



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

לפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הוועדה  
רו"ח צבי פרידמן – חבר  
שמאי המקרקעין תמיר שדה – חבר

העוררת פנחצ'ל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

כבוד השופט ה' קירש, יו"ר:

#### א. מבוא

1. כידוע, בהתאם לסעיף 7 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969:

"(א) עסקה במקרקעין טעונה רישום; העסקה נגמרת ברישום, ורואים

את השעה שבה אישר הרשם את העסקה לרישום כשעת הרישום.

(ב) עסקה שלא נגמרה ברישום רואים אותה כהתחייבות לעשות עסקה."

2. מנגד, לפי סעיף 16(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"), מכירת זכות במקרקעין "לא תירשם בפנקס המקרקעין" אלא אם מנהל מיסוי מקרקעין אישר כי המכירה פטורה ממס או שהמס המגיע על פי שומה שולם. אולם בנסיבות מסוימות אפשר לרשום את המכירה בפנקס המקרקעין אם "ניתנה ערבות בנקאית או ערובה אחרת".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו'ע 21-08-46076 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

ערר זה עוסק בחלופת הערבות הנ"ל ועולה בו שאלה פרשנית לגבי תחולתו של הסדר הערבות במקרה של **דיווח על פטור ממס**.

3. עובדות המקרה פשוטות ביותר ואינן שנויות במחלוקת:

(א) בחודש אוגוסט 2021 החברה העוררת העבירה זכויות במקרקעין (בגוש 6133, חלקה 922), ללא תמורה ואגב פירוקה, לבעלי מניותיה.

(ב) בהצהרה העצמית שהוגשה למנהל מיד עם ביצוע העברת הזכויות במקרקעין כאמור, הציגה העוררת את המכירה כפטורה ממס שבח מכוח סעיף 71 לחוק ("העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד").

(ג) בד בבד עם ההצהרה הנ"ל ביקשה העוררת שיונפק אישור המנהל המופנה לרשם המקרקעין, על מנת לאפשר רישום מיידי של זכויות המקרקעין על שם בעלי המניות הנעברים. מאחר שבאותה עת טרם אישר המנהל כי המכירה אכן פטורה וטרם נערכה כל שומה בקשר למכירה, הציעה העוררת להעמיד ערובה בגובה "ההפרש בין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית", כנדרש על פי סעיף 16(א)(2) לחוק. מפני שלא שולם מס לפי השומה העצמית (לאור דרישת הפטור) ומפני שהתמורה ששולמה על ידי בעלי המניות לעוררת עמדה לכאורה על אפס, העוררת הציעה למנהל ערובה על סך **אפס שקלים חדשים**, וטענה כי בכך היא קיימה את הוראות סעיף 16(א)(2) וכי המנהל חייב, בנסיבות אלו, לאשר **לא לתור** את רישום המכירה בפנקס המקרקעין.

(ד) המנהל (המשיב דן) סירב לקבל ערובה על סך 0 ש"ח ולא הוציא על אתר אישור כמבוקש. לימים, בחודש אפריל 2022, ולאחר שהמנהל בחן את ההעברה והשתכנע כי היא עומדת בתנאי סעיף 71, אושר הפטור.

### ב. המסגרת החוקית – כללי

4. כאמור, העוררת הצהירה כי מכירת הזכויות פטורה ממס מכוח סעיף 71 לחוק. סעיף זה, בחלקו הרלבנטי לערר זה, קובע לאמור:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אביב

"(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..."

נמצא כי תנאי לתחולת הפטור לפי סעיף 71 הוא ש"לא ניתנה תמורה בעד הזכות".

5. כותרתו של סעיף 16 לחוק היא "תנאים לתוקפן של עסקאות". למעשה אין מחלוקת בין הצדדים כי תכליתו של סעיף 16 היא להוות כלי גבייה ואמצעי להבטיח כי מבצעי עסקאות במקרקעין ישלמו את המס המתחייב על פי דין (ראו סעיף 11 לסיכומי המשיב דנן).

אין חולק על כך כי:

"... הסעיף הוא כלי הגבייה העיקרי של מנהל מיסוי מקרקעין, כאשר הסעיף קובע כי העסקה תירשם במרשמי המקרקעין רק לאחר שהמנהל יאשר כי חובות המס שולמו או שניתנה ערובה להנחת דעתו של המנהל. בכך למעשה מבטיח החוק שגם אם מי מהצדדים לעסקה לא ישלם את המסים, הרי בסופם של דברים, כאשר הרוכש יבקש להירשם במרשמי המקרקעין הוא יפעל לכך שחובות המס ישולמו, ובכך ישמש למעשה 'זרוע גבייה' של רשות המסים."  
(גורמן ואהרונוביץ', מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה, כרך א', עמוד 282).

