



## בית המשפט המחוזי בירושלים

05 אוגוסט 2012

ו"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ו"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני כב' השופט בדימוס משה רביד  
משה יצחקי, שמאי מקרקעין  
ד"ר ליאור דוידאי, עו"ד

העוררים אלנה רינה שיף (ו"ע 34462-03-12)  
אברהם בן שמעון (ו"ע 470-03-12)

נגד המשיב מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

### פסק דין

השופט בדימוס משה רביד  
מבוא

1. בפנינו שני עררים שאוחדו בהחלטה מיום 21.3.2012, באשר שניהם דנים בשאלות עובדתיות ומשפטיות זהות.

#### רקע עובדתי

2. העורר והעוררת, אב ובתו, שכל אחד מהם היה בעל מניות יחיד בחברה זרה. האב בחברת בנדה פרופרטיז בע"מ (להלן – "חברת בנדה" או "החברה"), והעוררת בחברת ולס פרופרטיז בע"מ (להלן – "חברת ולס" או גם "החברה"). שתי החברות נוסדו ונרשמו ביום 6.2.1990 בפנמה. מספר חודשים לאחר מכן, ביום 27.9.1990, רכשו העורר והעוררת, כל אחד בנפרד דירת מגורים, הידועות בהתאמה כדירות מס' 10 ו-9 ברחוב אליהו שמאע 15 בשכונת ממילא בירושלים, גוש 30280, חלקה 12. את הרכישה של הדירות עשו באמצעות החברות, העורר באמצעות חברת בנדה והעוררת באמצעות חברת ולס. העורר שילם תמורת הדירה סך של 2,624,732 ₪, והעוררת שילמה סך של 1,252,713 ₪. שתי הרכישות דווחו למשיב, וטופלו בהתאמה במסגרת שומות מס' 90109604 ו-90109588. מסי הרכישה ששולמו ביום 16.11.1990, היו בהתאמה 113,901 ₪ ו-52,161 ₪. הרכישה של הדירות באמצעות החברות נעשתה בהתאם ליעוץ פיננסי שקיבלו



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

העוררים. מימון העסקאות נעשה ברובו מהונו העצמי של כל אחד מהעוררים, ומקצתו על ידי אשראי בנקאי (בנק דיסקונט לישראל בע"מ). החברות הוקמו כאיגודי מקרקעין לצורך רכישת הדירות, ולא היו להן מאז היווסדן ועד לפירוקן כל פעילות אחרת, או נכסים נוספים זולת הדירות, והן נרשמו בספרי החברות כרכוש קבוע ולא כמלאי עסקי. שתי הדירות חוברו ליחידה פונקציונאלית אחת, רוהטו באופן מלא, ושימשו למגורי העורר ורעייתו. ביום 2.9.11 פורקו שתי החברות, והזכויות בדירות הועברו במלואן לכל אחד מהעוררים בהתאמה, בהיותם כאמור בעלי המניות היחידים בה. הפירוקים של החברות דווחו למשיב, וטופלו בהתאמה במסגרת שומות מס' 11135315 ו-11135307.

#### השומות

3. המשיב העניק לחברות, שהיו איגודי מקרקעין, פטור ממס שבח מכוח סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – החוק), אשר קובע:

(א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה - האיגוד המתפרק) וכן הקניית 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;

...

(5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה ממלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי הענין..."

לעומת זאת, המשיב חייב את העוררים בתשלום מס רכישה: את העורר בסך 1,049,654 ₪ [הנתון חסר בכתב הערר – מ' ר'], לפי שווי דירה של 22,320,000 ₪, ואת העוררת בסך 325,000 ₪, לפי שווי דירה של 7,400,000 ₪. השווי של כל אחת מהדירות נקבע לפי התמורה בה נמכרה כל אחת מהדירות לצד שלישי.

ביום 14.12.2011, שילמו העורר והעוררת – תחת מחאה – מסי רכישה בסך של 1,049,654 ₪ ו-326,531 ₪, בהתאמה.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

#### ההשגות

4. ביום 29.12.2011 הגישו העוררים השגה על עצם חיובם במס רכישה (נספח ב). [לכתבי הערר צורפה רק ההשגה של העוררת. להלן אצא מהנחה שגם העורר הגיש השגה, שמשום מה לא צורף לעררו. גם המשיב יצא מהנחה שההשגה בעניינו הוגשה]. בהשגה טענו העוררים, כי לאור הנתונים שפורטו לעיל מדובר בחברות בית (חברות משפחתיות), ומשכך יש לראות את הדירות כנכסים שהתקבלו בידי העוררים מיום הקניה. הדירות נרשמו על שם החברות מטעמי נוחות גרידא. גם הכספים למימון רכישת כל אחת מהדירות באה ממקורותיהם הכספיים של העוררים. גם מס הרכישה במועד רכישת הדירות שולם מכספי העוררים. לכן, אין לגבות מהם מס רכישה בשנית בגין רכישת אותן דירות. כפל המס סותר את הוראת סעיף 55 לחוק, הקובעת כי "מכירת זכות במקרקעין או עשיית פעולה באיגוד תהיה פטורה ממס אם בעד מכירת אותה זכות לאותו קונה או בעד עשיית אותה פעולה שולם בעבר מס". מאחר שקיימת זהות בין כלכלית ומעשית בין העוררים לבין החברות יש לפרש את הפירוק שנעשה מכוח סעיף 71 לחוק כהעברת כל מניות החברה לבעליה היחידים, שהם העוררים.

לטענת ב"כ העוררים, עו"ד אריאל אזולאי, יש להבחין בין ההפרדה הקיימת במישור המשפטי בין החברות לעוררים, בעלי מניותיהן של כל אחת מהחברות, לבין הפעולה במישור הכלכלי שהוא המישור המאפיין והמכריע בדיני המס (ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' צינדורף, פ"ד נט(1) 711 (2004). במישור הכלכלי היה אירוע מס אחד בגינו שולם המס ואין הצדקה כלכלית לגבותו פעמיים.

לכל חברה הייתה אמנם זכות בעלת תוקף משפטי, אולם לא היתה לה זכות בעלת משקל כלכלי, שהוא הוא המאפיין המכריע בדיני המס. אי לכך, בפועל, לא נרכשה על ידי העוררים זכות חדשה או נכס חדש, אלא התקיים אירוע מס אחד בלבד אצל כל אחד ואחת מהם, שבגיניו המס כבר שולם, ואין כל הצדקה כלכלית לחייבם במס פעם נוספת עבור אותו נכס בדיוק, כפי שחויבו. העוררים הפנו את תשומת הלב גם לסעיף 59 לחוק, תוך שילובו עם תקנות מס שבח מקרקעין (פטור ממס בהעברת מניות מחברת חוץ לבעלי מניותיה), תש"ם-1980. הוראות אלה, יש להחיל, לטענתם, על המקרים הנוכחיים: מאחר שקיימת זהות כלכלית ומעשית בין העוררים לחברות, שהן חברות חוץ, יש לפרש את הפירוק שנעשה מכוח סעיף 71 לחוק כהעברת כל מניות כל החברה לידי בעלי מניותיה היחידים.

סיכומו של דבר המדובר במקרה מובהק של כפל מס, והתנהלות כזו של רשויות המס כלפי האזרחים הנישומים אינה הוגנת. לכן יש להעניק לעוררים פטור ממס הרכישה.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

### ההחלטות בהשגות

5. ביום 12.2.2012 [בערר נכתב בטעות 5.12.11] דחה המשיב את ההשגה של העוררת, לאחר שקיים דיון עם בא כוחה. ההחלטה התייחסה בחלקה הראשון לתחולת תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן – "תקנות מיסוי מקרקעין" על המקרה, ובחלקה השני לטענת כפל המס. המשיב קבע כי התקנה מדברת בלשון ברורה כי הפטור חל רק על איגודי מקרקעין שהזכות במקרקעין הייתה בבעלותם כבר ביום פרסום תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ג-1983. הכוונה ליום 27.7.1983. במקרה דנן הזכויות במקרקעין הוקנו לחברות לאחר מועד זה. מטרת ההוראה של התקנה הייתה לעודד את פירוקם של איגודי מקרקעין ישנים, והעברת המקרקעין לבעלי הזכויות לפי חלקם היחסי באיגוד. לכן, הפטור לא יחול על מקרקעין שנרכשו על ידי איגוד מקרקעין המתפרק ביום 28.7.1983 או לאחריו. משהותקנה תקנה מפורשת המעניקה בתנאים מסוימים פטור ממס רכישה במקרה בו קיים פטור לפי סעיף 71, כל מקרה שלא עומד בתנאים הקבועים בתקנה לא יוכל ליהנות מאותו פטור המוענק בה. מכל מקום, סעיף 71 לחוק מעניק פטור אך ממס שבח ולא ממס רכישה. יתרה מזו, כידוע סעיף 71 לחוק אינו מעניק פטור ממס שבח אלא דחיית תשלום מס שבח בלבד. סעיף 9(ה) לחוק, קובע כי "דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס". לכן, כל מקום בו ניתן פטור ממס שבח, אין פטור אוטומטי ממס רכישה ויש צורך בהוראת פטור מפורשת. על החלטת המשיב הגישו העוררים את העררים המונחים בפנינו.

### טענות העוררים

6. בערר חזרו העוררים על טענתם כי לא היה מקום לחייבם במס רכישה, שכן לא התקיים אירוע מס אמיתי. המכירות היו פורמאליות גרידא, ואינן מכירות אמיתיות מבחינת התוכן הכלכלי שלהן, ולרישום הדירות על שם החברות אין כל נפקות כלכלית או קניינית. העוררים לא רכשו זכות חדשה שלא הייתה בידיהם קודם לכן, שכן הם אלה שמימנו מכספם את קניית הדירות ואף שילמו מכספם את מס הרכישה בשעתו. העורר ואשתו, הורי העוררת, התגוררו בדירות ברציפות מאז הרכישה המקורית. פרשנות אחרת של העברת הזכויות מאיגוד המקרקעין לעוררים תהיה לא נכונה כלכלית ולא הוגנת.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

7. תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין אמנם פוטרת מחיוב במס רכישה כשהמכירה פטורה ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק את אותם מקרים בהם הזכות במקרקעין הייתה בבעלות האיגוד לפני יום פרסום תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ג-1983, אולם לשיטת העוררים יש בכל זאת לפטור מחיוב במס רכישה גם אירועים מאוחרים יותר של מכירת זכויות במקרקעין הפטורים ממס שבח מכוח סעיף 71 לחוק, וזאת מהטעם שאותו ההיגיון העומד מאחורי מתן הפטור מתשלום מס שבח במקרים דוגמת אלה הנוכחיים, בהם הבעלים המהותיים לא השתנו ורק הבעלים הפורמאליים של הזכויות השתנו, הוא אותו היגיון המצדיק את הפטור ממס רכישה. משתקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין אינה עולה בקנה אחד עם דיני המס, יש לקבוע כי היא אינה חוקתית.
8. העוררים מפנים לסעיפי חוק נוספים – סעיפים 64 ו-64א(ב)(11)(א) לפקודת מס הכנסה; ותקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, המתייחסת לסעיף 69 לחוק – ומבקשים ללמוד גם מחוקי מס נוספים אלה על רציונאל הקיים בחקיקה, לפיו ניתן להסיר את המעטה הפורמאלי מעל צורת העברת הנכסים, ולהתייחס לפעילות העסקית באור כלכלי מהותי. מאותם מקורות נוספים ניתן לגזור, לשיטתם, את הצורך בביטול תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין.
9. העוררים מפנים גם לסעיף 62 לחוק הפוטר העברה לקרובים או העברה מאיגוד מיחיד לקרובו או העברה ללא תמורה לבן זוג. מדובר בדחייה של תשלום מס שבח, שכן שווי הרכישה, במועד המכירה על ידי מקבל הזכות, יהיה המועד בו נרכש הנכס על ידי המעביר, כאילו הוא המוכר.
10. לחילופין, אפילו היה מקום לחייב את העוררים במס רכישה הרי ששווי הרכישה לפיו היו צריכים להיות מחויבים הנו, לפי סעיף 31 לחוק הקובע שהשווי ממנו צריך להיגזר מס הרכישה הוא השווי ביום הקניה של איגוד המקרקעין, הווה אומר: שווי הזכויות במקרקעין בעת רכישתן ביום 27.9.90 על ידי כל אחת מהחברות (בהיותן איגודי מקרקעין). שווי הזכויות של העוררים שמהן נגזר תשלום מס רכישה, היה של העורר סך 2,624,732 ₪ במקום סך 22,320,000 ₪, ואצל העוררת השווי של הזכות בעת רכישתה ואשר ממנה נגזר תשלום מס רכישה היה 1,252,713 ₪ במקום 7,400,000 ₪. טענה זו לא נטענה ברחל בתך הקטנה, אך ניתן להסיק זאת מהאמור בסעיפים 17-19 לכתב הערר. טענה זו לא הועלתה בהשגה לפני המשיב.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

11. לאור האמור, מבקשים העוררים לפטור אותם מתשלומי מס הרכישה, ולהורות לו על השבתו בתוספת הצמדה וריבית. לחילופין מבקשים העוררים לחייבם לפי שווי הדירות ביום הרכישה המקורי ולשלם את מס הרכישה בהתאם.

#### התשובה של המשיב

12. דרך המלך לתשלום מס רכישה או פטור מתשלומו הוא כאמור בסעיף 9(ה) לחוק:  
**"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס".**

מלשון הסעיף עולה, כי הפטורים ממס שבח המצויים בפרק השישי לחוק אינם חלים על מס רכישה. הסמכות למתן פטורים ממס רכישה - בניגוד למס שבח, שהוראות הפטור מצויות בסעיפי החוק - היא בידי שר האוצר (סעיף 9(ד) לחוק; ראו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974; תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), תשס"ו-2005).

כאשר מתרחשים אירועי מס המתוארים בפרק השישי, הם יהיו חבים במס רכישה, אך לא במס שבח. לכן פטר המשיב את החברות מתשלום מס שבח אך חייב את העוררים בתשלום מס רכישה.

חלק מהפטורים בפרק השישי, כולל סעיף 71 לחוק, אינם מקנים, לאור האמור בסעיף 9(ה) לחוק פטור אוטומטי ממס רכישה (ראו תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין). הפטור בסעיף 71 לחוק רק דוחה את תשלום מס שבח למועד מכירת המקרקעין בעתיד. בעל המניות ישא בתשלום מס שבח שנצבר ממועד רכישת הנכס בידי איגוד המקרקעין ועד למכירתו בידי בעל המניות לצד שלישי.

13. בהתאם לסמכותו של שר האוצר בסעיף 9(ד) לחוק הותקנה תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין בתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ג-1983, אשר בנוסח ששולב בתקנות מיסוי מקרקעין נאמר:

**"מכירת זכות במקרקעין מאיגוד ליחיד, אם הזכות היתה בבעלותו ביום הפרסום ברשומות של תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ג-1983, והמכירה פטורה ממס על פי סעיף 71 לחוק - פטורה ממס רכישה".**



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

יום הפרסום של התקנה היה 27.7.1983. באותו יום שתי החברות לא היו קיימות ולכן הפטור ממס רכישה אינו חל עליהן.

14. יש לדחות גם את הטענה המסתמכת על סעיף 31 לחוק לפיה מס הרכישה צריך להיות נגזר משווי הרכישה המקורי ולא משווי המכירה של הנכס שנמכר לצד שלישי. כך נאמר בסעיף 31 לחוק:

"(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 הוראות 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 זה אינו דן במס רכישה, אלא במס שבח. על המקרים דנן חלים הוראות סעיפים 9 ו-17 לחוק:

סעיף 9(א) מסמיך את שר האוצר באישור וועדת הכספים לקבוע את שיעור המס:  
" (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה במקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."

בסעיף 17 לחוק נאמר:

"(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.  
(ב) ...  
(ג) שווי המכירה במכירה של זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שסעיף 5 דן בהן, ואיננה הפקעה - הוא התמורה שנתקבלה במכירת הזכות."



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בענייננו המדובר בפירוק של איגודי מקרקעין. הפירוק הוא אירוע מס במסגרתו עוברת הזכות במקרקעין מהחברה לבעליה. למוכרים, איגודי המקרקעין, ישויות נפרדות מיחידה. פירוק איגוד מקרקעין והעברת המקרקעין אל בעלי המניות הוא עסקה במקרקעין שמועדה מועד פרוק החברות. החברות פורקו ביום 2.9.2011 ואז הועברו הנכסים לעוררים. לכן במועד זה חבים העוררים במס רכישה לפי השווי של הדירות ביום זה. לפי סעיפים 9 ו-17 לחוק המס נגזר משווי המכירה ביום פירוק החברות. שווי מכירה של העורר היה 22,320,000 ₪, ושל העוררת שווי הרכישה עמד על 7,400,000 ₪. העוררים לא חלקו על שווי המכירה לא בשלב ההשגה ולא בפני הוועדה.

15. פסק דין ר"ע (ת"א) 1249/09 **מנדל נ' מנהל מיסוי מקרקעין**, לא פורסם (20.6.2011) (להלן – **"פסק דין מנדל"**), שעליו מסתמכים העוררים תומך רק בחלק מטענותיהם. על פסק הדין הוגש ערעור (ע"א 5768/11), התלוי ועומד בבית המשפט העליון. בפסק דין **מנדל** קבעה ועדת הערר כי החיוב במס רכישה בגין פירוק איגוד מקרקעין נגזר משווי הרכישה המקורי ולא מהשווי ביום המכירה, ביום הפירוק של האיגוד זאת בניגוד לאמור בסעיף 17 לחוק. יחד עם זאת קבעה הוועדה כי איגוד המקרקעין חייב במס רכישה כי התאגד לאחר היום הקובע.

16. הדוגמאות שמביאים העוררים בערר מתייחסות לפטור ממס שבח כמו העברה מנאמן לנהנה או העברה מיחיד לקרובו. דא עקא, פטורים אלה חלים רק במס שבח. אין מדובר בפטור מוחלט מתשלום מס שבח, אלא דחייה בתשלום עד לאירוע מכירה מאוחר יותר. לעומת זאת, כאן עסקינן במס רכישה שאין לגביו פטור, כאמור.

## דין

### יש לשום עסקה כפי שנעשתה בפועל

17. המס המוטל על עסקה יהיה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה כפי נעשתה בפועל ולא כמו שהצדדים היו רוצים לערכה בדעבד. עמדה על כך השופטת חיות בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, לא פורסם (16.8.2006):

**"כלל ידוע ומקובל הוא בדיני המס כי יש לשום את העסקה על פי האופן שבו נערכה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורטית לעריכתה, ככל**





בית המשפט המחוזי בירושלים

05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

שהצדדים לא בחרו לממשה (ראו: ע"א 521/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966); ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס, לא פורסם בפסקה 4 (1987))."

כך השופט ויתקון בע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121, 125 (1978):

"על עסקה זו חל הכלל שקבענו וחזרנו וקבענו בשורה ארוכה של פסקי-דין (למשל, ע"א 521/65 ון-הרטן נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966), כי 'לא מה שהנישום יכול היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס'".

בפסק דין נוסף, ע"א 175/59 כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעים, פ"ד יג 1381, 1384 (1959), ציטט השופט ויתקון מפסק הדין האנגלי *Henriksen (H. M. inspector of taxes) V. Grafton Hotel Ltd*, (1942) 1 All E. R. 678, 682:

"לעתים קרובות קורה הדבר בענייני מס הכנסה, שמבחינה עסקית ניתן להשיג אותה תוצאה על-ידי שתי עסקאות משפטיות שונות שאחת גוררת חיוב במס והשניה לא. אך אין בכך להצדיק את הטענה, שמשלם מס שהלך בדרך המחייבת אותו במס יש לראותו כאילו הלך בדרך שאינה גוררת חיוב במס – ולהיפך".

ראו גם אהרן נמדר מס שבח מקרקעין, בסיס המס, סעיף 120, מהדורה שביעית, (תשע"ב-2012). במקרים שלפנינו, העוררים בחרו לקנות את הדירות באמצעות חברות ולא במישרין על שמם, ולכך יש תוצאות בתחום המיסוי, שכן המשיב רשאי לבחון את העסקה על פי המתווה שבו בחרו הצדדים.

פרשנות דיני המיסים לפי עקרונות המשפט הפרטי והסטייה ממנו במקרים המתאימים 18. בתי המשפט חותרים לבחינה כלכלית של העסקה ונתנו פרשנות רחבה לתיבה "זכות במקרקעין", שבסעיף 1 לחוק: בע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701 (1980) אומר הנשיא לנדוי את הדברים הבאים:

"חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין".

(ראו גם ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, לא פורסם (6.12.2012)).

כפי שאומר נמדר בספרו מיסוי מקרקעין, בסיס המס, שם סעיף 110,

"לעקרון האומר כי יש לפרש את דיני המיסים באותה צורה שמפרשים דברי חקיקה אחרים, וכי יש לאמץ את כללי המשפט הפרטי לתוך דיני המס, נקבעו, כבר מראשיתו, גבולות מוגדרים. דהיינו, כל עוד אין בכללי המשפט הפרטי כדי לסתור את התכלית החקיקתית של דיני המיסים כי אז יש לאמץ אותם לתוך דיני המיסים. ואכן, דיני המיסים עשויים לטמון בחובם מטרות פיסקאליות המחייבות את אימוצו של פירוש שונה למונח או לכלל שנתקבל במשפט הפרטי. סטייה זו עשויה למצוא את צידוקה בכוונת המחוקק לתפוס ברשת המס עיסקאות הנכנסות בגדר החוק מבחינת התוכן הכלכלי, גם אם מהבחינה הצורנית הן עשויות להתחמק ממנו.

במקרים רבים נמצא כי חוק מיסוי מקרקעין סוטה מהמסגרות הפורמליות של דיני הקניין, והוא ממסה עסקאות מקרקעין בהתאם לתוכן הכלכלי... סטייה... נעשתה לגבי פירוש ההגדרה 'זכות במקרקעין' שבסעיף 1 לחוק, כך שהיא כללה גם זכויות אובליגטוריות כגון אופציה וזכות להורות למרות שההגדרה עשויה לא לכלול בתוכה זכויות קניניות מסוימות".

במילים אחרות, הסטייה ממונח או מכלל של המשפט הפרטי נלמדת מכוונת המחוקק, לפי הפרשנות התכליתית, או כאשר קיימת הוראת חוק מפורשת, הסוטה מכללי המשפט הפרטי כדי ללכוד ברשת המס עסקה פלונית (ראו להלן, סעיף 21, דיון בסעיף 7 לחוק, העוסק בהרמת מסך במקרה של מכירה באיגוד מקרקעין). כך, גם כאשר המחוקק ראה לנכון להעניק פטור ממס לעסקה פלונית או לרווחים שהוא סבור שיש להקטין בגינם את החבות במס או לפטור מחבות במס, תוך סטייה מעקרונות המשפט הפרטי, כפי שנראה להלן (סעיפים 21-25).

על הפרשנות של חוקי המס עמד השופט ברק (כתארו אז) בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985):

אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מנקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי. כבר ציין השופט קרדוזו (cardozo), כי 'פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני' (ראה (burnet v. Guggenheim 280 U.S 286, 288 (1933)).

ובהמשך, בעמ' 77 נאמר:

"על תכליתה של חקיקת המס ילמד השופט מכל מקור אמין. כך, למשל, בחוק מס, כמו גם בכל חוק אחר, יש חשיבות רבה לשאלה, מה הייתה התקלה שביקש המחוקק לרפא ומה הרקע לחקיקתו של חוק המס ... לחקיקת מסים רקע כלכלי, ורקע זה יש לדעת, ואותו ניתן ללמוד מכל מקור אמין".

19. המחוקק עושה שימוש בחקיקה פיסקאלית להשגת מטרות חברתיות או כלכליות. לשם השגת מטרות חברתיות או כלכליות, או מתוך התחשבות במעמדו המיוחד של נישום, רשאי המחוקק להעניק פטורים ממס (ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול השקעות בתעשייה בע"מ, לא פורסם (21.2.2010); ע"א 3319/04 שקרלש נ' פקיד שומה, לא פורסם (2.7.2006); כך נעשה בחוקים לעידוד השקעות הון. כך גם במיסוי כלי רכב. המיסוי הדיפרנציאלי נועד לעודד קונים פוטנציאליים לרכוש כלי רכב שהציון "ירוק" מזכה בהנחות ממס בעוד שעל מכוניות מזהמות מוטל מס גבוה יותר. המחוקק גם יכול להחליט כי ברצונו להשיג תכליות כאלה לפרק זמן קצר ומוגדר. כך, בחוק מיסוי מקרקעין הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א-2011; חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 (להלן – **תיקון 50 לחוק**); חוק מס שבח מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"ב-1992. גם בסעיפים 9(ג), 11(ג), 12(ג) ו-9ב-9ד לחוק, משתנה שיעור מס הרכישה בהתאם למועדים השונים שבהם נרכשו דירות. המחוקק, ובכלל זה מחוקק המשנה, רשאים לשנות מדיניות כלכלית ואין לאזרח זכות קנויה כי המדיניות שנקט בה המחוקק תישאר לעולמי עד. הממשלה וגופי השלטון רשאים לשנות הדגשים או מטרות במדיניות שאותה הם מיישמים, מאחר שהגיעו למסקנה שיש לשנות סדרי עדיפויות (השוו בג"ץ 4885/03 ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית נ' ממשלת ישראל, פ"ד נט(2) 14, 65 (27.9.2004)). זאת, כמובן, כאשר השינוי במדיניות לא נעשה עקב שיקולים זרים או חוסר תום לב. גם אם התחייבה המדינה למדיניות פלונית בחוזה היא



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

יכולה, בתנאים מסוימים, להשתחרר ממנה (ע"מ 81834/03 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' מועצה אזורית הגולן, לא פורסם (22.8.2010)).

20. הכלל הוא כי בפרשנות החוק נקודת המוצא היא שהחוק שואף להרמוניה עם הדין הכללי, אלא אם התכלית החקיקתית של החוק שונה (אהרן נמדר **מס שבח מקרקעין, בסיס המס, שם, סעיף 109**; יצחק הדרי, אברהם אלטר "**החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים**" עיוני משפט י (תשמ"ד) 429). בפרשנות חוקי המס ההנחה היא כי המחוקק הלך בעקבות הדין הכללי ולא הרים את המסך המפריד בין בעלי החברה לבין בעלי מניותיה, בהתאם לדין הקבוע בחוק החברות, תשנ"ט-1999 (למעט החריגים בסעיף 6 לחוק זה). המחוקק בחר להרים את המסך למטרות מיוחדות ובמקרים ספציפיים. לכן במספר סעיפים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ובחוק בחר המחוקק להרים את המסך באופן חלקי לצרכים מסוימים, בבחינת היוצא מהכלל מעיד על הכלל. לו המחוקק היה סבור כי בעלי המניות והחברה חד הם, לא היה צורך בהוראות הללו, הפזורות בחוקי המסים והמרימים חלקית ולצרכים מסוימים את המסך. עמד על כך השופט ויתקון בדחותו טענה דומה של זהות בין בעלי ההון ובעלי השליטה בחברה לבין החברה שבבעלותם ובשליטתם (ע"א 590/68 צור הכרמל חברה להשקעות ובנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כג(1) 477, 479 (1969)). בע"א 571/84 פקיד השומה חיפה נ' רז, פ"ד מא(4) 85 (1987), אמר השופט דב לוין, בעמ' 95:

"אין ספק, כי הבעלות על המגרש על-פי הרישום ועל-פי דיני הקניין היא של המשיב ולא של החברה. הוא הדין באשר מבנים המחוברים למגרש זה, כפי שאכן החליט השופט המלומד בדרגה הראשונה ומטעמיו, וכפי שכבר הוסבר לעיל.

כדי שתוקנה לחברה בעלות על אותם מקרקעין, חייבת הייתה להתבצע עיסקה במקרקעין, או פעולה במקרקעין אלה, אשר מקיימת את הכללים וההוראות שבחוק המקרקעין, כגון מסמך בכתב, הכולל התחייבות להעברת הזכויות במקרקעין לחברה כדרישת סעיף 8 לחוק המקרקעין. במקרה דנן, לא הוכחה כל עיסקה או כל פעולה במגרש, על כל הבנוי עליו, המוכרים על-פי חוק המקרקעין. אמנם כן, מיסוי בגין נכס נקבע על-פי דיני המס ולא על-פי דיני הקניין, ולענייננו, על-פי הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ולא על-פי חוק המקרקעין. אולם הקניין בנכס, המציאות העובדתית כפי שהיא מתקיימת במקרה זה או אחר מבחינת הבעלות או הזכויות בנכס, היא פועל יוצא של ראיית הדברים באספקלריית דיני הקניין. ייתכנו מקרים, שבהם ניווכח עובדתית, כי הזכויות, המיוחסות לפלוני על-פי דיני הקניין, הן למראית עין בלבד או שנקבעו בדרך מלאכותית במטרה להימנע תשלום מס. במקרה כזה ובמקרים דומים,



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

**שבהם התוצאה תהיה נוגדת במידה צורמת את דין המס החל על העניין,  
את מטרתיו ואת התכלית שביקש המחוקק להשיג, תורשה סטייה מהדין  
הכללי, והפרשנות תתמקד בדיני המס."**

כאן המדובר היה במגרש שנרשם על שם המשיב ורעייתו. חברה שבשליטת המשיב מימנה את הבניה על המגרש. במאזנים של החברה הופיעו המגרש וההשקעה בבית כ"רכוש קבוע". המשיב גם ביקש שהחברה תיהנה מפחת, המגיע לבעל נכס מקרקעין בשל פיחות ערכם של המקרקעין עם הזמן. לא היתה העברת בעלות מהמשיב לחברה בלשכת רישום מקרקעין, לפי חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969.

בשנת 1980 נמחקה החברה מפנקס החברות. סעיף 93(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] חל במקרה של פרוק חברה וכאן החברה נמחקה. ברם לעניין התוצאות של פרוק או מחיקה אין שוני מבחינת התוצאה: בסופו של התהליך משיגים בהליכי הפרוק ובהליכי המחיקה אותה מטרה: החברה שהוקמה על פי דין עברה מהעולם ויש לחסל את רכושה. סעיף 93(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע את הדין באשר למשמעות של חיסול נכסי החברה מבחינת המיסוי עקב העברת הבעלות בנכסי החברה או חיסול נכסיה או "פדיון" מניות או זכויות אחרות של חבר בחברה. דין המס אינו שונה במקרה האחד ממשנהו. סעיף 93(א) קובע בפסקה (3) כי החיוב במס יחול במקרה של העברת נכסים או, במקרה זה, של קבלת נכסים בתמורה למניות לאחר שהחברה נמחקה. לשון אחר: המשיב חויב במס רווח הון. למניותיו של המשיב בחברה היה ערך כלכלי כשווי החבות של המשיב לחברה. ברישומי החברה יש רישומים על הוצאות שהוציאה החברה לשם בניית המבנים על המגרש והוצאות שהוציאה לרכישת המגרש. עם חיסול החברה נתבטלה למעשה החבות, וזאת היא למעשה התמורה שקיבל המשיב בגין מניותיו וזהו הנכס שקיבל המשיב.

בית המשפט לא קיבל את עמדת המערער שהרישומים במאזני החברה תחת הכותרת "רכוש קבוע" מופיע המגרש, למרות ובניגוד לרישום בספרי האחווה, מצביעים על כך שהמגרש והבנוי עליו הוא רכוש החברה ושלכן מכוח סעיף 93(א)(3) יש לראות את המגרש והבנוי עליו כנכסים שקיבל המשיב מהחברה בתמורה למניותיו.

לדעת השופט דב לוי (שם, עמ' 96):

**[בתוצאה זו] "נקבעת במקרה כזה נקודת איזון רצויה בין שני שיקולים  
נוגדים, אשר שניהם גם יחד צריכים להיות בתודעת השופט בכואו לפרש  
את החוק במקרה נתון: מחד גיסא, שאיפת המשפט לקיים הרמוניה  
תחקיתת בפרשנות מושגי יסוד הלקוחים מהדין הכללי; מאידך גיסא,**



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

**התחשבות במיוחדות שבדיני המס, בנטייה המוכרת של נישומים להימנע מתשלום מס בדרכים עקלקלות ומלאכותיות, ומתן פירוש נאות להוראות החוק במקרה נתון מתוך ראיית התכלית שביקש המחוקק להשיג בחקיקתו המיוחדת."**

בפסק הדין נקבע כי יש לדבוק ברישום הקנייני של המגרש והמבנים שעליו על-שם של המשיב ורעייתו, אף שהופיעו במאזן של חברה שבשליטתו של המשיב. בית-המשפט העליון דחה את טענת המערער כי גם אם הבעלות במגרש על כל הבנוי עליו מבחינת דיני הקניין היא אכן של המשיב, הרי על פי הפרשנות המיוחדת המנחה אותנו בחוקי מס, יראו את החברה כאילו היא בעלת המקרקעין בנסיבות המקרה, שהרי במאזני החברה מופיעים המגרש וההשקעות במבנים כחלק מנכסי החברה. בית-המשפט העליון קובע כאמור, כי יתכנו מקרים בהם תחול סטייה מבחינת דיני המס בהשוואה לדיני הקניין הרגילים, אך במקרה דנן לא הוכח כי קיימת עיסקה מלאכותית או עילה לסטות מדיני הקניין. לכן, יש לראות את המגרש והמבנים עליו בבעלות המשיב.

21. כך, למשל, עד לקבלת תיקון 50 לחוק, מיסוי פעולה באיגוד היתה בנויה על עקרון הרמת מסך, הרואה במכירת המניות כמכירת מקרקעין של האיגוד (ראו סעיפים 6-7 בחוק המקורי משנת 1963). אילולי הוראה זו היה צריך לחול על המכירה מס רווחי הון, שיוטל על בעלי המניות בהתאם לשווי המניה ולא שווי המקרקעין.

בע"א 91/76 פולינוסט אסטבלישמנט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לא (1) 361 עמ' 364, מצטט השופט מני, בהסכמה, דברים שאמרה וועדת הערר:

"סיכומו של דבר - בהטילו את המס על פעולה באיגוד מקרקעין שתכנה מכירת זכות במקרקעין ראה המחוקק את עושה הפעולה כמי שמוכר מקרקעין ממש ..... זוהי פיקציה משפטית שלפיה יש לראות את עושה הפעולה כאילו הוא מוכר את המקרקעין השייכים לחברה (ולא לו), בסכום שהחברה היתה זוכה לו אילו היתה היא עצמה מוכרת את המקרקעין. סכום זה שונה במהותו מהסכום שעושה הפעולה זוכה לו למעשה, מפני שהראשון מחושב על-פי מכירה פיקטיבית של מקרקעין, ואילו השני על-פי מכירה ממשית של זכויות באיגוד; לכן, אפילו נקבע הסכום האחרון בכתב, אין לראות בו את השווי לצורך המכירה הפיקטיבית של מקרקעין." (ראו גם אהרן נמדר מיסוי מקרקעין, בסיס המס, שם, סעיפים 1605, 1608).



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בתיקון 50 לחוק, בסעיף 7א שהוסף לחוק, נקבע כי חישוב המס ייעשה בדומה למס רווחי הון, לפי הוראות חלק ה-ו-ה-2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – "הפקודה"). החיוב במס שבח מוטל על בעלי המניות שעשו את הפעולה באיגוד. תיקון זה צמצם את הרמת המסך של איגוד המקרקעין, שכן כעת המס מוטל על בעל המניות שעשה את הפעולה באיגוד, אך עדיין מורם המסך, גם אחרי תיקון 50 כדי לבחון האם מדובר באיגוד מקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 לחוק. לעומת זאת, אם האיגוד מוכר את נכסי המקרקעין שלו, מיוחס אירוע המס לאיגוד עצמו, שישלם את מס השבח. כאשר מדובר במס רכישה רואים במכירת המניות על ידי בעלי המניות כמכירת המקרקעין וחישוב השווי ייעשה על בסיס שווי המקרקעין ולא שווי המניות (סעיף 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין).

22. חריג חלקי למסך המפריד בין החברה לבעלי מניותיה מצוי בסעיף 64א לפקודה. מטרת הסעיף לעודד נישומים לנהל את עסקיהם באמצעות חברות. לאחר הרפורמה במס הכנסה בשנת 1975 עלו שיעורי המס על הכנסות חברה במידה ניכרת על שיעורי המס שהוטלו על הכנסות יחיד. רפורמה זו נתנה תמריץ להימנע מאיגודן של חברות או מניהול עסקים באמצעותן. לכן בחר המחוקק לאפשר לבעלי מניות לשמור על עסקם במסגרת חברה בד בבד עם ההנאה מחלק נכבד מהיתרונות הפיסיקליים השמורים ליחיד.  
בע"א 306/88 אורי פלונשטיין ואח' נ' פ"ש חיפה, פ"ד מה(3) 542, 545 (1991) פסק הנשיא שמגר :

"פועלו של סעיף 64א לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד גיסא, וזכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד מאידך גיסא, שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי. שיעור המס המירבי שחל על הכנסתו של יחיד, בתקופה הרלוואנטית, היה 60%, ואילו שיעורי המס שהיו מוטלים על חברה באותה עת היו 61% על כלל הכנסתה הבלתי מחולקת ו-67% כאשר הרווח מחולק כדיווידנד. כפי שצוין, רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסת החבר הנישום לצורך הטלת מס על ההכנסה, אף אם החברה לא חילקה רווחים אותה שנה. במקביל לכך נקבע, כי כאשר חברה מחלקת רווחים לבעלי מניותיה, אין הדבר מהווה אירוע מס - לא לגבי החברה ולא לגבי בעלי המניות (סעיף 64א(1) – 'רווחים שחולקו מהכנסות החברה. .. יראו כאילו לא חולקו...') ... הכוח לבקש להירשם כחברה משפחתית או לחדול מכך נתון בידיה של החברה, והיא יכולה להפעילו בהתאם לאינטרסים שלה, בעיתוי הנוח לה, וגם בכך יתרון ברור. סיכומו של דבר, הרקע לקביעת המוסד המשפטי של 'חברה



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

משפחתית' בפקודה הוא ברצון להיטיב עם ציבור הנישומים על-ידי יצירת פיקציה משפטית, לפיה רואים את הכנסתה החייבת של חברה כהכנסתה של יחיד, על כל המשתמע מכך".

וכן בעמ' 547 :

"ראינו, כי דמות המפתח במיסויה של החברה המשפחתית הוא הנישום, שהוא אותו בעל מניות, אשר לפי סעיף 64א(א) לפקודה מייחסים לו את הכנסותיה והפסדיה של החברה. תכונותיו 'המיסיות' האישיות של אותו נישום מולבשות על הכנסתה החייבת של החברה, ולפיהן מחושב שיעור המס בו מתחייבת החברה המשפחתית. המדובר איפוא בחברה הנישומה כיחיד.

המדובר איפוא בחברה הנישומה כיחיד. שעטנו זה מעורר שורה של שאלות בענייני מסים, אשר המכנה המשותף להן הוא ברירת הדין החל - דין היחיד או דין החברה. העניין שלפנינו מביא אך אחת השאלות המתעוררות בהקשר זה ... לעניין היותה של הכנסה חייבת בחברה משפחתית בגדר הכנסה מיגיעה אישית לצורך הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה; לעניין תשלום מקדמות בגין הוצאות עודפות על-ידי חברה משפחתית; ... לעניין חיוב החבר הנישום בתשלום דמי ביטוח לאומי בגין הכנסות החברה המשפחתית שיוחסו לו; וראה מאמרם של י' אדרעי ו-י' ערן, "על בעיית עודף נטל המס, הרמת מסך סטטוטורית ומיסוי שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה-בית וחברה משפחתית בפקודת מס הכנסה" עיוני משפט יג (תשמ"ח-מ"ט) 307, 345-355).

יש להשיב על כל אחת מן השאלות הנ"ל - ובהן השאלה שלפנינו - על-פי ההקשר החקיקתי הספציפי ועל-פי תכליתן של ההוראות שפרשנותן מתבקשת בכל עניין ועניין. במלים אחרות, אין מקום לקבוע מסמרות בדבר איפיונה של הכנסת החברה המשפחתית לכל דבר ועניין, אלא יש לבחון כל שאלה לגופה, לאור נסיבותיה ורקעה המיוחדים ...".

ובעמ' 548 נאמר :

"המערערים שבים וטוענים, כי לא נאמר בחוק ההיטל מפורשות, כי ההיטל יחול על הכנסות החברה המשפחתית המיוחסות ליחיד. בית המשפט קמא סבר בהקשר זה, כי שתיקת המחוקק איננה מתפרשת כהסדר שלילי, כגירסת המערערים, אלא דווקא היפוכו של דבר: משתיקת החוק ניתן ללמוד, שהמחוקק לא היה מעוניין בניתוק הקשר הקיים בין הכנסות החברה והכנסות היחיד, ואילו רצה לעשות כן, היה קובע במפורש, כי ההיטל לא יחול. סיכומו של דבר, דין הערעור בעניין החלת ההיטל על בעלי הכנסות גבוהות לגבי הכנסות החבר, הנישום בחברה משפחתית - להידחות".





05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בע"א 896/90 פקיד השומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865, 868-869 (1995), מוסיף הנשיא  
שמגר:

"הרקע לקביעת המעמד המשפטי של 'חברה משפחתית' בפקודה הוא הרצון להיטיב עם ציבור הנישומים על-ידי יצירת פיקציה משפטית שלפיה רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של יחיד, על כל המשתמע מכך... הערכה כמתואר של כוונת המחוקק שוללת את המסקנה כי ההכנסה של החברה מתמזגת עם הכנסת היחיד לצורכי הוספה על הסולם של החיוב במיסוי או לצורכי חישוב התחולה של היטלים נוספים; אולם כאשר מדובר על נקודות זכות, שבים ומפרידים בין סוגי ההכנסות כדי לפרוס את הפיקציה ולשוב למרכיבים הראשונים. המס של ההכנסה. אכן, אין לחברה הכנסה מיגיעה אישית, כי היא תאגיד ולא יחיד. אולם ברגע שמיתוספת הכנסת החברה להכנסת היחיד ומתמזגת עמה מכוח הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על הסכומים שעברו את המטמורפוזה מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת היחיד. משמע, הייחוס מכוח החוק פועל הן לזכות והן לחובה, לפי תוצאתה המסתברת של העברת ההכנסה מכוח הפיקציה, וכך יש לקבלה".

מטרת סעיף 64א היא להעניק ליחיד את היתרונות הקיימים שבהתאגדות לחברה אך גם להחיל עליו את מדרגות המס החלות על היחיד שעשויות להיות נמוכות מאלה החלות על החברה. מסך ההתאגדות מורם מעל החברה והיא מזוהה עם הנישום רק למטרה מסוימת. הכנסת החברה שומרת על אופיה המקורי ואין לראותה כחלוקת דיבידנד מצד אחד והנישום נהנה בכל הנוגע להכנסות החברה המיוחסות לו מצד שני. המס שתשלם החברה יהיה המס השולי של אותו יחיד המוגדר בסעיף כולל הפטורים וההנחות שהיחיד זכאי להם (אהרון נמדר **חושן למשפט פקודת מס הכנסה**, חלק א', עמ' 387 (תשנ"ה-1994)). יש להדגיש כי אין מיזוג בין החברה ליחיד אלא יש פיקציה של מיזוג הכנסות. עמד על כך הנשיא ברק בע"א 3319/04, **שם**, באומרו:

"התכלית הבסיסית של סעיף 64א לפקודה היא יצירת הסדר מיסוי מיוחד ל'חברה משפחתית'. על פי ההסדר המיוחד יצר סעיף 64א לפקודה 'ייצור כלאיים'. 'החברה המשפחתית' היא כמובן בעלת אישיות משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל'נישום', כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של 'החברה המשפחתית' הם דיני המס החלים על 'יחיד'.

23. כך גם בסעיף 64 לפקודה, הדין ב"חברת מעטים" המוגדרת בסעיף 76 לפקודה: חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה ועיסוקה החזקת בניינים. גם בסעיף זה מרים המחוקק את מסך ההתאגדות מעל החברה



05 אוגוסט 2012

ו"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ו"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

וקובע שניתן לשום את החברה כמו את היחיד. הכנסות החברה – אך לא הפסדיה – יחויבו במס כמו שותפים בשותפות. במקרה של הפסדים ממשיכה החברה להיות אישיות משפטית נפרדת. אף כאן נבע הצורך בחקיקת הסעיף בתקופה שהמס על החברה היה גבוה מהמס שהוטל על יחיד (נמדר, שם, עמ' 385). לעומת זאת חברה שבבעלותה דירת מגורים לא תיהנה מהפטורים לדירת מגורים המצוי בפרק חמישי 1 לחוק (ראו ההגדרה בסעיף 1 לחוק). דהיינו, במקרה זה החליט המחוקק שרק יחיד, שהוא בעלים של דירת מגורים, יזכה להטבות במס שבח ובמס רכישה ולא חברה. זו גם הסיבה שהחברות העבירו את הזכויות בדירות לעוררים שלאחר מכן מכרו אותן לצדדים שלישיים.

24. גם סעיף 1א64, שטרם נכנס לתוקף, הדין בחברה שקופה, קובע בפסקה (ב)(11):

**"העברת נכסים מחברה שקופה שהוחל בפירוקה לבעלי מניותיה, בהתאם לשיעור זכויותיהם בה, לא תחויב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין (בפסקה זו - המסים), ובלבד שהנכס המועבר לא שינה את ייעודו אגב ההעברה, כאמור בסעיפים 85 ו-100 ובסעיף 5ב לחוק מיסוי מקרקעין; ואולם מקום שבו לא מתחייבת המכירה במס שבח בשל האמור בפסקה זו, תתחייב המכירה במס רכישה בשיעור של 0.5%."**

גם מהוראה זו ניתן ללמוד, שכאשר המחוקק רצה לפטור או להקטין את החבות במס רכישה בעת העברת מניות של חברה שקופה, כהגדרתה בפסקה (א), לבעלי מניותיה, הוא פטר את המכירה מתשלום מס שבח או מס הכנסה ואם המכירה פטורה ממס שבח לפי הוראה זו, מס הרכישה יהיה רק בשיעור של 0.5%. למרות הדמיון להוראת סעיף 71 לחוק יש שוני בכל הנוגע לתשלום מס רכישה בין הוראה זו לבין הוראת סעיף 71 לחוק. לא מצאתי לשוני זה הסבר, אך לא אוכל לומר שהדבר מצדיק את ביטול תקנות מיסוי מקרקעין שאינן נותנות פטור במקרה דומה. אין אני מחליט מהי המדיניות שעל המחוקק לנקוט אלא אם המדיניות סבירה, אינה נגועה בשיקולים זרים ואינה נובעת מחוסר תום לב (ראו להלן: סעיף 27). נוסף שההסדר בסעיף זה מותנה בהתקנת תקנות על ידי שר האוצר (פסקה (ה)) (אהרן נמדר מיסוי מקרקעין עסקאות מוטבות מס, סעיף 1019, (2006)).

25. ניתן לסכם ולומר, כי הוראות אלה שהזכרנו מדגישות את החריג שבמיזוג חלקי של החברה ויחידיה על ידי המחוקק. אם נאמץ את שיטת העוררים נאמר שבכל עסקה בין החברה ליחידיה, יש להסתכל על התוכן הכלכלי ונרים תמיד את המסך, ובכך נפגע בשיקולים של תכנון מס של מי שמקים חברות כדי להקטין את חבותו במס וכדי להימנע מהטלת אחריות וחבות אישית עליו.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

באין חריג לכלל שיש מסך בין החברה לבעלי מניותיה בעסקה של מכירת זכות במקרקעין בין החברה לבעלי מניותיה, השאלה שעל המדוכה היא לא מיהות הצדדים לעסקה, שכן באין הרמת מסך יש להפריד בין החברה לבעלי מניותיה, אלא השאלה היא מהו סיווג העסקה שנעשתה ביניהם. המחוקק גם בחוקי המס הקפיד להפריד בין החברה לבין בעלי מניותיה והרים את המסך חלקית רק במקרים מיוחדים שהיה לו אינטרס כלכלי או חברתי לתמרץ פעילות כלכלית באמצעות חברה, או לחילופין לעודד פרוק חברות, או למנוע תכנוני מס בלתי-נאותים ובשל כך לראות מכירת זכות במקרקעין על ידי בעל מניות באיגוד מקרקעין כמכירת זכות במקרקעין על ידי האיגוד. זה לא המקרה שבפנינו, שבו האיגוד עצמו מכר את המקרקעין. כאן המחוקק רואה במכירה על ידי האיגוד לא מכירה על ידי בעל המניות באיגוד (השוו גם סעיף 7 לפקודת המיסים (גביה) הגדרת "קרוב"; ההפניה אל הפקודה מצויה בסעיף 92 לחוק). אם נקבל את פרשנות העוררים שבמקרה זה תהיה טובה לנישום, היא עלולה לפגוע בנישומים אחרים. כפי שאמר הנשיא ברק בע"א 165/82, שם: "טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר". בל נשכח כי העוררים בחרו לפעול בדרך של הקמת החברות גם כדי לזכות ביתרונות במיסוי, למשל, אולי, פטור ממס עיזבון בארץ מכורתם, אלא שבדרך שבה בחרו, לא הביאו בחשבון, שהוראת השעה שבתקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, אינה חלה על החברות שהקימו. החברות הוקמו לאחר 27.7.1983 שאז כבר לא היתה בתוקף הוראת השעה שהעניקה פטור ממס רכישה לחברות שפורקו לפי סעיף 71 לחוק. לכן, בבואם למכור את הדירות שרכשו במיטב כספם, עליהם לשלם מס רכישה. זו הדרך בה בחרו ואין להם להלין אלא על עצמם, על שלא בחרו בדרך אחרת שהיתה פוטרת אותם מתשלום מס רכישה.

#### תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין

26. הכל מסכימים שלחברות מגיע פטור ממס שבה מכוח סעיף 71 לחוק. המשיב העניק לחברות פטור לפי סעיף זה, מאחר שהעברת הזכויות במקרקעין נעשתה אגב פירוק איגודי המקרקעין. פטור ממס שבה אינו פוטר אוטומטית ממס רכישה. פטור ממס רכישה ניתן, למעט חריגים המתייחסים לדירות מגורים בסעיפים 9(ג)(1ג) 9-ב-9 לחוק, רק מכוח חקיקת משנה של שר האוצר (סעיף 9(ד) לחוק). תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין קובעת:

**"מכירת זכות במקרקעין הפטורה ממס על פי סעיפים 54, 55, 57, 64, 65, 66, 67, 68 או 69 לחוק, פטורה ממס רכישה".**



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

לשון אחר: פטור ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק אינו מעניק פטור ממס רכישה לפי תקנה 27(א) לתקנות מיסוי מקרקעין. אם נפסוק שיש לפסול את תקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, מחמת חוסר סבירות, קל וחומר שאין לנו מקור למתן פטור לעוררים ממס רכישה. לכן, אם התקנה תבטל לא ייושעו מכך העוררים, שכן אם תבטל התקנה הרי שלא תהיה הוראה הפוטרת את העוררים מתשלום מס רכישה. גם אין להעניק פטור מכוח היקש: אם המחוקק בחר להעניק פטור ממס רכישה עד מועד מסוים – אין מקום להסיק שהתכוון להעניק פטור גם לאחר חלוף מועד זה.

27. אין פסול, כפי שראינו, בקביעת הוראת שעה למתן פטור מתשלום מס. כשם שהדבר נעשה בחקיקה ראשית לגבי פטור מלא או חלקי מתשלום מס שבח לפרק זמן מוגדר, כך מחוקק המשנה ראוי לקבוע מועדים המתוחמים בזמן למתן פטור מתשלום מס רכישה במקרים מסוימים, כדי להשיג יעדים כלכליים או חברתיים.

כל מועד שיקבע המחוקק לתום תוקפה של הוראה המאפשרת מתן פטור ממס רכישה בפרוק איגודי מקרקעין ומכירת הזכויות במקרקעין מאיגוד ליחיד הנו שרירותי (בג"ץ 95'7691 ח"כ שגיא נ' מדינת ישראל, פ"ד נב(5) 610, 577 (1998); בג"ץ 1662/05 לוי נ' מדינת ישראל, לא פורסם, (3.3.2009). יש להראות שהמועד שנקבע אינו סביר בעליל או שנקבע משיקולים זרים. בית המשפט, בכפוף לחריגים הוזכרו, אינו מתערב במדיניות שקבעה לעצמה הרשות. כפי שאמר השופט סולברג בעע"מ 4662/11 מדינת ישראל נ' זוהר, לא פורסם (19.6.2012):

**"הביקורת השיפוטית בגדרה של עילת הסבירות אינה מבקשת לקבוע מהי ההחלטה שעל הרשות המינהלית היה לקבל, לא לקבוע אם ניתן היה לקבל החלטה נבונה או יעילה יותר, אלא להגדיר מיתחם שבמסגרתו כל איזון שתעשה הרשות המינהלית יהא ראוי וכל החלטה תהא סבירה. רק חריגה ממיתחם הסבירות מצדיקה את התערבותו של בית המשפט."**

למעלה מן הצורך, נוסף, כי גם סעיף 117 לחוק פטר ממס שבח, מאגרת העברת מקרקעין ומתוספת האגרה לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959, במקרה של העברת זכות במקרקעין בדרך של רישום שנעשתה תוך שנה מיום תחילתו של חוק זה, משמו של איגוד לשמות בעלי הזכויות באותו איגוד, בהתאם לזכויותיהם באיגוד.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

28. יתרה מזו: ספק גדול אם ניתן לפסול חקיקת משנה שעברה את אישורה של וועדה מוועדות הכנסת. כך בבג"ץ 6821/93 בנק המזרחי המאוחד נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 570 (1995): נאמר מפי השופט זמיר:

**"חקיקת משנה עומדת לה חזקת כשרות, לא כל שכן חקיקת משנה שעשתה ועדת כנסת או שאישרה אותה ועדת כנסת".**

ובבג"ץ 28/94 צרפתי נ' שר הבריאות, פ"ד מט(3) 819, 804 (1995), אומר השופט גולדברג:

**"העובדה כי התקנות אושרו על-ידי ועדה מוועדות הכנסת אינה משמשת אמנם מחסום בפני פסילתן, אם נגועות הן באי-סבירות קיצונית או בפגם מהותי אחר, קל וחומר אם פוגעות הן שלא כדין בזכות המעוגנת בחוק יסוד. ואף שאין תקנות כאלה, שקיבלו גושפנקה פרלמנטרית, מחוסנות מפני ביקורתם של בתי המשפט, הרי 'שבמסגרת גישתם הזהירה באשר לאפשרות פסילתן, יהיו הם זהירים שבעתיים', וההתערבות לא תהיה אלא במקרים נדירים וקיצוניים".**

ראו גם דברי השופט מישאל חשין (כתארו אז) בבג"ץ 6539/03 גולדמן נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(3) 385, 391 (2004); בג"ץ 5211/04, ואנונו נ' אלוף פיקוד העורף, פ"ד נח(6) 644, 651 (2004) כאמור, החסינות מהתערבות בג"ץ אינה מוחלטת: בג"ץ 9232/01, "נח" ההתאחדות הישראלית של הארגונים להגנת בעלי חיים נ' היועץ המשפטי לממשלה פ"ד נז(6) 212, 240-239 (2003). עם זאת, כדברי השופטת שטרסברג-כהן (שם), עמ' 263, "חקיקת משנה אינה חסינה בפני ביקורת שיפוטית אף אם קיבלה גושפנקה פרלמנטרית כאשר היא סוטה סטייה מהותית מהגשמת הוראות החוק". זה לא המקרה שבפנינו. אין אי סבירות קיצונית, אין פגם מהותי אחר ואין סטייה מהותית מהגשמת הוראות החוק.

#### יום הרכישה ושווי הרכישה

29. לטענת ב"כ העוררים, גם אם נקבל את טענת המשיב שהיה מקום לחייב את העוררים במס רכישה הרי ששווי הרכישה לפיו היו צריכים להיות מחויבים הנו, לפי סעיף 31 לחוק הקובע שהשווי ממנו צריך להיגזר מס הרכישה הוא השווי ביום הקניה של איגודי המקרקעין, הווה אומר: שווי הזכות במקרקעין בעת רכישתה ביום 27.9.90 על ידי כל אחת מהחברות (בהיותן איגודי מקרקעין).

לטענת המשיב עסקינן בפירוק של איגוד מקרקעין שהיא מכירת זכות במקרקעין ולמוכרות-החברות ישות משפטית נפרדת מיחידה. פירוק איגוד מקרקעין והעברת המקרקעין אל בעלי



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

המניות בחברה היא עסקה במקרקעין שמועדה יום הפרוק של החברות, כאמור בסעיפים 9 ו-19 לחוק.

החברות פורקו ביום 2.9.2011 ואז הועברו הנכסים לעוררים. לכן במועד זה חבים העוררים במס רכישה.

30. מס שבח ומס רכישה מצויים שניהם תחת קורת הגג של החוק. ברם, כל מס יש לו מטרות שונות. מס שבח הוא מס ישיר ומס רכישה הוא מס עקיף. מס שבח מוטל על השבח ומס רכישה על הצריכה של הזכות במקרקעין. מס שבח מוטל על המוכר ומס רכישה מוטל על הקונה. מס שבח מוטל על המוכר רק אם היה שבח. באין שבח אין מס (ע"א 188/82, שם; אהרן נמדר, **מס שבח מקרקעין, בסיס המס, שם**, סעיף 216). סעיף 6 לחוק קובע:

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

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47."

מס רכישה יוטל על הקונה ללא קשר לשבח שצמח למוכר, אם צמח.

בע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 197, 210-207, (1985), אומר השופט ד' לויין:

"...מן הבחינה המהותית אין תוספת המס [כיום מס רכישה – מ' ר' יסוד הנגזר ממס השבח. אין שני המסים הללו 'צדדים לאותה מטבע' כלשונה של באת-כוח המנהל. בע"א 71/65 פ"ד יט(2) 591, נאמרו דברים מפורשים בנדון על-ידי השופט ויתקון, בעמ' 594, כדלקמן: 'כאן באה פעולת המחוקק כהפתעה, בכללו בגדר מס שבח דבר, שכמעט תרתי דסתרי היא לקרוא לו מס שבח נוסף. הרי מס שבח הוא, לפי פשוטו, מס על שבח, ואילו תוספת המס לפי סעיף 9 אינה תלויה כלל ועיקר בקיומו של שבח כלשהו. היא תוטל אפילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה בהפסד. תחולתה ושיעורה של התוספת תלויים בעצם המכירה (או הפעולה) ובשוויה'..."

ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק והמאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל תוספת המס תכליתה להביא לפישוט מערכת המיסוי והגבייה על-ידי מניעת כפל הוראות המסדירות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמורים בהוראות המהותיות הקובעות את החיוב, קיים שוני וישנה הפרדה גלויה בין שתי המערכות הללו...

הטעם לכך ברור. מאחר שהמטרה החקיקתית העומדת מאחורי כל אחד משני סוגי המס הללו שונה, אין מקום להחיל פטור, המגדיר למעשה את היקף החיוב במס השבח החל על המוכר בעיסקה, גם על הצד השני לה -



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

הקונה - בגינו מוטל החיוב במס האחר. בעיקרון זה הכיר בית המשפט הזה עוד בטרם הוסף הסייג להוראה הנ"ל (ראה ע"א 485/64 ש' חסיד ושות' בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד יט(1). 582).  
בחינה זו מביאתנו אל סעיף 19 לחוק, המגדיר את 'יום המכירה' כדלקמן:  
'יום המכירה' או 'יום הפעולה' לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה...'

העולה מן האמור הוא, כי 'יום המכירה' הוא היום בו נעשה 'הענקתה של הזכות במקרקעין' (כאמור בסעיף 1 לחוק) דהיינו: יום עשיית העיסקה האובליגטורית יום עשיית ההסכם.

העיקרון העומד ביסוד הדברים הללו הוא, כי שווי המכירה לצורך חישוב מס שבח מקרקעין ולצורך חישוב תוספת המס יהא תמיד היום בו נוצר החיוב. כאשר מדובר במס שבח, היום בו נוצר החיוב הוא היום בו חדל הפטור שבסעיף 51 להתקיים (כאשר נתמלא אחד התנאים בו).. [היום לפי תיקון 8 לחוק – חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980 (להלן – תיקון מס' 8) - שונה הדין, ואי מילוי התנאים שבסעיף הינו רק עילה לדחיית תשלום המס ולא דחיית אירוע המס] לגבי תוספת המס, היום בו נוצר החיוב הוא יום עשיית ההסכם (ה"מכירה" על-פי סעיף 1). זו הדרך בה הלכה, כאמור, ועדת הערר...לגבי תוספת המס, היום בו נוצר החיוב הוא יום עשיית ההסכם (ה"מכירה" על-פי סעיף 1).

בע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, לא פורסם (11.6.2008), אומרת

השופטת פרוקצ'יה:

"מכירת זכות במקרקעין מצמיחה חבות במס רכישה על הרוכש בשיעור מסוים משווי הרכישה (סעיף 9 לחוק) וחבות במס שבח על המוכר, בשיעור מסוים מן השבח שנצמח - מעליית ערך הזכות ממועד הרכישה ועד מועד המכירה (סעיף 6 לחוק)..."

אירוע המס חל על מעשה העברת הזכויות מהאגודה למעצרות בעשרים הדירות המשוקות מכח ההסכם המקורי. מכח הסכם זה נוצרה מכירה של זכות להורות על הענקה, אשר הולידה חבות במס רכישה על המעצרות בגין עשרים הדירות המשוקות. העובדה כי בשלב מאוחר יותר הורתה המעצרת על הענקת זכויות במספר יחידות דיוור למקורביה, ולא הפיקה רווח מעסקה זו, אינה משנה לענין חבות מס הרכישה. קנה המידה לחבות במס הרכישה הוא מכירה של הזכות במקרקעין על בסיס שווי המכירה (סעיף 9 לחוק)."

כאמור, תשלום מס רכישה יהיה לפי השווי, שווי המכירה:

"9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת..."

(ה) דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס.



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

כך גם עולה מסעיף 2 לתקנות מס רכישה:

**"במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן...".**

כך גם נאמר בספרו של אהרן נמדר, **חישוב המס ותשלומו**, מהדורה שביעית, סעיפים 301, 319-317 (תשע"ב-2012), כי שווי המכירה הקבוע בהסכם, הינו שווי השוק של הזכות ביום העברתה בין הצדדים, כעולה מסעיף 19 לחוק, והמועד הקובע הוא היום בו נכרת חוזה מחייב בין הצדדים. מאז שתוקן נוסחו של סעיף 9(ה) לחוק, בנוסחו הנוכחי, בתיקון מס' 8, הושווה הדין של מס שבח ומס רכישה. בשני המקרים יום המכירה ויום הרכישה הוא יום ההסכם לרכישה. לעומת זאת, סעיף 31 אינו דן במס רכישה, אלא במס שבח.

31. גם התחקות אחרי ההיסטוריה של מס רכישה תוביל לאותה מסקנה שמועד השווי הוא יום עריכת ההסכם או בעבר גם האפשרות של יום רישום העסקה בלשכת רישום המקרקעין, וזאת בשל הורתו ולידתו של המס כאגרה.

מס רכישה היה במקורו אגרה בגין העברת זכויות מקרקעין ממוכר לקונה ורישומן בפנקסי המקרקעין. התשלום היה עבור השירות שניתן. המקור הראשון שאותו מצאתי לתשלום האגרה היה בתקנות המנדטוריות, תקנות העברת קרקעות (מסים), 1939 שהותקנו מכוח ההסמכה בפקודת העברת קרקעות, סעיף 16(1).

על ההיסטוריה של מס הרכישה כתב השופט פוגלמן בבג"ץ 5324/10 מלכה נ' המינהל האזרחי **ביהודה ושומרון**, לא פורסם, 28.12.2011:

"עד שנת 1974, הסדיר הדין בישראל – תחילה מכוח תקנות מנדטוריות, ולאחר מכן מכוח חקיקה ישראלית – חיוב בתשלום אגרות בגין ביצוע פעולות רישום זכויות במקרקעין, ששיעורן נגזר משווי השוק של הנכס. בגדרי החקיקה הישראלית, שהחליפה את התקנות המנדטוריות, והתעדכנה מעת לעת, נשמר המתווה האמור אך נקבעה שורה ארוכה של פטורים והנחות (ראו: תקנות העברת מקרקעין (אגרות), התשט"ז-1956; תקנות המקרקעין (אגרות), התשכ"ו-1966; תקנות המקרקעין (אגרות), התשל"ל-1970). בשנת 1963, נחקק חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, (מאוחר יותר שונה שמו לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, להלן: חוק מיסוי מקרקעין), שהחליף את חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949. חוק זה נועד, בין היתר, לחייב במס את רווח ההון של מוכר המקרקעין בגין השבחת המקרקעין. בגדרי החוק נקבע כי





05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

אם נמכרה זכות במקרקעין, אך המכר לא נרשם בלשכת רישום המקרקעין, יחוייב הקונה ב'תוספת מס' בגובה אגרת הרישום הרלוונטית. תכלית הוראה זו הייתה לנטרל את התמריץ להימנע מרישום העברת הזכויות בספרי המקרקעין כדי לחסוך את תשלום אגרת הרישום שנקבעה בתקנות (ראו: ע"א 531/73 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שיבר, פ"ד כח(2) 197 (1974)). בשנת 1974, בוטלו בישראל אגרות הרישום בגין העברת הזכויות במקרקעין. בתוך כך, נקבע כי 'תוספת המס' שנקבעה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, אינה תלויה בפעולת הרישום ואינה בגדר תשלום בגין שירות הניתן לצדדים לעסקה, אלא מדובר במיסוי עצמאי המוטל על הקונה. הנה כי כן, החיוב מימי המנדט באגרת רישום המקרקעין התגלגל לימים לחיוב עצמאי במס רכישה, שאינו תלוי בפעולת הרישום. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (בשמן הנוכחי) קובעות את שיעור מס הרכישה על-פי סוג המקרקעין (להרחבה בנושא תולדות מס הרכישה, ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ד 23-26 (מהדורה שניה, 2008))."

32. בחוק מיסוי מקרקעין, תש"ט-1949 אין התייחסות למס רכישה או לתוספת מס. כאמור, עד לקבלת החוק בשנת 1963, התשלום עבור העברת זכות במקרקעין היה בדמות אגרה שנקבעה בתקנות העברת מקרקעין (אגרות), תשט"ז-1956. התקנות הותקנו על ידי שר המשפטים גם בהסתמך על סעיף 16(ו) לפקודת העברת קרקעות, המסמיך את שר המשפטים לקבוע אגרות "בעד רישום ובקשר עם רישום". בנוסף שולמה אגרה לפי חוק רשויות מקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959. ראו לעניין זה גם תקנות המקרקעין (אגרות), תשל"ל-1970. ההתייחסות הראשונה ל"תוספת מס" מצויה בחוק המקורי, חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, בסעיף 9 הטיל המחוקק לראשונה מס המכונה תוספת מס על העברת זכות במקרקעין שלא נרשמה בפנקסי המקרקעין. הוא הדין לגבי פעולה באיגוד מקרקעין. על הצורך בחקיקת הוראה זו עמד השופט ויתקון בע"א 485/64, שם, בעמ' 583:

"תוספת מס היא מן החידושים שחודשו בחוק מס שבח מקרקעין בצורתו המתוקנת משנת תשכ"ג-1963 היא מוטלת - לפי דברי ההסבר..., על כל המכירות הנעשות מחוץ למשרד רישום מקרקעין, בשיעור אגרת העברת מקרקעין שהיה חל אילו היתה המכירה מבוצעת במשרד רישום המקרקעין. נמצא שהרבה עיסקאות מבוצעות מחוץ לכתלי משרד רישום המקרקעין ואין משלמים עליהן אגרה. וכדי למנוע תקלה זו הוטלה תוספת המס"

לשון אחר: לראשונה תוספת המס משולמת ללא קשר לשירות הניתן על ידי המדינה. לאחר חקיקת חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, הותקנו תקנות המקרקעין (אגרות), תשל"ל-1970, שבוטלו



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בתקנות מיסוי מקרקעין. שני תיקונים נוספים נעשו בחוק. בחוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 5), תשל"ה-1974, נקבע בסעיף 9, שבכל מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין יש לשלם תוספת מס, וחוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, שם שונה, בסעיף 9 לחוק, שם המס מתוספת מס למס רכישה. בכך הפכה האגרה למס עקיף לכל דבר ועניין המשולם ללא קשר לשירות שניתן על ידי המדינה. בעקבות שני התיקונים בחוק הותקנו תקנות מיסוי מקרקעין (תוספת מס), תשל"ה-1974 ולאחר השינוי של שם המס, בתיקון מס' 8, שונה שמן של תקנות מיסוי מקרקעין לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974.

למרות השוני בין שני סוגי המס, נאמר בסעיף 9(ה) לחוק:

**"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס".**

(ראו גם יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ד, סעיפים 20.01-20.05 (2008)).

ההצדקה לשילוב שני המיסים תחת קורת הגג של החוק היתה מטעמים מעשיים: הנוחות בגביית שני המיסים בעת עשיית העסקה, מפני שחלק מהיסודות של מס שבח ושל מס רכישה משותפים, כגון הגדרת זכות במקרקעין, פעולה באיגוד מקרקעין, יום המכירה ושווי המכירה וכן מנגנון השומה והגביה. אבל, בכל הנוגע לפטורים, כאמור, אין דין מס רכישה כמס שבח ופטור או דחייה של תשלום מס שבח אינו פוטר מתשלום מס רכישה, אלא אם שר האוצר החליט להעניק פטור מלא או חלקי מתשלום מס רכישה (אהרן נמדר מיסוי מקרקעין, בסיס המס, מהדורה שביעית, סעיפים 201, 216). כפי שאמר השופט דב לוין בע"א 188/82, שם, עמ' 208:

**"ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק והמאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל תוספת המס תכליתה להביא לפישוט מערכת המיסוי והגבייה על-ידי מניעת כפל הוראות המסדירות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמורים בהוראות המהותיות הקובעות את החיוב, קיים שוני וישנה הפרדה גלויה בין שתי המערכות הללו".**

33. לאור השוני הן בסיווגו של המס והן בפטורים בין מס שבח לבין מס רכוש, כאמור להלן, אין לקבל את טענתו החילופית של ב"כ העוררים שיש לחשב את השווי ממנו צריך להיגזר מס הרכישה הוא השווי ביום הקניה של איגוד המקרקעין. במס רכישה אין מדובר בדחיית תשלום המס ולכן יש לדחות את הטענה כי לפי העיקרון של רציפות המס יש לקבוע שמס הרכישה יחושב לפי יום הרכישה, היום שבו רכשו החברות את הדירות. כפי שכבר ציינתי, **כאשר מדובר במס רכישה לא מתעוררת השאלה של רציפות המס.** יש גם לזכור את הוראת סעיף 9(ה) לחוק,



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

אשר מאז תיקון מס' 8 לחוק יום המכירה הוא יום עריכת החוזה (סעיף 19 לחוק), ומקרה זה, מועד פרוק החברות וזהו המועד לקביעת שווי המכירה. לכן אני מצטרף, בכל הכבוד, לדעתו של חבר הוועדה דן מרגלית, עו"ד ושמאי מקרקעין, בו"ע (ת"א) 1249/09 מנדל נ' מנהל מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), אזור המרכז תל אביב, לא פורסם (20.6.2011), כי המס צריך להיגזר מיום פירוק החברות ולא מכל מועד אחר. לכן, אינני מקבל את דעת הרוב של השופטת בדימ' רות אליעז-שטרנברג באותו פסק דין.

נזכיר, כי המס במקורו היה אגרה ולמרות שעטה אדרת של מס עדיין הבסיס לקביעתו נותר ללא שינוי – שווי הזכות הנמכרת והנרכשת ביום המכירה. ראו גם סעיף 56 לחוק הקובע:

**"שולמה תוספת מס לפי סעיף 9(א) על רכישת זכות במקרקעין, לא תשולם אגרת העברת מקרקעין והתוספת המשתלמת לפי חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט-1959, בזמן הרישום של הזכות האמורה בפנקס המקרקעין על שם האדם ששילם את התוספת".**

34. מאחר שהחברות, כאמור התאגדו לאחר פקיעת הפטור בתקנה 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין לכן חייבים העוררים במס רכישה במועד הפירוק של החברות, כאשר הדירות הועברו על שמם. הפירוק הוא אירוע מס בשל העברה של זכויות במקרקעין לעוררים. למוכרים. איגודי המקרקעין, ישויות נפרדות מיחידה. פירוק איגודי המקרקעין והעברת הזכויות במקרקעין אל בעלי המניות – העוררים - הוא עסקה במקרקעין שמועדה מועד פרוק החברות. החברות פורקו ביום 2.9.2011 ואז הועברו הזכויות לעוררים. לכן במועד זה חבים העוררים במס רכישה לפי השווי של הדירות ביום זה. לפי סעיפים 9, 17 ו-19 לחוק. המס נגזר משווי המכירה ביום פירוק החברות. למרות החיוב במס רכישה החברות פטורות ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק. החברות פטורות מתשלום מס שבח, אך חייבות במס רכישה. שווי המכירה הוא כאמור בסעיף 17(א) לחוק. לשווי הרכישה על ידי החברות אין רלוונטיות, כטענת המשיב. לכן שווי המכירה הוא יום הפירוק והעברת המניות בחברות לעוררים.

#### פטורים ממס שבח

35. להשלמת האמור: קיים שוני בין הפטורים במס שבח לבין הפטורים במס רכישה, כפי שגם נאמר בסעיף 9(ה) לחוק. מהפטורים ממס שבח נהנה המוכר בעוד שמהפטורים ממס רכישה נהנה הקונה. כפי שראינו הראשון מקורו בחקיקה ראשית והשני, בעיקרו, בחקיקת משנה, למרות שהמדובר בהסדר ראשוני ולכן, תקנות מיסוי מקרקעין שהותקנו על ידי הרשות המבצעת אמנם



05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

נופלות למסגרת החוק והיא מקיימת את עקרון שלטון החוק במובן פורמאלי אך לא עם שלטון החוק במובן המהותי (ע"א 524/88 "פרי העמק" אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות, פ"ד מה(4) 529, 553 (1991); הנס קלינגהופר שלטון החוק וחקיקת משנה הד המשפט תשי"ז-1957 עמ' 202, 205-207, תקנות praeter legam ("מחוץ לחוק"), עמ' 254).

36. בחוק יש הוראות הפוטרות לחלוטין מתשלום מס שבח, שמשמעותן היא כי אין לשלם את המס על השבח שהצטבר עד ליום המכירה, לא בעת המכירה ולא בעתיד. פטור זה פוגע בעיקרון של רציפות המס. המטרה בעיקרון זה הינה למסות את כל תקופת השבח, בכפוף לחריגים, למן המכירה האחרונה שמוסתה ועד למכירה הבאה שתמוסה ולא לייצור פרק או פרקי זמן שבהם לא תמוסה המכירה. (סעיף 21(ב) לחוק; אהרן נמדר, **חישוב המס ותשלומו, שם**, סעיף 403). במילים אחרות, כאשר הזכות במקרקעין תימכר בעתיד ייקבע לה "שווי מכירה" חדש והשבח שהצטבר עד ליום המכירה יהיה פטור ממס (למשל: מכירת דירת מגורים מזכה). ברם רוב הוראות הפטור בחוק הן הוראות שמשמעותן דחיית אירוע המס. במקרה זה, לפי עקרון רציפות המס, יש להתעלם מעסקה החוסה תחת פטור, שהוא דחיית אירוע המס, אך המס ישולם במכירה הבאה על השבח של כל התקופה, מיום הרכישה בידי מי שהעביר את הזכות ועד ליום המכירה של מקבל הזכות, כאילו לא התרחש האירוע שהיה פטור ממס. כאשר מקבל הזכות ימכור את הזכות במקרקעין הוא ייכנס לנעלי מעביר הזכות ויום הרכישה ושווי הרכישה יהיו של מעביר הזכות ((אהרן נמדר **מיסוי מקרקעין, עסקאות מוטבות מס**, סעיף 105, מהדורה חמישית (תשס"ז-2006) אהרן נמדר, **חישוב המס ותשלומו, שם**, סעיפים 403-404). לעומת זאת, במס רכישה רוב הפטורים הם הקלה בתשלום המס (נמדר **מיסוי מקרקעין, עסקאות מוטבות מס, שם**, סעיף 1601). הפטור החלקי או המלא ממס רכישה הינו מוחלט (**שם**, סעיף 1603). במס שבח חשוב לדעת את מועד הרכישה ושווי הרכישה ואת יום המכירה ושווי המכירה. במס רכישה, המוטל על הקונה, עלינו לברר רק את שווי המכירה ויום המכירה (סעיפים 17 ו-19 לחוק). כאמור, מס רכישה יחול וישולם גם אם התוצאה העסקית אינה שבח מבחינת המוכר. לכן, במס רכישה לא מתעוררת שאלה של דחיית אירוע המס.

חשוב להדגיש כי הפטורים ממס רכישה מבוססים על עקרונות שונים מעקרונות מס שבח, כעולה מסעיף 9 לחוק ומתקנות מיסוי מקרקעין. בניגוד לפטורים ממס שבח ובכלל זה דחיית אירוע



## בית המשפט המחוזי בירושלים

05 אוגוסט 2012

ו"ע 12-03-34462 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ו"ע 12-03-34470 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

המס, הפטורים ממס רכישה מצויים בתקנות מס רכישה ולא בחוק, למעט מקרים של הפחתת מס רכישה על רכישת דירות מגורים בסעיפים 9(ג)9(ג)9-ב-9 לחוק (אהרון נמדר מס שבח מקרקעין, בסיס המס, שם, סעיף 216; יצחק הדרי, שם, סעיפים 20.03, 20.05).  
כפי שאמר השופט דב לוין, בע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 197, 208 (1985):

"מאחר שהמטרה החקיקתית העומדת מאחורי כל אחד משני סוגי המס הללו שונה, אין מקום להחיל פטור, המגדיר למעשה את היקף החיוב במס השבח החל על המוכר בעסקה, גם על הצד השני לה - הקונה - בגינו מוטל החיוב במס האחר".

אי לכך, העובדה שיש פטור ממס שבח בחוק, אין הדבר משליך על פטור ממס רכישה. הא בהא לא תליא.

### סיכום

37. העררים נידחים. כל אחד מהערורים ישלם למשיב הוצאות בסך 10,000 ₪.

השופט בדימו' משה רביד

חבר הוועדה משה יצחקי:  
אני מסכים.

חבר הוועדה ד"ר ליאור דוידאי, עו"ד:  
אני מסכים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

05 אוגוסט 2012

ר"ע 34462-03-12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ר"ע 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ניתן היום, י"ז אב תשע"ב, 05 אוגוסט 2012, בהעדר הצדדים.

**! Error**

ד"ר ליאור דוידאי,  
עו"ד

משה יצחקי, שמאי  
מקרקעין

משה רביד, שופט

משה רביד, שופט  
בדימוס