



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6909/11

לפני : כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט א' שהם

המערערים : 1. זאב אבלס
2. אסתר פורז

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב בתיק ו"ע 1221/07 שניתן ביום 10.08.2011 על ידי כבוד השופטת ר' שטרנברג-אליעז, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן

תאריך הישיבה : ה' בשבט התשע"ג (16.1.2012)

בשם המערערים : עו"ד מיכאל הרצברג ועו"ד מוטי גנץ
בשם המשיב : עו"ד ציפי קוינט-שילוני

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. מאיר ואסתר אבלס ז"ל (להלן: המנוחים) התגוררו בפולין לפני מלחמת העולם השנייה. המנוחים ביקרו בישראל בשנת 1937 ובמהלך ביקורם רכשו נכס מקרקעין במקום הידוע כיום במחוזותינו כעיר גבעתיים (להלן: הנכס). המנוחים חזרו לפולין ולימים נספו בשואה, והמערערים הם נכדיהם ויורשיהם.

המערערים לא ידעו על רכישת הנכס על ידי המנוחים עד שפלוגי העוסק באיתור נכסי נפקדים ונעדרים פנה אליהם בשנת 2000 וגילה את אוזנם אודות הנכס, ואז פנו המערערים לאפוטרופוס הכללי בדרישה לקבלת הזכויות בנכס. בדיקת האפוטרופוס הכללי נתארכה וביום 26.9.2004 הכירה ועדת השחרורים בזכאותם של המערערים לנכס. אלא שאז נתברר כי עוד ביום 27.4.1998 מכר האפוטרופוס הכללי את הזכויות בנכס למדינת ישראל באמצעות מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) על פי סעיף 15(ג) לחוק האפוטרופוס הכללי, התשל"ח-1978 (להלן: חוק האפוטרופוס הכללי)

בתמורה לסך של 2.8 מליון ₪ על פי הערכת השמאי הממשלתי. במהלך שנת 2003, נמכר הנכס במכרז לצדדים שלישיים תמורת הסך של 3,223,000 ₪. הנכס נמכר למרות שבאותה עת כבר היו המערערים במגעים עם האפוטרופוס הכללי, ככל הנראה מאחר שהמערערים לא רשמו הערת אזהרה ולא נקטו בכל פעולה למניעת מכירת הנכס, מתוך הנחה כי די בעצם פנייתם לאפוטרופוס הכללי כדי למנוע כל דיספוזיציה בנכס, שבאותה עת כבר הועבר למינהל.

2. לאור התפתחויות אלו, נחתם ביום 19.12.2005 הסכם בין המערערים לבין המינהל (להלן: ההסכם), ולפיו יקבלו המערערים לסילוק כל תביעותיהם, את שווי הנכס על פי סעיף 15(ד) לחוק האפוטרופוס הכללי, שנוסחו באותה עת קבע כלהלן:

(ד) העברת נכס לפי סעיף קטן (ג) סעיפים קטנים (ג) או (1ג) אין בה כדי למנוע ממעונין לתבוע מהמדינה את הנכס או את שוויו כפי שהיה ביום העברתו למדינה, בצירוף ריבית לפי חוק פסיקת ריבית, תשכ"א-1961, והמדינה תתן לו את הנכס, אם הוא עדיין בידיה, או את שוויו לפי בחירתו.

שווי הנכס הועמד על 3,182,835 ₪ – בניכוי הסך של 832,000 ₪ ששילם המינהל לאפוטרופוס הכללי כדמי ניהול וחובות מס שחלו על הנכס – המשקף את שווי הנכס בסך 2.8 מליון ₪ בעת העברתו למדינה בשנת 1998 בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.

המערערים הצהירו בהסכם כי הסך של 3,182,835 ₪ הנקוב בהסכם מבטא את שווי הנכס והתחייבו לשלם את תשלומי החובה ותשלומי המיסים, כמו מס שבת. המערערים דיווחו על ההסכם לרשויות המס תוך שהם מציינים את יום המכירה כמועד חתימת ההסכם עם המינהל וכי מדובר במכירה כפויה-הפקעה. דהיינו, המערערים גרסו כי יש לראות את ההסכם בגדר הפקעת זכות במקרקעין הנחשבת כמכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק המיסוי או החוק), אך חל עליה 50% משיעור המס הרגיל לפי סעיף 48ג(א) לחוק (על הרציונל לקביעת שיעור מס מופחת בגין מכירת זכות במקרקעין בדרך של הפקעה ראו, לדוגמה, ע"א 7957/01 קלפא נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה מחוז חיפה, פ"ד נז(1) 625, 631 (2002)).

המשיב דחה את טענת המערערים כי יש לראות בהסכם כהפקעה, חייב את המערערים במס שבח היסטורי בשיעור של 12% בלבד, בהתחשב במועד רכישת הנכס על ידי המנוחים, וכן במס מכירה.

3. ויהי אחר הדברים האלה, שינו המערערים את טעמם, והגישו השגה בה טענו כי יום המכירה הוא שנת 1998 וכי אין להשית עליהם כל חיוב במס שבח ובמס מכירה, באשר לא מכרו זכות במקרקעין אלא קיבלו פיצויים בגין שלילת זכות במקרקעין. רק לחלופין, טענו המערערים כי המדובר בהפקעה ועל כן שיעור המס צריך לעמוד על 6%.

ההשגה נדחתה על ידי המשיב, מן הטעם שיש לראות את ההסכם כ"מכירת זכות לקבלת זכות במקרקעין", וכי אין מדובר בהפקעה מאחר שהנכס לא נמכר למטרה ציבורית.

על החלטת המשיב בהשגה הגישו המערערים ערר לוועדת הערר.

4. ועדת הערר דחתה בפסק דינה את טענת המערערים, אך שלושת חברי הוועדה נחלקו בדעתם לגבי נימוקי הדחייה.

יו"ר הוועדה, כב' השופטת ר' שטרנברג-אליעז, סברה כי המדובר בהשבת כספים בגין מכירת הנכס של המערערים, וקשה להלום כי המערערים יטענו לזכויות בנכס ובאותה נשימה יתכחשו לחובתם לשלם את המס החל על עסקה שהניבה להם כ-3.2 מיליון ₪. כן סברה כי המערערים מנועים מלכפור בהתחייבות שנטלו על עצמם בהסכם עם המינהל לשלם את מס השבח ומנועים מלחזור בהם מהצהרתם לרשויות המס כי המדובר במכירה.

חבר הוועדה, רו"ח צ' פרידמן, סבר כי יש לראות את המכירה לצד ג' בשנת 2003 כהפקעה, באשר המכירה נכפתה על המערערים, ולכן זכאים המערערים לשלם מס שבח בשיעור 50% בלבד לפי סעיף 48ג(א).

חבר הוועדה, רו"ח ושמאי ד' מרגליות, ראה בהחזקת האפוטרופוס הכללי את הנכס כ"נכס עזוב" כהגדרתו בסעיף 1 על פי חוק האפוטרופוס הכללי, כהחזקה בנאמנות על פי חוק הנאמנות, התשל"ט-1979 (להלן: חוק הנאמנות), והעברת הקרקע למדינה בשנת 1998 כמוה כהעברה בין שני נאמנים. הנכס נמכר על ידי המדינה לצד ג'

שאינו הנהנה ונוצרה אפוא עסקה כלכלית חדשה החייבת במס, אך המדינה פטורה ממס על פי סעיף 72 לחוק המיסוי, אך פטור זה שייך למדינה כנאמן ולא למערערים כנהנים, והפיצוי שנתקבל על ידם אינו תשלום בעלמא אלא בעל זיקה ישירה לנכס שהיה בנאמנות בידי האפוטרופוס הכללי ולאחר מכן בידי המדינה.

5. על פסק דינה של ועדת הערר נסב הערעור שבפנינו.

המערערים זנחו את טענתם החלופית לפיה יש לראות את המכירה כהפקעה וכפרו בעצם החיוב במס שבח. לטענתם, על מנת שתהיה "מכירת זכות במקרקעין" או "מכירת זכות לקבלת זכות במקרקעין", המוכר צריך להחזיק בידו "זכות לקבלת זכות". אלא שבמקרה דנן לא היתה להם זכות כלשהי שניתן למכרה, וכל שנתקבל על ידם הוא תשלום על קרקע שהועברה 7 שנים קודם לכן למדינה. ובקיצור, קבלת הפיצוי לא הייתה כרוכה בהעברת זכות במקרקעין וממילא לא היה מקום להשית עליהם מס שבח.

