

עמ"ש 251/99

בוועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין

שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

בפני כב' השופט (בדימוס) י. בן שלמה - יו"ר וה"ה גולן, נחמיאס - חברים
פסק הדין ניתן ביום 13.3.01

העורר:

1. מנהל עזבון המנוחה הדדה וייסלגס ז"ל

2. יהודה סטרשנוב

(ע"י ב"כ עו"ד ד"ר מ. וינברג)

נגד

המשיב:

מנהל מס שבח מקרקעין מחוז ת"א

(ע"י ב"כ עו"ד א. סמרה)

הנושאים שנדונו בפסק הדין:

פרשנות סעיף 49ב(5)(ב) לחוק מיסוי

מקרקעין ■ היחס בין הוראת סעיף

49ב(5)(ב) לחוקה הקיימת בסעיף

ג49(3) לחוק.

העובדות:

המנוחה, עובר לפטירתה, היתה בעלים של דירת מגורים בשלמות ובחלק של 1/20 בדירה נוספת.

העורר מכר את דירת המגורים והגיש למשיב בקשה החתומה ע"י היוורשים לפטור מתשלום מס שבח מכוח סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.

המשיב דחה את בקשות היוורשים, מאחר שלא התקיים התנאי בסעיף 49ב(5)(ב) לחוק לפיו "לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד".

בית המשפט פסק:

1. הכלל העולה מהספרות המשפטית ומהפסיקה העניפה מורה לנו, כי כאשר המילים בחוק ברורות, אין להזיק לכלי פרשנות.

2. לשון הוראת סעיף 49ב(5) הינה ברורה,

וממנה עולה כי רק קיומם של שלושת התנאים המפורטים בסעיפים קטנים (א) עד (ג) מזכה בפטור ממס. על פני הדברים ברור, כי במקרה דנן לא התקיים התנאי שבסעיף קטן (ב). קרי, שעובר לפטירתה היתה למנוחה דירת מגורים אחת בלבד.

3. בסעיף 49ב(5)(ב) גילה המחוקק את

דעתו לנהוג כלפי היוורש באופן שונה מהמוריש. שכן, המוריש, בהתאם להוראת סעיף 49ב(2), יכול היה בחייו ליהנות מהפטור במכירת דירה מזכה, זכות אשר לא היתה נפגעת מחמת זה שהיה לו, בנוסף לדירת מגורים אחת, חלק מדירה שהינו פחות מ-25%.

4. יש להבחין היטב בין זכויות המוריש, שעוברות בירושה ליורשים כפוף למגבלות החוק, לבין פטורים והנחות ממס המוענקים ע"י רשויות המס משיקולים חברתיים, סוציאליים, כלכליים ואחרים, כדוגמת הקלות הניתנות לרוכש דירת מגורים. ההקלות אינן בגדר זכות העוברת בירושה ואינה נמנית עם נכסי העזבון. מטעם זה, הכלל לפיו היוורש נכנס לנעליו של המוריש אינו ישים לענייננו.

5. אין הוועדה רשאית להתערב על דרך הפרשנות כדי להביא לתוצאה לפיה הן יורש אשר ירש דירה אחת והן יורש אשר ירש דירה ורסיס דירה יהיו זכאים לפטור בהתאם להוראת סעיף 49ב(5) לחוק.

6. הערר נדחה.

במשפט הפרטי. ססייה כוז עשויה למצוא את צידוקה בכוחות המחוקק לתמוס ברשת המס מבחינת התוכן הכלכלי, גם אם מהבחינה הצורנית הן עשויות להתחמק ממנר'.

12. חוק הירושה בא להסדיר את מידת שליטתו של אדם בנכסיו לגבי הזמן שלאחר מותו. החופש לצוות כמוהו כחופש ההתקשרות החוזית, איננו מצוי על אי בודד. נמצא שצוואה כמו כל חוזה יש לפרש על פי התכלית הכלכלית העולה ממנה ומשלא ניתן ליישם את תכלית החוק הפיסקאלי והרצון להשיג תוצאות כלכליות צודקות, אין מטס מססייה מהדן הכללי.

אשר לסוגית יום הרכישה, ב"כ העוררים זנח בסיכומיו מחלוקת זו ועל כן אין מקום להתייחס לטענה.

בענייננו, איננו סבור כי יש לראות בטסח הצוואה חזות הכל. אין להחיל על הוראות הצוואה מיניה וביה וכדבר מובן מאליו את הוראת סעיף 4 לחוק רק מאחר ואלה נכללו בהוראות צוואה. נראה לי, כטענת ב"כ המשיב, כי קבלת פרשנותו של ב"כ העוררים תביא לעקיפת הוראת סעיף 5(ג) לחוק ותשים לאל את מטרת התיקון לחוק שבעקבותיו הוספה ההוראה הנ"ל.

13. בענייננו, כשהמנוחה לא השאירה כספים, פרשנותו של התנאי שבסעיף 4 לצוואה מתיישבת עם גירסת המשיב, לפיה התכוונה המנוחה להוריש לילדיה את הדירה בחלקים שווים. מהתנאים שהציבה המנוחה בסעיף 4 לצוואה ברור כי המנוחה העניקה ליונה אופציה לקנות את חלקיהם של אחיה העוררים 2 עד 7 בכסף מלא. חיזוק למסקנה הנ"ל אנו מוצאים בהוראת סעיף 4(ג) לצוואה לפיו תרשמה הזכויות בדירה על

שמה של יונה רק לאחר ביצוע התשלום. אשר על כן, יש לקרוא ולפרש את המלים "ייתנו לבתי יונה כהן" שברישא לסעיף 4 לצוואה לאור שאר ההוראות שבסעיף 4 הנ"ל מהן עולה כוונת המנוחה להוריש את דירתה לילדיה בחלקים שווים. כוונה זו עולה גם מהוראת סעיף 5 לצוואה.

בנסיבות דן, אין בכוחן של המלים "ייתנו לבתי יונה כהן" כדי להגביל תחולתו של חוק מס שבח או להכשיר את הנסיון לטשטש את הכוונה האמיתית המנוחה כמוסבר לעיל.

לאור התוצאה הנ"ל אין צורך להתייחס לטענה כי לעוררים 2 עד 7 לא היה רצון חופשי מה גם שטענת מכירה כפויה הועלתה לראשונה בסיכומים.

14. לאור האמור לעיל, אני סבור כי יש לדחות את הערר ולחייב את העוררים ביחד לשלם למשיב הוצאות בסך 5,000 ש"ח. הפקדון אשר הופקד ע"י העוררים להעביר למשיב ע"י ההוצאות.

(-) יו"ר

א. מונד, ר"ח - חבר: אני מסכים.

(-) חבר

ס. גרינברג, ר"ח - חבר: אני מסכים.

(-) חבר

לאור האמור לעיל, הוחלט כאמור בפסק דינו של כב' השופט בדימוס י. בן שלמה.

ניתן היום, ח' באייר תשס"א, (1 במאי 2001), בהעדר הצדדים.

(-) יו"ר (-) חבר (-) חבר

פסק דין

3. טענות ב"כ העורר

מבוא

1. לפנינו ערר על החלטת המשיב הדוחה בקשת יורשי המנוחה הדרה ויסגלס (להלן - המנוחה) להענקת פטור ממס שבח בגין מכירת דירה אותה ירשו מהמנוחה.

העובדות

2. העובדות הצריכות לענייננו אינן שנויות במחלוקת והן אלה:

2.1. על פי הסכם מיום 27.8.98 מכר העורר, מנהל עזבונה של המנוחה הדרה ויסגלס, דירה הידועה כחלקה 365/5 בגוש 6214 (להלן - "הדירה"), לזיאן גוטוביץ תמורת הסך \$195,000. בעת פטירתה של המנוחה היה לה, בנוסף לדירה תאמורה, חלק (1/20) בדירת מגורים אחרת.

2.2. לטופס המשי"ח אשר נשלח למשיב צורפו, בין היתר, בקשות לפטור ממס שבח חתומות ע"י יורשי המנוחה זאב גביש ונעמי קרן ויסגלס (להלן - "היורשים"). היורשים סמכו את בקשתם על סעיף 5ב49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - "החוק").

2.3. המשיב דחה את בקשות היורשים בציינו, כי בנסיבות המקרה דנו, לא נתמלאו כל תנאי הפטור שבסעיף 5ב49 אשר קיומם במצטבר הינו תנאי מוקדם להענקת הפטור.

המשיב חבחיר, כי בשל העובדה כי בנוסף לדירה התאמורה היה למנוחה חלק בדירת מגורים נוספת, לא התקיים במנוחה תנאי סעיף קטן (ב) לסעיף 5ב49 (הנ"ל, המורה כי:

"לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד". (החדגשה שלי - י.ב.).

טענות הצדדים

אקדים לומר, כי אין בדעתי לחזור על טענות הצדדים אחת לאחת ואסתפק בעיקר.

3.1. על פי פרשנות נכונה של סעיף 5ב49 לחוק זכאים היורשים לפטור וכי צריך לייחס לתיבה "דירת מגורים אחת" שבסעיף 5ב49 לחוק, משמעות זהה לתיבה "דירת מגורים יחידה" שבסעיפים 5ב49 (2) ו-5ב49 לחוק.

3.2. מניעת הפטור מהיורשים וחיובם במס שבח עומד בניגוד לעקרונות שבבסיס דיני הירושה לפיהם, עזבונו של אדם עובר ליורשיו עם מותו (סעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965 - להלן חוק הירושה), והעיקרון לפיו יורשי המוריש עומדים בנעליו. העיקרון האמור אומץ בסעיף 4 לחוק הקובע:

"הורשה אינה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה".

חיזוק לטענה הנ"ל מצא ב"כ העורר בסעיפים 26א(2), 37(1) ו-38 העוסקים בשווי הרכישה.

3.3. אילו המנוחה מכרה בחייה את הדירה נושא הדיון, הייתה פטורה מתשלום מס שבח, בהתאם לסעיף 5ב49 (1) ו-5ב49 (3) לחוק וכי חיוב היורשים במס שבח בגין מכירת הדירה, עומד בניגוד לכלל לפיו הם נכנסים כיוורשים בנעלי המוריש.

3.4. פרשנותו של המשיב לסעיף 5ב49 יוצרת אפליה בין יורשי דירה אחת ויורשי דירה וחלק מדירה. בעוד שהראשונים זוכים בפטור ממס בגין דירה שלמה האחרונים לעומתם, לא זוכים במאומה. לטענתו, פרשנות זו אינה מתיישבת עם כוונת המחוקק להעניק ליורש פטור בגין דירה אחת.

3.5. בתשובה לסיכומי ב"כ המשיב טען ב"כ העורר בין היתר, כי יש לקרוא את סעיף 5ב49 לחוק, לאור יתר סעיפי החוק, תכלית החקיקה, חבנת המונח "ירושה" באספקט המיסויי ובפרט לאור סעיפי הפטור לדירת מגורים מזכה.

4. טענת ב"כ המשיב

הגביל תחולתם של הסעיפים הנ"ל ונמנע מלהחילם על הפטור דגן.

4.5 אשר לטענת ב"כ העורר, לפיה נכנס היורש לנעליו של המוריש ויורש, גם זכויות פטור שהיו למוריש בחייו וזאת תוך הפניה לסעיפים 4, 26(א) ו-137(ז) לחוק, טען ב"כ המשיב, כי ב"כ העורר נקלע לכלל טעות וכי הוראות החוק עליהן הצביע נועדו למניעת כל אפשרות של התחמקות ממס ולא לצורך הענקת פטור במסגרת הליך הירושה. ככל שעסקין בהליך הירושה קובע החוק כי יום הרכישה של הנכס כמו גם שווי הרכישה של המוריש יועברו ליורש, אלא שהוראות אלו נחקקו להבטחת עקרון רציפות המס ותשלום מלוא המס, ואין ללמוד מהן אנלוגיה לעניין הפטור. העובדה שהחוק קבע פטור נפרד למכירת דירה שנתקבלה בירושה אין פירושה שמדובר באותו פטור לו היה זכאי המוריש. נהפוך הוא - העובדה שהחוק קובע פטור נפרד, הכרוך בתנאים נוספים, מלמדת דווקא על כך שלא ניתן לעשות הקבלה בין הפטורים ואין מקום לטענה כאילו מקום בו היה המוריש זכאי לפטור, יזכה גם יורשו בפטור ממס.

4.6 לסיום טען, כי העובדה שבדיעבד התברר כי אלמלא החזיקה המנוחה תבות המס של היורשים, אין בה כדי לשנות מן התוצאה או להוות נימוק לסטיה והתעלמות מלשונן הברורה של החוק.

דין

5. לאחר שקילת טענותיהם של באי כוח בעלי הדין לאור הנסיבות העובדתיות ולשון החוק, נראה לי כי הדין עם המשיב.

אכן, הכלל העולה מחספרות המשפטית והפסיקה הענפה מורה לנו, כאשר המילים בחוק ברורות, אין להזקק לכללי פרשנות. כללי הפרשנות מופעלים באותם המקרים שלשון החוק משתמעת לשתי פנים. גם אז יש להיצמד למתחם האפשרויות של לשון החוק ולבחור באפשרות שתגשים את מטרת החוק.

בעניין חצור הנ"ל בעמ' 74 נאמר:

4.1 מנגד סבור ב"כ המשיבה, כי יש לדחות את הערר מטעמיו של המשיב. והוסיף, כי לפרשנותו של ב"כ העורר אין אחיזה או עיגון בחוק והיא מובילה הלכה למעשה להפיכתו של סעיף קטן (ב) לסעיף 49(ב5) לאות מתה.

4.2 פרשנותו הנכונה של סעיף 49(ב5) לאור לשון המפורשת של החוק, מעלה את המסקנה כי היורשים אינם זכאים לפטור.

ב"כ המשיב שם את הדגש על הצורך בקיומם, במצטבר, של שלושת התנאים שבסעיף 49(ב5) לחוק, דבר הנלמד מהתיבה "כל אלה" שבסעיף הנ"ל, ולאור העובדה שהמנוחה, עובר לפטירתה, הייתה בעלת חלק מזכויות הבעלות בדירה נוספת, לא נתקיים בה התנאי שבסעיף קטן (ב) לסעיף 49(ב5) הנ"ל - שהמוריש היה בעליה של דירת מגורים "אחת בלבד".

4.3 ב"כ המשיב טען, כי אין הפרשן רשאי להתעלם מלשון הכתוב. הפרשנות מועלת במתחם הלשוני של הנורמה וכאשר לשון הנורמה ברורה ואינה עמומה אין להזקק לכללי פרשנות ואין לקרוא בחוק מה שאין בו. לעניין זה הפנה אותנו לספרו של פרופ' א. ברק, פרשנות במשפט, הוצאת נבו, ירושלים תשנ"ג-1993, לפסיקתו של בית המשפט העליון בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74 (להלן - עניין חצור), ופסק דינו של כב' השופט הומינר ז"ל בעמ"ש 15/92 בעניין שסינברג נ' מנהל מס שבח, מיסים 6/ עמ' ה-241 (להלן - עניין שסינברג).

4.4 ב"כ המשיב דחה את נסיונו של ב"כ העורר להרחיב את משמעותו של סעיף 49(ב5), בין היתר, הניסיון לאמץ לתוכו הוראות מקלות שקבע המחוקק לעניין פטור במכירת דירת יחיד בסעיף 49(ב2) תוך התעלמות מהוראות החוק. והוסיף, כי מקריאת הסעיף עולה בבירור כי המחוקק התייחס בסעיפים 49(ב2), 49 ו-49(ב2) לדירת היחידה של המוכר וכי המחוקק

"... אין לך משמעות נכונה של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון... מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה... על הפרשן לחשוף, מבין רשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק (ד"נ 40/80 פקיד השומה רמלה נ' משחטות עוף ירושלים, מיסים יב/2-ה-1999)".

הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד, אך נהג על דרך הצימצום וסייג את הכלל בסייגים שהטיל בסעיף 5. כמו גם בסעיף 26(א)(1) לעניין שווי הרכישה וסעיף 37(1)(ז) לעניין קביעת יום הרכישה. הוראות הסעיפים הנ"ל נועדו לשמור על עקרון רציפות המס ומניעת התחמקות ממס. לעניין זה, ראוי להביא מספרו של פרופ' נמדר "מס שבח מקרקעין - בסיס המס", חושן למשפט 1998, בעמ' 311 בהתייחסו להעברה בדרך הורשה מוסיף בהערת שוליים 81:

"התוצאה המיסויית במקרה והיורש מוכר את הזכות שקיבל בירושה, תהיה, לכן, שהיורש יחויב במס בדומה לחיוב שהיה מוטל על המוריש אילו המוריש היה מבצע את המכירה הנוכחית. כלומר, במכירה כזו, שווי הרכישה ויום הרכישה של הזכות יהיו שווי הרכישה ויום הרכישה של המוריש..."

6. לאור הלשון הברורה של סעיף 49ב(5) לחוק והתנאי המפורש שבו, כי רק קיומם של שלושת התנאים המפורטים בסעיפים קטנים (א) עד (ג), מזכה בפטור ממס. על פני הדברים ברור, כי במקרה דנן לא התקיים התנאי שבסעיף קטן (ב). קרי, שעובר לפטירתה היה למנוחה דירת מגורים אחת בלבד.

8. אשר לטענה, כי פרשנותו של המשיב גורמת להפליה בין יורש שירש דירת מגורים אחת בלבד הנהנה מהפטור בעוד שחברו אשר ירש דירת מגורים ורסיס מדירת מגורים יוצא וידו על ראשו, לא נראה לי כי עניין זה נמצא במתחם שהוועדה מופקדת עליו, להתערב על דרך הפרשנות כדי להביא לתוצאה רצויה יותר.

בהתייחסו לפטור אשר ניתן ליורשים בסעיף 49ב(5)(ב), הציב המחוקק גבולות ברורים ודיבר בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים, תוך שימת הדגש על סוג והיקף הרכוש שהיה למוריש ערב פטירתו - "דירת מגורים אחת בלבד". בכך גילה המחוקק את דעתו לנהוג כלפי היורש באורח שונה מהמוריש. כעולה מסעיף 49ב(2), המוריש יכול היה, בחייו, ליהנות מהפטור במכירת דירה מזכה, אם עמד בתנאים המפורטים בסעיף הנ"ל, וזכותו לפטור לא הייתה נפגעת מחמת זה שהיה לו, בנוסף לדירת מגורים אחת, חלק מדירה שהינה פחות מ-25% בעוד שעובדה אחרונה זו הינה בעוכריו של היורש כעולה מסעיף 49ב(5)(ב) לחוק.

9. לאור האמור לעיל, אני ממליץ בפני חברי לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך 7,000 ש"ח, ריבית והצמדה כחוק מהיום. הערבות הבנקאית שהופקדה בתיק תועבר לידי המשיב ע"ת ההוצאות.

7. זאת ועוד, יש להבחין היטב בין זכויות המוריש שעוברות בירושה ליורשים כפוף למגבלות החוק, לבין פטורים והנחות ממס המוענקות ע"י רשויות המס משיקולים חברתיים, סוציאליים, כלכליים ואחרים, כגון, הקלות הניתנות לרוכש דירת מגורים. ההקלות מעצם טיבן, הינן הנחות שעושה הרשות לפי קריטריונים קבועים, והן אינן בגדר "זכות" העוברת בירושה ואינה נמנית עם נכסי העיזבון ומטעם זה, הכלל לפיו היורש נכנס לנעליו של המוריש אינו ישים לעניינו.

(-) שופט

אמנון גולן, ע"ד: אני מסכים. (-) חבר

יוסף נחמיאס, רו"ח: אני מסכים. (-) חבר

לאור האמור לעיל, הוחלט כאמור בחוות דעתו של כב' השופט (בדימוס) י. בן שלמה.

ניתן היום בהעדר הצדדים היום י"ח באדר תשס"א (13.3.01).

(-) יו"ד (-) חבר (-) חבר

המחוקק אכן התייחס לנכסי ירושה והכיר ב"ירושה" של יורש. כך, נקבע בסעיף 4 לחוק, כי