

**בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

**בפני השופטים: א. ויתקוף, מ. אלון, א. ברק**

**פסק-דין ניתן ביום 16.10.78**

את המכירה בחלקה לקצרת מועד ולגביה נקבע כי יראו את כל השבח כשבח ריאלי. אין ספק לדעת ביהמ"ש, כי גם במקרה כזה אין מנוס מחלוקת שווי המכירה בהתאם לחלק הנכס כפי שנרכש ועריכת חישוב נפרד לגבי כל חלק בהתאם להוראות החוק ושיעורי המס החלים לגביו. הערעור התקבל.

**המערער:** מנהל מס שבח מקרקעין (ע"י עו"ד ח. ברנזון)

**המשיבים:** יהודית סבו, חיים ז. מאיר, ד"ר יוסף מאיר, גויס ח. מאיר ורוג'ולו י. מאיר (ע"י עו"ד ח. ז. מאיר)

**הנושאים שנדונו בפסק-הדין:**

סעיף 47 לחוק מס שבח \* קביעת יום ושווי הרכישה לגבי נכס שנרכש במועדים שונים ונמכר בשלמות \* יש לעשות שני חישובים נפרדים לגבי רכישות במועדים שונים \* הערעור התקבל.

המשיבים רכשו דירה בשתי הורשות, האחת בשנת 73 שעה שרכשו 3 חלקים מתוך 8 והורשה שניה ב-75 בה רכשו את 5 החלקים הנותרים. הדירה נמכרה בסוף שנת 76. המערער פיצל את שווי המכירה לשניים בהתאם ליחס הרכישה וקבע את המס לגבי כל חלק בנפרד. ועדת הערר לא קיבלה דרך חישוב זו בקבעת כי יש אמנם מקום לפצול וקביעת שווי הרכישה המתואם והעודף האינפלציוני של כל חלק מהנכס, אולם לדעת עתה היה מקום לחבר את הסכומים שהתקבלו ולהעמידם מול שווי המכירה הכולל. המשיבים טענו לעומת זה כי יש לערוך חישוב אחד שיביא בחשבון את העובדה שלגבי חלק אחד היה להם עודף אינפלציוני שעלה על השבח ולמעשה יש למוזג עם השבח הריאלי וע"י כך להקטינו.

בקבלו את הערעור קובע ביהמ"ש כי פיצול שווי המכירה והשבח ועשיית שתי שומות ע"י המנהל בא לצורך מתן נפקות לתוצאות החוק שאינן דנות במפורש במקרה של מכירת נכס שלא נרכש ברכישה אחת. לדעת ביהמ"ש, העודף האינפלציוני היוצא ממכירת הנכס כולו איננו מתייחס באופן שווה לשני החלקים שנרכשו בשתי הרכישות. העודף מתייחס ברובו לחלק האחרון על חשבון השבח הריאלי היוצא ממכירת החלק הראשון ועל כן אין למוזג. עוד מוסיף ביהמ"ש ומקשה כיצד ייעשה החישוב אותו מציעים המשיבים במקרים בהם נמכר נכס שנרכש בשני מועדים שהאחד מהם הופך

**פסק-דין**

**השופט ויתקוף**

במהלך הרפורמה בשיטת המסים, שנתחוללה בישראל בתשל"ה, תוקן גם חוק מס שבח מקרקעין, ואפשר לומר שהעיקר שכתיקון זה הוא שמכאן ואילך מבחינים בין שני סוגי "שבח". זה שנקרא "עודף אינפלציוני" (החייב במס בשיעור מועט) וזה הנקרא "שבח ריאלי" (הטעון מס בדומה להכנסה רגילה). כל זה נאמר בסעיפים 47, 48, 48א ו-48ב לחוק המתוקן, וכדי להסביר את הבעיה המתעוררת בערעור שלפנינו, כדאי לזכור כמה מן ההוראות הללו.

כידוע, המס מוטל על השבח, וזה הוגדר כסכום שבו עולה שווי המכירה על "יתרת שווי הרכישה" כמשמעותה בסעיף 47 (סעיף 6 לחוק). "יתרת שווי הרכישה" היא שווי הרכישה בתוספת הניכויים המותרים לפי סעיף 39 (כגון הוצאות שהוצאו) ולאחר ניכוי הפחת. במלים פשוטות, נשוא המס הוא ההפרש שבין שווי הרכישה ושווי המכירה. אחרי שצורפו לשווי הרכישה ניכויים מסויימים והופחתו ממנו שיעורי פחת. שבת זה מתחלק לשבח ריאלי ועודף אינפלציוני, כשהראשון הוא החלק הנותר אחרי ניכוי החלק האחרון. חלק זה – העודף האינפלציוני – הוגדר כ"חלק השבח השווה לסכום שבו עולה שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה". בזה מגיעים אנו לשווי הרכישה המתואם שהוא –

## ה ח ל ט ה

העוררת הגנה חברה בע"מ. בעלי מניותיה, הם חגי ומאשה מרכוס. הם רכשו בשנת 1975 מגרש ורשמוהו בשמם בלשכת רישום המקרקעין. על המגרש נבנה בנין דירות אשר נמכרו לקונים. חווי המכר עם רוכשי הדירות נעשה על ידי החברה; החברה היא שמכרה את הדירות והיא אשר קבלה על עצמה את כל ההתחייבויות כלפי הקונים. המשיב חייב את החברה בתוספת מס באשר, לטענתו, בעלי המניות האמורים העבירו את המגרש שלהם לחברה וזו בנתה את הבנין ומכרה את הדירות לאחר שהבנין נרשם כבית משותף. מאידך העוררת טוענת כי בעלי המניות היו ונשארו הבעלים של המגרש, כי לא העבירוהו לחברה וכי כל אשר נעשה בינם לבין החברה היה מתן רשות לחברה למכור את הדירות.

טענת העוררת היא כי המגרש רשום בשם בעלי המניות ואין כל מסמך בכתב המעיד על העברת כל זכות במגרש לחברה. עוד צויין על ידי ב"כ העוררת כי הערות האזהרה לטובת קוני הדירות נרשמו על ידי בעלי המניות.

לא הובאו כל עדויות. בהסכמת הצדדים הוגש אחד ההסכמים שנחתם בין החברה לבין קונה של אחת הדירות. במבוא להסכם זה הקבלן — היא החברה — מצהיר כי הנו הבעלים של החלקה כי הוא עומד להקים את הבנין "אשר יירשם על ידי הקבלן כבית משותף". הקבלן הוא אשר מתחייב בהסכם "למכור ולהעביר לשמו ולבעלותו של הקונה" את הדירה. וכי "לאחר שהקבלן יסיים את הקמת הבנין ירשום הקבלן את הבנין כבית משותף..." כל התשלומים משתלמים לקבלן — היא החברה. אין זכר בהסכם זה — וכך גם בהס"כמי המכר עם הקונים האחרים — לבעלותם של העוררים על המגרש.

הסכמים אלה כשלעצמם מצביעים על כך כי החברה הינה בעלת זכות מקרקעין שהוא המגרש.

ההסכמים נחתמו על ידי מנהל החברה מר חגי מרכוס, ומכאן ראייה, לכאורה על כל פנים, כי בעלי המניות העניקו לחברה זכות במגרש, אם לפי האמור בסעיף 70 לחוק, כלומר תמורת המניות בחברה. ואם אחרת, לא היתה כל עדות לסתור ראייה זו. העובדה כי המגרש נשאר רשום בשם העוררים אין בה כדי לסתור הענקת זכות במקרקעין לחברה. החיוב במס שבח ובתוספת מס לפי החוק חל גם כאשר לא מתבצע כל שינוי ברישום בלשכת רישום המקרקעין. אף הענקתה של זכות להורות על העברה של זכות במקרקעין הינה "מכירה" בגדר החוק, החייבת במס שבח ובתוספת מס אם נתקיים אחד התנאים שבסעיף 51 לחוק. החוקה במגרש נמסרה לחברה. היא הרי בנתה את הבנין והיא אשר התחייבה למסור את החוקה בדירות לקונים.

