

בתי המשפט

בבית המשפט המחוזי בירושלים		עש 005118/98
לפני:	ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים בראשות השופטת בדימוס דליה קובל	תאריך: 03/09/02

בעניין:

עזבון הוגו אדלר ז"ל

ע"י ב"כ עו"ד יעקב מלצר

המערער

נ ג ד

מנהל מס שבח

באמצעות פרקליטות מחוז י-ם

ע"י ב"כ עו"ד דן בהט

המשיב

פסק דין

א. עניינו של ערר זה הוא חיוב במס שבח עקב מכירת דירה הנמצאת ברח' כפר עציון 4

(גוש 30117 חלקה 96 תת חלקה 32) על ידי מנהל עזבונו של מר הוגו אדלר ז"ל.

ניסוח נושא הערר הינו פשוט בהרבה יותר מאשר הכרעה בו.

לאחר הגשת כתב ערר מתוקן, בהסכמת ב"כ המשיב, התקיים בפני המנהל דיון נוסף בתשתית עובדתית שהובאה בכתב הערר המתוקן. לאחר החלטתו של המנהל – המשיב, בטענות שהוספו בסעיפים 19א' ו-19ב' לכתב הערר המתוקן, והתברר כי אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים, הוגשו סיכומי הטענות.

בפני הועדה, אפוא, שלוש החלטות של המשיב מיום 27.8.1997, מיום 17.3.1998 ומיום 14.9.1998. החלטות אלה המייצגות את עמדת המשיב על המשתמע מהן, הן שעומדות לדיון בפני הועדה.

ב. להלן העובדות הצריכות לעניינו :

1. מר הוגו אדלר ז"ל (להלן – "המנוח") נפטר ביום 21.3.1995, כשהוא משאיר אחריו צוואה מיום 26.2.1993. בבית המשפט המחוזי בירושלים ניתן צו קיום צוואה. כן מינה בית בית המשפט המחוזי מנהל לעזבונו של המנוח, ויצוין גם כי מונה לעזבון גם מנהל משני לגבי נכסים שבארה"ב הוא עו"ד מ' ליבוביץ' מארה"ב, שתפקידו, בין היתר, לדאוג להעברת סכומים המגיעים למוסדות פילנתרופיים מארה"ב, אשר יוזכרו בהמשך הדברים.
2. המנוח הותיר אחריו רכוש כמפורט:
- דירת מגורים בירושלים, שנמכרה באישור בית המשפט (גוש 30117, חלקה 96, תת-חלקה 32; להלן – "הדירה").
1. פקדונות והשקעות נזילות בניירות ערך, שהוחזקו אצל בנקים ו/או ברוקרים בארה"ב (להלן – "ההשקעות בארה"ב").
2. השקעות פיננסיות בישראל, רכב ופריטים אחרים.
- נכסי העזבון פורטו בדו"ח זמני שהוכן על ידי מנהל העזבון המשני מארה"ב (נספח ו' לכתב הערר).
- המנוח הורה בצוואתו במפורט כיצד יחולקו הכספים ממכירת ומימוש כל רכושו, כדלקמן:
- (א) 8 יורשי מנות (להלן – "יורשי המנות"):
- (1) ה"ה אמיר גמזו ורועי לוי בסכום כולל של \$15,000.
- (2) הקדש שינוהל על ידי פרופ' רחמילביץ', אז ראש מחלקת המטולוגיה הדסה עין כרם, בסכום של \$40,000 (להלן – "ההקדש").
- (3) שישה גופים או מוסדות ללא מטרת רווח, שכתובותיהם בארה"ב, בסכום כולל של \$380,000 (להלן – "המוסדות הפילנתרופיים").
- (ב) יתרת העזבון תחולק ל-39 יורשים, קרובים מדרגה שניה ושלישית של המנוח ושל אשתו המנוחה, כאשר כל אחד מהם מקבל $\frac{1}{39}$ מיתרת העזבון (להלן – "היורשים השיוריים").
- ההקדש והמוסדות הפילנתרופיים הם הנישומים שבגין חיובם במס הוגש הערר.
- כאן המקום להדגיש כי המנוח ביקש בצוואתו לממש את כל רכושו ומפדיון ההכנסה (ההדגשה שלי – ד.ק.) לחלק את עזבונו כמפורט בצוואה (ראה סעיף 5).

3. בגין מכירת הדירה על ידי מנהל העזבון, הוצאו הודעות שומה לנישומים, להקדש

ולמוסדות הפילנתרופיים בארה"ב, וכן לה"ה אמיר גמזו ורועי לוי.

מנהל העזבון השיג על השומות שהוצאו בעקבות מכירת הדירה.

בכתב ההשגה מדגיש בא כוח העורר כי בשומות שהוצאו הכירו רשויות מס שבח

בכל הנישומים כ"יחידים" והוטל עליהם שיעור מס החל על יחידים.

מנהל העזבון גם "הסכים" בהשגה כי ההקדש הינו 'יחיד' לאור פסיקת בית

המשפט העליון ברע"א 46/94 איילה זקס אברמוב נ' הממונה על מרשם

המקרקעין פ"די נ' (2) עמ' 202; ואילו המוסדות הפילנתרופיים מארה"ב, הרי

שבהעדר מידע מפורט לגביהם ובהעדר נתון הסותר את ההנחה כי רשויות מס שבח

צדקו אף לגביהם בקביעה כי מדובר ביחידים – קביעה זו מחייבת את שלטונות

המס לצורך ההשגה ומכאן, נובע כי כל הנישומים פטורים ממס שבח על פי הוראת

סעיף 49 ב (4) לחוק.

המשיב פטר מחיוב במס את ה"ה אמיר גמזו ורועי לוי, וכאמור לעיל, הנישומים

הרלבנטיים לערר זה הם ההקדש והמוסדות הפילנתרופיים.

4. ראוי לציין עוד, כי זמן קצר לאחר הגשת כתב הערר, היינו ביום 21.5.1998, העביר

מנהל העזבון להקדש את המנה שיש לחלק לו על פי הצוואה (למעט סכום המס

ששולם והשנוי במחלוקת), וזאת על פי כתב הסכמה בו נאמר כי "התשלום להקדש

נעשה אך ורק מתוך יתרת הנכסים ו/או תמורתם, ולא מתוך תמורת הדירה".

באותו כתב הסכמה אישר נאמן ההקדש כי אין לו ו/או להקדש, לא כיום ולא תהא

לו גם בעתיד, כל זכות או טובת הנאה, טענה או תביעה בקשר עם הדירה ו/או

תמורתה.

ביום 26.6.2000 הודיע ב"כ לוועדה העורר כי גם המוסדות הפילנתרופיים בארה"ב

חתמו כולם על כתב הסכמה דומה לפיו התשלום להם נעשה שלא מתוך תמורת

הדירה, אלא מתוך יתר נכסי העזבון, ואין להם כיום, ולא תהא להם גם בעתיד, כל

זכות, טובת הנאה, דרישה, טענה או תביעה, בקשר עם הדירה ו/או תמורתה.

ג. בהחלטותיו בהשגה דחה המשיב את הטענה כאילו ישנה חלוקה בין היורשים

השונים. השומה שנקבעה במשרד מס שבח ואשר חישוביה נעשו כאילו המוסדות

הפילנתרופיים מארה"ב הם 'יחידים', נעשתה מתוך טעות שתיקונה מתחייב ואין

רשויות המס מחויבות בקביעתן הקודמת שנבעה מטעות משרדית טכנית.

על כן לעניין המוסדות הפילנתרופיים יחולו שעורי מס של 'חבר בני אדם'.

1

2 ליבה של עמדת המשיב היא כי מכירת הדירה התבצעה על ידי כלל היורשים, והם
3 שירשו מיד עם פטירתו של המנוח את כלל נכסי עזבונו, ובהם גם את הזכויות
4 בדירה. למועד מכירת הדירה, נאמר בהחלטת המנהל, לא נעשה כל הסכם חלוקת
5 עזבון בין היורשים, ולא הועברו כל זכויות קנייניות בנכסים מיורש אחד לשני.

6

7 את עמדתו מבסס המשיב על הוראות סעיף 5(ג)(1) לחוק מס שבח מקרקעין,
8 התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק"). ועוד נאמר בהחלטת המנהל מיום 14.9.1998,
9 מועד בו כבר הובא לידיעתו ולידיעת הוועדה דבר ההסכם עם נאמן ההקדש (ראה
10 סעיף ב(4) לעיל), כי אף הסכם חלוקה בין היורשים בדיעבד אין בו כדי לשנות את
11 העובדה המשפטית, כי במועד מכירת הדירה היו לכל היורשים זכויות בכלל נכסי
12 העזבון כפי חלקם היחסי או שיעורם במנה. ההסכם, מוסיף המנהל ואומר
13 בהחלטתו, איננו יכול להתייחס ל"זכות במקרקעין" בדירה שאיננה כבר בנכסי
14 העזבון, "אלא לכל היותר לכספי תמורתה שהפכו לנכס חילופי בעזבון במקום
15 הדירה שנמכרה".

16

17

18 ד. (1). סעיף 5(ג) לחוק שהוסף בתיקון מס' 24 לחוק (ספר חוקים 1417 מיום
19 26.3.1993 הוא העומד לדיון בהחלטה זו, וזו לשונו:

20

21 "(1) מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשיית פעולה
22 באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותם כמכירת הזכות
23 או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4.

24

...(2)

25

...(3)

26 (4) לענין ס"ק זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה
27 ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף
28 שאינו נכס הנמנה בנכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה
29 התמורה כאילו נמכר".

30

31 מועד פרסומו של תיקון מס' 24 חל חודש לאחר עריכת צוואתו של המנוח,
32 26.2.1993, וכשנתיים קודם מועד פטירתו, 21.3.1995.
33 על הרקע לחקיקתו נייחד דברים בהמשך.

34

2. את טיעוניו כנגד עמדת המשיב פורש ב"כ העורר בהרחבה וביסודיות על פני שלושה ראשים :
- הטיעון החוקתי.
 - אופן יישומו של סעיף 5(ג) לחוק ונסיבות הענין.
 - מעמדם של הנישומים, האם הם בגדר "יחיד" אם לאו, שהרי כ"יחיד" יהיו זכאים לפטור ; וכן שאלת אופן חישוב המס.
- על פי עמדת ב"כ העורר, הטלת מס שבח או ביטול פטור ממס שבח בעקבות תיקון מס' 24 לחוק, יש בה משום פגיעה בקניין, בניגוד לסעיף 3 לחוק יסוד : כבוד האדם וחירותו (להלן – "חוק היסוד").
- ה. אזכיר בקצרה מרקע ההסטוריה החקיקתית הנוגעת לענייננו :
- סעיף 4 לחוק קובע כי :
- "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה".
- בע"א 799/77 **מנהל מס שבח נ' פחייק** (פ"ד לב(3) 156), ניתן פירוש מרחיב להוראת סעיף 4 הנ"ל. בית המשפט קבע כי הורשה איננה אירוע חד פעמי המתקיים במות המוריש, אלא פעולה משפטית, המעבירה בצורה מסודרת את נכסי המוריש לתעודתם הסופית עד לחלוקה הסופית בין היורשים.
- שלב חלוקת נכסי העזבון בין היורשים הוא זה שהופך את הזכויות הערטילאיות שנפלו בידי היורש לזכויות הניתנות "...לגיבוש, לזיהוי או לכימוי (quantification) הליך הוידוא הזה של הזכות אינו יוצר אותו, אלא מאפשר לנו להכיר אותו" (מעמ' 159-160).
- במועד מאוחר יותר נקבעה על ידי בית המשפט העליון, בע"א 499/85 **שפייר נ' מנהל מס שבח** (פ"ד מד(3) 256) הרחבה לתחולת סעיף 4 לחוק. בענין **שפייר** נקבע שמכירת נכס על ידי מנהל העזבון לצד שלישי וחלוקת התמורה הכספית שהתקבלה מהמכירה ליורשים, הינן פעולות המהוות חלק מהליך ההורשה, ועל כן לא מדובר באירוע מס, שכן הורשה איננה מכירה.
- בפסק הדין **שפייר** נאמר "משמצאנו כי במקרה דנן לא ניתן היה לבצע חלוקה בעין כדי למסור חלק בדירה לכל יורש (לא בחלקים מסויימים ולא בחלקים בלתי מסויימים), הרי מכירתה לצד שלישי נעשתה בהכרח כדי לאפשר הורשה והקניית המנות המתאימות לזכאים מהעזבון ועל כן אינה חייבת במס" (מעמ' 263)".

על הלכת **שפייר** נמתחה ביקורת בין השאר בנימוק שהיא נוגדת את תכלית החוק, ולמעשה מעניקה פטורים שהמחוקק לא העניקם (ראה ספרו של פרופ' יצחק הדרי, **מיסוי מקרקעין** (מהדורה שניה) יהונתן הוצאה לאור, כרך א' עמ' 276, סעיפים 4.58 – 4.59 וה"ש 210). פטור לא צפוי זה, נאמר שם, הניתן למכירה של נכס מנכסי העזבון על ידי מנהל העזבון, פוגע בעיקרון של רציפות המס העומד בבסיסו של החוק.

בעקבות הביקורת שהושמעה על הלכת **שפייר** ותוצאותיה, תיקן המחוקק את החוק בשנת 1993, בתיקון מס' 24, והוסף סעיף 5(ג) הנ"ל, שאמנם מטרתו היא צמצום הפרשנות הרחבה של הדיבור הורשה בפסק הדין **שפייר**. משמעות תיקון מס' 24 היא כי רק פעולות של העברה ישירה של נכסי העזבון ליורשים או חלוקת נכסי העזבון בין היורשים, תיראנה כהורשה.

בעקבות הוספת סעיף 5(ג) לחוק ולצורך שמירת האיזון הוסף סעיף 49ב(5), המוסיף על רשימת הפטורים במכירת דירת מגורים. הפטור המיוחד שנקבע בפסקה (5) החדשה והנוגע למכירת דירת מגורים שהיא חלק מהעזבון, נדרש על מנת לאפשר ליורש המעוניין במכירת דירת המגורים שהתקבלה בידיו בירושה, לעשות זאת בפטור, ולא תוך הסתבכות וניצול הפטורים הרגילים המגיעים לו. לענין הרקע להוספת סעיף 49 ב(5) ד ראה גם הערת שולים 635, בעמ' 559, לספרו של פרופ' הדרי.

ו. (1) האם אמנם יש בהטלת מס השבח על פי תיקון 24 משום פגיעה בקניין כאמור בסעיף 3 לחוק היסוד?

שאלה זו עלתה ונדונה תוך ניתוח יסודי מכל זווית אפשרית בסיכומי טענותיו של ב"כ העורר.

ברע"א 3527/96, ורע"א 4539/96 (שתי בקשות רשות ערעור שנידונו כאילו ניתנה הרשות והערעור הוגש על פי הרשות שניתנה), פ"ד נב(5) 385, **דוני דוד צ'צ'קס אקסלברד וארד אליהו נ' מנהל מס רכוש חדרה**, עלתה טענה דומה המסתמכת על חוק היסוד בהתייחס לחוק מס רכוש וקרן פיצויים.

בית המשפט דן בהרחבה בסוגיית הפרשנות הלשונית של דבר החקיקה ובסעיף 16 לפסק הדין (עמ' 408) בא לביטוי העמדה כי יש "לנהוג בזהירות כאשר מכילים את כללי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו להגנת זכויות הקניין של הפרט כנגד הטלת מס " (מול האות ו).

בפסק דין זה הובאו דבריו של השופט זמיר בע"א 6821/93 **בנק המזרחי המאוחד**
בע"מ נ' **מגדל כפר שיתופי**, פ"ד מט(4) 221 בעמ' 470 וכן אזכור מדבריו בבג"צ
4806/94 ד.ש.א. **איכות הסביבה נ' שר האוצר**, פד"י נב(2) 200, 193.
”יש גבול לזכות הקניין, גם במשמעות הרחבה של חוקי היסוד, ואין למתוח
אותה אל מעבר לגבול. ראו: ע"א 6821/93 לעיל, בעמ' 471-470. מהו הגבול?
הגבול אינו ברור, הוא טרם הותווה על ידי בית המשפט, ומוטב שבית
המשפט ילך בזהירות, עקב בצד אגודל, כשהוא מתווה את הגבול”.

לנגד עינינו מסר ברור וחד משמעי לעניין הצורך בבחינה זהירה ומוקפדת על גבולות
זכות הקניין.

(2) דווקא הלכת **שפייר** אותה מאמץ ב"כ העורר אל חיקו והמשמשת בידיו יתד
להנפת דגל השמירה על זכות הקניין, היא שלדעת מבקריה מנוגדת לתכלית
החוק. וראוי שוב להדגיש, כי הפטור שניתן נובע מקביעה פרשנית.

(3) תיקון מס' 24 לא שינה הוראת פטור מפורשת אלא בא בעקבות פרשנות
מרחיבה שהביאה לתוצאה מעשית של פגיעה בעקרון רציפות המס.

על כן, אין מקום לדבר על פגיעה בזכות נישום ליהנות מרכושו, ואין לנישום זכות
קנויה לפטור, שאחיותו היא בפרשנות מרחיבה, שניתנה לתחולת סעיף מסעיפי
החוק.

למעשה, מבקש העורר לייחד לעצמו קביעה פרשנית ו"להילכד" – מרצון כמובן –
ברשתה של הלכה שנפסקה, כאילו לא המחוקק ולא בתי המשפט רשאים לשנות
מצב חוקי נתון או עמדות פרשניות. זאת ועוד: לא מצאתי בטיעונים שהובאו עיגון
למסקנה כי בחינת סוגיית הפטור ממס על מכירת הדירה תיעשה במועד שאיננו
מועד המכירה או כי יש הצדקה לקבוע הוראת מעבר בנסמך למועד עריכת
הצוואה.

לסיכום בראש זה אין הועדה מקבלת את טעוני העורר.

יש לבחון, איפוא את יתר טענות העוררים בהתיישב עם הוראת 5(ג) לחוק.

ז. אופן היישום של סעיף 5(ג) לחוק.

עתה, משהוברר על פי החלטה זו כי המחלוקת נשוא הערר דינה להחרץ על פי
הוראות סעיף 5(ג) יש להכריע בשאלה מיהם אותם "יורשים" שעל פי האמור בס"ק

(1) תראה מכירת הדירה כמכירה שנעשתה בידיהם; האם מדובר ב'נישומים' - הם ההקדש והמוסדות הפילנתרופיים - או ביורשים השיוריים או גם באלה וגם באלה!?

כזכור קיימים על פי הצוואה 8 יורשי מנות ביניהם הנישומים ו - 39 יורשים בחלקים שווים של יתרת העזבון לאחר חלוקת המנות. כמו כן, הרי זכור לכל שלאחר קבלת הפטור מתשלום המס לו היו זכאים ה"ה גמזו ולוי, נותרו בין יורשי המנות רק ההקדש והמוסדות הפילנתרופיים. למועד זה כבר קיבלו הנישומים את חלקם שלא מתוך תמורת הדירה אלא מתוך יתרת הנכסים ו/או תמורתם.

לטענת בא כוח העורר ה"יורשים" הם אלה הנהנים על פי הצוואה והזוכים לשבח שבגיני מוטל המס.

ברצוני להעיר גם לעניין הדוגמאות המובאות בטעוני בא כוח העורר וגם לעניין הלכת שפייר כי הנדבך עליו קמה הלכת שפייר היא הנסיבה של חוסר אפשרות לקבוע חלוקה בעין כדי לאפשר את ההורשה והקניית המנות המתאימות לזכאים להם מהעזבון. קושי זה איננו קיים כאשר ניתן לייחס קרקע מסויימת ליורש או ליורשים פלוני.

סעיף 5(ג) דוחק רק בחלקו את פרשנות בית המשפט בפסק הדין פחייק, שהרי חלוקת נכסי עזבון בין יורשים לא יראוה כמכירה בסייגים המפורטים בסיפא לפסקה (4) אך עדיין יש לראות ברקע את הפעולה המתמשכת לעיתים של העברת נכסי המוריש לתעודתם הסופית.

הסכם החלוקה, ככל שניתן לקרוא לו כך, נערך לאחר מועד מכירת הדירה.

ראשית דבר לא מצאתי פגם בכך שמנהל העזבון לא התמהמה במכירת הדירה ובצד זאת ייאמר כי מטבע הדברים הסכם חלוקת נכסי עזבון בין יורשים איננו מושג מהר.

בפסק הדין בעמ"ש 297/98 פד"א כו 418, מיסים יב (6) ה - 302, בנסיבות בהן נרשמה הירושה בלשכת רישום המקרקעין כעשר שנים לאחר הפטירה, לא נעשתה שום עסקה במקרקעין ורק לאחר 14 שנים נוספות נערך הסכם חלוקה, - נקבע כי הוראת פסקה (4) שבסעיף 5 (ג) עומדת בפני עצמה וחלה גם על חלוקה בין היורשים גם לאחר רישום זכותם בלשכת רישום המקרקעין.

ועדת הערר בדונה בעמ"ש 297/98 לא התעלמה בשני פסקי דין שניתנו בסוגיה זו אך אבחנה את נסיבות העניין שנדון בפניה וסברה כאמור בהחלטה כי "אין בהכרח לומר שיש מניעה לראות את הפעולה שנעשתה בעניין שבפנינו כפטורה מתשלום מס שבח". בסופו של דבר נפסק, כאמור, כי אין לומר שסעיף 5(ג) (4) מתייחס אך ורק לשלב של טרום רישום נכסי הירושה על שם היורשים בספרי המקרקעין.

מתוך היקש על נסיבות העניין שבפנינו, הסכם החלוקה לא נערך 14 שנה לאחר
רישום הזכויות בלשכת רישום המקרקעין אלא כשנתיים לאחר מכירת הדירה
לצורך חלוקת כספי התמורה. מי שיקבל את כספי התמורה הם לא הנישומים,
יורשי המנות הקצובות, שכבר קיבלו את מנתם אלא היורשים השיוריים. לאחר
שנקבע כי מועד עריכת הסכם החלוקה איננו מן התנאים המחויבים על פי פסקה 4
לסעיף 5 (ג), אין לנו אלא להגיע למסקנה שאין מקום לחייב במס את הנישומים
קרי, את ההקדש ואת המוסדות הפילנתרופיים.
לא אדון בהליך זה בשיקול שעלה בטיעוני בא כוח העורר הנוגע לאומד דעתו של
המוריש.
העולה מן האמור איננו מחייב דיון בשאלת שיעורי המס.

לסיכום, אנו מקבלים את הערר וקובעים כי בהתייחס לחלוקה בין היורשים
שנעשתה אמנם בשלב שלאחר מכירת הדירה, יש לפטור את ההקדש ואת
המוסדות הפילנתרופיים מתשלום מס השבח.

המשיב יישא בהוצאות הערר ובשכר טרחת עורך דין בסכום של 6,000 ₪ בצירוף
ריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד התשלום בפועל.

ניתנה היום כ"ו באלול, תשס"ב (3 בספטמבר 2002) בהעדר הצדדים.

אריאלה אקשטיין,
חברה

שלמה מזדהלה, חבר

דליה קובל, יו"ר