

עמ' 1

הנושא: שווי לעניין מס רכישה בפירוק איגוד

בוועדת ערר מס שבח מקרקעין בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ו"ע 1292/03
בפני: כב' השופט (בדימוס) ע. זמיר - יו"ר, ד. מרגליות וט. גרינברג - חברים
העוררים: יוספיאן דוד ואח'
המשיב: מס שבח נתניה
ניתן ביום: 29.03.2005

העובדות:

1. העורר רכש בנובמבר 1990 מקרקעין.
2. המקרקעין נמכרו אחרי 5 חודשים לאיגוד מקרקעין, ביום 4.4.91.
3. האיגוד פורק בתאריך 10.7.01 והמשיב פטר את תשלום מס השבח לפי סעיף 71 אך חייב במס רכישה לפי השווי הנוכחי ביום הפירוק.
4. בעלי המניות, בהסתמך על סעיף 31, טענו, כי שווי הקרקע לעניין מס רכישה הוא שוויה ההיסטורי בעת רכישה בשנת 1991.

נפסק:

1. סעיף 31 קובע את שווי הקרקע שנתקבלה אגב פירוק, כאשר לפי החוק יהיה זה שווי הקרקע בעת רכישה על ידי האיגוד או ביום רכישה הזכות באיגוד לפי המאוחר.
2. במקרה דנן, יום רכישה הזכויות בקרקע על ידי האיגוד היה מאוחר יותר, דהיינו - 4.4.91, ולכן יש לקבוע את שווי הרכישה לפי יום הרכישה שהוא 4.4.91.

הערר התקבל.

הערת המערכת: הוראת סעיף 31 באה לקיים את עיקרון הרציפות לגבי חבות מס השבח בסופו של התהליך. אין בסעיף הוראה המחייבת סטייה מהעקרון שמס רכישה משתלם לפי השווי ביום העסקה - שהוא לדעתנו יום החלטת המפרק על ההעברה.

עמ' 1

בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

ו"ע 1292/03

בפני:
כב' השופט (בדימוס) ע. זמיר - יו"ר
ד. מרגליות - חבר
ט. גרינברג - חבר

המערערים:

1. יוספיאן דוד
 2. ישראל שלמה
 3. ישעיהו מיטרני
- ע"י ב"כ עו"ד ח. כהן

נגד

המשיב:

מס שבח נתניה
ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז ת"א-אזרחי

פסק דין

עמוס זמיר, שופט (דימוס) - יו"ר:

זהו ערר שהוגש על החלטתו של המשיב מיום 10.9.2002, לפיה קבל העורר את ההשגה של העוררים בענין מס השבח ופטר אותם מתשלום מס שבח עפ"י סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - חוק המיסוי), אולם דחה את השגתם בענין מס הרכישה וחייבם במס זה.

הערר הוגש בנושא שווי הרכישה ובנושא מס הרכישה.

הערר במקורו הוגש ע"י העוררים 1 ו-2, אולם בדיון שהתקיים ביום 28.11.04 הגיעו בעלי הדין לידי הסדר דיוני כדלקמן:

- א. ענין שווי הרכישה לא יעמוד לדיון ולהכרעה בערר, והוא ייפתר ישירות בין בעלי הדין.
- ב. מר ישעיהו מיטרני יצורף כעורר מס' 3, בהיותו "שותף" באיגוד המקרקעין חב' נכסי הילות בע"מ (להלן - איגוד המקרקעין).
- ג. בערר זה תוכרע רק השאלה המשפטית לענין חלותו של סעיף 31 לחוק המיסוי. להסדר הדיוני ניתנה תוקף של החלטה, ישעיהו מיטרני צורף לערר כעורר מס' 3 וסיכומי הצדדים נסבו רק בשאלה המשפטית הנ"ל.

עמ' 2

ואלה העובדות, בקצרה, הצריכות לענייננו:

1. בחודש נובמבר 1990 רכש העורר מס' 1 את המקרקעין, נשוא ערר זה, במחיר שנקבע לפי \$11 + מע"מ למ"ר אחד.
2. כחמישה חודשים לאחר מכן, ביום 4.4.91, מכר העורר מס' 1 את המקרקעין הנ"ל לאיגוד המקרקעין, אשר העוררים היו בעלי המניות שבו.
3. העורר מס' 3 הגיש הצהרה, שלפיה פורק איגוד המקרקעין ביום 10.7.2001, ולאור הצהרה זו קבע המשיב את יום המכירה לתאריך זה, פטר - כאמור, לאחר ההשגה - את העוררים מתשלום מס שבח עפ"י סעיף 71 לחוק המיסוי, אולם השאיר את שיעור מס הרכישה, לפי שווי המקרקעין, בתוקפו.

המחלוקת בין בעלי הדין היא בקשר לפירוש והחלת סעיף 31 לחוק המיסוי בהקשר לענין הנדון בערר זה. העוררים טוענים כי בהתאם לסעיף 31 הנ"ל הרי שווי הרכישה לענין שומת מס הרכישה הינו שווי הרכישה של המקרקעין ע"י איגוד המקרקעין (דהיינו, בענייננו ביום 4.4.91), ומוסיפים הם וטוענים כי הוראות סעיף זה חלות גם לענין קביעת מס רכישה. המשיב טוען כי סעיף 31 לחוק המיסוי אינו חל על פירוק באיגוד מקרקעין, וכי יש לראות - לצורך שומת מס הרכישה - את יום הפירוק כיום המכירה. עוד טוען המשיב כי סעיף 31 הנ"ל חל רק בהקשר למס שבח ואין לו כל רלוונטיות לענין שומת מס רכישה.

כבר בתחילת הדיון לגופו של ענין בפסק הדין כאן, ראוי לציין שחוק המיסוי מבדיל הבדל ברור, וזאת גם בנוסח החוק, בין מס שבח לבין מס רכישה. כאשר מדובר במס שבח, מסתפק חוק המיסוי במונח "מס", אולם כאשר החוק מדבר על מס רכישה הוא מבטא זאת בשלמות - "מס רכישה". סעיף 6(א) לחוק המיסוי קובע:

"(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין" (ההדגשה אינה במקור).

סעיף 7 לחוק המיסוי קובע כי -

"המס (מס השבח כמובן - ע. ז.) יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין" (הדגשה שלי - ע. ז.).

בסעיף 71 לחוק המיסוי, שלאור הוראותיו לא חוייבו העוררים בתשלום מס שבח, נאמר כי-

"מכירת זכות במקרקעין במקרקעין של איגוד...וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס" (הנוסח מלפני תיקון 50;ההדגשה שלי - ע. ז.).

עינינו הרואות שבכל מקום שבו המחוקק התכוון למס שבח, הוא הסתפק בציון המילה "מס". לא כן הדבר כאשר המחוקק דיבר והתכוון למס רכישה. במקרה כזה הוא הזכיר וציין את סוג המס בשמו המלא והמפורש - "מס רכישה". סעיף 9 לחוק המיסוי דן במס רכישה, ובו נאמר -

עמ' 3

"(א) במכירת זכות במקרקעין יהיה הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה)" (הדגשה לא במקור - ע. ז.)

וכך הדבר, כאשר המחוקק מתכוון לתשלום מס רכישה, הוא קורא למס זה בשמו המלא ("מס רכישה"). ולענין זה ראה סעיפים 9, 9ב' ו-9ג' לחוק המיסוי.

לא מצאתי כל צורך להיכנס ולדון בטיעונים שהועלו לענין סעיף 71 לחוק המיסוי, שהרי המשיב פטר את העוררים מתשלום מס שבח מחד גיסא, ומאידך גיסא - בעלי הדין הגיעו להסדר דיוני לפיו המחלוקת העיקרית ביניהם היא בהקשר לסעיף 31 לחוק המיסוי. סעיף 31 לחוק המיסוי קובע:

"שווי הרכישה בזכות המקרקעין, שמכירתה לבעליה היתה פטורה ממס (והכוונה למס שבח כמובן - ע. ז.) לפי סעיף 71, יהיה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה ע"י 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 ע"י האיגוד, לפי התאריך המאוחר יותר."