ב"כ המשיב טען כי כלל הוא שכל אימת שגוף א' הינו הבעלים של קרקע וגוף ב' מוכר דירות שנבנו על אותה קרקע יש לראות בכך עסקה בין גוף א' לבין גוף ב' החייבת בתוספת מס. אין אנו סבורים כי קיומם של מסיבות כאלה, כשלעצמן, מהוות ראייה מכרעת כי אכן גוף א' העניק זכות במקרקעין לגוף ב'. ייתכן כי גוף ב' אינו אלא שלוח נסתר של גוף א'. אולם הכלל האמור בוודאי נכון כאשר אין ראייה אחרת. במקרה דבן לא הובאה, כאמור, כל ראייה לסתור את ההוצאות וההצהרות שבהסכמים שבין החברה לבין קוני הדירות — הסכמים שאף נחתמו בשם החברה על ידי הבעל הרשום של המגרש כמנהל החברה. כאמור העובדה כי המגרש נשאר רשום בשם בעלי המניות אין בו ראייה כי לא הוענקה זכות במקרקעין במשמעות הביטוי "מכירה" כפי שהוגדר בסעיף 1 לחוק.

אנו דוחים לפיכך את הערר. העוררת תשלם 1500 ל"י הוצאות המשיב.

ניתן היום 20.9.78 בנכחות עו"ד בורוכסקי ב"כ המשיב ובהעדר העורר.

במלה אחת ובלי להיכנס לפרטים – אותה יתרת שווי רכישה אחרי שהוגדלה בהתאם לעלית מדד המחירים כביום המכירה לעומת המדד כביום הרכישה.

בכך כבר לקח המחוקק בחשבון את גורם הזמן שחלף בין רכישה ומכירה, שכן ככל שהזמן עובר, יש להגית שתגדל העליה במדד, ועמה חלקו של "העודף האינפלציוני" לעומת "השבח הריאלי" שבשבת הכולל. אך יתרה מזו – וזאת ברצוני להדגיש – המחוקק קבע גם, בין היתר, כי במכירה תוך שנתיים מיום הרכישה יראו את כל השבח כשבח ריאלי, אם כי אין הוראה זו, המחמירה עם מכירות קצרות-מועד, חלה על מכירת דירת יחיד, הפקעה או על מכירת זכות שהגיעה למוכר בדרך הורשה (סעיף 48 (א) ו-(ב)). כמו כן, אם נרכשה הזכות לפני שנת המס 1948, ושוב אם נרכשה בין 1949 ו-1960, שיעור המס מוקטן באופן ניכר. בקיצור, מועד הרכישה הוא נתון בעל חשיבות מכרעת.

נראה שבכל ההסדר הזה כאילו יצא המחוקק מן ההנחה שלכל מכירה, יום רכישה אחד, ומה במקרה שרכש המוכר את הנמכר לא בבת אחת אלא חלקים חלקים במועדים שונים? סתם המחוקק ולא פירש. סעיף 22 קובע, מה הדין במקרה של מכירת חלק מנכס, אך לא מה הדין במקרה של רכישת נכס בחלקים, והרי זהו המקרה שלפנינו. המוכרים המשיבים רכשו את הדירה בשתי הורשות. בהורשה הראשונה, שהיתה ב-24.6.73, רכשו שלושה חלקים מתוך שמונה, ובהורשה השניה, שהיתה ב-30.1.75, רכשו את חמשת החלקים הנותרים. הם מכרו את הדירה ב-24.12.76. אין חולק על כך שהחלק שעבר בהורשה הראשונה הוערך לצורך מס העזבון ב-26.250 ל"י ושהחלק שעבר בהורשה השניה הוערך ב-175.000 ל"י, והערכות אלו מחייבות, כמובן, גם לצורך קביעת שווי הרכישה. כל הנכס נמכר ב-370.000 ל"י, וכאן בחלקו דעות בעלי-הדין על שיטת החישוב שיש לנקוט במקרה שכזה.

המנהל סבור שכשם שיש לנו כאן שווי הרכישה בשני חלקים, אחד המתיחס להורשה הראשונה ואחד המתיחס להורשה השניה, כך יש לפצל לצורך חישוב המס, גם את שווי המכירה ולחלק

אותו באותו יחס של  $3/8$  ו- $5/8$ , ולשום את המס לגבי כל חלק לחוד. לפי יחס זה מתחלק שווי המכירה (370.000 ל"י) ל-138.750 ל"י ו-231.250 ל"י, עכשיו לקח המנהל את שווי הרכישה של החלק הראשון (26.250 ל"י) ולפי הנתונים המוסכמים בין הצדדים הגיע ליתרת שווי הרכישה בסך 31.037 ל"י, ולשווי הרכישה המתואם בסך 85.471 ל"י, כיוצא בכך החלק השני, כאן היה שווי הרכישה, כאמור, 1750.000 ל"י, יתרת שווי הרכישה הגיעה ל-182.980 ל"י ושווי הרכישה המתואם ל-299.447 ל"י, לגבי החלק הראשון נתקבל "עודף אינפלציוני" (הסכום שבו עולה שווי הרכישה המתואם על יתרת שווי הרכישה) של 54.434 ל"י והותר שבח ריאלי של 53.279 ל"י, המס על העודף האינפלציוני הוא בשיעור של 10%, דהיינו 5.443 ל"י והמס על השבח הריאלי הסתכם ב-18.648 ל"י, ביחד 24.091 ל"י, ואילו לגבי החלק השני יצא רק "עודף אינפלציוני" בסך 116.467 ל"י ולא זו בלבד שלא נותר שבח ריאלי אלא שהעודף האינפלציוני עלה בהרבה על השבח (48.270 ל"י) המתיחס לחלק זה של הנכס. המס על חלק זה הוא בשיעור של 10%, דהיינו 4.827 ל"י, ובסך הכל, על שני החלקים ביחד מגיע המס, לטענת המנהל, ל-28.918 ל"י.

לא כך סבורים הנישומים המשיבים שלפנינו, שיטתם לא נתקבלה על דעת ועדת הערר המלומדת, אך זו החליטה, ברוב דעות, על שיטה אחרת המספקת את המשיבים, כל מה שנאמר לעיל (והנמצא בחשבונו של המנהל) לגבי שווי הרכישה, יתרת שווי הרכישה, שווי הרכישה המתואם ועודף אינפלציוני של כל חלק מהנכס, הכל לפי מועד רכישתו, הרי זה יפה גם בעיני הועדה, אך זו חיברה את הסכומים והעמידה אותם מול שווי המכירה הכולל, ושוב נדגים את החשבון במספרים. שווי הרכישה המתואם של החלק הראשון (85.471 ל"י) ושווי הרכישה המתואם של החלק השני (299.447 ל"י) מסתכמים ביחד ל-384.198 ל"י; יתרת שווי הרכישה של החלק הראשון (31.037 ל"י) ויתרת שווי הרכישה של החלק השני (182.980 ל"י) מסתכמת ביחד ל-214.017 ל"י, חיסור הסכום הזה מהסך ל-384.198 ל"י נותן לנו את העודף האינפלציוני

בסך 170.901 ל"י, ואם מעמידים סכום זה לעומת סכום השבת מהמכירה בכללותה (370.000 ל"י – 214.017 ל"י) 155.983 ל"י, ברור שכל השבת הזו אינו אלא עודף אינפלציוני (ולא שבת ריאלי) והמס אינו יכול להיות אלא 10% מ-155.983 ל"י, דהיינו 15.598 ל"י. הפרש זה בין מס של 15.598 ל"י ומס של 28.918 ל"י הוא הפרש השנוי במחלוקת בערעור זה.

במחלוקת זו רואה אני את דעת המנהל (המערער על דעת הרוב שבוועדת הערר) מדעת הנישומים המשיבים. אשר לכלל הפרשנות שהוראה המתפרשת לכאן ולכאן דינה להתפרש לטובת הנישום – כחזו מפוקפק במקרה שלפנינו. כיוון שעלולים להיות מקרים שבהם יימצא נישום מקופח, אם נלך בדרך הועדה. אמנם, הדוגמה המשוכשת שצדף המערער לסיכומיו אינה מדגימה מקרה כזה, אך כפי שהוא ציין, המוכרים השותפים עלולים להיות זרים זה לזה, ולא, כמו כאן, קבוצה אחת, נניח, למשל, שבהורשה הראשונה רכשו ראובן ושמעון את מחצית הנכס ובהורשה השנייה רכשו יהודה ולוי את מחציתו השנייה, וכולם ביהוד מוכרים אותו בשלמותו. אם נקבל את שיטת הועדה, יימצאו יהודה ולוי מקופחים לעומת ראובן ושמעון. עיקר הביקורת של רוב הועדה על המנהל היה שבמקום לרשום את העסקה כפי שנעשתה, רשם עסקה אחרת שלא נעשתה; אך נדמה לי שגם ביקורת זו אינה במקומה. המנהל לא פיצל את שווי המכירה וגם את השבת, כיוון שראה את המכירה כמכירת שני חלקים נפרדים של הנכס, אלא כדי לתת נפקות להוראות החוק שאינן דנות במפורש במקרה של מכירת נכס, שלא נרכש ברכישה אחת.

מבחינה אריתמטית שתי השיטות אפשריות הן. אם הגעתי למסקנה ששיטת המנהל עדיפה מזו של הועדה, הרי זה בשני טעמים. טעם אחד הוא שבמקרה שלפנינו אין העודף האינפלציוני היוצא במכירת הנכס כולו מתיחס באופן שווה לשני

חלקיו, זה שנרכש בהורשה הראשונה וזה שנרכש בהורשה השנייה; העודף מתיחס ברובו לחלק האחרון – וזאת על חשבון השבת הריאלי היוצא ממכירת החלק הראשון. אילו היה מדובר כאן בשבת מנכס אחד והפסד מנכס אחר, אפשר היה למצוא בחוק דרך לקזז זה עם זה. אך כאן כל התרעומת של הנישומים אינה אלא שלגבי החלק שנרכש לאחרונה היה להם עודף אינפלציוני – משמע הכנסה הזוכה לשיעור מס מועדף – שלא נוצלה במלואה לעומת כלל ההכנסה; והתשובה היא שלא היתה זו אלא הכנסה תיאורטית בלבד, ואין צידוק למזג אותה עם השבת הריאלי או להקטין על ידה את השבת הריאלי הטמון בעסקה כולה.

הטעם השני הוא שבמקרה דבן אין אמנם נפקות להוראה הרואה את כל השבת כשבת ריאלי אם נמכרה הזכות תוך שנתיים מרכישה. שכן, כאמור לעיל, התמרה זו אינה חלה על מכירת זכות שנרכשה בהורשה. אך נניח שהנכס נרכש ביוני 1973 ומקצתו בינואר 1975 והוא נמכר כולו בדצמבר 1976, והוא נכס שאותה הוראה חלה עליו. כיצד מציעים המשיבים לערוך את החשבון? נדמה לי שבמקרה כזה אין מנוס מחלוקת שווי המכירה בהתאם לחלקי הנכס, כפי שנרכשו, ומנקיטת הדרך שבה הלך המנהל על כרחנו נצטרך לברר, איזה חלק מהנכס נמכר תוך שנתיים מיום רכישתו ואיזה חלק נמכר לאחר תקופה זו, ואם זוהי הדרך היחידה היוצאת ידי חובה עם סעיף 48 (א) כשהמדובר במכירת נכס סתם. נדמה לי שזוהי גם הדרך הנאה למקרה שחל עליו סעיף 48 (ב), כשהמדובר במכירת אחד הנכסים המיוחדים המנויים בהוראת זו וכיוצא בזה במקרה של נכס, שחלה עליו – בחלקו – הוראתו של סעיף 48א (ד).

מטעמים אלה הייתי מקבל את הערעור של המנהל ומחזיר את שומתו על כנה. על המשיבים לשלם למערער הוצאות בסכום כולל של 500 ל"י.

ניתן היום, כ"ה בתשרי תשל"ט (6.10.1978)