



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביולי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"ע 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.
כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, יו"ר
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר
אליהו מונד, רו"ח, חבר

העוררים

1. נחמן מנדל
 2. עפר מנדל
 3. צבי מנדל
 4. לירן מרדכי מנדל
 5. יפעת מנדל-גודלניק
 6. ענבל מנדל-הפטל
 7. יוכבד מנדל
 8. טלי מנדל
 9. נילי חבשוש
 10. גדי מנדל
 11. אורי מנדל
 12. יצחק כהן
 13. בתיה כהן
 14. דוד עמנואל בן-חור
 15. בינה בן-חור
 16. טירת יוסף ויצחק בע"מ ("ח"פ: 5114549100)
- ע"י ב"כ עוה"ד צבי מנדל

נ ג ד

מנהל מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב
ע"י פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

המשיב

פ ס ק - ד ין

השופטת רות שטרנברג אליעז, יו"ר:

1. ערר על שומת מס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
(„החוק“). מדובר במקרקעין בגוש 6371, חלקה 332, פתח-תקווה („המקרקעין“).

חברת טירת יוסף ויצחק בע"מ („עוררת 16“) רכשה ב-02.01.1990, עוד במעמדה כחברה בייסוד,
את המקרקעין תמורת 382,000 ₪. ב-11.02.1990 התאגדה עוררת 16 ונרשמה כחברה פרטית. ב-
03.06.90 נרשמה החברה כבעלים של המקרקעין.

ב-31.12.07 החליטה האספה הכללית של עוררת 16 לפרק את האיגוד מרצון ולהעביר את הבעלות
במקרקעין ליחיד בעלי המניות („עוררים 1-15“), על-פי החלקים שהיו רשומים על שמותיהם
בחברה טרם הפירוק.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

ב-13.02.08 דיווחו העוררים למשיב על ההחלטה על העברת בעלות מעוררת 16 לעוררים 1-15. כמור-
כן ערכו העוררים שומה עצמית שלפיה על המשיב לחייבם במס רכישה בשיעור של 5% ממחיר
הרכישה ששילמה עוררת 16 בעת רכישת המקרקעין (382,200 ₪).

המשיב, בהחלטתו מ-29.07.08, חייב את העוררים במס רכישה בשיעור של 5% ממחיר הרכישה, נכון
למועד קבלת ההחלטה על פירוק החברה והעברת הזכויות במקרקעין למי שהיו בעלי המניות,
עוררים 1-15.

גדר המחלוקת

העוררים טוענים ששיעור מס הרכישה הוא 5% משווי המקרקעין, נכון ליום רכישת החברה את
הזכויות. הם סומכים ידיהם על פסק-הדין שניתן בו"ע (מחוזי ת"א) 1292/03 יוספיאן נ' מס שבח
נתניה (פורסם במאגרים, 2005). העוררים ערים לפסק-דינו של בית המשפט העליון בע"א 4608/05
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' יוספיאן (פורסם במאגרים, 2006), אשר קבע כי בפסק-דינה של
ועדת הערר נפלה טעות, אך טוענים כי אין לראות בפסק-הדין של בית המשפט העליון הלכה פסוקה
המחייבת את הוועדה.

מנגד, המשיב סבור כי שיעור מס הרכישה שראוי להשית על העוררים הוא 5% משווי המקרקעין,
נכון למועד פירוק איגוד המקרקעין והעברת הזכויות בנכס לידי עוררים 1-15. שווי המקרקעין נכון
למועד זה, לגרסת המשיב, הוא 13,000,000 ₪. יצוין כי העוררים לא חלקו על קביעת השווי.

המשיב מסתמך על פסק-דינו של בית המשפט העליון בע"א 4608/05, אשר כאמור, ביטל את
פסק-דינה של הוועדה בעניין יוספיאן. כמורכן הוא מפנה אל ע"א 1429/98 למפרט נ' מנהל מס
שבח, פ"ד נח(3) 433 (2004), לסייפיים 1 ו-9 לחוק ולתקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
(מס רכישה), התשל"ה-1974 („התקנות“).