בנוסף, טענו המערערים כי המכירה פטורה לפי סעיף 55 לחוק. עוד הלינו המערערים על כך שהמשיב לא השיב על ההשגה בהחלטה מנומקת בכתב, אלא בנימוקים סתמיים.

המשיב, מצדו, היה נכון להכיר בכך כי "יום המכירה" הוא 27.4.1998 – היום בו העביר האפוטרופוס הכללי את המקרקעין לידי המדינה – ולפטור את המערערים ממס מכירה שלא חל בשנת 1998. לעיקרו של הערעור, הנסב על החיוב במס שבח, טען המשיב, בין היתר, כי הזכות לקבלת שווי הנכס נובעת מהזכות במקרקעין שהייתה למערערים כיורשי המנוחים ואין לנתק בין השניים. עוד טען המשיב כי המערערים מנועים מלהעלות טענה לפטור ממס שבח, נוכח התחייבותם בהסכם והצהרה שהגישו לרשויות המס.

6. איני סבור כי יש לחסום את דרכם של המערערים על פי דוקטרינת ההשתק השיפוטי, כפי שנטען על ידי המשיב. אמנם המערערים נטלו על עצמם בהסכם לשאת במס השבח שיחול על העסקה, ובהתאם לכך הצהירו לרשויות המס. אולם בהיעדר חיוב במס שבח, אין "לתפוס" את המערערים על "הודאתם", והשאלה האמיתית הצריכה לענייננו היא אם אכן חל חיוב במס שבח אם לאו.

אקדים ואומר כי לטעמי, בשאלה זו הדין עם המשיב ויש לחייב את המערערים במס שבח.

7. מצבם של המערערים אינו יכול להיות טוב יותר ממצבם אילולא נמכר הנכס על ידי המדינה לצד ג'. במצב הדברים הרגיל, המערערים היו נרשמים כבעלים של הנכס והיו חייבים במס שבח בעת מכירתו. קשה להלום כי "העקיבה" של המערערים אחר התמורה שנתקבלה עבור הנכס – מכוח סעיף 15 ד לחוק האפוטרופוס הכללי – תניב להם יותר מאשר מכירה במהלך הדברים הרגיל. בהקשר זה, אני סבור כי יש ממש בקונסטרוקציה של נאמנות, עליה עמד חבר הוועדה מרגליות. האפוטרופוס הכללי מופקד על ניהולם והחזקתם של נכסים עזובים על פי החוק, וניתן לראותו כנאמן מכוח חוק (ex lege) על הנכס או על התמורה שנתקבלה חלף הנכס, כאמור בסעיף 3(א) לחוק הנאמנות הקובע כי "פירותיהם ותמוריהם של נכסי הנאמנות יהיו אף הם לנכסי הנאמנות". אילו הנכס היה מועבר למערערים על ידי האפוטרופוס הכללי, ברי כי ההעברה הייתה פטורה ממס, בהיקש להעברה מנאמן לנהנה על פי סעיף 69 לחוק המיסוי. אלא שבמקרה דנן הנכס נמכר על ידי הנאמן (האפוטרופוס הכללי) לצד שלישי (המדינה) לטובת נהנה שהיה בלתי ידוע באותה עת (המערערים), ובמצב דברים זה, על הנהנה המקבל לידי את תמורת המכירה לשאת בחבות המס הנובעת מהמכירה.

8. גם אם נראה את התשלום ששולם למערערים כפיצוי, ניתן להחיל את "עקרון הפירצה" לפיו דיין הפיצוי כדין החלל שהוא בא למלא (ע"א 171/67 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון, פ"ד כא(2) 186 (1967); ע"א 30/73 רוט נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(2) 701 (1973); ע"א 221/72 ד"ר אמריך טולר נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד כח(1) 21 (1973); אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 274 והאסמכתאות שם (מהדורה רביעית, 2009)). אכן, ברגיל, "עקרון הפירצה" משמש את בתי המשפט בסוגיה אם יש לסווג הכנסה כהכנסה הונית או פירותית מקום בו משולם פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי, אך אני סבור כי ניתן לייבא עקרון זה גם על המקרה שבפנינו, על דרך ההיקש, כאשר הפיצוי שניתן למערערים משקף את מלוא הפגיעה המתבטאת במכירת הנכס.

9. הנה כי כן, הזכות לקבלת שווי הנכס היא "המרה" או "תחלוף" של הזכות בנכס שהיתה למערערים כיורשי הוריהם המנוחים (השוו סעיף 9 לחוק המשכון, התשכ"ז-1967 הקובע כי המשכון יחול על פיצוי שניתן בגין אבדן המשכון). על דרך ההיקש, ניתן לפנות לחוק הקרוב עד מאוד לענייננו, חוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), תשס"ו-2006 (להלן: חוק נכסי נספי שואה), הקובע בסעיף 74 כלהלן (הדגשה הוספה – י.ע.):

פטור ממסים ומתשלומים אחרים
 74. (א) העברת נכסים של נספי השואה לחברה, השבת נכסים ליורשים או לבעלי זכויות אחרים בהם ומימוש נכסים של נספי השואה בידי החברה לפי הוראות חוק זה, יהיו פטורים מכל אגרה, מס, היטל, או תשלום חובה אחר שיש לשלמו לפי כל דין בשל ההעברה או ההשבה כאמור.

(1א) על אף האמור בסעיף קטן (א), מימשה החברה נכס מקרקעין בפטור כאמור באותו סעיף קטן, ולאחר מכן אותר יורש או בעל זכויות אחר בנכס והחברה החליטה להשיב את תמורתו של הנכס כאמור בסעיף 22 או 26 (בסעיף קטן זה – התמורה), יחולו הוראות אלה:

(1) יראו את התמורה כאילו ניתנה בעד מכירת זכות במקרקעין בידי היורש או בידי בעל הזכויות האחר בנכס, והוא יחויב במס לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (בסעיף זה – חוק מיסוי מקרקעין);

חוק זה לא חל על ענייננו, ולו מאחר שנחקק שנה לאחר ההסכם בין המערערים למינהל, אך ניתן להקיש ממנו למקרה דנן, הן מבחינת קרבת העניינים והן לאור הרציונל שעומד מאחורי הסעיף, ולפיו רואה המחוקק את היורש של נספה השואה כמוכר המקבל את התמורה בניכוי המס הנובע מהעסקה.

9. המערערים תלו יהבם גם בסעיף 55 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כלהלן:

מניעת כפל מס

55. 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, והמוכר או עושה הפעולה, לא הפך להיות שוב בעל הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד בה נעשתה הפעולה לאחר המכירה או הפעולה הראשונה.

ככל שירדתי לסוף דעתם של המערערים, הזכויות במקרקעין נמכרו למדינה בשנת 1998 והעברה זו הייתה חייבת במס, ומשכך, מכירת מקרקעין שכבר שולם מס בגינה פטורה ממס.

אלא שהעברת הנכס מהאפוטרופוס למינהל בשנת 1998 היתה פטורה ממס לפי סעיף 60 לחוק מיסוי מקרקעין כהעברה ללא תמורה למדינה. זאת ועוד. סעיף 55 לחוק

עניינו במכירת אותה הזכות לאותו קונה, ולא כך בענייננו, כך שסעיף זה אינו רלבנטי כלל למקרה שבפנינו.

10. משזנחו המערערים את טענתם החלופית כי מדובר בהפקעה בגינה מגיע להם פטור ממחצית שיעור המס, איני רואה להידרש לטענה זו, אך אומר בקצרה כי הפקעה היא רכישה של זכויות במקרקעין למטרה ציבורית, ולא זה המקרה שבפנינו.

אף איני רואה ממש בטענת המערערים, כי ההחלטה בהשגה לא היתה מנומקת, טענה שנדחתה על ידי ועדת הערר.

11. סופו של דבר, שהערעור נדחה. המערערים ישאו בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ב שבט התשע"ג (23.1.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט