

**לקוחות יקרים,**

אנו ממשיכים לעדכנכם אודות הפסיקה בתחום המס שנפסקה בחודשים האחרונים. נציג, אפוא, בקצרה מספר פסקי דין בולטים אשר ניתנו לאחרונה על ידי בית המשפט העליון, בתי המשפט המחוזיים וועדות הערר של מס שבח מקרקעין.

ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות

**זכאות חוכר מקרקעין, שבחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה, להחזר מס רכישה**

**עובדות המקרה:**

המערערת בערעור זה התקשרה בשנת 1990 בעסקת חכירה של שטחי משרדים בראשון לציון לתקופה של 9 שנים ו-11 חודשים. למערערת ניתנה, במסגרת הסכם החכירה, אופציה להאריך את תקופת השכירות ב-5 או 10 שנים נוספות, לפי בחירתה. תקופת החכירה החלה ביום 1.7.1993.

כבר נציין, כי בעת התקשרותה של המערערת בחוזה החכירה כללה הגדרת המונח "זכות במקרקעין" (הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין ואשר רכישתה חייבת במס רכישה) גם חכירה לתקופה העולה על עשר שנים (כיום, הגדרת זכות במקרקעין כוללת חכירה לתקופה העולה על 25 שנים). במקביל, הוגדר המונח "חכירה לתקופה" כתקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע (כולל תקופות חכירה אופציונאליות מכוח אופציה שמחזיק החוכר). בתום תקופה השכירות המקורית בשנת 2003, בחרה המערערת שלא לממש את האופציות שהוקנו לה במסגרת הסכם החכירה משנת 1990. משכך, ומאחר שתקופת השכירות, הלכה למעשה, לא עלתה על 10 שנים, ביקשה המערערת מרשויות המס את החזר מס הרכישה ששולם על ידה בטענה כי מדובר בעסקה שבוטלה בהתאם להוראות סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. בקשתה של המערערת נדחתה על ידי רשויות המס. המערערת ערערה על דחיית בקשתה בפני ועדת הערר אך גם זו דחתה את טענותיה של המערערת. המערערת ערערה לבית המשפט העליון וטענה כי החלטת ועדת הערר אינה עולה בקנה אחד עם תכליותיו האובייקטיביות והסובייקטיביות של החוק למיסוי רכישתן של זכויות "אמיתיות" במקרקעין.

**השאלה המשפטית:**

האם חוכר מקרקעין הבוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה שניתנה לו בחוזה החכירה, וכתוצאה מכך תקופת החכירה בפועל קצרה מפרק הזמן הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין לצורך מיסוי החכירה, זכאי להשבת מס הרכישה ששילם?

**פסיקת בית המשפט העליון (מפי השופטת חיות ובהסכמת השופטת נאור ובניגוד לדעתו של השופט עמית):**

בית המשפט העליון פסק כי בהתאם להגדרות סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לצורך בחינת "פרק הזמן הקבוע" לקיומה של "זכות במקרקעין" מכוח חכירה יש להביא בחשבון את תקופת החכירה המרבית אליה יכולה החכירה להגיע. זאת, בין היתר, מכוח אופציה שניתנה לחוכר וזאת אף מבלי שיידרש מימוש של האופציה.

ראשית, דחה בית המשפט העליון את טענת המערערת כי הכללת תקופת האופציה בתקופת החכירה היא חזקה ניתנת לסתירה. זאת, מכיוון שלטענה זו אין עיגון בלשון החוק, ואף אינה מתיישבת עם תכליתו של החוק, לפיה די בקיומו של הסכם לשם יצירת "זכות במקרקעין", ואין צורך בהוצאתה לפועל ומימושה של הזכות.

עם זאת, בית המשפט קבע כי במצב בו חוכר המקרקעין בוחר שלא לממש אופציה להארכת תקופת חכירה וכתוצאה מכך נוצר מצב שתקופת החכירה בפועל קצרה מפרק הזמן הקבוע, אזי יש להחיל את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין העוסק ב"החזרת מס בביטול מכירה". משמע, מדובר בעסקת למכירת זכות במקרקעין שנתבטלה כתוצאה מאי מימוש האופציה. בהתאם – קיימת הצדקה להשבת המס ששולם מכוח סעיף 102 לחוק.

לצורך ביסוס פסיקתה, ציינה השופטת חיות כי בשעה שלא מומשה האופציה בפועל הרי שנוצר מצב, בדיעבד, בו לא קיים חוזה החכירה המקורי במלואו. השופטת תמכה את פרשנותה על רקע

החזקה החלוטה הקבועה בהגדרת "זכות במקרקעין" (לפיה התקשרות בחוזה שכוללת אופציה להארכתו עשויה להביא למכירת זכות במקרקעין כבר בעת ההתקשרות בחוזה ומבלי שידוע אם תמומש האופציה או אם לאו). חזקה חלוטה שכזו זקוקה ל"ריכוך" בדמות האפשרות לבטל את פעולת המכירה בדיעבד. חיות אף מצאה תימוכין לפסיקתה בהלכת **אלדר שרון** (ע"א 489/89) לפיה חוזה עם תנאי מתלה אינו דוחה את "יום המכירה", אך ביטול החוזה עקב אי התקיימות התנאי המתלה מאפשר את החזר המס לפי סעיף 102 לחוק. השופט עמית, בדעת מיעוט, סבר כי הוראת סעיף 102 לא חלה במצבים של אי מימוש אופציה.

**תוצאה:**  
הערעור התקבל.

ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נגד פרופ' גבריאלה שלו

### פרשנות סעיף 15(1) לפקודת מס הכנסה

#### **עובדות המקרה:**

המשיבה בערעור זה הינה פרופסור למשפטים, מומחית לדיני חוזים אשר בין מגוון עיסוקיה נמנים הוראה באוניברסיטה ובמכללות, כתיבת ספרים ומאמרים, עריכת פסקי דין של בית המשפט העליון, השתתפות בועדות שונות, כהונה כדירקטורית ומתן ייעוץ משפטי. כמו כן, כיהנה המשיבה, לפני כשלושים שנה, כבוררת בסכסוך בין חברת אל-על לבין ההסתדרות הכללית של הנוטים. בדו"ח המס של המשיבה לשנת 2002 דיווחה המשיבה על הכנסה אשר אינה חייבת במס בישראל בגין "שכר בורות שלא נתקבל בישראל". הבוררת הרלוונטית התקיימה ברובה בשוויץ בין השנים 1997-2002 והמשיבה מונתה במסגרתה לבוררת בשל מומחיותה בדיני הנזיקין והחוזים האנגליים (להלן – "הבוררות"). יצוין, כי המשיבה לא שילמה מס בחו"ל בגין הכנסות משכר הטרחה שקיבלה עבור הבוררות. במסגרת הליך השומה טען פקיד השומה כי הכנסות המשיבה מהבוררות מהוות הכנסה שהופקה בחו"ל ממשלח יד שבדרך כלל היא עוסקת בו המשיבה בישראל ומשכך המדובר בהכנסה חייבת במס בהתאם להוראות סעיף 15(1) לפקודת מס הכנסה בנוסחו לפני תיקון 132. המשיבה ערערה על קביעתו של המערער לבית המשפט המחוזי שקיבל את ערעורה וקבע כי "משפטנות" לכשעצמה אינה עיסוק וכי לאור העובדה שהמשיבה לא עסקה בבוררות בפועל בדרך קבע בישראל הרי שעיסוקה של המשיבה בבוררות אינו חלק ממשלח היד שבדרך כלל עסקה בו המשיבה בישראל. המערער ערער על פסיקת בית המשפט המחוזי.

#### **השאלה המשפטית:**

האם פעילותה של המשיבה כבוררת בחו"ל הינה בגדר משלח היד בו עוסק המשיבה בדרך כלל בישראל?

#### **פסיקת בית המשפט העליון (השופט י' עמית)**

בית המשפט העליון פסק כי הכרעת בית המשפט המחוזי, שהגבילה את גבולות המונח "משלח יד" לעיסוקו האינטנסיבי בפועל של הנישום בישראל, מצמצמת את תחולת הסעיף באופן שאינו תואם את לשון ותכלית החקיקה.

בית המשפט העליון סבר כי פרשנות מילולית ותכליתית למושג "משלח יד" לא מגבילה "משלח יד" לפעילות קונקרטית אחת וייתכן שיחסו תחת משלח יד אחד מספר עיסוקים. משכך, המונח "משלח יד" רחב ממקצוע או מעיסוק מסוים.

בהתאם, על מנת לבחון אם עיסוקו של נישום בחו"ל מהווה חלק ממשלח ידו בישראל, יש לבחון את מכלול עיסוקיו של הנישום בנסיבות הרלוונטיות. כך, בתוך ה"גלקסיה" של משלח יד קיימים מספר עיסוקים שכולם נכללים במשלח היד המסוים בשל מכנה משותף של כישורים ו/או ניסיון ו/או השכלה בתחום מסוים.

בעניינה של פרופ' שלו סבר בית המשפט כי מכלול עיסוקיה חרג מ"הוראת משפטים" (בין היתר בהתבסס על כך כי מרבית הכנסותיה בתקופה הרלוונטית נבעו מעיסוקים אחרים שאינם הוראת משפטים). בית המשפט סבר כי משלח ידה של פרופ' שלו הינו של "פרופסור למשפטים" וכי משלח יד זה כולל בחובו מגוון רחב של פעילויות, לרבות שימוש כבוררת. בין היתר, תמך בית המשפט את פסיקתו בכך שפרופ' שלו מונתה לבוררת מתוקף היותה מומחית בתחומה.

**התוצאה:**  
הערעור התקבל.

יוער, כי סעיף 15(1) לפקודה בוטל במסגרת תיקון 132 לפקודה, וכיום מתבצע מיסוי ההכנסות בהתאם לשאלה האם ההכנסה התקבלה בידי תושב ישראל (מיסוי פרסונאלי) ולא בהתאם לשאלה האם הופקה בישראל (מיסוי טריטוריאלי).

**ע"א 4088/09 ר"ח פנחס איבגי ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות**

### **פטור ממס שבח בגין מכירת בית מגורים שפוצל למספר יחידות דיור**

#### **עובדות המקרה:**

המערערים בערעור זה מכרו נכס בן שלוש קומות אשר רשום במרשם המקרקעין כבית פרטי אחד. לאחר השלמת בנייתו השכירו המערערים את המבנה, לתקופה של שנה אחת, לשוכר יחיד. אולם, לאחר תקופת שכירות זו, עבר המבנה שיפוץ שכלל התקנת מטבח בקומה העליונה, התקנת מטבחון, מקלחת ושירותים במרתף, הוספת מחיצות גבס להפרדה בין הקומות, פתיחות כניסות חיצוניות נוספות והתקנת דלתות פלדה. לאחר השיפוץ הושכרה כל קומה בנכס בנפרד לשלושה שוכרים שונים וזרים זה לזה.

עם מכירת הנכס (בכפוף לחוזי השכירות לשלושת השוכרים) ביקש המערערים לקבל פטור ממס שבח לנכס כולו (מכוח היותו דירת מגורים מזכה) אולם המשיב, מצידו, טען כי מדובר במכירתו יחדיו של שלוש דירות ובהתאם – העניק למערערים פטור בגין הדירה הגדולה מבין השלוש בלבד. הערר שהגישו המערערים לועדת הערר נדחה בטענה שמבחינה תפקודית שימשה, בפועל, כל קומה במבנה כיחידת דיור אחת ונפרדת.

#### **השאלה המשפטית:**

השאלה המרכזית בפסק שנדונה בפסק דין זה הינה האם לצורך תחולת הפטור ממס שבח לדירה מזכה מהווה דירה "מפוצלת" דירת מגורים אחת או מספר דירות מגורים אשר רק אחת מהן זכאית לפטור?

#### **פסיקת בית המשפט העליון (מפי השופט ג'ובראן):**

בית המשפט פסק כי בהתאם לסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לצורך קיומה של "דירת מגורים" (אשר בעניינה עוסק הפטור במכירת דירת מגורים מזכה הקבוע בסעיף 49 "רבתי" לחוק מיסוי מקרקעין), קיימים שני מבחנים תלופיים – מבחן השימוש (האם הדירה משמשת בפועל למגורים) ומבחן אובייקטיבי (האם הדירה מיועדת למגורים). בית המשפט פסק כי בענייננו מצביעים שני המבחנים על כך שעסקינן בשלוש דירות מגורים. מבחן השימוש מתקיים על רק השכרתן של שלוש הקומות לשלוש משפחות שונות, ואילו המבחן האובייקטיבי מתקיים מכיוון שביום מכירת הנכס תפקדה כל אחת משלוש הקומות, במובן הפיסי, כדירת מגורים וזאת מבחינת הימצאותם של מתקניי המצויים בדרך כלל בדירת מגורים אשר חיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים – מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכדומה.

#### **התוצאה:**

הערעור נדחה.

**ע"מ (חי') 820/08 זילברמן פלומין (1984) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה**

### **ייחוס הכנסות לנישום לפי זהותו ה"אמיתית" של המתקשר בהסכם**

#### **עובדות המקרה:**

המערער בערעור זה החזיק ב- 50% ממניותיה של חברת זילברמן פלומין (1984) בע"מ (להלן – "המערערת"). המערערת התקשרה בהסכם עם מספר יחידים (ביניהם אשתו של המערער וקרובי משפחה של בעל מניות נוסף המחזיק ב- 50% ממניות המערערת) אשר החזיקו במקרקעין (להלן – "ההסכם"). במסגרת ההסכם קיבלה על עצמה המערערת להעניק ליחידים, בעלי הזכויות במקרקעין, שירותי פיקוח וניהול של פרויקט לבניית בניינים במקרקעין תמורת סך של \$120,000. לטענת המערערת, בהתאם להסכם נתקבלו בידיה תשלומים עבור עבודות הפיקוח והניהול. המערערת ביקשה לקזז את הכנסותיה כנגד הפסדים צבורים שהיו לה מפעילותה הקודמת (בניית ומכירת דירות מגורים). פקיד השומה, מצידו, טען כי את ההכנסות הרלוונטיות יש לייחס למערער ולבעל המניות הנוסף במערערת באופן אישי שכן ההסכם הינו עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה מכיוון שהמערערת לא ביצעה את עבודות הפיקוח והניהול בפועל.

## השאלה המשפטית:

האם, בהתבסס על הרקע העובדתי שנסקר לעיל, יש לייחס למערערת את התקבולים ששולמו לה בגין ההסכם או שמא יש לראות בהם תקבולים שנתקבלו על ידי בעלי מניות המערערת באופן אישי?

### פסיקת בית המשפט המחוזי (השופט רון סוקול)

בית המשפט פסק כי בהתבסס על עובדות המקרה ועל העדרן של ראיות לפיהן ביצעה המערערת את עבודות הפיקוח הרי שהשאלה האם מדובר ב"עסקה מלאכותית" (שהינה, בהתאם להלכה הפסוקה, עסקה שנעדרת טעם מסחרי זולת הטעם להימנעות ממס בהתאם) אינה דורשת הכרעה בעניין זה. זאת, מכיוון שממילא בהעדרן של ראיות כי עבודות הפיקוח בוצעו על ידי החברה הרי שיש לסווג את העסקה לפי מהותה האמיתית ולייחס את ההכנסות למי ש"באמת" התקשר בהסכם (קרי, בעניין זה, לשיטת בית המשפט – למערער ולבעל המניות הנוסף במערערת). נציין, כי המערער ביקש לטעון כי המשיב, שלא הזכיר את טענת ה"עסקה המלאכותית" במסגרת נימוקי שומתו, מנוע מלטעון טענה זו בפני בית המשפט אולם טענה זו נדחתה שכן טענתו של המשיבו נסמכה על עובדות שהובררו ונקבעו עוד בשלב נימוקי השומה.

### התוצאה:

הערעור נדחה

ע"מ 524-03 זיו דסקלו נ' פקיד שומה חיפה

### זכאות להפחתת הפרשי הצמדה וריבית

#### עובדות המקרה:

המערער בערעור זה ערער בהליך אחר על צו מס הכנסה שהוצא לו בגין מיסוי רווח ההון שנוצר לו מעת פירוקה מרצון של חברה שהייתה בבעלותו. טענתו של המערער באותו הליך הייתה כי בהתאם להוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה, בהליך של פירוק חברה מרצון יש לחשב את שווי נכסי החברה המועברים לבעלי המניות לאחר ניכוי מס החברות ששילמה החברה בעבור מימוש הנכסים ובנוסף לתת לבעל המניות זיכוי בסכום המס ששילמה החברה (להלן – "גישת הנטוי"). לעומתו, סבר פקיד השומה כי יש לחשב את שווי נכסי החברות המועברים לבעל המניות מבלי לתת לבעל המניות זיכוי בגובה סכום המס ששילמה החברה במכירתן (להלן – "גישת הברוטוי"). שאלה משפטית זו נדונה גם בפרשת מנו, והצדדים הגיעו להסדר דיוני לפיו ימתינו בגביית חוב המס עד לפסק דינו של בית המשפט העליון בפרשה הנ"ל. ואכן, בחודש מאי 2010 נתן בית המשפט העליון את פסק דינו בפרשת מנו (ע"א 1194/03), ובו קיבל בית המשפט את טענות פקיד השומה ואת גישת הברוטו.