6. ואכן סעיף 16(א)(1) לחוק (שאיננו נושא הדיון כאן) מורה כי:

"תקפן של מכירת זכות במקרקעין ופעולה באיגוד מקרקעין החייבות במס מותנה במילוי אחד התנאים האמורים להלן, וכל עוד לא נתמלא, לא תוקנה כל זכות על אף האמור בכל דין; משנתמלא, כוחו למפרע מעת המכירה או מיום הפעולה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

ואלה התנאים:

(א) שולם עליהן המס;

(ב) ניתנו עליהן הצהרות המוכר והקונה או עושה הפעולה על פי הפרק השביעי ושולם עליהן המס המגיע על פי ההצהרות;

(ג) הקונה זכות במקרקעין או הרוכש את הזכות באיגוד המקרקעין פירט בהצהרתו את שם המוכר ומענו, את הזכות שרכש ואת התמורה בעדה והפקיד אצל המנהל פקדון, כערובה לתשלום המס, בשיעור 20% משווי המכירה של הזכות במקרקעין, או שניתנו בטוחות להנחת דעתו של המנהל;"

7. לעומת פסקה (1) לסעיף 16(א) שעוסקת כאמור בעצם תוקפה המשפטי של המכירה והקניית זכות על פיה, פסקה (2) – העומדת במוקד המחלוקת בערר זה – דנה ברישום העברת הזכויות (ויוזכר כי לפי סעיף 7 לחוק המקרקעין, אמנם עסקה במקרקעין "טעונה" רישום והיא "נגמרת" ברישום, אולם אף בטרם רישום רואים את העסקה כהתחייבות לעשות עסקה – דהיינו כמקנה זכות חוזית תקפה). בו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 27.2.2013, נאמר מפי כבוד השופט אלטוביה:

"סעיף 16(א)(2) לחוק מתלה את רישום מכירת המקרקעין בפנקס המקרקעין בקבלת אישור מנהל מיסוי מקרקעין כי המכירה פטורה ממס או שולם המס בגינה. סעיף זה מהווה אחד מאמצעי הגבייה האפקטיביים ביותר העומדים לרשות רשות המיסים להבטיח כי נישום ישלם מיסיו כדין. כידוע, עסקת מכר מקרקעין מדווחת למנהל מיסוי מקרקעין מייד עם התרחשותה והמס בגינה אמור להיות משולם מעט לאחר מכן. בלא אמצעי גבייה זו תוכל חברה נישומה העוסקת במכר מקרקעין לזכות לפטור ממס שבח להעביר הזכויות ולפעול למשל בדרך של פירוקה לפני שתחויב במס הכנסה."

8. זהו נוסח סעיף 16(א)(2) בחלקיו הרלבנטיים לענייננו:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

"מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין, אלא אם כן המנהל אישר שהיא פטורה ממס או ששולם המס המגיע על פי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב)(1) או (2); לא נעשתה שומה כאמור, תירשם המכירה אם ניתנה ערבות בנקאית או ערובה אחרת להנחת דעתו של המנהל, לגבי ההפרש שבין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית כמשמעותה בסעיף 78(א) או (ב)(3), להבטחת תשלום המס שיגיע..."

ברור כי הגיונה של נוסחת ההפרש ("ההפרש שבין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית") הוא למנוע אישור רישום כאשר המס המדווח על ידי המוכר עצמו הוא נמוך ועלול להתברר בהמשך כבלתי מספיק על פי החוק.

אין ספק כי במקרה הנוכחי, כאשר העוררת ביקשה את אישור המנהל, "לא [טרם] נעשתה שומה כאמור".

9. סעיף 16(א)(2) שהוא המשך וסייג לאמור בסעיף 16(א)(2) (אך איננו חל בנסיבות המקרה הנדון) מורה:

"על אף האמור בפסקה (2), ביקש מוכר של דירת מגורים מזכה כהגדרתה בסעיף 49, בהצהרתו לפי סעיף 73(א), פטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1, תירשם מכירת הזכות בפנקסי המקרקעין, אם אישר המנהל כי התקיימו התנאים כאמור ותנאים אלה:

(א) הצהרת המוכר והצהרת הרוכש נמסרו במועד הקבוע בסעיף 73, לפי העניין;

(ב) חלפו 10 ימים מיום ההצהרה או מהיום שהמציאו הרוכש והמוכר למנהל את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;

(ג) הרוכש שילם את מס הרכישה המגיע ממנו בהתאם לשומתו העצמית במועד הקבוע בסעיף 90א, ושומתו לא מותנית בהתקיימות תנאי עתידי;

(ד) לא נעשתה לגבי המכירה שומה לפי סעיף 78(ב)..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

10. להשלמת הרקע החקיקתי נציין כי בהתאם לסעיף 78(ב) לחוק,

**"המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:**

**(1) לאשר את השומה העצמית;**

**(2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה – לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל..."**

והנה תקופת שמונת החודשים לעריכת בדיקה ושומה עומדת בבסיס מנגנון הערבות הבנקאית שבסעיף 16(א)(2): צדדים למכירת מקרקעין המעוניינים ברישום בפנקס המקרקעין ללא דיחוי, יכולים שלא להמתין לעריכת השומה לפי סעיף 78 לחוק ותשלום המס על פיה, אלא להמציא ערובה כאמור בסעיף 16(א)(2) ובכך לסלול את הדרך להנפקת אישור מסים על ידי המנהל.

### ג. המחלוקת

11. לפי עמדת העוררת, מנגנון הערובה הקבוע בסעיף 16(א)(2) תקף וישים גם לגבי עסקה פטורה ממס שנעשתה ללא תמורה, ובמקרה כגון זה הערבות הנדרשת היא אפס. המשיב סבור כי במצב זה אין תחולה או תוקף להסדר הערובה.

12. בהתאם לגישת העוררת, ניתן לרשום מכירת זכויות **בכל אחד** משני מקרים: (א) נעשתה שומה על ידי המנהל והמס לפיה שולם או במסגרתה המנהל אישר כי המכירה פטורה; (ב) לא נעשתה שומה אולם ניתנה ערובה בגובה 20% מן התמורה (בהפחתת כל מס ששולם לפי ההצהרה העצמית) – תהיה התמורה החוזית אשר תהיה.

בהתאם לגישת המשיב, לא תירשם מכירת זכויות **אלא אם** התקיים אחד משניים: (א) המוכר הצהיר על פטור והמנהל אישר כי המכירה פטורה; (ב) שולם המס המגיע לפי שומה שעשה המנהל, או בהעדר שומה, ניתנה ערובה בגובה 20% מן התמורה (בהפחתת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

כל מס ששולם לפי ההצהרה העצמית). ככלל, לפי עמדת המשיב, מסלול הערבות איננו תקף במקרה של דיווח על פטור (אם כי ראו סעיף 30 להלן לחידוד מסוים בעניין זה).

13. במקרים רגילים, בהם המכירה נעשית בתמורה ולא חל פטור ממס, נוסח הסעיף איננו מציב קושי מיוחד. למשל, נניח כי מִרְב מכרה למיכל נכס מקרקעין תמורת 1,000 ש"ח. מרב מצהירה כי החיוב שלה במס שבח מגיע לכדי 120 ש"ח והיא משלמת סכום מס זה (בהתאם לסעיפים 73(א)(6), 78(א) ו-90 א לחוק). אם חשוב למרב ולמיכל לרשום את המכירה בהקדם במרשם המקרקעין, מבלי להמתין לעריכת שומה לפי סעיף 78(ב), הן יכולות להמציא ערובה על סך 80 ש"ח (120 - [0.2(1000)]) והמנהל ינפיק אישור על סמך סעיף 16(א)(2) הנדון.

קושי מתעורר כמובן כאשר התמורה המדווחת היא אפס, כך ש-20% ממנה הם גם אפס ומנגנון הערובה לכאורה איננו מבטיח דבר.

14. לטענת העוררת, פרשנות המשיב איננה מעוגנת בלשון הסעיף. לדעתה ניתן היה לקרוא את החוק כפי שעושה המשיב רק אם היה מופיע פסיק (,) בין התיבה "המנהל אישר שהיא פטורה ממס" ובין התיבה "או ששולם המס המגיע על פי השומה שנעשתה".

מאחר שאין שם פסיק והכל נאמר ב"נשימה אחת", אזי יש להבין את ההמשך ("לא נעשתה שומה כאמור, תירשם המכירה וכו'") כחולש על כל מצב בו לא נעשתה שומה – לרבות כאשר המנהל טרם אישר שהמכירה פטורה ממס.

לדעת העוררת, ועדת הערר כערכאה שיפוטית, איננה מוסמכת לשים פסיק באמצע המשפט היכן שהמחוקק עצמו, ולא בכדי, נמנע מלעשות כן.

15. העוררת מסכימה כי תכליתו של סעיף 16(א)(2) היא לשמש כלי גבייה, אך לדעתה אין לפרשו באופן שאמצעי האכיפה הגלום בו הוא גורף ואפקטיבי מדי:

**"לגישת העוררת, דווקא לאור יעילותה, הגבייה הסבילה [המושגת באמצעות סעיף 16 – ה"ק], גרמה נזקים הן לאזרח הפרטי והן לשמה של מדינת ישראל."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

(מתוך סעיף 1.3 לסיכומי העוררת)

16. לתפיסת העוררת, אם חשוב למשיב שלא להסתפק בערבות בגובה אפס, פתוחה בפניו הדרך לעשיית בדיקה מאומצת של המקרה ועריכת שומה בהקדם.

17. לעומת זאת, המשיב מדגיש כי בייחוד במקרים מורכבים בהם הנישום טוען לפטור ממס נדרשת בדיקה מעמיקה ואין זה סביר, במקרים של העדר תמורה, כי המנהל ייאלץ להנפיק אישור מסים כנגד ערבות חסרת כל ערך.

### ד. דיון

18. כל צד, בכישרון רב יש לומר, הביא שלל נימוקים והסברים כדי לתמוך בפרשנותו.

יש להודות כי נוסח הסעיף איננו חד משמעי או מושלם והוא משאיר פתח מסויים לפרשנות. עמדת העוררת דן איננה מופרכת. הרי המשיב מכיר בכך כי "גם כאשר המנהל מאשר שעסקה פטורה ממס, מבחינה מעשית, הוא עושה כן, בהתאם לסמכותו בסעיף 78" (סעיף 2 לסיכומי המשיב). מכאן, אפשר שהמילים "לא נעשתה שומה כאמור" מכוונות גם למקרה בו טרם נעשתה שומה לשם קביעת פטור ממס, כדעת העוררת.

19. עם זאת, לדעתי, הקושי הפרשני איננו כה גדול ויש להעדיף, מן הסיבות המפורטות בהמשך, את דרך הקריאה המוצעת על ידי המשיב. לאותה תוצאה הגיע בית משפט השלום בתא"מ 23638-07-20 ידו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 8.8.2021 על ידי כבוד השופט עדי סומך (ראו סעיף 31 להלן).

נוסח ההוראה יכול אולי להתיישב עם כל אחת מן הפרשנויות, אולם תכלית ההסדר והגיונם של הדברים מובילים למסקנה כי צודק המשיב.

20. נתחיל במישור המילולי: להבנתי, גם ללא הופעת פסיק באמצע המשפט ניתן להגיע לפרשנות המשיב. לטעמי הוראת הכתוב היא:

"... אלא אם כן המנהל אישר -

(1) שהמכירה פטורה ממס,





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

או

**(2) ששולם המס המגיע על פי שומה שנעשתה לפי הודאות סעיף 78(ב)(1) או (2); לא נעשתה שומה כאמור, תירשם המכירה אם ניתנת ערבות וכו'.**

הדברים נאמרים מבלי להפחית מחשיבותו ותפקידו של הפיסוק בתחביר ובהענקת משמעות מדויקת למילה הכתובה. בהקשרים מסוימים, נוכחותו או העדרו של פסיק עשויה לשנות את מובנו של הכתוב. אולם לא תמיד המשמעות מוכרעת "על קוצו של פסיק".

21. על פי מבנה הרישא, רישום המכירה מותנה באישור המנהל. די אם המנהל יאשר אחד מתוך שני דברים: או "שהיא [המכירה] פטורה ממס" או "ששולם המס המגיע על פי שומה". המילים הבאות ("לא נעשתה שומה כאמור וכו'") הן המשכה הטבעי והמתבקש של החלופה שנייה בלבד (אישור המנהל ששולם המס על פי שומה). זאת לדעתי הפירוש הסביר של הטקסט, הפירוש שמחבר כראוי בין חלקי המשפט ומעניק ללשון ההוראה מסר הגיוני.