דיון

סייפיים 1 ו-9 לחוק מגדירים בהרחבה מהי מכירה – לרבות הענקה, העברה או ויתור על זכות
במקרקעין וכן פעולה באיגוד שהזכות בה מוקנית לבעליה. תקנה 2 לתקנות קובעת:

„במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין ישולם
מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד
במקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא זירת מגורים –
5%;
“[...]



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 בינוי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבת, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

סעיפי החוק מעלים בבירור כי יש להשית מס על פעולה באיגוד מקרקעין, לרבות הענקת זכות בשל פירוק איגוד, ללא תמורה בגינה. עם זאת ראה המחוקק לנכון לפטור את המכירה במקרים מסוימים מתשלום מס, כדוגמת הפטור הניתן מכוח סעיף 71 לחוק, הקובע:

„(א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה – האיגוד המתפרק) וכן הפניית 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;

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

(4) [...]

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

(6) בתקופה שקדמה לפירוק לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה;

(7) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), בפירוק איגוד אשר הפך לאיגוד מקרקעין ביום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) או לאחוריו יחולו הוראות סעיף 93 לפקודה [פקודת מס הכנסה] (נוסח חדש) – ר"ש א'.

(ג) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע סוגי איגודי מקרקעין נוספים שעליהם יחולו הוראות סעיף קטן (ב), וכן את התיאומים הנדרשים בשל קביעה כאמור.

(ד) בסעיף זה –

הקצאה – כמשמעותה בהגדרה, פעולה באיגוד שבסעיף 1;

הקצאה מטיבה – הקצאה, אחת או יותר, למעט הקצאה במועד התאגדותו של איגוד, שמתקיימים לגביה שניים אלה:

(1) ההקצאה היא לבעלי זכויות באיגוד, או למי שאינו בעל זכויות באיגוד ואשר בשל ההקצאה כאמור היה לבעל זכויות בו, במישרין או בעקיפין;

(2) בעקבות ההקצאה שונו זכויותיהם של בעלי הזכויות באיגוד, כולם או חלקם, במישרין או בעקיפין, בשיעור של 10% או יותר;



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביולי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

התקופה שקדמה לפירוק – תקופה של ארבע שנים שסיומה ביום
שב הוחל בפירוק האיגוד המתפרק.

(ההדגשה שלי)

לאור האמור בסעיף 71 לחוק, נשאלת השאלה האם הטלת מס רכישה מוצדקת במקרים שבהם ניתן
פטור ממס השבח, כאמור.

פטור ממס שבח מכוח סעיף 71 הוא, למעשה, דחיית מועד החיוב בלבד. עמד על כך המלומד נמדר:

„[...] רוב הפטורים המצויים בחוק מיסוי מקרקעין אינם מהווים
פטורים מוחלטים אלא כאלה שדוחים את ארוע המס למועד עתידי
כאשר הקונה ימכור את הנכס לאדם אחר בחיוב במס. לקטגוריה זו
נכנסים כל אותן המכירות המתרחשות בין צדדים קרובים ומכירות
אשר מתבצעות ללא קבלת תמורה במזומנים. המחוקק במקרים אלה
מעדיף לדחות את המס למועד מימוש הנכס כאשר הפרוטה מצויה
בידי המוכר.

את הפטורים הנ"ל ניתן לחלק למספר קבוצות: א) הקבוצה הראשונה
תכלול את הפטורים ממס הניתנים למכירות, פורמליות שאינן
מייצגות, מכירה אמיתית מבחינת התוכן הכלכלי. הכוונה היא
להעברה לאיגוד שבשליטת המוכר, להעברה לבעלים בפירוק של
איגוד, או במיזוגים ובפיצולים של איגודים. [...]”

(אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שלישי/ עסקאות
מוטבות מס פסקה 107 [מהדורה חמישית, 2006])

פטור מתשלום מס רכישה יכול שיהא מוחלט, מדורג או מופחת.

„[...] הסיבה לכך שרוב הפטורים ממס רכישה אינם פטורים מוחלטים
הינה בגלל, היטמעותו של מס הבולים לתוך מס הרכישה שהחליף את
מס הבולים שהיה מוטל בעסקאות נדל"ן. בצורה זו הפטור המצוי ממס
רכישה הינו כולל את החיוב במס בולים מוקטן בשיעור האמור לעיל.
העולה מן המקובץ כי רוב הפטורים ממס רכישה ראויים להיקרא הקלות
מס במקום פטורים ממס, שכן אין הם מדברים על פטור מלא מהמס.

[...] יש לציין כי הפטור ממס רכישה, בהבדל מהפטור ממס שבח, איננו
מתחלק לפטור אמיתי ממס ולפטור שהינו דחיית מס. הפטור ממס
רכישה, משתייך אך ורק לקבוצה הראשונה, דהיינו לפטור מוחלט ממס
ואיננו דחיית מס. בהבדל ממס שבח, הפטור שניתן לרכישה מסוימת ממס



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

רכישה איננו עשוי לצוף ולעלות ברכישה הבאה, אלא מהווה הפסד מס
תמידי לשלטונות המס."

(שם, פסקה 1603)

סעיף 31 לחוק, שכותרתו „שווי רכישה של מקרקעין שנתקבלו אגב פירוק“, מצוי בפרק 3,
שכותרתו „שווי המכירה והרכישה“:

„(א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין או של זכות באיגוד מקרקעין
שמכירתה לבעליה היתה פטורה ממס לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה
נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה.
(ב) על אף הודאות סעיף קטן (א), שווי הרכישה של זכות
במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כאמור באותו סעיף קטן, יהיה
שוויה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה הזכות
במקרקעין, או שוויה ביום רכישתה בידי האיגוד, לפי המאוחר,
בהתקיים שניים אלה:

- (1) ערב פירוקו היה האיגוד איגוד מקרקעין;
- (2) יום הרכישה של הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה
הזכות במקרקעין קדם ליום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה-2005."

במקרה של העברת זכות במקרקעין שמכירתה לבעליה הייתה פטורה ממס, לפי סעיף 71 לחוק, יהיה
שווי המכירה לפי סעיף 17(א), המצוי בפרק 3 לחוק:

„(א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין
הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות
אחרת הבאה להבטיח תשלום."

"יום המכירה" בפירוק איגוד מקרקעין יכול להיות יום תאריך ההחלטה על פירוק האיגוד או יום
ההחלטה של המפרק להעביר את המקרקעין לבעלותם של חברי האגודה. נושא זה נדון בע"ש
778/83 נחלה שניה לאסמלט בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם במאגרים, 1984):

„[...] ראשית חכמה, על המפרק לשלם את החובות וההתחייבויות וענין
זה עלול להמשך זמן רב. חובות אלה כוללים גם את הוצאות הפרוק
כגון שכר המפרק. רק את עודף הרכוש, חייב המפרק לחלק. על כן אין
לומר שכבר, בד בבד עם הפרוק, כבר עומדים, החברים כבעלי זכויות
משפטיות ברכוש שעל חלוקתו טרם הוחלט, לא בהיקפו ולא במינו. יום
המכירה הוא בעליל יום החלפת המפרק. עד אז הנושים הם בעלי
זכויות להפרע מהרכוש."



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביולי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

נימוק לקביעת יום הרכישה על-פי ההדרכה שניתנה במסגרת ע"ש 778/83 ניתן לראות בדוגמה הבאה: אם ייקבע כי יום הרכישה הוא יום ההחלטה על פירוק האיגוד והמפרק ימכור את המקרקעין, יהיה על החברים באיגוד לשאת במס רכישה (בהנחה שהפכו לבעלי הרכוש לפני מתן ההחלטה על הפירוק) ובמס שבח כבעלי המקרקעין בעבר. קביעה זו אומצה בעמ"ש 1181/88 חברת היכל חלקה 3 בגוש 6635 בע"מ בפירוק נ' מנהל מס שבח, איזור ת"א (פורסם במאגרים, 1989).

סעיף 31 לחוק נוסח במקור כך:

„שווי הרכישה של זכות במקרקעין שמכירתה לבעליה היתה פטורה ממס לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה, ואם היה האיגוד ערב פירוקו איגוד מקרקעין – שוויה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על ידי המוכר או שוויה ביום רכישתה על ידי האיגוד, לפי התאריך המאוחר יותר.”

אותו סעיף עבר שינוי מהותי בעקבות תיקון 55 לחוק:

„בסעיף 31 לחוק העיקרי –

(1) האמור בו יסומן, (א) ובו –

(א) אחרי זכות במקרקעין יבוא, או של זכות באיגוד מקרקעין;

(ב) הטיפה החל במילים, ואם היה האיגוד – תימחק;

(2) אחרי סעיף קטן (א) יבוא:

(ב) על אף הודאות סעיף קטן (א), שווי הרכישה של זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין כאמור באותו סעיף קטן, יהיה שוויה ביום שהמוכר רכש את הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה הזכות במקרקעין, או שוויה ביום רכישתה בידי האיגוד, לפי המאוחר, בהתקיים שניים אלה:

(1) ערב פירוקו היה האיגוד איגוד מקרקעין;

(2) יום הרכישה של הזכות באיגוד שמכוחה התקבלה הזכות במקרקעין קדם ליום פרסומו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה–2005.”

(סעיף 11 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה–2005)



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבת, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

לאור האמור, נראה כי סעיף 31 קובע מהו יום הרכישה שממנו ייגזר מס הרכישה במקרה של פירוק איגוד שחל עליו סעיף 71, כפי שאירע בערר שלפנינו. יום רכישת המקרקעין חל ב-02.01.1990. באותו יום שילמה עוררת 16 סך של 382,000 ₪ אשר ממנו יש לגזור את המס גם עתה.

אני חולקת על נקודת המוצא של חברי, עוה"ד דן מרגליות, כי העברת הזכויות הקנייניות מכלי לכלי – מחייבת מיסוי. בעלי המניות לא רכשו נכס. הם נותרו בעלי הזכויות באותם מקרקעין, בין במניות ובין בחלקים מהמקרקעין, מהיום שבו נרשמו הזכויות בראשונה על שמם. ברוח מדיניות זו, מצא המחוקק לנכון לפטור את הבעלים מתשלום מס פעם נוספת (סעיף 71 לחוק).

חברי גוזר את גזרת התשלום לפי השווי בעת שינוי הרישום, מן התקנות. התקנות, חרף היותן בנות פועל תחיקתי, אינן אלא חקיקת משנה שנועדה להוציא את הוראות החקיקה הראשית מן הכוח אל הפועל. אי-לכך, אין בכוחן לשנות את שנקבע בחוק. גזירת המס מתוך האמור בחקיקת משנה, המנוגדת לחקיקה הראשית ולתחושת הצדק, אינה עומדת במבחן ההלכה:

„מכוח עקרון חוקיות המינהל ובהתאם לתפיסה החוקתית המקובלת עלינו בדבר ריבונות הכנסת, הכנסת היא המקור הבלעדי לסמכויות חקיקה. בסיגנונו המיוחד של השופט זילברג [...] (אמנם, בהקשר אחר):

אין מחוקק מבלעדי המחוקק, ולו לבד נתכנו עלילות החקיקה“.

[...]

הצעת חוק היסוד [חוק יסוד: הכנסת – ר' ש' א'] מאמצת עיקרון חוקתי זה בסעיף 13 (א)-(ג) שלה:

(א) חוק יכול שיטמין את הממשלה או שר משריה להתקין תקנות לביצוע החוק או לענין אחר שנקבע בהסמכה.
(ב) חוק יכול שיטמין להתקין תקנות לביצוע החוק או לענין אחר גם רשות או גוף שהוקמו בחוק או נושא משרה או ממלא תפקיד בהם.
(ג) השר הממונה על ביצוע חוק מוסמך להתקין תקנות לביצועו, אם לא הוסמך אדם אחר להתקינן.

[...] באשר להיקף סמכות ההתקנה, נוהגת הכנסת להסמין בחוק רשות, בדרך כלל שר, להתקין תקנות לביצועו של הראשון. תקנות אלה – תקנות ביצועי (secundum legem) – קובעות הסדרים משניים, שעה שעקרונותיו של ההסדר שבו מדובר קבועים בחוק



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

המסמך. עסגאת, מרבה הכנסת לאצול לרשויות המינהל גם סמכויות התקנה, מחוק לחוקי (præter legem), קרי: סמכויות שמכוחן ניתן לא רק לעסוק בביצועו של ההסדר אלא לקבוע גם את תוכנו ואת הקריטריונים להפעלתו. יש שהמחוקק יוצא מגדרו ומקנה לנאצלו את הכוח לגבור על הודאותיו שלו, היינו: להתקין, בניגוד לחוקי (contra legem).

הסמכת מחוקק המשנה להתקין מחוק לחוק ובניגוד לחוק אינה תואמת את הדין הרצוי מבחינת עקרון שלטון החוק במשמעותו המהותית:

עיקרון זה משמעותו, בין השאר, כי ההסדרים החוקיים יבטיחו איזון ראוי בין זכויות הפרט לבין צורכי הכלל. איזון זה מצדיק, בתחום חקיקת המשנה, כי ההסדרים הראשוניים ייקבעו על-ידי המחוקק הראשי ולא על-ידי מחוקק משנה. על-כן, רק תקנות ביצוע עולות בקנה אחד עם שלטון חוק מהותי. לעומת זאת, תקנות בניגוד לחוק פוגעות בשלטון החוק המהותי... . הן פוגעות במשטר הדמוקרטי, בהחליפן, משטר דמוקרטי פרלמנטרי ב,משטר דמוקרטי פורמלי..."

(ברוך ברכה,,חקיקת משנה" משפט וממשל א
 411, 412-413 [1992]; כן ראו ע"א 524/88
 ,,פרי העמק" אגודה חקלאית שיתופית
 בע"מ נ' שדה יעקב - מושב עובדים של
 הפועל המזרחי להתיישבות חקלאית
 שיתופית בע"מ, פ"ד מה(4) 529 [1991])

במקרה שלפנינו לא הסמך המחוקק הראשי את מחוקק המשנה לסטות מהחוק, אשר פטר מחובת תשלום מס את העתקת הרישום ממניות בחברה לרשות היחיד, מבלי לשנות דבר מעבר למסגרת הפורמלית של הרישום.

כפי שצוטט לעיל, סעיף 71(ג) לחוק מגדיר את סמכות שר האוצר לפעול במסגרת התקנות לביצוע החוק. מדובר בקביעת סוגים נוספים של איגודי מקרקעין שעליהם תחולנה הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. מעבר לכך תישב כל הוראה של השר - חריגה מסמכות. אשר-על-כן אין לשאוב את חובת המיסוי הנוסף מן התקנות, כפי שמציע חברי עו"ד מרגליות.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 1249-09 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

דו מרגליות, עורד-דין ושמאי מקרקעין, חבר

קראתי בעיון את חוות דעתי של חברתי, יוה"ר של הועדה, ואני מרשה לעצמי בכל הכבוד לחלוק עליה.

העובדות נשוא הערר פורטו בחוות דעתה של חברתי המלומדת וארשה לעצמי לברור כמה מהן שיש לשים עליהן דגש מיוחד:

(א) חברת טירת יוסף ויצחק בע"מ ("עוררת 16") רכשה ב-2.1.1990 את המקרקעין תמורת 382,000 ₪, החברה התאגדה ביום 11.2.90 ונרשמה כבעלים של המקרקעין נשוא הערר ב-3.6.90.

(ב) ביום 31.12.07 החליטה האסיפה הכללית של העוררת מס' 16 לפרק את האיגוד ולהעביר את הבעלות במקרקעין לבעלי המניות (עוררים 1-15), על פי החלקים שהיו רשומים על שמותיהם בחברה טרם הפירוק.

(ג) ב-13.2.08 דיווחו העוררים על ההחלטה להעברת הבעלות למשיב וערכו שומה עצמית לפיה על המשיב לחייבם במס רכישה של 5% ממחיר הרכישה ששילמה העוררת מס' 16 כאמור לעיל.

המחלוקת בין הצדדים היא על המועד לפיו יש לחייב במס רכישה. אין מחלוקת כי השווי ליום הרכישה המקורי הוא 382,000 ₪ ואילו ליום קבלת החלטת הפירוק (גרסת המשיב) השווי הוא 13,000,000 ₪. על שיעור המס אין ויכוח – 5%.

חברתי מציינת ובצדק כי "סעיפי החוק מעלים בבירור כי יש להשית מס על פעולה באיגוד מקרקעין, לרבות הענקת זכות בשל פירוק איגוד, ללא תמורה בגינה. עם זאת ראה המחוקק לנכון, במקרים מסוימים, לפטור את המכירה מתשלום מס, כגודמת הפטור הניתן מכח סעיף 71 לחוק.."
לעניות דעתי, נפלה טעות בסיווג העסקה שלפנינו אצל חברתי, אנו עוסקים במכירת הזכויות לבעלי המניות שבוצעה במועד קבלת החלטת הפירוק על ידי האסיפה הכללית ולא בשאלת "שווי רכישה" של הזכויות על ידי העוררת מס' 16 – החברה המתפרקת.

אלמלא סעיף 71 לחוק המיסוי הייתה העברת זכויות בעת פירוק האיגוד לבעלי המניות חייבת במס שבח וכמובן במס רכישה (אותו משלם הרוכש, קרי – העוררים 1-15).

הערר אינו מעורר מחלוקת באשר לפטור ממס השבח, שכן ה"מכירה" פטורה ממס לפי סעיף 71 לחוק המיסוי. אין הדבר זהה לעניין אופי הקביעה בנושא מס הרכישה שהוא מוסדר בתקנה 27(ב) לתקנות מס הרכישה.

התקנה 27(ב) שכותרתה "פטור במכירות מסוימות" קובעת כדלקמן:

"מכירת זכות במקרקעין מאיגוד ליחיד, אם הזכות הייתה בבעלותו ביום הפרסום ברשומות של תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה)(תיקון), התשמ"ג – 1983, (המכירה פטורה ממס על פי סעיף 71 לחוק – פטורה ממס רכישה."



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביולי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

כיוון שאין מחלוקת כי החברה (העוררת 16) נוסדה לאחר המועד האמור, אין היא זכאית לפטור ממס הרכישה.

מבחינת ההגיון הכלכלי, ולא מבחינת דיני המיסוי, פרוק איגוד מקרקעין והעברת רכושו לבעלי מניותיו לא הייתה צריכה להיות מחויבת במס שבח ו/או במס רכישה, אם כי כיוון שהפירוק והרישום כרוכים בביצוע עבודה משרדית ואחרת של המשיב, היה זה מן הראוי לקבוע אגרה שתפצה את המשיב על עבודתו. ראוי שאגרה זו לא הייתה נמדדת באחוזים לפי שווי המקרקעין, אלא בסכום קבוע וסביר.

אלא שזה המצב הרצוי ולא המצוי! מחוקק המשנה שהוסמך להתקין תקנות לביצוע החוק על ידי המחוקק הראשי לא סבר כך, ונתן פטור מוחלט לפירוק חברות שרכשו את המקרקעין לפני שנת 1983. (לא ברור לי מדוע החליטו דווקא על שנת 1983 ולא מצאתי הסבר לכך אך זה אינו משנה את דעתי – ד.מ.)

לפיכך, לא יכולה להיות מחלוקת כי קיימת חובה לשלם מס רכישה על הזכות המתקבלת בהליך הפירוק.

מהו המועד הקובע לצורך חישוב זה? לנושא זה יש חשיבות מכרעת כי הצדדים הודיעו לנו כי הזכות שנרכשה על ידי החברה בסכום של 382,000 ₪ שווה למועד הפירוק 13,000,000 ₪ וזאת, כיוון שהמקרקעין היו בתחילה קרקע חקלאית וביום הפירוק שונה מצבם לקרקע זמינה לבנייה.

חברתי סבורה כי המועד הוא יום הרכישה המקורי של המקרקעין על ידי החברה ומשום כך יש לשלם מס רכישה על הסכום של 382,000 ₪.

יום תחילת הפירוק ייקבע לפי הדין הכללי שבפקודת החברות או בחוק החברות. בפירוק מרצון, יום תחילת הפירוק הוא יום קבלת ההחלטה לפירוק החברה, כפי שמורה סעיף 320 לפקודת החברות.

320. פירוק מרצון תחילתו עם קבלת החלטת הפירוק, ומשהתחיל הפירוק תחילת החברה לנהל עסקיה, חוץ ממה שדרוש לפירוק מועיל; אולם מעמדה וסמכויותיה של החברה כתאגיד יוסיפו להתקיים, על אף כל הוראה סותרת בתקנון, עד שתתחיל.

יום המכירה של המקרקעין לצורך חוק המיסוי הוא לא יום ההתחלה של הפירוק, אלא יום ההחלטה של המפרק להעביר את הזכות במקרקעין לבעלי הזכויות וזאת בהתאם לפסק הדין שצוטט על ידי חברתי בע"ש 778/83 נחלה שניה לאסמלט נ. מנהל מס שבח מקרקעין. קביעה זו אומצה גם בעמ"ש 1181/88 חברת היכל חלקה 3 בגוש 6635 נ. מנהל מס שבח (שבו אף הייתי חבר בהרכב ששמע את הערר) שצוטט גם כן על ידי חברתי בחוות דעתה.

הצדדים גם תמכו טיעוניהם, בין השאר, בפסק דין שניתן בוע/1292/03 יוספיאן נ. מס שבח נתניה ובפסק דין בערעור עליו שניתן ע"א 4608/05. העוררים סבורים כי נפלה טעות אצל בית המשפט העליון, אשר בפסק דין קצר ביטל את פסק הדין קמא וקבע כי אין להחיל על הפירוק את סעיפים 31 ו-37 אלא את סעיף 17 לחוק. המשיב סבור כי בית המשפט העליון צדק בקביעתו.

כיוון שישבתי בעניין יוספיאן כחבר בוועדה לא נותר לי אלא להצטער על התוצאה אליו הגענו. לטעמי בית המשפט העליון אכן צדק בקביעתו כי יחול סעיף 17 שכותרתו "שווי המכירה" וסעיף קטן (א) קובע:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביולי 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבת, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקייה מכל

שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתא או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום"

הסעיפים 31 ו-37 עוסקים בשווי הרכישה ולא בשווי המכירה. במקרה שלנו אין לכך כלל רלוונטיות, שכן המכירה פטורה ממס לפי סעיף 71 לחוק המיסוי.

איני יכול לקבל את טענת חברתי שמתקין התקנות בעניין מס הרכישה לא הוסמך לקבוע שיעורי מס רכישה, כאשר החוק המסמיך פטר את אותן העסקות ממס. החוק לא נתן פטור ממס רכישה. בנוסף אף אחד מהצדדים לא טען טענה בדבר חריגה מסמכות לגבי תקנות מס הרכישה ואין כל סיבה שניכנס לנושא זה מיוזמתנו.

לאור כל האמור לעיל, לא ניתן להחזיר את יום המכירה (ולא יום הרכישה) למועד הרכישה המקורי על ידי החברה (עוררת 16). ועל אף הצער שבדבר ואולי גם חוסר הגיון כלכלי יש לקבוע את השווי ל"יום המכירה" – קבלת החלטת המפרק להעביר את הזכויות לבעלי המניות. במקרה שלנו לא הודע לוועדה על מועד זה, אלא על המועד של תחילת הפירוק – 31.12.07 ויום הדיווח על ההחלטה 13.2.08. אני משער כי השווי המוסכם לאחד מהמועדים הנ"ל (בהתחשב בתקופת הזמן הקצרה של חודשיים) הינו זהה.

לפיכך, הייתי דוחה את הערר ומחייב את העוררים לשלם למשיב 10,000 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.

רואה חשבון אליהו מונד, חבר:

קראתי בתשומת לב מרובה את פסק דינה של כב' השופטת (בדימוס) יו"ר הוועדה גב' אליעז רות.

פסק הדין מקיף חומר רב ומציין מראי מקורות רבים. אני מצטרף לתוצאה המתקבלת מדבריה של כב' היו"ר. ברצוני להוסיף, כי לעניות דעתי, המחוקק רצה ליצור מצב מיוחד וחשוב, בבואו לחוקק את סעי' 71 לחוק. כלומר, יחידים אשר הם בעלים של קרקע הרשומה בבעלות חברה, הרי, בפירוק החברה ובחלוקת הקרקע ליחידים, כיחס המניות אשר בידיהם, לא ישלמו מס שבת. כלומר לא יחול עליהם מס בגין פירוק החברה ושינוי מצב החזקתם בנכס. במקום שהם החזיקו בנכס בעקיפין ע"י החזקת מניות, הם מחזיקים עתה בנכס באופן ישיר. אני סבור שנכון שגם בענין הטלת מס רכישה, תהיה התוצאה שווה. כשם שלא מוטל מס שבת באירוע כזה גם לא יוטל מס רכישה. כך נראה לי שהמצב צריך להיות. הרי יהיה זה מצב מאוד בלתי סביר, אם יוטל מס רכישה בפירוק החברה, עפ"י שווי הנכס ביום הפירוק וכעבור זמן קצר ימכור היחיד את הקרקע, ובוודאי שמכירה זו חייבת במס רכישה כדיו, יצא שתוך זמן קצר, ישולם מס רכישה על הנכס פעמיים במחיר השוק של יום העסקה.

נראה לי שזו לא היתה כוונת המחוקק ולא צריך להיווצר מצב כזה שבעסקה כמתואר לעיל, התוצאה תהיה שמשלמים מס רכישה בסכום גבוה בגין העברה אחת למעשה, מהבעלים הקודמים לבעל חדש.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

20 ביוני 2011
י"ח בסיוון תשע"א

ר"צ 09-1249 מנדל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
(שבת, מכירה ורכישה), אזור המרכז, תל-אביב

חברי המלומד עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות כותב בין השאר בפסק דינו:
"מבחינת ההגיון הכלכלי, ולא מבחינת דיני המיסוי, פירוק איגוד מקרקעין והעברת רכושו לבעלי מניותיו לא היתה צריכה להיות מחוייבת במס שבח ו/או במס רכישה, אם כי כיוון שהפירוק והרישום כרוכים בביצוע עבודה משרדית ואחרת של המשיב, היה זה מן הראוי לקבוע אגרה שתפצה את המשיב על עבודתו.
ראוי שאגרה זו לא היתה נמדדת באחוזים לפי שווי המקרקעין, אלא בסכום קבוע וסביר" (הציטוט חלקי בלבד).

אני מקבל את האמור בדבריו המצוטטים של חברי המלומד עו"ד מרגליות, ובעיקר את המודגשים מאוד.
אולם, לענין העדר שבפנינו אני מצטרף לדעתה של כב' היו"ר.

אשר-על-כן מתקבל הערר ברוב דעות.
בנסיבות הענין, אין אנו עושים צו להוצאות.

ניתן והודע היום, י"ח סיוון תשע"א (20 ביוני 2011), בהעדר הצדדים.

דן מרגליות, עו"ד, שמאי
חבר

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

אליהו מונד, רו"ח
חבר