לאור ההסכמה הדיונית בין המערער לבין פקיד השומה ולאור פסיקת בית המשפט העליון בפרשת מנו התווספו לסכומי קרן המס שחויב בהם המערער בצווים סכומים משמעותיים של הפרשי הצמדה וריבית בהתאם להוראות סעיף 159א לפקודה (שכן מדובר היה בשומות לשנים מוקדמות – 1998-1999). המערער פנה לסמנכ"ל בכיר לאכיפה הגבייה ברשות המיסים בבקשה להפחית את חיובי הפרשי הצמדה והריבית אך בקשתו נדחתה.

#### השאלה המשפטית:

האם נוכח עובדות המקרה זכאי הנישום להפחתה בסכומי הצמדה והריבית שהוא חייב בהם בהתאם להוראות סעיף 159א לפקודת מס הכנסה?

#### פסיקת בית המשפט המחוזי (ס. נשיאה שולמית וסרקרוג)

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כי נקודת המוצא היא שעל כל נישום לשלם מס במועד שנקבע לתשלומו כך שישולם על בסיס ריאלי. משכך, כל איחור בתשלום המס יביא להוספת תשלום הפרשי הצמדה וריבית בגין תקופת הפיגור. מטרתם של הפרשי הצמדה והריבית היא לשמור על ערכו הריאלי של המס ואין לראותם כענישה. יצוין, כי בית המשפט הדגיש את עקרון ההדדיות לפיו גם במצבים בהם מבוצע תשלום מס ביתר, הרי שהנישום יהיה זכאי להחזר המס בצירוף ריבית והפרשי הצמדה.

בית המשפט תמך את פסיקתו בהיותה של רשות המיסים רשות מנהלית ועל העובדה כי ויתור למערער על הפרשי הצמדה והריבית יצריך ויתור גם לנישומים דומים – דבר העלול להביא להפחתה משמעותית בסכומי המס הנגבים.

אמנם, קיימים מקרים בהם יהיה זכאי נישום להפחתה משיעור המס הריאלי אך לצורך כך עליו להצביע על קיומה של מניעה אובייקטיבית, שאינה בשליטתו, המונעת ממנו לשלם את סכום

המס. בית המשפט התרשם כי חרף עובדות המקרה, לא התקיימה בעניין זה מניעה אובייקטיבית לתשלום המס ומשכך דחה את הערעור.

**תוצאה:**  
הערעור נדחה.

### ע"מ (חי') 906-07 ד"ר עלי ברנע נ' פקיד שומה חיפה

#### סיווג תקבולים שניתנו על ידי חברה לעובד בכיר בה כשכר עבודה ולא כדיבידנד, וקביעה כי רווחי אקוויטי אינם מהווים "רווחים ראויים לחלוקה"

##### **עובדות המקרה:**

המערער שימש כמנכ"ל חברת בייטמן ישראל (להלן - "החברה"), אשר הקצתה לו מניות בכורה, אשר הקנו לו זכויות מועדפות לדיבידנדים ברווחי החברה ושתי חברות ישראליות נוספות המוחזקות על ידי החברה האם. על פי הסכם הקצאת המניות, חילקה החברה דיבידנדים לבעלי מניות הבכורה באופן יחסי לשיעור האחזקה שלהם במניות. במהלך שנת 2002 פוטר המערער בשל חילופי שליטה בחברה, וחתם על הסכם למכירת מניותיו. בדיווח על מכירת המניות דיווח המערער על הכנסה בשיעור מס מופחת של 10%, בשל קיומם של רווחים ראויים לחלוקה (ר"לים) בידי החברה, וזאת בהתאם להוראות סעיף 94 לפקודת מס הכנסה. המשיב ראה בכלל התקבולים אותם קיבל המערער, כהכנסה משכר עבודה, ולחילופין, ראה בסכום שנתקבל בשנת 2002 כרווח הון ממכירת המניות. לגבי חישוב רווח ההון ממכירת המניות, לא הכיר המשיב בקיומם של ר"לים, מאחר שרווחי החברה כללו את חלקה ברווחי חברה מוחזקת (רווחי אקוויטי), אשר אין לכלול אותם במסגרת הר"לים.

##### **השאלה המשפטית:**

1. האם התקבולים שקיבל המערער מן החברה מהווים דיבידנדים שהתקבלו מכוח היותו בעל מניות בחברה, או שמא הם מהווים הכנסות עבודה, להם היה זכאי אך מכוח עבודתו בחברה.
2. האם ניתן להכליל רווחי אקוויטי ב"רווחים הראויים לחלוקה" (מכוח סעיף 94 לפקודת מס הכנסה).

##### **פסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת ש' וסרקרוג, ס' נשיאה):**

בית המשפט קבע כי יש לבחון את העסקה על פי תוכנה הכלכלי ומהותה האמיתית, הואיל והצורה הפורמאלית איננה מהווה גורם מכריע לסיווגה. במקרה דנן, קבע בית המשפט כי התקבולים ששנתלמו למערער מהווים הכנסת עבודה, שכן, שולמו כביטוי כביטוי להצלחתו בחברה, היינו, במסגרת יחסי עובד-מעביד. את זאת ניתן אף ללמוד, מכך שחלוקת ה"דיבידנדים" בוצעה במסגרת הסכם שהסדיר את פיטורי המערער, והרווחים שחולקו לא נבעו רק מרווחי החברה, אלא גם מרווחי חברות קשורות בהן לא החזיק המערער במניות בכורה. יתר על כן, נקבע כי לצורכי דיני המס, יכולה החברה לחלק דיבידנד רק מרווחים בפועל, ולא מרווחים הנובעים מכללי חשבונאות מקובלים. באופן דומה לתכליתו של סעיף 126(ב) לפקודה, שנועד למנוע כפל מס, כך גם סעיף 94 לפקודה נועד למנוע חיוב כפול במס, אולם לא התכוון לתת כפל פטור, ולפיכך בעת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה, לא ניתן לקחת בחשבון גם רווחי אקוויטי, אשר לא מוסו בשלב ההכנסה השוטפת של החברה.

**התוצאה:**  
הערעור נדחה.

וע (ת"א) 1061-09 עזבון המנוח שמחה איתן ז"ל נ' מס שבח ת"א 1

#### זכאות נאמן שנכסי פושט רגל הוקנו לו עוד בחיי פושט הרגל לפטור ממס במכירת דירה מזכה

##### **עובדות המקרה:**

בחודש יוני 2002 ניתן בביהמ"ש המחוזי צו כינוס נכסים בהליכי פשיטת רגל נגד מר איתן. בחודש אוגוסט 2003 הוכר מר איתן על ידי בית המשפט כפושט רגל ומונה נאמן על נכסיו (להלן -

"הנאמן". בחודש מאי 2004 נפטר מר איתן. לאחר מותו של מר איתן המשיך הנאמן בתפקידו ובחודש אוגוסט 2007 כרת חוזה למכירת זכויותיו של מר איתן בבניין מגורים (להלן – "המקרקעין"). הנאמן ביקש מהמשיב פטור לאחת הדירות שנמכרו בהתאם להוראות סעיף 49(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין בטוענו כי המנוח היה זכאי לפטור כאמור אך המשיב דחה את הבקשה מכיוון שלשיטתו, לא ניתן לאשר פטור ממס שבח לאדם שנפטר.

#### **השאלה המשפטית:**

האם מותו של מי שהיה זכאי בחייו לפטור מתשלום מס במכירת דירה מזכה ואשר טרם מותו הוכרז כפושט רגל ומונה לו נאמן, מאיין את הפטור לו היה זכאי המנוח בחייו בעת מכירת זכויות במקרקעין על ידי הנאמן?

#### **פסיקת ועדת הערר (דעת הרוב): השופטת רות שטרנברג אליעז ודן מרגליות, עו"ד; דעת מיעוט: צבי פרידמן, רו"ח:**

השופטת שטרנברג בחנה את הסוגיה בהתאם להוראות פקודת פשיטת הרגל וחוק מיסוי מקרקעין והגיעה למסקנה לפיה במכירת דירה שהוקנתה לנאמן במסגרת הליכי פשיטת רגל טרם מותו של פושט הרגל, יהיה זכאי הנאמן לפטור החל במכירת דירה מזכה (בהנחה כי המנוח היה זכאי בחייו לפטור האמור בהתאם להוראות סעיף 49(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין). השופטת ביססה את פסיקתה על הוראות פקודת פשיטת הרגל, לפיה עם הכרזת חייב כפושט רגל פוקעת בעלותו בנכסיו ואלה מועברים לנאמן, וכמו כן, עם פטירתו של חייב שהיה מצוי בהליכי פשיטת רגל ימשיכו הליכי המימוש על ידי הנאמן כאילו עודו בחיים, ועל הוראות חוק מיסוי מקרקעין לפיו הקניית זכויות לנאמן לפי פקודת פשיטת הרגל אינה נחשבת לאירוע מס. מסקנתה של השופטת שטרנברג היתה כי מטרתן המשותפת של הוראות אלה הינה לשמר את הרצף בין זכויותיו של פושט הרגל לבין זכויותיו של הנאמן באופן בו הנאמן יהיה זכאי לפטור בהיותו "אלטר אגו" של החייב. השופטת אבחנה את המקרה הנ"ל לעומת מצב בו הוכר עיזבון כפושט רגל לאחר מות החייב ולאחר שכבר הוקנו זכויות ליורשים, מצב בו היורשים הם שייחשבו כמוכרים ולא פושט הרגל עצמו.

לעומת השופטת שטרנברג, סבר חבר הועדה צבי פרידמן, בדעת מיעוט, כי על רקע הוראות סעיף 1 לחוק הירושה, לפיהן במות אדם עובר עזבונו ליורשיו, הרי שעם מותו של החייב הופך הנאמן להיות ה"אלטר אגו" של היורשים, ולא של החייב. לפיכך, מסקנתו של החבר צבי פרידמן הינה כי יש לראות דווקא את היורשים כעושי הפעולה במקרקעין ולא את המנוח עצמו (ומשכך היורשים אינם זכאים לפטור שכן המוריש, בענייננו, היה בעלים של יותר מדירת מגורים אחת). חבר הועדה דן מרגליות הצטרף לדעתה של השופטת שטרנברג ובהתאם נפסק כי הנאמן זכאי לפטור בגין מכירת אחת מהדירות שנמכרו על ידו.

נציין, כי בפסק הדין עלתה סוגיה פרוצדוראלית בעניין אי פנייתו של הנאמן לבית המשפט בהליך פשיטת הרגל בבקשה לאפשר לו להשתמש בפטור האישי של המנוח (שכן מדובר בזכות שהינה "זכות אישית"). השופטת שטרנברג והחבר צבי פרידמן התגברו על "משוכה" זו וקבעו כי על הנאמן להמציא לועדה תוך 60 יום את אישור בית המשפט המרשה, בדיעבד, את ניצול הפטור האישי של המנוח.

#### **התוצאה:**

הערעור התקבל.

**ת"א (מרכז) 11-09-12745 נחמני ואח' נ' רשות המיסים – לשכת מקרקעין בנתניה**

#### **דחייה על הסף של תביעה לסעד הצהרתי בעניין החלטת מנהל מיסוי מקרקעין**

#### **עובדות המקרה:**

הנישום קיבל הודעה בדבר גביית מס שבח באופן רטרואקטיבי עבור עסקת מכר שביצע. בתגובה, הגיש הנישום למנהל מיסוי מקרקעין בקשות לביטול החיוב (מפאת ביטול הסכם המכר, לטענתו) שנדחו כולן. בהמשך לדחיית הבקשות פנה הנישום בהליך זה לבית המשפט המחוזי בת"א בתביעה לסעד הצהרתי לפיו הסכם מכר מקרקעין שביצע בוטל ומשכך – יש להורות על ביטול חובו בגין מס השבח עבור העסקה נשוא ההסכם. בהמשך לתביעה האמורה הגיש מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן – "המנהל") בקשה לסילוק התביעה על הסף בשל העדר סמכות עניינית של בית המשפט המחוזי בת"א, מכיוון שהדרך היחידה להשיג על החלטות המנהל היא באמצעות הגשת ערר לוועדת ערר בבית המחוזי באופן הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין.

### **השאלה המשפטית:**

האם לבית המשפט המחוזי סמכות למתן פסק דין הצהרתי בעניין ביטול הסכם מכר והשלכותיו על שומת מיסוי מקרקעין לאחר החלטת מנהל מיסוי מקרקעין?

