

## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 345/04

בפני :  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ס' גיבראן  
כבוד השופט י' אלון

המערערים :  
1. ד"ר משה וינברג  
2. מ.ו. השקעות בע"מ  
3. גב' תמר ריינר

נגד

המשיב :  
מנהל מס שבח מקרקעין מחוז תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב  
בתיק וע 1120/00 שניתן ביום 1.7.03 על ידי כבוד השופט י'  
בן שלמה

תאריך הישיבה : ח' בתשרי התשס"ח (20.09.07)

בשם המערערים : עו"ד משה וינברג  
בשם המשיב : עו"ד אלעד פרסקי

### פסק-דין

השופט י' אלון:

1. המנוחה אהובה וינברג ז"ל (להלן: המנוחה) ושתי אחיותיה (גב' חיה גלמונד וגב' רבקה הרן), היו בעלים משותפים במספר חלקות מקרקעין בתל אביב. זכויותיהן של השלוש במקרקעין השונים הנ"ל נרכשו לשיעורים במועדים שונים בשנים 1938, 1953, 1978, 1982, 1983 ו-1987. בסופו של יום, היתה כל אחת מהאחיות בעלים במשותף (ב"מושע") בשליש מהמקרקעין.

ביום 8.7.98 מכרה אחת האחיות, הגב' ח' גלמונד, את כל זכויותיה במקרקעין (דהיינו שלישי). את מחצית זכויותיה (דהיינו, 1/6 מכלל הזכויות במקרקעין) מכרה לאחותה המנוחה, ואת מחציתם השניה (1/6 מכלל הזכויות במקרקעין) לחברה משפחתית בבעלות בנה של המנוחה. בעקבות כך הפכה המנוחה לבעלת מחצית הזכויות בכלל המקרקעין, דהיינו שלישי מהזכויות שהיו בידה מלכתחילה בתוספת שיטת הזכויות שרכשה כאמור מאחותה הגב' גלמונד (להלן: הסכם גלמונד).

עשרה חודשים לאחר מכן, ביום 23.5.99, נערך הסכם בין המנוחה לבין חברה משפחתית נוספת בבעלותו של בנה (המערערת 2), ובו מכרה והעבירה לה את "מחצית הרכוש הנרכש" שרכשה מאחותה ח' גלמונד, דהיינו 1/12 חלקים מכלל הזכויות במקרקעין (להלן: ההסכם השני). בתמורה למכירה אחרונה זו התחייבה הרוכשת (המערערת 2) לשלם למנוחה את מלוא סכום ההלוואה הבנקאית שנטלה לרכישת "הרכוש הנרכש", דהיינו מחצית הזכויות שרכשה המנוחה מאחותה ב"הסכם גלמונד".

2. בהצהרה שהגישה אהובה וינברג ז"ל למנהל מס שבח מקרקעין (המשיב) לעניין ההסכם השני הוצהר על ידה כי הזכויות הנמכרות (דהיינו 1/12 מכלל הזכויות במקרקעין) נרכשו על ידה מאחותה בהסכם גלמונד (מיום 8.7.98), כי מחיר המכירה למערערת 2 זהה לחלוטין למחיר הרכישה מאחותה (דהיינו כגובה ההלוואה הבנקאית האמורה), ועל כן לא נוצר שבח מקרקעין בעיסקה.

בשומת המכירה שערך המשיב, נדחתה על ידו הצהרת המנוחה לעניין מועד הרכישה.

לשיטת המשיב, משרכשה המנוחה מאחותה (ביולי 1998) 1/6 מכלל הזכויות במקרקעין, התמזגו זכויות אלה ב-1/3 הזכויות שהיו בידה קודם לכן, ומשעה זו הפכה היא לבעלת מחצית הזכויות בכלל המקרקעין. מועדי הרכישה של כלל זכויותיה הינם רבים ושונים, כמפורט לעיל. בהסכם השני (מאי 1999) היא מכרה למערערת 2 שישית מזכויותיה בכלל המקרקעין (שכן המדובר בזכויות מסוג "מושע"). תאריך הרכישה של חלק זה "מתמזג בכל חלק וחלק של המקרקעין, וכאשר נמכר חלק כלשהו יש לראותו לצורך חישוב המס כאילו הוא מורכב מכל אחת מהרכישות באופן יחסי כיחס החלק שנמכר לכלל הזכות". כך קבע המשיב בהחלטתו הדוחה את השגת המערערים על שומתו.

ערר שהגישו המערערים כנגד המשיב נדחה על ידי ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, וזאת בפסק דינה המנומק של הוועדה (כב' השופט בדימ' י' בן שלמה, יו"ר, וה"ה א' מונד רו"ח וט' גרינברג רו"ח).

בפנינו ערעור המערערים על פסק דינה של הוועדה. נציין, כי לאחר הגשת הערעור נפטרה המנוחה אהובה וינברג ז"ל, ובהתאם להחלטת הרשם באו במקומה כמערערים שניים מיורשיה, הלא הם המערערים 1 ו-3.

3. בפסק דינה של הוועדה נקבע כי עמדת המשיב עולה בקנה אחד עם פסיקותיו של בית המשפט העליון, וביחוד עם הנפסק בע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 695 (1982) (להלן: הלכת קלמס). פסיקות אלה, בהיותן הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון, מחייבות את הערכאות השיפוטיות ואין הן בנות חורין לסטות מאותה ההלכה.

המערערים טענו בפני הוועדה, ושבים וטוענים הם בפנינו, כי הגם ששומתו של המשיב תואמת את ההלכה שנקבעה בפסק דין קלמס, הגיעה העת לשנות את אותה ההלכה שכן יסודה בטעות המובילה לתוצאה המנוגדת לעקרונות היסוד של דיני המס והקניין. לחלופין טענו וטוענים המערערים כי יש מקום לאבחן המקרה דנן מההלכה שנפסקה בעניין קלמס, זאת הואיל ובעניין דנן הזכויות שמכרה אהובה וינברג ז"ל למערערת 2 (בהסכם השני) טרם נרשמו בפנקסי המקרקעין, בעוד שאר זכויותיה במקרקעין רשומות זה מכבר. על כן, יש לראות בהסכם השני כהעברה אובליגטורית של זכויותיה אלו דווקא למערערת 2 המובחנות מיתרת זכויותיה במקרקעין שהן זכויות קניניות ורשומות.

## דין

4. המנוחה מכרה למערערת השניה 1/12 מהזכויות בכלל המקרקעין. עובר למכירה היו בבעלותה של המנוחה 50% מהזכויות בכלל המקרקעין. זכויות אלה נרכשו על ידה לשיעורין, ובחלקים שונים, במספר רכישות רב. ראשונה שבהן עוד בשנת 1938 ואחרונה שבהן (מאחותה הגב' ח' גלמונד) בשנת 1998. זכויותיה של המנוחה (המוכרת) במקרקעין, בכל שלב משלבי הרכישות ועובר למכירה האחרונה, היו בלתי מסוימות, שכן היא היתה שותפה במקרקעין. בראשונה עם שתי אחיותיה, ולאחר מכירת חלקיה של הגב' ח' גלמונד עם אחותה השלישית, הגב' ר' הרן ועם החברה המשפחתית בבעלות בנה (מ.ע.ג.נ. יעוץ וניהול נכסים בע"מ).

על פי סעיף 27 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969:

"27. מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם".

"חוסר המסוימות" שבסעיף 27 לחוק המקרקעין מתייחס כפשוטו לשטחם הפיזי של המקרקעין. ברם, פועל יוצא מתבקש מכך הינו כי אותו חוסר המסוימות מונע – מעצם היותו כזה – ייחוס תאריך רכישה פלוני במכירתו של חלק בלתי מסוים אלמוני. זאת, כמובן שעה שענייננו בזכויות המקרקעין שנרכשו לשיעורין ובשלבם שונים ונפרדים. כשם שאין בעל מקרקעין שכזה יכול "לסיים" ולזהות חלק בלתי מסויים במקרקעין הנמכרים על ידו עם שטח ספציפי ומוגדר מכלל המקרקעין (שכן חלקו "מתפשט" בכל אתר ואתר במקרקעין), כך אין הוא יכול לסיים ולזהות החלק הנמכר עם רכישה פלונית מבין כלל הרכישות או עם חלק מאותה הרכישה.

וכדברים שנפסקו לעניין זה על ידי השופט א' גולדברג:

"כשם שבעלות בחלק ממקרקעין מתפשטת, על פי סעיף 27 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, 'בכל אתר ואתר שבמקרקעין', כך רכישת חלק נוסף במועד מאוחר יותר, אינה מגדילה את הבעלות בחלק ספציפי אלא מתבטאת בעליית שיעור הבעלות בכל אתר ואתר שבמקרקעין. ממילא, כשמוכר הבעלים את חלקו בנכס (או חלק ממנו) אין הוא מוכר חלק מסוים שרכש באחת הרכישות, אלא שבכל חלק שנמכר ישנו חלק בלתי מסוים מכל אחד מן החלקים שרכש בשלבים השונים, לאחר שהחלקים 'התערבבו' זה בזה.

...תוצאה זו מקבלת את אישורה מהאמור בע"א 208/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' סבו ואח', פ"ד לב(3) 613, 614, ולאחרונה בע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 695, 699 "ע"א 89/81 גרינהולץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לז(3) 231, 241 (1983)).

המנוחה, בתהליך הרכישות ההדרגתיות של חלקים מסוימים במקרקעין (חלקן בדרך הירושה וחלקן בדרך הרכישה) רכשה בכל אחת מאותן הרכישות חלקים בלתי מסוימים – כשיעור הרכישה – בכל אתר ואתר שבמקרקעין. בעיסקת המכירה האחרונה, בה מכרה 1/6 מזכויותיה למערערת 2 (דהיינו 1/12 מכלל הזכויות במקרקעין), החלק הנמכר, כשם שהוא מבטא חלק בעלות בשיעור זה בכל אתר ואתר במקרקעין, כך הוא גם מבטא את החלקים היחסיים של תולדות הרכישה. לאמור, המערערת 1 מכרה למעשה 1/6 מזכויותיה כפי שנרכשו על ידה בכל שלב משלבי הרכישה.

קביעה מפורשת לעניין זה מצינו בעניין קלמס הנ"ל, מפי השופט יהודה כהן,

כדלהלן:

"המתבקש מסעיף זה (ס' 27 לחוק המקרקעין – י"א) הוא, שכאשר המערערת (באותו העניין) ירשה חלקים בלתי מסויימים בכל אחת מן ההורשות, היא בעצם ירשה את החלקים האלה 'בכל אתר ואתר שבמקרקעין'. משמע, שבכל אתר ואתר של החלקים שנמכרו ישנו חלק בלתי מסויים שהיא ירשה מאמה בהורשה הראשונה, חלק בלתי מסויים נוסף שירשה מאביה בהורשה השניה וחלק בלתי מסויים שלישי שירשה מסבתה בהורשה האחרונה. מהקונסטרוקציה הזאת, שהינה מעוגנת במונחים פסיים הקשורים במקרקעין, נובע כי החלקים הבלתי מסויימים שנמכרו על ידי המערערת מורכבים משלושה חלקים בלתי מסויימים שנרכשו בהורשה נפרדת ממורישים שונים ושגודלם היחסי הוא לפי גודל החלקים שהיו לכל אחד מהמורישים בשלם" (עמ' 699).

5. זוהי ההלכה כפי שנפסקה ע"י בית משפט זה בראשונה בע"א 208/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' טבו, פ"ד לב(3) 613 (1978) כפי ששבה ונשנתה בעניין קלמס הנ"ל ושבה ונתאשרה בשלישית בעניין גרינהולץ הנ"ל. העניין דנן נופל כל כולו בגדריה של הלכה זו.

וכמקרים שנדונו שם, גם המנוחה בעניין דנן רכשה את זכויותיה במקרקעין בסידרת רכישות של חלקים בלתי מסויימים, ומשהגיע חלקה הכולל במקרקעין ל-50% מכרה שישית מזכויותיה (דהיינו 1/12 מכלל המקרקעין) למערערת מס' 2.

החלק הנמכר הנ"ל איננו ולא היה "מסויים", וזאת כדין מקרקעים בבעלות משותפת על פי סעיף 27 לחוק. הוא בלתי מסויים הן במיקומו בשטח המקרקעין והן במיקום זמן רכישתו – הכל כפי שבואר לעיל.

לאור זאת, נסיונה של המנוחה "לסיים" ולזהות את מועד הרכישה של החלק הנמכר – דווקא עם מחצית הרכישה האחרונה שרכשה בהסכם גלמונד מ-1998 – מנוגד במפורש לפסיקת בית משפט זה, כפי שבארנו ופרטנו.

6. לטענת המערערים, יש להבחין בין ההלכות שנפסקו בעניין טבו (ע"א 208/78) קלמס (ע"א 45/80) וגרינהולץ (ע"א 89/81) לבין העניין דנן. את האבחנה מבקשים הם למצוא בכך שזכויות הבעלות של גלמונד במקרקעין (1/6) אשר נרכשו על ידי המנוחה (ביולי 1998) טרם נרשמו על שמה בספרי רשם המקרקעין. על כן, כך טענתם, בעת המכירה האחרונה של המנוחה למערערת 2 (מאי 1989) היו זכויותיה הבלתי רשומות

במקרקעין (דהיינו, 1/6 מכלל הזכויות שנרכשו על ידה מח' גלמונד) בגידרן של "זכויות אובליגטריות" הנפרדות מזכויות הבעלות הרשומות שלה באותן המקרקעין (דהיינו, השליש שהיה בבעלותה טרם הסכם גלמונד). על כן, המדובר בזכויות נפרדות ש"לא התמזגו" (שכן, חלקן האחד הינו זכויות קנייניות וחלקן האחר אובליגטריות), ומכאן, שרשאית היתה המנוחה לזהות ולייחס את החלק במקרקעין שנמכר על ידה למערכת 2 דווקא לאותן הזכויות האובליגטריות (שנרכשו מגלמונד) ולא לזכויות הקנייניות שנרכשו על ידה קודם לכן.

לא מצאנו ממש בטענה. מס שבח מקרקעין מוטל על פי הדין "על השבח במכירת זכות במקרקעין" (סעיף 6(א) לחוק). "זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ:

"בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר..."

אין חולק, גם לא המערערים, כי בהסכם ממאי 1999 מכרה המנוחה למערכת 2 "זכות במקרקעין", וזאת בהיקף של 1/12 חלקים בלתי מסוימים מהם. וראו לעניין זה ע"א 329/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701, 703 (1980); ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ בע"מ, פ"ד מא(3) 735 (1987); דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 717 (1995).

וכדברי הנשיא מ' לנדוי בע"א 329/79 הנ"ל:

"...חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק מהמסגרת הקטגורית של דיני הקניין הפורמליים וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין" (עמ' 703).

האבחנות שמבקשים המערערים לעשות בין חלק הזכויות ה"אובליגטריות" של המנוחה במקרקעין לבין חלקן ה"קנייני", הינן אבחנות זרות ושלא ממין העניין לצורך הקלאסיפיקציה והמתודולוגיה הנדרשת למתחם החקיקה הפיסקאלית, פרשנותה ויישומה.

אותן האבחנות כוחן עימן במתחם דיני הקניין כשלעצמם על שלל הסוגיות היכולות להתעורר אגב כך בתחום תחרות הזכויות ובסוגיות נוספות של דיני הקניין. אולם ככל שהדברים אמורים לצורכי "מכירת זכות במקרקעין" על פי החוק הפיסקאלי דנן, אחת היא אם הסכם המכירה דנן מהווה "המחאת זכות", מכירת זכות קניינית, מכירת זכות אובליגטורית או מכירת זכות שביושר. שכן, אלה כולן מהוות "מכירת זכות במקרקעין", לעניין החוק הפיסקאלי דנן ולעניין ההלכות שנקבעו לעניין זה בפס"ד קלמס, בפס"ד גרינהולץ ובפס"ד טבו שפורטו לעיל.

7. אבחנה נוספת מבקשים המערערים לאבחן את המקרה דנן מהלכות בית משפט זה שפורטו לעיל. לטענתם, בהסכם המכירה דנן (מהמנוחה למערערת 2) נקב במפורש כי הזכויות המועברות הן מחצית הזכויות שנרכשו על ידי המערערת 1 בהסכם גלמונד, התמורה נקבעה בסכום זהה לסכום בו נרכשו הזכויות על ידי המנוחה מאחותה גב' גלמונד ודרך תשלום התמורה הינה הסבת התחביבויות הפרעון של הלוואות המימון מהמוכרת לקונה.

כל אלה יוצרים, על פי הטענה, תוכן כלכלי לעיסקה כעיסקה שבה הזכויות הנמכרות הן דווקא אלו שנרכשו עשרה חודשים קודם לכן ולא זכויות במקרקעין שנרכשו ע"י המנוחה ברכישות הרבות והקודמות.

גם טענה זו דינה להידחות. המנוחה מכרה למערערת השניה 1/12 חלקים מהזכויות במקרקעין. מכוח הוראת סעיף 27 לחוק והלכות טבו, גרינהולץ וקלמס, לא ניתן לזהות החלק הנמכר עם רכישה פלונית ממועד אלמוני דווקא. הצהרתו של המוכר כי הוא מצידו כן מזהה את החלק הנמכר עם רכישה מסוימת, אינה מעלה ואינה מורידה. באותה מידה יוכל מוכר אחר, או בנסיבות אחרות אף המוכרת דנן, להצהיר כי החלק הנמכר (1/12) נרכש דווקא ברכישה השניה או השלישית. הוא יוכל גם להצהיר, כי החלק הנמכר (1/12) מחציתו מהרכישה השניה, רבע ממנו מהרכישה השלישית ורבע מהרכישה החמישית, וכן הלאה וכן הלאה.

תמצית הלכת קלמס הינה, כי כשם שאין המוכר יכול "לסיים" ולזהות את חלקו הבלתי מסוים במקרקעין המשותפים בשטח פיזי מסוים של אותם המקרקעין, כך אין הוא יכול לסיים ולזהות את החלק הנמכר דווקא עם רכישה פלונית מכלל רכישותיו ההדרגתיות של אותם המקרקעין. אין בכך פגיעה באוטונומיה של בעל זכות במקרקעין למכור את זכויותיו כחפצו וכרצונו, אולם עיקרון ה"בלתי מסוימות" הגלום בסעיף 27 לחוק ובהלכת קלמס אינו ניתן להתנאה על ידו.

”אין חולק כי לבעליו של נכס נתון חופש פעולה לעשות בנכס כרצונו, ואיש לא יעמוד בדרכו, אם יחליט למכור את הנכס כולו או כל חלק ממנו בשיעור שהוא יקבע. אולם, חופש הפעולה הזה אינו מתרחב גם לקביעת הרכבו או מהותו של החלק שהוא מוכר” (פרשת קלמס, עמ’ 700).

זאת מן הטעם הפשוט ולפיו, קביעת מועד הרכישה של נכס מקרקעין, אינו עניין למוכר הזכות לענות בו, אלא לקביעת המחוקק כפי שזו נתפרשה ומתפרשת בפסיקה. מועד הרכישה של חלק בלתי מסויים במקרקעין שנרכשו מהווה את צירופם היחסי של מועדי הרכישות של כלל זכויותיו של המוכר בנכס – כפי חלקן – וכפי שבוארו הדברים לעיל.

8. עיקר טענותיהם וטיעוניהם של המערערים יוחדו על ידם לטענה כי הגיעה עת לבטל את ”הלכת קלמס” אשר יסודה לטענתם בטעות, בסתירה לדיני הקניין והחוזים ובפגיעה באוטונומיה המוקנית לפרט בקניינו.

הכיצד זה, מוסיפים וטוענים המערערים, כי נכס מקרקעין שנרכש על ידי המנוחה ביולי 1998 נמכר על ידה באותו המחיר ובאותה התמורה במאי 1999, ועל אף זאת, ובהסתמך על הלכת קלמס, מוצאת שומה לפיה נוצר כביכול בגין אותה המכירה שבח ניכר המחויב בתשלום מס משמעותי ביותר?

דא עקא, שטענה זו מניחה כהנחת מוצא את שהיא מבקשת להוכיח.

המנוחה מכרה בחודש מאי 1999 למערערת 2 (חברה בבעלות בנה) – 1/6 מזכויותיה כשותפה בחלקים בלתי מסוימים במקרקעין. אכן, חלק מאותן הזכויות נרכשו על ידה, מאחותה, ביולי 1998, אך חלקים אחרים מהם נרכשו על ידה במועדים ובשיעורים שונים החל מסוף שנות השלושים ואילך. הזיהוי שמבקשים לעשות המערערים בין החלק הנמכר לבין אחד מהחלקים הנרכשים, עומד בניגוד לעיקרון ”העדר המסוימות” של חלקו של שותף במקרקעין, ולהגבלתו על פי דין ומכוח עיקרון זה למכירת חלק מזכויותיו בניגוד לעיקרון זה שבחוק המקרקעין.

וגם זאת. מהותה הכלכלית של העיסקה דנן היתה מכירת חלק בלתי מסוים בשיעור 1/12 מהמקרקעין. ”התוכן הכלכלי” מכוחו מבקשים המערערים לזהות את



החלק הנמכר דווקא עם אחד מבין מועדי הרכישה, הינו למעשה אך ורק ברווח המיסויי העשוי לנבוע מכך למערערים, ונעדר הוא כל תוכן כלכלי אחר.

תוקפה של טענתם זו של המערערים נכון היה באותה המידה אילו משיקולי מס אחרים היו בוחרים דרך משל לנסות ולזהות את החלק הנמכר דווקא עם החלק שנרכש בראשונה (1938) או במועד אחר לאורך היסטוריית הרכישות. בנסיבות מסוימות יתכן וחסכון המס היה דווקא ביחוס החלק הנמכר, חלקים חלקים, למועדי רכישות שונות לאורך אותה היסטוריה של רכישות.

ברם, כל אלה אינם באים בגידרו של "תוכן כלכלי" של עיסקה, שכן הנימוק הכלכלי היחיד המגולם בהם הינו, בניסיון חסכון המס – תוך התעלמות ממהותה של עיסקת המכירה כפשוטה. והרי הלכה משכבר היא, כי דיני המס אינם נוטים להכיר בהגדרות "מסחריות" או בפעולות "כלכליות" הנעדרות כל תכלית כלכלית או מסחרית מלבד החסכון במס והפחתת תוצאת המיסוי.

9. לסיכום, לא נמצאו לנו טעם או נימוק המצדיקים שינוי ההלכה כפי שנפסקה בסוגייתנו על ידי בית משפט זה בהלכות סבן, קלמס וגרינהולץ. הגיונם המשפטי, הכלכלי והמיסויי של אותן ההלכות – כוחו עמו גם עתה, כפי שפירטנו וביארנו לעיל.

אשר על כן, אציע לחבריי למותב כי נדחה את הערעור ונחייב את המערערים בהוצאות המשיב בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. לאחר העיון, חוששני כי אין בידי להצטרף לפסק דינו של חברי השופט י' אלון. השאלה המשפטית שביסוד ההליך דנא, הנעוצה בפרשנותם של סעיפים 21-22 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, הוכרעה משכבר בעניין קלמס (ע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 695; ע"א 89/81 גרינהולץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לז(3) 231; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב 107, 231 (מהדורה שנייה, 2003)). שם נקבע, כי במקרה בו רכש הנישום זכויות באותם מקרקעין במועדים שונים, ימוסה בעת מכירת חלק מזכויותיו כאילו מכר חלקים יחסיים מכל

החזקותיו, לפי כלל מועדי הרכישה. המערערים מבקשים כי נסטה מהלכה זו, למצער בקביעה כי קיימים לה חריגים, אשר המקרה דנא בא בקהלם. הגעתי לכלל מסקנה, כי הדין עמהם, וכי יש לראות בשיטת השומה הקבועה בהלכת קלמס כ"ברירת מחדל" בלבד, אשר במקרים המתאימים ניתן לסטות ממנה. אוסיף, כי חלוף למעלה משנות דור מאז פסקי הדין הרלבנטיים מצדיק, לעניות דעתי, דיון מחודש.

ב. בבסיס הלכת קלמס עומדים, להבנתי, שני טעמים עקרוניים עיקריים. הטעם הראשון הוא, כי אין לאפשר לנישום להימנע מתשלום מס אמת, המתאים לרווח אותו הפיק מן העסקה הרלבנטית, באמצעות ייחוס התקבול מן העסקה, באופן שרירותי, לחלק ספציפי מזכויותיו. הטעם השני הוא, כי נוכח הוראת סעיף 27 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, לא ניתן להבחין בין זכויות שונות באותם מקרקעין, שנרכשו במועדים שונים, ולהצביע על הזכויות הספציפיות הנמכרות.

גביית מס אמת

ג. הטעם הראשון נעוץ בשאיפה כי עסקה תמוסה בהתאם לשווייה הכלכלי האותנטי: כאשר נישום קונה ומוכר טובין (ולאו דווקא מקרקעין) במועדים שונים, ניטה מלכתחילה, על פי עקרונות מקובלים בהתמודדות על מס אמת, להסתייג מייחוס שרירותי של תקבול לזכויות ספציפיות, שנרכשו במועד מסוים, אשר נעשה בלא הצדקה מהותית, אלא משיקולי מס בלבד – קרי, על מנת לדחות את המועד בו יחויב הנישום בשיעור המס הגבוה יותר.

ד. שיטת החישוב שקובעת הלכת קלמס היא מקבילתה של השיטה החשבונאית המכונה "שיטת הערכים הממוצעים", והמקובלת בתחומים אחרים, כגון קניה ומכירה של מלאי עסקי (ראו למשל תקן מס' 26 של המכון הישראלי לתקינה חשבונאית); שיטה זו מיועדת להביא למיסוי שווייה האמיתי של העסקה, באמצעות התחשבות בכל רכיבי זכויותיו של הנישום במקרקעין – וברגיל, עסקה בזכויות אכן משמעותה עסקה בחלקים יחסיים מכלל הזכויות.

ה. ואולם, ישנם מקרים חריגים, בהם משמעותה הכלכלית האמיתית של עסקה היא מכירת זכויות ספציפיות במקרקעין – קרי, זכויות שנרכשו במועד מסוים. דומה כי המקרה הנדון בא בכלל אלה: ענייננו בעסקה מיום 23.5.99, בו מכרה המנוחה אהובה וינברג ע"ה (להלן המנוחה) זכויות במקרקעין למערערת 2. לפי נוסח ההסכם, מדובר במחצית הרכוש שרכשה המנוחה מאחותה, חיה גלמונד המנוחה, ביום 8.7.98 (ולא

בזכויות אחרות שהיו למנוחה במקרקעין), ודומני כי עלה בידי המערערים לשכנע כי זו גם מהותה הכלכלית של העסקה. זאת מן הטעמים הבאים: ראשית, ההקבלה המלאה בין סכום התמורה ששילמה המנוחה בעסקה עם אחותה, לבין הסכום ששילמה המערערת 2 תמורת מחצית הזכויות (קרי, מחצית אותו הסכום). שנית, פרק הזמן הקצר שחלף בין התרחשותן של שתי העסקות – פחות מאחד עשר חודש – בו לא ביצעה המנוחה כל פעולה במקרקעין הללו ואף לא רשמה על שמה במרשם המקרקעין את הזכויות שנוספו לה (כל זאת, כמובן, מבלי לקבוע מסמרות באשר לנימוקים העשויים למלא תפקיד בהבנת מהותה הכלכלית של עסקה במקרים אחרים).

ו. במקרים מעין זה, בהם עולה בידי נישום להראות שמבחינת מהותה הכלכלית, משמעותה של עסקה שביצע היא מכירת זכויות ספציפיות במקרקעין – אין מתקיים הטעם האמור להלכת קלמס, הנעוץ בשאיפה לגבות מס אמת; אדרבה, מטעם זה ראוי לכאורה למסות את הנישום בהתאם להבנה האמורה של העסקה, קרי, לחשב את שווי הרכישה כאילו המדובר באותן הזכויות הנמכרות, וזה יהא מס האמת.

ז. האם יש לגבות מס גם במקרים הללו לפי הלכת קלמס, למען אחידות בשיטת השומה? סבורני, כי התשובה אינה בחיוב. ככלל, רשאי נישום לבחור בשיטת ניהולם של ספריו ובדרך החשבונאית בה ידווח על הכנסותיו, כל עוד שיטת הדיווח אינה מנוגדת לכללי החשבונאות או לחובה חוקית, ומבטאת נכונה את ההכנסות הרלבנטיות (ראו ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795, 800-801, 813, מפי השופטת נתניהו). נקיטת דרכים עקלקלות תיפסל ככל שמטרתה העלמת הכנסות, כדרך שנמצא לא אחת במחוזותינו. אך ככל שלא בכך עסקינן, אף אם שומה כשיטת המערערים מהוה חריגה מכלל החישוב המקובל, ראוי לחרוג חריגה זו על מנת להגשים את המטרה שביסוד הכלל, דהיינו, גביית מס אמת (ראו ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651; ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699; ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867; אהרן נמדר מס שבח מקרקעין – בטיס המס 44-45 (1998)). העקרון המנחה הוא, כי "כל אימת שניתן לקבוע תשלום מס אמת, הוא ישולם" (עניין אינטרביילדינג, בעמ' 699 – השופט אריאל), וכי "יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק" (עניין מירון, בעמ' 875 – השופטת חיות).

ח. על כן, דעתי היא כי במקרים בהם בידי הנישום להראות אל נכון כי העסקה שביצע משמעותה, מבחינה כלכלית, מכירת זכויות ספציפיות במקרקעין, יש מקום לחרוג משיטת החישוב הנקוטה בהלכת קלמס, וכי כך הדבר במקרה הנוכחי.

סעיף 27 לחוק המקרקעין

ט. הטעם השני שביסוד הלכת קלמס נעוץ בקושי הטמון, לכאורה, בסעיף 27 לחוק המקרקעין, הקובע כי "מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם". בעניין קלמס נלמד מן הסעיף, לעובדותיו של אותו מקרה, כי:

"כאשר המערערת ירשה חלקים בלתי מסוימים בכל אחת מן ההורשות, היא בעצם ירשה את החלקים האלה בכל אתר ואתר שבמקרקעין. משמע, שבכל אתר ואתר של החלקים שנמכרו ישנו חלק בלתי מסוים, שהיא ירשה מאמה בהורשה הראשונה, חלק בלתי מסוים נוסף, שהיא ירשה מאביה בהורשה השנייה, וחלק בלתי מסוים שלישי, שהיא ירשה מסבתה בהורשה האחרונה" (עמ' 699 – השופט יהודה כהן).

קרי, הסברה היא כי מדי רכישת זכויות במקרקעין, מתמזגות הללו מיד עם יתר זכויותיו של הרוכש; וכי על כן, גם בעת המכירה לא ניתן לזהות זכויות ספציפיות (שנרכשו במועד מסוים) בתור אלה הנמכרות, ובכל מכר מעורבים מניה וביה חלקים יחסיים של הזכויות שנרכשו בכל אחת מן הרכישות (ונשים אל לב, כי מסקנה זו תחול לכאורה גם על מי שכלל הזכויות במקרקעין בידיו, אלא שרכשן לשיעורין במועדים שונים, ואף אם בעת המכירה מוכר הוא חלק מסוים מן המקרקעין, אחר פרצלציה).

י. נראה לי שגם משוכה זו לא תעמוד למכשול בפני התוצאה הרצויה מבחינת השאיפה לגבות מס אמת, המאפשרת לגישתי, כאמור, את ייחוס הרווח לזכויות ספציפיות במקרים המתאימים. הטעם הוא, כי לדידי, מצויה הוראת סעיף 27 לחוק המקרקעין במישור אחר מזה שבו עסקינן. ענייננו אנו בהיבט המיסויי-כלכלי של עסקה שבה נמכרות זכויות במקרקעין. לעומת זאת, סעיף 27 לחוק המקרקעין עניינו ההיבט הקנייני, הפיסי של הזכויות במקרקעין (ומכאן הלשון "בכל אתר ואתר"); נושא הבעלות הוא הרכיב הדומיננטי בו (ראו ע"א 269/74 בוקובזה נ' הממונה על המרשם, פ"ד כט(1) 243, 248, ברוח דברי השופט – כתארו אז – ח' כהן: "לא בהסכם אובליגטורי יכולים שותפים לשנות טיבה או להפקיע קיומה של בעלותם במקרקעין

המשותפים"; וראו גם מוטי בניאן דיני מקרקעין – עקרונות והלכות 584-585 (2002)). משמעות ההוראה היא כי יחידת מקרקעין, אשר הבעלות בה מפוצלת בין בעלים במשותף, אינה ניתנת גם לפיצול גיאוגרפי. דבר זה יסודו הן בדיני המקרקעין העות'מאניים הן בדיני המקרקעין האנגליים, וכדברי המלומד מ' דוכן (דיני קרקעות במדינת ישראל 98 (מהדורה 2, תשי"ג)) לגבי המצב המשפטי שקדם לחוק המקרקעין "בעלים שותפים' הם בעלים בחלק מסוים לא נפרד בנכס כולו ובכל חלק של הנכס". ראו גם דברי ההסבר להצעת חוק המקרקעין, תשכ"ד-1964, הצעות חוק תשכ"ד, 173, 209: "בדומה לדין הקיים מסדיר גם החוק המוצע את השיתוף במקרקעין על יסוד חלקים בלתי מסוימים. מקום שמקרקעין מוקנים למספר שותפים, יהיה כל אחד מהם שותף בכל אתר ואתר שבמקרקעין, ולא יהיה זכאי לכל חלק מסוים בהם". מפאת השוני בין המישור הקנייני-פיסי בו עוסק סעיף 27 ובין המישור המיסויי, אינני משוכנע כי ההיסק המובא מעלה מעניין קלמס, כאילו מכירת הזכויות חייבת מיסודה לכרוך זכויות מכל הרכישות שביצע הנישום, יהא משכנע בכל המקרים האפשריים.

י"א. ואולם, אף אם מבחינת התיאוריה ה"קניינית" הטהורה מבוסס כדבעי הטיעון האמור בדבר "התמזגות הזכויות", סבורני כי לעניין שאלת המיסוי (למצער, בהקשר דנא), עלינו לפסוע בתלם ההיבט הכלכלי: "חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות" (ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, פ"ד לד(4) 701, 703 – הנשיא לנדוי; ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 524; דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 715-716). קרי, דיני המס יכולים לסטות מן התפיסות ה"שגרתיות" של המשפט האזרחי, מקום שהדבר נדרש להשגת תוצאה מיסויית צודקת (ראו לדיון ודוגמאות נוספות, ביניהן מנוגדות, של פסיקה ב"תלם" חוק המקרקעין או בסטיה הימנו, יצחק הדרי ואברהם אלתר "החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים" עיוני משפט י 429 (תשמ"ד)). על כן, סבורני כי סעיף 27 לחוק המקרקעין אינו צריך למנוע את ייחוסו של תקבול לזכויות שנרכשו במועד ספציפי, כאשר זו המהות הכלכלית של העסקה הממוסה.

סוף דבר

י"ב. לסיכומו של דבר, דעתי היא כי בחינת הטעמים שביסוד הלכת קלמס – השאיפה לגביית מס אמת, והשלכות הוראת סעיף 27 לחוק המקרקעין – מביאים למסקנה שיש לאפשר לנישום להראות כי בעסקה מסוימת, מבחינת מהותה הכלכלית, מכר זכויות

ספציפיות בנכס מקרקעין, ולא חלק יחסי מכלל החזקותיו. אם לא יוכל לעשות זאת, ויש להניח כי כך יהיה במרבית המקרים, תמשיך כמובן לנהוג שיטת החישוב הקבועה בהלכת קלמס. לוא נשמעה דעתי, איפוא, היה הערעור מתקבל.

י"ג. לאחר שעיינתי בדברי חברי השופט ג'ובראן אוסיף, כי הדגש בחוות דעתי הוא בחתירה לתוצאה צודקת והוגנת בגדרי מיסוי; ומי כממשל - עם כל האינטרס הברור והמובן בגביית מס אמת, שאין לפגוע בו כמובן - צריך להיות מעוניין בגישה מאוזנת, הנשקלת על פי מהות התיק, וכמצוטט מעלה מפרשת בן-עמי.

ש ו פ ט

השופט ס' ג'ובראן:

במחלוקת בין חבריי, מצטרף אני לדעתו של חברי השופט י' אלון, לפיה אין מקום לשנות מההלכה שנפסקה בע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 695 (1982) (להלן: עניין קלמס) וכי תחולתה על ענייננו מביאה לדחיית הערעור.

פסק הדין בעניין קלמס היווה למעשה עיגון של ההלכה שנקבעה בע"א 208/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' סבו, פ"ד לב(3) 613 (1978) (להלן: עניין סבו), אשר בחנה את סוגיית מכירתם של מקרקעין "שנרכשו" במועדים שונים, לעניין החבות במס שבח. ההלכה שנקבעה בעניין קלמס הוסיפה להלכת סבו עיגון בסעיף 27 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1967 (להלן: חוק המקרקעין), לפיו הבעלות בחלק ממקרקעין מתבטאת בבעלות "בכל אתר ואתר שבמקרקעין".

לעמדתו של חברי השופט א' רובינשטיין, הטעמים שביסודה של הלכת קלמס מובילים למסקנה לפיה יש לאפשר לנישום להראות כי מהותה הכלכלית של עסקה מסוימת מהווה מכר זכויות נקודתיות בנכס מקרקעין, ולא חלק יחסי מכלל החזקותיו, ועל ידי כך ליצור למעשה חריג להלכה זו.

לצערי איני יכול להצטרף למסקנה זו. בשונה מחברי, איני מוצא מקום להבחין לעניין זה בין היבטה המיסויי-כלכלי של העסקה דנא ובין היבטה בראי הדין האזרחי הכללי. אמנם, יש לשאוף ולהתאים ככל הניתן את התוצאה המיסויית למהותה של

העסקה, כפי שזו באה לידי ביטוי, בין היתר, בכוונתם של הצדדים לה. אלא שחרף כוונתם ורצונם הכנה, מוגבלים אף הצדדים לעסקה להוראותיהם הכופות של דיני המקרקעין, ובהן הוראתו של סעיף 27 לחוק המקרקעין. הבחנה בין מהותה הכלכלית של העסקה – כנגזרת מכוונת הצדדים, ובין מהותה המשפטית-קניינית, תביאנו לתוצאה לפיה נפקותה היחידה של מהותה הכלכלית של העסקה הינה חיסכון במס. בעניין זה, שותף אני לדעתו של חברי השופט י' אלון, לפיה בסיס זה אינו מאפשר הבחנה בין השתיים. חרף נסיבותיו הייחודיות של המקרה דנא, לא מצאתי טעם מדוע יש לשנות מהגיונם של כללים אלו.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינו של השופט י' אלון.

ניתן היום, כ"ב באלול התשס"ח (22.9.2008).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט