש לו" (nemo dat quod non habet) (ע"א 189/95 בנק אוצר החייל בע"מ נ' אהרונוב, פ"ד נג(4) 199, 268 (1999); ע"א 8836/07 בלמורל השקעות בע"מ נ' כהן, פס' 17 לפסק דינו של השופט דנציגר (לא פורסם, 23.2.2010)). הנה כי כן משהוקנו נכסיו של פושט הרגל בחייו לנאמן כל שנותר בעזבון ליורשיו אחריו הוא מיטלטלין מסוימים שהוחרגו לכתחילה מגדר הנכסים שהוקנו לנאמן (סעיף 86 לפקודת פשיטת הרגל), וכן הזכות הקבועה בסעיף 137 לפקודת פשיטת הרגל לקבלת הסכומים שיוותרו בקופת פשיטת הרגל, אם יותרו, לאחר תשלום כל החובות והוצאות פשיטת הרגל (ראו שלמה לוין ואשר גרוניס פשיטת רגל 291 ה"ש 53 (מהדורה שלישיה, 2010) המציינים כי האפשרות שתישאר יתרה בקופת פשיטת הרגל "הינה, במידה רבה, תיאורטית").

9. משקבענו כי במישור הקנייני הדירות שמכר הנאמן לא נכללו בעזבון המנוח איתן ולא עברו אל יורשיו עם פטירתו, צדקה הוועדה בקובעה כי אין להתיל על המקרה דנן את הוראת סעיף 5(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין שעניינה ב"מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון". כמו כן צדקה הוועדה בקובעה כי המקרה דנן שונה מזה אשר נדון בפרשת אברמן, שם הוקנו ליורשים זכויות בנכסי המנוח טרם הכרזת העיזבון כפושט רגל והקניית הנכסים הכלולים בו לנאמן. אכן בעניין אברמן - שלא כבענייננו - היו אלה היורשים שהקנו את הנכסים לנאמן ולא המנוח ומשכך כל מכירה של הנכסים שהוקנו לנאמן, כאמור, היוותה "מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון" עליה חל סעיף 5(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. ממילא נבחנה הזכאות לפטור ממס שבח באותו עניין על-פי זכאותם של היורשים. עמד על כך הנשיא (בדימוס) א' ברק (שם):

ובענייננו, בשעה שהנאמן מכר את דירת המגורים בכשירותו כנאמן, חל סעיף 3 לחוק, לפיו יראו את הדירה כאילו נמכרה על ידי מי שממנו הוקנתה הזכות לנאמן. הזכות לנאמן הוקנתה, במקרה שלפנינו, על ידי היורשים, שקיבלו את הזכויות מהמנוחה עם פטירתה, כמצוות סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965.

בעניין בוואר, אשר גם עליו מבקש המערער לסמוך את טיעונו, מדובר היה בחייב שנפטר לאחר שמונה כונס נכסים למימוש משכנתא על דירה שבכעלותו. אלא שבהבדל מדיני פשיטת הרגל, מינויו של כונס נכסים לצורך מימוש משכנתא אינו מקנה

את הזכויות בדירה לכונס. על כן עם פטירת החייב נכללה הדירה בעזבונו ועברה ליורשיו. משכך, ובדומה למצב הדברים בעניין אברמן, חלה גם בעניין בוואר הוראת סעיף 5(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (ראו גם: ע"א 424/91 כונסי הנכסים של מזרחי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מז(3) 710, 713-714 (1993) (להלן: פרשת מזרחי)). בענייננו, לעומת זאת, לא הייתה בידי יורשי איתן המנוח, בשום שלב, זכות בדירות ועל כן, כאמור, סעיף 5(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין אינו חל.

במאמר מוסגר ולמען הדיוק ראוי לציין כי משמונה הנאמן בענייננו על נכסי איתן המנוח עוד בחייו - ועל כך אין חולק - שגה הנאמן בכנותו את עצמו בכתבי הטענות כ"נאמן על עיזבון המנוח שמחה איתן ז"ל - בפשיטת רגל". זאת בשל ההבחנה הקיימת, כמפורט לעיל, בין מקרה שבו פושט רגל נפטר והנאמן ממשיך להחזיק בזכויות שהוקנו לו בנכסיו לפני הפטירה ובין מקרה שבו נפטר אדם בעוד נכסיו בבעלותו שאז עוברות זכויות אלה לעיזבונו.

מיהו "מוכר" הדירות על-פי חוק מיסוי מקרקעין?

10. כפי שכבר צוין קובע סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין, כי מכירת זכות במקרקעין שהוקנתה לנאמן בפשיטת רגל, רואים אותה לצורך חישוב המס כאילו נמכרה "על ידי מי שממנו הוקנתה". בענייננו ברי כי איתן המנוח הוא "מי שממנו הוקנתה" הזכות לנאמן, ואילו היורשים לא יכולים היו "להקנות" בהקשר זה דבר מפני שלא החזיקו זכות כלשהי בדירות הנדונות. חוק מיסוי מקרקעין אינו מתייחס למצב דברים לפיו האדם ש"ממנו הוקנתה" הזכות לנאמן נפטר, ואינו מחריג אותו מגדר הוראת סעיף 3 לחוק. על כן אני סבורה כי גם במצב דברים זה יש לפרש את האמור בסעיף כפשוטו ולראות את איתן המנוח כ"מוכר" לצורך חישוב המס. פרשנות זו מתיישבת עם הרציונאל הקבוע בסעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל, לפיו נמשכים הליכי פשיטת הרגל למרות הפטירה והנאמן ממשיך למלא את תפקידו ולהביא ככל הניתן לפירעון חובותיו של פושט הרגל, שאינם נתפסים במצב דברים כזה כחובות של העיזבון (להסדר החוקי הנוגע לסילוק חובות העיזבון ראו סעיפים 99-106 לחוק הירושה). הנה כי כן, התכלית שביסוד הליכי פשיטת הרגל - ובהתאמה גם ביסוד ההסדר המיוחד שבסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין שאינו רואה בהעברה לנאמן "מכירה" - הייתה ונותרה הן בחייו של פושט הרגל הן לאחר מותו, מיקסום התמורה שניתן להפיק מנכסי פושט הרגל שהוקנו לנאמן, ובכללם זכויות במקרקעין, על מנת שניתן יהיה לפרוע באמצעותם את החובות לנושיו.

11. אין להכחיש, ראיית אדם שנפטר כ"מוכר" נכס וההתייחסות אליו כזכאי לפטור ממס, היא פיקטיבית במידה רבה. ואולם, פיקציה זו נובעת ואף מתבקשת נוכח שתי הפיקציות האחרות שאליהן התייחסנו לעיל, בהצטברן. כוונתי לפיקציה הקבועה בסעיף 189 לפקודת פשיטת הרגל ולפיה "נפטר חייב שהוגשה בקשת פשיטת רגל מטעמו או נגדו, יימשכו ההליכים בענין כאילו היה בחיים, אם לא הורה בית המשפט הוראה אחרת". וזו שבסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעת כי בחישוב המס המגיע בגין מכירת זכות במקרקעין על-ידי הנאמן, יראו את הזכות כאילו נמכרה על-ידי פושט הרגל, בלא שהוחרג מהסדר זה פושט רגל שנפטר. צירופן של שתי הוראות אלה מוביל על-פי גישתי אל המסקנה כי נכס הנמכר על-ידי נאמן בפשיטת רגל של אדם שנפטר, יש לראותו כאילו נמכר גם לצורך הוראת הפטור שבסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין על-ידי פושט הרגל בעודו בחיים (לדעה אחרת, ראו: נמדד כרך ג', בעמ' 80 ה"ש 139).

12. לפני סיום, יש להעיר כי לצורך ההליך דנן הנחתי שאיתן המנוח לא מכר דירה בארבע השנים שלפני מוחו (להבדיל מארבע שנים הנמנות ממועד מכירת הדירה על-ידי הנאמן), ובמילים אחרות הנחתי כי זכאותו לפטור על-פי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין התגבשה טרם מותו ומובן כי נותרה בעינה עד מועד המכירה על ידי הנאמן. יתכן, בלא שאקבע מסמרות בעניין זה, כי אילו היו ארבע השנים נוקפות רק לאחר מותו של פושט הרגל היה הדבר מעורר קושי מסוים. אך סוגיה זו לא עלתה בטיעוני הצדדים שבפנינו ועל כן, הנחתי כי היא אינה רלוונטית למקרה דנן ואיני רואה להביע דעה לגביה במסגרת הליך זה.

סיכומו של דבר אציע לחבריי לדחות את הערעור ולחייב את המערער בשכר טרחת עורך-דין בערעור לטובת המשיב בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

שׁוֹפֵט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ח' באב התשע"ג (15.7.2013).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

המשנה לנשיא

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 11009900_V11.doc גק
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il