### **פסיקת בית המשפט המחוזי בת"א (השופטת הילה גרסטל, נשיאה):**

בית המשפט קבע כי בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין קיימים שלושה שלבים להגשת השגות ועררים על החלטות רשות מיסוי המקרקעין: בשלב הראשון – הודעה על השגה על השומה למנהל (סעיף 87א) לחוק מיסוי מקרקעין, בשלב השני – ערר על החלטת המנהל בהשגה לוועדת ערר (סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין) ואילו בשלב השלישי והאחרון – ערעור על הכרעת ועדת הערר לבית המשפט העליון בשאלה משפטית בלבד (סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין). בהתאם, פסק בית המשפט כי לא ניתן לעקוף את ההוראות המיוחדות של הליכי ההשגה והערעור הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין באמצעות הליכים אחרים. פסיקתו של בית המשפט עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בבש"א 6669/08 ובע"א 306/78 לפיה כאשר נקבעה בדין דרך ייחודית להשגה על החלטת רשות מנהלית הרי שלא ניתן לתקוף את החלטות הרשות המנהלית בדרך אחרת אלא אם הסכימו על כך הצדדים או שקיימים טעמים מיוחדים. בית המשפט ציין בפסק הדין כי לא מתקיימים בעניין הנדון כל טעמים מיוחדים ומשכך, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין ולהלכה בנושא, חרף סמכותו לדון בעניין בטלות החוזה והשלכות בטלות החוזה על הצדדים לחוזה, סמכות זו אינה משתרעת גם לעניין השאלה האם התקיים אירוע מס מכוח החוזה או בשאלת השלכות ביטולו של החוזה, לכאורה, על קיומו של אירוע המס. השוני בין "תחומים" אלה מהווה את לב ההבחנה בין סמכות בית המשפט לעומת הסמכויות שניתנה למנהל, לוועדת הערר ולבית המשפט העליון בחוק מיסוי מקרקעין. חרף האמור, יצוין, כי המנהל הצהיר בבקשתו כי עם מתן הכרעה בתביעת הנישום בעניין ביטול החוזה, ישקול בשנית את השיקולים הרלוונטיים ויוציא שומות חדשות אם יהיה בכך צורך.

### **התוצאה:**

הבקשה התקבלה.

**פר"ק 10-7035 משרד האוצר - אגף מס הכנסה ואח' נ' מ. קניג בניה בע"מ**

### **הליך של פירוק אינו המסגרת המתאימה לבירור קיומם של חובות**

המבקש הגישה בקשה למתן צו פירוק כנגד המשיבה, בין חובות למס הכנסה, מס שבח ומס רכוש בסך 38,000,000 ש"ח, ולאחר מכן צומצמו ל-5,714,847 ש"ח. המשיבה טענה שלחובות לא צורפו שומות שבהן מפורטים החיובים, כן טענה להתיישנות החובות ולאי נכונות השומות.

### **פסיקת בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט דוד מינץ):**

בית המשפט קבע כי כדי שבית המשפט יורה על פירוק חברה שלא מרצון נדרשת עילת פירוק לפי סעיף 257 לפקודת החברות, אשר בין העילות המצוינות בו קיימת גם עילת חדלון פירעון. אלא, שההלכה היא שאם החברה חולקת על קיומו של החוב בכנות ובתום לב, אזי מבקש הפירוק אינו נחשב "נושה" הזכאי לקבל צו פירוק. דרך המלך לבירור חוב היא הגשת תובענה, כאשר בקשת פירוק מקומה כאשר אין מחלוקת לגבי קיומו של החוב. הדברים נכונים מדרך של קל וחומר לגבי רשויות המס, אשר בידיהן מנגנוני אכיפה רבים, ולכן במקרה של מחלוקת לגבי קיום חוב מוטב כי תבחרנה בדרך אחרת לבירור הסוגיה מאשר בקשת פירוק.

למשיבה טענות משמעותיות כנגד החוב ואף כנגד היותו חלוט, והמקום לבירור אינו במסגרת הליך של פירוק. בנוסף, אין אצל המשיבה נכסים למעט המוניטין שלה, ופירוקה לא יצמיח תועלת למבקש, שכן לא יגבה מאומה במסגרתו.

### **התוצאה:**

הבקשה נדחתה.