אם כן, על מנת לאפשר רישום, נדרש כי המנהל ייווכח כי מגיע פטור, או לחלופין, כי המס שולם. ככל שטרם שולם המס כי טרם נערכה שומה, אישור המנהל יכול להינתן אם תבוא הבטחת תשלום (זמנית) בדמות ערבות או ערובה. אולם אם נדרש פטור (בהעדר תמורה) והפטור טרם אושר, לא חלה על המנהל חובה להסתפק ב"ערובה" של אפס.

בהקשר זה יצויין כי לפי סעיף 73(א)(7) לחוק, חלק מהפירוט הנדרש בהצהרה העצמית של המוכר הוא "זכאות לפטור או להנחה מהמס החל". זה דיווח שאמור להיבדק על ידי המנהל ולהיות מאושר אם תנאי הפטור מתקיימים.

22. אינני סבור כי כללי התחביר מחייבים קבלת גישת העוררת, לפיה בהעדר פסיק בין "שהיא פטורה ממס" ובין "ששולם המס", עלינו להשליך את הוראת ההמשך ("לא נעשתה שומה וכו'") גם על מקרה של דרישת פטור. הקשר הדברים ומבנה הפסקה בכללותו מלמדים כי הוראת ההמשך, המאפשרת המצאת ערבות או ערובה, נועדה להשלים אך את חלופת תשלום המס על פי שומה שנעשתה (ולא את חלופת הפטור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

להמחשת הנקודה הלשונית, הניחו למשל כי שירות הסעדה שומר כשרות מפרסם מודעה לפיה "ניתן להזמין מנות פסטה בשריות או חלביות עם אפשרות לתוספת גבינת פרמזן משובחת". הרי ללא צורך בפיסוק נוסף נהיר על פי ההקשר כי תוספת הגבינה מוצעת רק בקשר למנות החלביות ולא, חלילה, בקשר למנות הבשריות.

23. נראה כי התיבה "לגבי ההפרש שבין 20% מהתמורה לבין המס ששולם לפי השומה העצמית" משקפת הנחת מוצא כי מס כלשהו אכן שולם על ידי המוכר במסגרת השומה העצמית – אחרת המחוקק היה כותב "לבין כל סכום מס ששולם" או מילים דומות.

24. גם המילה "כאמור" בביטוי "לא נעשתה שומה כאמור" מחזקת את הסברה כי המשך הסעיף, לרבות הסדר הערבות, בא אך להשלים את חלופת תשלום המס "המגיע על פי שומה שנעשתה לפי הוראות סעיף 78(ב)(1) או (2)".

25. במישור התכליתי, אין צורך להכביר במילים כי מתן פירוש להוראות הסעיף באופן המכשיר מתן ערבות בסכום אפס שקלים איננו מתקבל על הדעת ומרוקן את הסעיף מכל מהותו.

26. יצויין כי לגבי רבים מהפטורים בחוק, תחולת הפטור מותנית בהעדר תשלום תמורה בין הצדדים – וראו בין היתר סעיפים 60, 61(א), 62 ו-63 לחוק.

דהיינו, בכל ההקשרים האמורים אותה סוגיה עלולה להתעורר, ואם תתקבל גישת העוררת, אדם הטוען לפטור יוכל תמיד להציע ערובה בסכום אפס.

27. אין לדעתי לאמץ פרשנות אשר עלולה להכריח את המנהל לערוך בדיקות מזורזות מדי או שטחיות של עסקאות פטור, אך ורק כדי ולהימנע מהאפשרות כי הוא יידרש לקבל ערבות בסכום אפס ולאשר את רישום המכירה לפני שהמקרה נבדק בצורה נאותה.

28. יתרה מזו, יישום הוראות סעיף 71, כמו במקרה הנוכחי, ממילא מחייב בחינה יסודית על מנת לוודא כי כל תנאיו אכן מתקיימים (ובין היתר, העדר תמורה ולו עקיפה או מוסווית).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

29. דומה כי קיומו של סעיף 16(א)(א2) מחזק את המסקנה כי הדין עם המשיב. פסקה זו עוסקת במתן אישור לרישום מכירה בפנקסי המקרקעין במקרה של בקשת פטור ממס שבח במכירת **דירת מגורים מזכה**. זהו כמובן מקרה שכיח ביותר.

ההסדר הקבוע פסקה (א2) האמורה הוא "על אף האמור בפסקה (2)". אמנם לפי פסקה (א2) – אם תנאיה השונים מתקיימים – לא נדרשת ערבות או ערובה על מנת לקבל את אישור המנהל, אולם כן נדרש מילוי שורה של דרישות ובכל מקרה ניתנת למנהל שהות של 10 ימים על מנת לבדוק, ולו באופן ראשוני, את הזכאות לפטור (סעיף 16(א)(א2)(ב)). מן הסתם המקרים המטופלים במסגרת פסקה (א2) **פשוטים** יותר ממקרה של יישום סעיף 71 לחוק (הכרוך תמיד בפירוק איגוד ובדרך כלל בהעברה בין צדדים אשר ביניהם קיימים יחסים מיוחדים). והנה בעוד פסקה (א2) מקנה למנהל חלון זמן של 10 ימים לבדיקת החומר, על פי גישתה של העוררת דן, במסגרת **פסקה (2)** הנדונה חייב המנהל להנפיק אישור **לא לתור**, תהיה מורכבות הנסיבות אשר תהיה, וזאת בתנאי שהוצעה לו ערבות בסכום אפס שקלים (ובהקשר זה, השוו גם הוראות סעיף 15(ט)(1) לחוק בנושא מקדמה, שם קבועה תקופת המתנה של 60 ימים).

30. יוער כי טענתו הכללית של המשיב היא כי "**לא ניתן להפקיד ערובה במקרה שבו מתבקש פטור**" (הציטוט מהמבוא לסיכומי המשיב). עם זאת, המשיב מבהיר כי זו אמנם עמדתו, אך די, במקרה הנוכחי, לקבוע "**למצער**" כי הוראת סעיף 16(א)(2) "**אינה חלה על עסקאות שפטורות ממס... כגון העסקה נושא הערר, שהן פטורות ממס ושלא משולמת בהן תמורה...**" (שם, קו ההדגשה איננו במקור).

המשיב איננו שולל את האפשרות שבאותם מקרים, שכיחים פחות, בהם משולמת תמורה אולם גם נדרש פטור, כן ניתן ליישם את הסדר הערובה, כי הרי אז יש משמעות כספית אמיתית לביטוי "20% מהתמורה".

אין אנו נדרשים להחליט בשאלה זו, אך דומה כי קבלת טיעוניו של המשיב המבוססים על לשונו ומבנהו של סעיף 16(א)(2) – והמדגישים את ההפרדה בין עסקה שנדרש לגביה פטור ועסקה שהיא חייבת במס לכל הדעות – איננה משאירה מקום לחריג אף במקרה של תשלום תמורה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

31. בעניין ידו בע"מ הנ"ל, נדונה תביעה אזרחית בגין "נזקים ממוניים ולא ממוניים" שנגרמו לתובעים, לפי טענתם, מסירוב מנהל מיסוי מקרקעין להנפיק אישור מיידי בהתאם לסעיף 16(א)(2) וזאת בנסיבות מקבילות לאלה שנדונות כאן: העברת זכויות במקרקעין מחברה לבעלי מניותיה, ללא תמורה, אגב פירוק החברה ותביעת פטור ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק. גם שם הוצעה למנהל ערובה אפסית (20% מן התמורה). בין היתר, כבוד השופט סומך הטעים:

"לדידי, הפרשנות שהתובעים נתנו לעמדתם זו, הינה מרחיקת לכת ומנפצת כל היגיון ביחס לרציונל התחיקתי העומד מאחורי תכלית סעיף 16(א)(2) לחוק שהינה בסופו של יום, כפי עמדת הנתבעת, להבטיח כי מבצעי עסקאות במקרקעין ישלמו את המס המתחייב לפי דין וזאת באמצעות מנגנון מהיר של התניית קבלת אישורי מיסים כנגד תשלום המס על דרך של הפקת ערובה הולמת או באמצעות מנגנון ארוך יותר של בדיקה למקרה של תשלום השומה או טענה לפטור דוגמת זו הנדונה.

...

...פרשנות שכזו [של התובעים] עשויה להביא את מנגנון הפיקוח והגבייה של סעיף 16 לחוק למצב אבסורדי (כפי שהנתבעת הטעימה בסיכומיה) אשר בסופו של יום, עשוי להוביל אף הוא, כפי עמדת התובעים במקור, למנגנון עוקף בדיקה ופיקוח של המנהל אודות מכירת הזכויות והמס שיש לשלם בגינן."  
(מתוך סעיפים 44 ו-53 לפסק הדין)

אני מסכים עם דברי בית משפט השלום.

32. יש להודות כי קבלת עמדת המשיב עלולה להביא להבחנה במישור אחר אשר במידה רבה איננה ניתנת להסבר: נניח, לדוגמה, כי מרב מוכרת לאחותה מיכל במכירה החייבת במס נכס ששווי השוק שלו נאמד ב-1000 ש"ח, וזאת בתמורה ל-100 ש"ח בלבד. מרב מדווחת על חיוב במס בגובה 25 ש"ח ומשלמת סכום זה למנהל. על פני הדברים, בטרם עריכת שומה מרב ומיכל יכולות לדרוש אישור מסים ללא הפקדת ערבות נוספת (כי <25 [0.2(100)], וזאת למרות הפער הקיים בין התמורה ובין שווי השוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

המשיב הביא נימוקים רבים ומגוונים כדי לתמוך בעמדה שאין להחיל את מנגנון הערובה אף כאשר התמורה המוצהרת היא "בלתי סבירה בעליל", ולא רק במצב של תמורה שהיא אפס (ראו סעיפים 33 עד 38 לסיכומיו).

לדידי, אף אם לא מקבלים את נימוקי המשיב בעניין זה ואף אם תוצאת הדוגמה הנ"ל היא בלתי נמנעת, אזי אין הצדקה להחריף את חוסר ההיגיון על ידי הרחבת הבעיה גם למצבים של העדר תמורה ודרישת פטור, כגון במקרה הנדון.

33. המשיב העלה טענה חלופית לפיה במקרה של מכירה **ללא תמורה** תידרש ערובה בשיעור של 20% **משווי** הזכות הנמכרת (כלומר משווי השוק בעסקה בין מוכר מרצון לקונה מרצון; ראו, בין היתר, פרוטוקול הדיון, עמוד 30, שורה 16 ואילך).

להסדר כגון זה אכן יש יתרונות, אולם לצדם חסרונות בולטים: ראשית, למנגנון כמתואר אין כל עיגון, ולו מרומז, בלשון החוק (הסעיף מזכיר "20% מהתמורה" בלבד), כך שאימוץ המנגנון יהיה כרוך ב"חקיקה שיפוטית" של ממש (והשוו סעיף 16(א)(1)(ג) הסמוך – שם הערובה הנדרשת היא "20% משווי המכירה" – בניגוד ללשון סעיף 16(א)(2)). שנית, הסדר זה יחייב קביעה מיידית של "שווי" הזכות על מנת לאפשר את המצאת הערובה. גובה השווי עלול להיות קשה להערכה מהירה, כך ששוב ייאלץ המנהל לקבל באופן מידי החלטה בדבר היקף הערובה הנדרשת, לפני שהיה סיפק בידיו לבחון את שווי הזכות הנמכרת כראוי.

והנה לנוכח התוצאה אליה הגעתי, וקבלת עמדתו הראשית של המשיב, אין צורך למצות את הדיון בטענתו החלופית (או בטיעון העוררת לפיו הטענה החלופית של המשיב מהווה הרחבת חזית אסורה).

34. לסיכום, לטעמי פרשנות המשיב ללשונו של סעיף 16(א)(2) נראית סבירה ומתבקשת.

כמו כן, וכפי שהודגש, אין הדעת סובלת פרשנות המאפשרת הפקדת ערובה בסכום אפס כמילוי תנאי מהותי לקבלת אישור מסים ורישום המכירה בפנקס המקרקעין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

35. ייתכן שהמנהל רשאי לקבל לידיו, בהסכמה ולפי שיקול דעתו, ערובה מתאימה גם במקרה של דרישת פטור ממס – אולם אין הוא חייב לעשות כן. אין צורך להכריע בשאלה זו – המעלה היבטים בתחום המשפט המנהלי – כאן.

36. אני מציע אפוא לחברי ועדת הערר לדחות את הערר. יודגש כי פסק דין זה נוגע רק לסוג המקרה שנדון בו – עסקה שנעשית ללא תמורה ונדרש לגביה פטור ממס. אין בו הכרעה לגבי מקרים מסוגים אחרים ומידת התאמתו של מנגנון הערובה להם.

רו"ח צבי פרידמן, חבר:

קראתי בעיון את חוות דעתו המלומדת והמנומקת של חברי כב' יו"ר הוועדה. אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע לפיה יש לדחות את הערר וברצוני להוסיף מספר שורות:

א. אני מסכים לחלוטין שנוסח הסעיף אינו חד משמעי ואינו מושלם וכי ניתן מילולית לפרשו לפי עמדת העוררת וניתן לפרשו לפי עמדת המשיב. במצב כאמור אין מנוס, בהתאם לפרשנות דיני המס, מלפרש את הסעיף בהתאם לתכלית החקיקתית שלו (שהיא הבטחת תשלום המס) ובלבד שיש עיגון לשוני מינימלי בלשון החוק, כדברי בית המשפט העליון בסעיף 26 לפסק הדין בע"א 181/14 אברהם פגי נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 13.3.2016: ".....נקודת המוצא לפרשנות חוק מס היא הלשון בה החוק נוקט, ואולם אין המדובר בנקודת הסיום, כאשר מבין האפשרויות הלשוניות הקיימות, על הפרשן לבחור בזו המגשימה באופן המיטבי את תכלית החוק" (וראה גם ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 6.5.1985). אני מסכים עם כב' היו"ר לפיו "אין צורך להכביר במילים כי מתן פירוש להוראות הסעיף באופן המכשיר מתן ערבות בסכום אפס שקלים איננו מתקבל על הדעת ומרוקן את הסעיף מכל מהותו" (וראה גם פס"ד ידו בע"מ -סעיף 31 בחוות דעתו של כב' היו"ר).

ב. יודגש, הדיון בפני הוועדה התקיים לאחר שהמשיב אישר את הפטור ממס שבח ונתן אישור מיסים על כך ולכן כל הדיון בפני הוועדה היה במישור התיאורטי-משפטי מבלי שיהיו לו השלכות מעשיות על העוררת (וזאת במובחן מעניין ידו בע"מ, שצוטט לעיל, שם נידונה תביעה אזרחית בגין נזקים ממוניים ולא ממוניים שנגרמו לתובעים, כטענתם, מסירוב מנהל מיסוי מקרקעין להנפיק אישור מיסים מיידי לרישום בטאבו). וכך אמר כב' השופט קירש בתחילת דיון ההוכחות שהיה בפני



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

הוועדה ביום 12.6.2022: "... מסכימים לדון בתיק בגלל המצב שהוסבר לנו שאם לא אז בעצם אין אפשרות להעלות ולהציף את הסוגיה המשפטית הכללית בפני [הוועדה, כי תמיד העניין יסתדר לפני שהוועדה תספיק לדון...]" (עמוד 15 לפרוטוקול, שורה 31 עד שורה 34). ולשאלתי השיב ב"כ המשיב: "כל התיק הוא למעשה במובן הזה תיאורטי כי אנחנו פה על בקשה להנפיק אישורי מס שבח כאשר הם כבר הונפקו..." (עמוד 18, שורות 22-23).

ג. למרות שמדובר לגבי העוררת על דיון תיאורטי בלבד, הדבר לא מנע ממנה לשטוח את עמדתה בפירוט רב ובכישרון רב כפי שגם חברי כב' השופט קירש קבע בחוות דעתו: "כל צד, בכישרון רב יש לומר, הביא שלל נימוקים והסברים כדי לתמוך בפרשנותו... עמדת העוררת דנן אינה מופרכת...". לדעתי, העוררת גילתה כאן אזרחות טובה של בירור סוגיה משפטית למקרים הבאים, היות ולגביה כל הדיון היה תיאורטי בלבד (כאשר למשיב היה אינטרס לנהל את הדיון לגבי מקרים עתידיים), ובשל כך מגיע לה ברכת יישר כוח. אשר על כן, לדעתי אין להשית עליה הוצאות, על אף דחיית הערר, וכל צד יישא בהוצאותיו.

### תמיר שדה, שמאי מקרקעין – חבר:

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע יו"ר ועדת הערר ומצטרף להצעתו של רו"ח צבי פרידמן להימנע מפסיקת הוצאות משפט בנסיבות העניין.

\* \* \* \*

אשר על כן, הוחלט פה אחד לדחות את הערר. אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"ב בניסן תשפ"ג, 3 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2023

ו"ע 46076-08-21 פנחצ'ל בע"מ נ' מיסוי מקרקעין בתל אבי

תמיר שדה,  
שמאי מקרקעין

צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

ה' קירש, שופט  
יו"ר