סעיף 31 הנ"ל דן בשווי הרכישה של מקרקעין בהקשר לפטור הניתן עפ"י סעיף 71 לחוק המיסוי, וכאשר מדובר באיגוד מקרקעין המתפרק (כפי שהעובדות הן בענייננו), השווי הוא כפי שהיה ביום שהמוכר רכש את זכותו באיגוד המקרקעין, או כפי שהיה בעת שהאיגוד רכש את הזכות במקרקעין, הכל לפי התאריך המאוחר יותר.

סעיף 37(1) לחוק המיסוי דן ב"יום הרכישה" לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר היכנסו של חוק המיסוי לתוקף (וכך הדבר גם בענייננו), והוא קובע בסעיף מישנה קטן (ב) שבו כדלקמן:

"(ב) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה מאיגוד בעת פירוקו וששווי רכישה נקבע לפי סעיף 31 - יום רכישה על ידי האיגוד שממנו נתקבלה, ואם היה האיגוד ערב פירוקו איגוד מקרקעין - היום שבו נרכשה הזכות באיגוד שמכוחה נתקבלה הזכות במקרקעין על ידי המוכר, או היום בו נרכשה הזכות במקרקעין על ידי האיגוד, לפי התאריך המאוחר יותר."

אין למעשה מחלוקת בין בעלי הדין על חבותם של העוררים לשלם מס רכישה, אלא שהם אינם מסכימים שהמשיב ישום את שווי הרכישה עפ"י המועד של יום הפירוק. העוררים סומכים טענתם על האמור הן בסעיף 31 לחוק המיסוי והן על האמור בסעיף 37(1) לחוק המיסוי. מקובלת עלי טענתו של המשיב כי סעיף 31 לחוק המיסוי יכול ושלא יחול בשלב של פירוקו של איגוד מקרקעין, אולם עפ"י נוסח הסעיף עולה ברורות שאת שווי הרכישה של הזכות במקרקעין יש לקבוע עפ"י הנאמר בסעיף זה, והסעיף מדבר הן על פטור שניתן עפ"י סעיף 71 לחוק המיסוי והן על איגוד מקרקעין שערב פירוקו, ושבמקרה כזה שווי הרכישה נקבע על פי אחת משתי האפשרויות הנקובות בסיפא של הסעיף הנ"ל, לפי התאריך המאוחר יותר". המלומד, פרופ' יצחק הדרי כותב בספרו:

עמ' 4

"סעיף 31 לחוק קובע את שווי הרכישה במכירת זכות במקרקעין שהתקבלה אגב פירוק איגוד... אם היה האיגוד המתפרק איגוד מקרקעין ערב פירוקו, יהיה שווי הרכישה השווי ביום רכישה הזכות במקרקעין או (ביום רכישה) הזכות באיגוד, לפי המאוחר" (יצחק הדרי, "מיסוי מקרקעין", כרך א' מהדורה שניה, סעיף 6.176, הערת שוליים 850, עמ' 617).

במקרה שלנו היו העוררים בעלי הזכות באיגוד המקרקעין עוד לפני שהאיגוד רכש את המקרקעין מהעורר מס' 1. הפועל היוצא מכל הנ"ל הוא כי "התאריך המאוחר יותר", הנקוב בסעיף 31 לחוק המיסוי, הוא המועד שבו נרכשה הזכות במקרקעין ע"י איגוד המקרקעין, דהיינו ביום 4.4.91. בהסכם המכר בין העורר מס' 1 לבין איגוד המקרקעין שנחתם ביום 4.4.91, אנו למדים ברורות כי העוררים היו כבר אז בעלי הזכויות באיגוד האמור.

לאור כל האמור לעיל, ובנסיבות הענין, יש לדעתי לקבל את הערר ולקבוע את שווי הרכישה לפי יום הרכישה, שהוא 4.4.91.

בנסיבות הענין, ולאור העובדה שבעלי הדין הגיעו לידי הסדר דיוני, ישא כל צד בהוצאותיו.

(-) יו"ר

טוביה גרינברג, רו"ח:

אני מסכים.

(-) חבר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

אני מסכים.
(-) חבר

הוחלט ונפסק כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט (בדימוס) עמוס זמיר.

ניתן היום (29 במרץ 2005) בהעדר הצדדים.

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר