

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5773/99

בפני: כבוד הנשיא אי ברק
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט א' ריבלין

המערערים: 1. צבי סובול
2. גאולה מן
3. אלחנן שטיין

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין - ת"א

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-
אביב-יפו מיום 12.4.1999 בתיק עמ"ש 1584/96
שניתן על ידי כבוד השופט

תאריך הישיבה: י"ז בשבט תשס"ב (30.1.2002)

בשם המערערים 1-3: עו"ד מן חיים

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, (שבח, מכירה ורכישה),
התשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו.

רקע עובדתי ומשפטי

1. השאלה העומדת במוקד הערעור היא האם מכירת דירת מגורים, שנתקבלה בידי המוכר
במסגרת פירוק איגוד מקרקעין, בהתאם לתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, עשויה (בהתקיים

תנאי הפטור) להיות פטורה ממס על פי הוראת חוק מס שבח מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"א-1992 (להלן - הוראת השעה), שעיקרה הוא כי:

"על אף האמור בפרק חמישי 1 לחוק מס שבח, מכירתה של דירת מגורים בתקופה הקובעת תהא פטורה ממס שבח..."

או שמא במקרה כזה נשללת הזכאות לפטור, בשל תחולתו של הסייג הקבוע בסעיף 2(ה) להוראת השעה, הקובע כי:

"הפטור הקבוע בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי דירת מגורים שהמוכר קיבל ללא תמורה בתקופה הקובעת"

2. המערערים 1 ו-3 היו, החל משנת 1973, בעלי מניות באיגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין. המערערת 2 היא היורשת הבלעדית של מר יצחק מן ז"ל - אחד העוררים בערכאה דלמטה שהיה גם הוא בעל מניות באיגוד המקרקעין. הנכס היחיד של איגוד המקרקעין היה מגרש ועליו בנין מגורים. ביום 25.4.1994, דהיינו במהלך "התקופה הקובעת" - כהגדרתה בהוראת השעה - פורק איגוד המקרקעין, מרצון, והמקרקעין נרשמו על שם המערערים 1 ו-3 ועל שם יצחק מן המנוח, בשיעור שווה לשיעור אחזקותיהם באיגוד המקרקעין. המשיב, מנהל מס שבח מקרקעין - תל-אביב, פטר את העסקה מחבות במס שבח מקרקעין בגין פירוק איגוד המקרקעין, בהתאם להוראת סעיף 71 לחוק, הקובעת כך:

"71. העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד

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;

(3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק;

(4) הזכויות במקרקעין שנמכרו על ידי האיגוד המתפרק נרשמו על שם בעליהן תוך ששה חדשים מיום המכירה - אם הן ניתנות לרישום, או אם היתה מניעה לרישום כזה - תוך ששה חדשים מיום שהוסרה המניעה.

(5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי העניין.

בהמשך לכך, ועוד במהלך התקופה הקובעת (ביום ה- 25.12.94), פירקו המערערים ויצחק מן המנוח את השיתוף במקרקעין וייחדו את לעצמם את הדירות בהתאם לזכויותיהם. חלוקה זו זכאית הייתה לפטור ממס שבח מכוח הוראת סעיף 67 לחוק מיסוי מקרקעין שעניינה חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים.

3. המערערים ויצחק מן המנוח מכרו את דירותיהם. הם ביקשו לזכות בגין מכירה זו בפטור ממס שבח על פי הוראת השעה. המשיב מאן ליתן להם את הפטור המבוקש, לגבי דירה מס' 1 בבניין (שהייתה בבעלות המערער 3), דירה מס' 2 בבניין (שהייתה בבעלות יצחק מן המנוח), ובגין חלקו של המערער 1 בדירה מס' 5 בבניין. הוא נימק החלטתו זו בכך שמתקיים הסייג הקבוע בהוראת סעיף 2(ה) להוראת השעה, שכאמור מורה כי הפטור לא יחול "לגבי דירת מגורים שהמוכר קיבל ללא תמורה בתקופה הקובעת".

יצוין, כי בשונה מהדירות נשוא ערעור זה, העניק המשיב פטור ממס שבח בגין מכירת יתר הדירות באותו בניין, וזאת מכוח הפטור לדירת מגורים הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין.

המערערים ויצחק מן המנוח הגישו ערר לועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, שליד בית המשפט המחוזי. ועדת הערר קיבלה, ברוב דעות, את עמדת המשיב, וקבעה, כי לא היה מקום לפטור את מכירת הדירות נשוא הערעור ממס שבח מקרקעין. מכאן הערעור שלפנינו. ביני לביני כאמור, למרבה הצער, הלך לעולמו מר יצחק מן ז"ל, והיורשת היחידה שלו, המערערת 2, באה בנעליו.

הערעור

4. המערערים טוענים, כי על מכירת הדירות נשוא הערעור חל הפטור ממס שבח מכוח הוראות השעה. לכך הם מציעים מספר טעמים: לשיטתם, אין לומר שהעברת הזכויות בדירות מאיגוד המקרקעין לבעלותם התבצעה ללא תמורה, כאמור בסעיף 2(ה) להוראת השעה, משום שכנגד קבלת הזכויות בדירות הם ויתרו על מניותיהם באיגוד המקרקעין, דבר המהווה, לטעמם, תמורה לעניין סעיף 2(ה) האמור. המערערים טוענים עוד, כי העברת זכות במקרקעין אגב פירוק איגוד במקרקעין, בהתאם לתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, אינה מהווה העברת זכויות

במקרקעין "ללא תמורה" כאמור בסעיף 2(ה) להוראת השעה. לשיטתם, כיוון המחקק בהוראת סעיף 2(ה) של הוראת השעה אך לזכויות במקרקעין שנתקבלו במתנה.

לחילופין, טוענים המערערים, כי יש לראות בהם כמי שהיו בעלי הזכויות האמיתיים במקרקעין גם בתקופה שקדמה לפירוק איגוד המקרקעין, שכן, למעשה, אין בה, בהעברת הזכות מאיגוד המקרקעין אל בעלי המניות, כל שינוי במהות הכלכלית של הדברים. לטעמם, בהוראות החוק נשזרת, כחוט השני, גישה של טשטוש האבחנה בין זכויות במקרקעין המוחזקות על ידי איגוד מקרקעין לבין זכויות במקרקעין המוחזקות על ידי בעל המניות באיגוד המקרקעין, ופרשנות ההוראות הרלוונטיות לענייננו צריכה להיעשות ברוח זו, על מנת לשמור על הרמוניה ואחידות בפרשנות החוקים. על בסיס טענתם זו, כי נחשבים הם לבעלי המקרקעין, גם בתקופה שקדמה לפירוק איגוד המקרקעין, מבקשים המערערים לקבוע כי הדירות נשוא הערעור הגיעו לידיהם, למעשה, לפני התקופה הקובעת, ולפיכך - אין סעיף 2(ה) להוראת השעה חל בעניינם.

המשיב טוען לעומתם, כי יש לפרש את התיבות "ללא תמורה" בסעיף 2(ה) להוראת השעה, כמתייחסות גם למקרה בו לא ניתנה תמורה כספית בעד זכות מקרקעין של איגוד מקרקעין במהלך פירוקו כאמור בסעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין. מבחינת לשון החוק, סומך המשיב עמדתו זו על סעיף 1(1) להוראת השעה הקובע כי "תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בחוק מס שבח מקרקעין...זולת אם נקבע במפורש אחרת".

דין הערעור להתקבל.

5. השאלה העומדת ביסוד ערעור זה היא שאלה של פרשנות הוראת מס. במלאכת הפרשנות של הוראות המס שלפנינו - בדומה לפרשנות של הוראות חוק אחרות - עלינו לבחור, מבין האפשרויות הלשוניות השונות אשר הציעו הצדדים, באותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקה. "לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה" (דברי הנשיא (אז השופט) א' ברק בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74 - 75 (להלן - פרשת חצור); וכן ראו ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729, 735 - 736; דנ"א 3962/93 שלמה מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (טרם פורסם) פסקה 17; רע"א 3527/96 צ'צ'קס נ' מנהל מס רכוש-אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 396 - 397; א' ברק "פרשנות דיני המסים" מיסים יא4 / (1997) ע' 2א-; א' ויתקון, "דיני הפרשנות בתחום דיני המסים", ספר לובנברג (תשמ"ח) 13).

בענייננו, לשון החוק עשויה להתיישב הן עם הפרשנות שמציעים המערערים והם עם זו שמציע המשיב. שומה עלינו, לפיכך, לבחון את תכלית ההוראה שבמחלוקת.

תכלית הפטור בהוראת השעה והסייג לו

6. הוראת השעה נתקבלה בכנסת ביום ה- 13.1.1992 (ס"ח תשנ"ב 80). היא "הוסיפה למסלול הפטור הקיים בחוק מס שבח מקרקעין מסלול פטור אופציונלי למוכר דירת-מגורים" (י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א', מהד' שנייה, 2000) 59 (להלן - הדרי); וראו גם: א' נמדר מס שבח מקרקעין: הפטור לדירת מגורים (מהד' שלישית, 1997) בע' 33 - 34). ככלל, העניקה הוראת השעה למוכר זכאות לפטור מלא ממס שבח, במכירה של שתי דירות-מגורים למירב, במהלך תקופה של שנים-עשר חודשים.

כוונת המחוקק, בהתקינו את הוראת השעה, הייתה לעודד מכירת דירות מגורים בתקופה הקובעת, על מנת להגביר את היצע הדירות בשוק. "התכלית של הוראת השעה: לעודד מכירת דירות שהצטברו בידי נישומים לפני התקופה הקובעת ושלא נמכרו משום שלא היה מגיע בגינן פטור לפי החוק (או שבעליהן לא רצו לסכן פטור עתידי במכירת דירה אחרת שבבעלותם)" (הדרי, כרך א', בע' 673 - על פי דברי המחבר שם, ניתן למצוא ביטוי לתכלית זו בכך שהמסלול הנוסף של פטור לא חל, באופן כללי, על מוכר שהיו בידיו דירות שנרכשו או נבנו בתקופה הקובעת).

ברוח דומה מצייין גם המלומד א' נמדר, כי:

"עם העלייה הגדולה של תחילת שנות התשעים, נוצר מחסור חמור בדירות מגורים בישראל, והיה חשש גדול לעלייה דראסטית של מחירי הדירות. כדי למנוע עליית מחירים גדולה כאמור, המחוקק יצר תמריץ מיסויי למכירת דירות מגורים על ידי בעלי הדירות, על ידי כך, שהעניק למוכרים עילות פטור ממס נוספות על אלה האמורות בחוק מס שבח" (נמדר, בספרו הנ"ל, בע' 33. וראו גם שם, בע' 273).

כך גם, מציינת השופטת מ' פורת בעמ"ש 954/94 עדה וזאב רפואה נ' מנהל מס שבח

מקרקעין (מיסים ט2, ע' ה - 267, 270), כי:

”החוק הוראת השעה...בא לענות על הצורך הדחוף בזרימה חופשית של דירות בשוק המקרקעין כדי להקל על המחסור שנוצר עקב העלייה המוגברת של עולים מארצות מצוקה...”.

תכלית זו, שעמדה ביסוד הוראת השעה, מוצאת ביטוי גם בדיונים שנתקיימו במליאת הכנסת במסגרת הליכי החקיקה של הוראת השעה. נאמר שם, כי ”החוק הזה נולד כאשר היתה תחושה שיש מצוקה גדולה בתחום הדירות, וקיוו שאם אנחנו ניתן פטור ממס שבח מקרקעין, יצטרפו למעגל הדירות שניתנות לקנייה הדירות שניתנות לקנייה ולמכירה עוד כמה אלפי דירות” (דברי הכנסת - מושב רביעי, 13.1.1992, חוברת ט”ו, ישיבה ש”ע, בע’ 2239 - דברי חבר הכנסת חיים רמון).

תכלית זו, כשלעצמה, אינה משמיעה לנו כל טעם לשלילת הפטור, שנקבע בהוראת השעה, ממוכר דירת מגורים, אשר קיבל אותה לידי עקב פירוק של איגוד מקרקעין, בהתאם לתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין. אכן, גם פטור ממס במכירת דירת מגורים שהייתה בעבר בבעלות איגוד מקרקעין - לא פחות מאשר מכירת דירת מגורים אחרת - יש בו משום תמריץ מיסויי המקדם את המטרה של הגברת הניוד והגדלת ההיצע של דירות מגורים בשוק. תכלית זו אדישה, אפוא, לשאלה אם הדירה באה לבעליה עקב פירוק איגוד מקרקעין ואם לאו.

7. אשר לתכליתו של הסייג לפטור האמור בסעיף 2(ה) להוראת השעה, נראה, כפי שאף סברה דעת הרוב בבית המשפט המחוזי, כי בחקקו את סעיף 2(ה) להוראת השעה, ביקש המחוקק למנוע העברתן של זכויות במקרקעין מנישום אחד למשנהו, באופן מלאכותי, ללא תמורה, ומכירתן על ידי המקבל בפטור ממס. פטור כזה לא היה ניתן אילו נמכרו הזכויות על ידי נותן המתנה. המדובר הוא, אפוא, בנורמה ”אנטי תכנונית” מיוחדת. ניתן להשוות הוראה זאת להוראות ”אנטי תכנוניות” ספציפיות אחרות הקבועות בחקיקת המס, ובהן הוראת סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (הדרי, כרך ראשון, בע’ 501 - 502); והוראת סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שם, בע’ 584 - 610).

אלא שאין לראות בפירוק איגוד מקרקעין, בהתאם לתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, תכנון מס כאמור. זאת, משום שאין בו בפירוק איגוד המקרקעין (כמו גם בהקמתו) משום שינוי במהות הכלכלית, מבחינת הבעלות על הנכס. השינוי הוא משפטי פורמלי באופיו. החזקת מניות באיגוד מקרקעין, מבחינת מהותה הכלכלית, כמוה כהחזקה עקיפה במקרקעין עצמם, ועל כן ראוי לנסות ולמנוע, ככלל, שוני בתוצאת המס לגביה. לכך מצטרפת העובדה כי אין בפירוק איגוד המקרקעין, כשלעצמו, כדי להעניק לבעל הדירה (שהיה בעל הזכויות באיגוד

המקרקעין) כל זכאות לפטור שלא הייתה לו קודם לכן, שהרי עדיין כפוף הוא למגבלות הרגילות של הוראת השעה.

9. נבחן, אפוא, בהקשר זה של כוונת המחוקק, האם אכן התכוון המחוקק בסעיף 2(ה) להוראת השעה - השולל את הזכאות לפטור ממוכר שקיבל את הדירה בתקופה הקובעת ללא תמורה - לכלול גם את הסייג שהיה קבוע בהצעת החוק ונשמט מן החוק ואשר נגע לפירוק איגוד מקרקעין, או שמא מכוון סעיף 2(ה) למצב דברים אחר - של קבלת דירה במתנה, היינו מצב של העדר תמורה במובנה הפשוט והרגיל. כאשר בוחנים את הדיונים שנערכו במליאת הכנסת טרם שעברה הוראת השעה בקריאה ראשונה (דברי הכנסת השתים עשרה - מושב רביעי, 26.11.1991, חוברת ח', ישיבה ש"ן, בע' 944 - 951). ובקריאות השנייה והשלישית (דברי הכנסת - מושב רביעי, 13.1.1992, חוברת ט"ו, ישיבה ש"ע, בע' 2239 - 2246), ניתן ללמוד כי הרקע לחקיקת המגבלה הקבועה בסעיף 2(ה) היה הרצון ש"הפטור לפי חוק זה לא יחול לגבי דירת מגורים שהמוכר קיבל במתנה. זאת כדי למנוע ספקולציות..." (דברי היו"ר דב שילנסקי בישיבה מיום 13.1.1992 בע' 2239 שם - ההדגשות הוספו). לפיכך, אחד העקרונות שהותוו בדיוני החקיקה היה כי "...החוק הזה מביטח שלא תהיה ספקולציה. הוא מביטח שאנשים שירכשו דירות לאחר תחילת החוק לא יוכלו לעשות ספקולציות" (שם, בע' 2244 - דברי חבר הכנסת אריאל ויינשטיין, חבר ועדת הכספים, אשר הצעת החוק הוגשה על ידו לאחר שההצעה הקודמת, במסגרת חוק ההסדרים, לא עברה בקריאה ראשונה). חששות דומים טרדו גם את חברי הכנסת שנטלו חלק בדיוני ועדת הכספים של הכנסת אשר הכינה את הצעת החוק לקריאה שנייה ושלישית:

"אני מבקש, על דעת נציב מס הכנסה, ואני מניח שהוא מדבר גם בשם שר האוצר, להכניס תיקון נוסף להצעתי, בזה שגם העברה לילדים, דינה כדין העברה לבן-זוג. לפעמים קורה שבמסגרת הסכם גירושין, הבעל נניח אומר שהוא מוכן להתגרש, והוא מוכן להעביר מחצית דירה, אבל הוא לא מוכן להעביר לגרושתו אלא על-שם הילדים. דיברתי בעניין הזה עם נציב מס הכנסה והוא מסכים שזה יהיה כלול. העברה שבוצעה לפני גירושין או העברות שבוצעו מכוח הסכם גירושין שקיבל תוקף של פסק-דין, זאת כדי שלא יהיה כאן איזה שהוא נסיון לברוח. גם היום, בחלק גדול מהמקרים, לא משלמים על-ידי כל מיני הצהרות שאינן אמת. כי אנשים במסגרת גירושין לפעמים אומרים שזו העברה ללא תמורה, שעה שיש תמורה למעשה, כי מקבלים נכס אחר... מר דמביץ יכניס את התיקונים, ונעביר את זה למליאת הכנסת"

(הכנסת השתיים עשרה - מושב רביעי, פרוטוקול מס' 500 מישיבת ועדת הכספים שהתקיימה ביום 5.12.1991 בשעה

10:00 - נוסח לא מתוקן – דברי חבר הכנסת אברהם פרוז בע'
(7).

"מ. גביש: ...כך לא יכנסו לזה כאל עוד איזה אפיק פטור ממס, אלא באמת תהיה המטרה המקורית, שהיא שחרור מלאי לשוק. ולא שאנשים יקנו כדי למכור בפטור לספקולנטים. מ"מ היו"ר א.ויינשטיין: אני בהחלט שותף לזה. אני אומר שמתנה או ירושה לא ייחשבו" (שם, בע' 15) (ההדגשה אינה במקור – א"ר).

דברים אלו, תומכים בגישה האומרת כי כוונת המחוקק בחקקו את סעיף 2(ה) להוראת השעה היתה למנוע את ניצול הפטור בידי מי שאינו עומד בתנאים שנקבעו בהוראת השעה (למשל - עקב ניצול של הפטור פעמיים בשנה שקדמה למכירה), באמצעות העברות פיקטיביות של דירות מגורים לידי מי שיכול לזכות בפטור. על פי גישה זו יועד הסייג שבסעיף 2(ה) למניעת תכנון מס כאמור באמצעות הענקת מתנות במטרה לזכות בפטור נוסף. בדברים אלה, הנלמדים מתולדות הליכי החקיקה של החוק, אין אות לכך שבקבעו את הסייג עמד לנגד עיני המחוקק המקרה של פירוק איגוד מקרקעין וכי הייתה כוונה לכלול גם מקרה זה בגדרי הסייג. אלא, שמוכן אני להניח חרף הדברים האלו, כי המסקנה הנובעת מן ההיסטוריה החקיקתית ומן הלשון של סעיף 2(ה) של הוראת השעה, אינה, בהכרח, מסקנה פרשנית אחת חד-משמעית וברורה גם במצב דברים כזה, שבו הותיר המחוקק מרחב פרוץ של אי בהירות לשונית חקיקתית יש להידרש - יותר מתמיד - לפרשנות התכליתית ולבחינת הדברים מן הבחינה העניינית.

טשטוש ההבדל המיסוי בין פעולה בזכויות מקרקעין לפעולה באיגוד מקרקעין

9. מן הבחינה העניינית, כפי שכבר נאמר וכמפורט בהמשך הדברים, אין לראות בפירוק איגוד המקרקעין לפי סעיף 71, מבחינת המהות הכלכלית האמיתית שלו, העברה של זכויות בנכס מנישום אחד למשנהו - כמו זו שנתכוון לה סעיף 2(ה). השינוי המשפטי פורמאלי, במקרה של פירוק איגוד המקרקעין בתנאי סעיף 71, הוא בעל משמעות מוגבלת במישור הכלכלי. מציאות זו תומכת במסקנה שהוראת סעיף 2(ה) לא נועדה לשלול את הפטור ממוכר מקרקעין, בעקבות פירוק איגוד מקרקעין בתנאי סעיף 71 הנ"ל. בטעמים ענייניים אלו נרחיב להלן.

במלאכת הפרשנות של סעיף 2(ה) להוראת השעה ולעניין תחולתו, לגבי דירות שנתקבלו עקב פירוק איגוד מקרקעין, ראוי להידרש גם לתפישה הכללית העומדת ביסוד חוק מיסוי מקרקעין לגבי איגוד מקרקעין ולגבי הפעולות המבוצעות בו.

חברות "גוש-החלקה", שאליהן כיוונה הגדרת איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין, הוקמו, תכופות, על מנת להימנע מתשלום מס במסגרת חוק מס שבח הישן – חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. לפיכך, המחוקק ביקש לסתום את הפרצה הזו ונקט בדרך הרמת מסך סטאטוטורית (ראו: א' פרוקצ'יה דיני חברות חדשים בישראל - דין נוהג, דין רצוי והדרך לחקיקה (1989) 47; א' פלמן וה' בר-מור דיני חברות בישראל - להלכה ולמעשה (1994), כרך ראשון) 120). בדומה, בחוק הנוכחי - חוק מיסוי מקרקעין - משתקפת מגמה של צמצום ההבדלים בתוצאות המס, בין מכירת זכות רגילה במקרקעין לבין מכירת זכויות באיגוד מקרקעין. הוראת סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין היא דוגמא אחת מיני רבות למגמת המחוקק לבטל את ההבדל בין מכירת מקרקעין לבין פעולה באיגוד מקרקעין. הסדר זה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק, למסות זכויות במקרקעין המוחזקות על-ידי איגודים, באמצעות הרמת מסך ההתאגדות. זהו ביטוי לשאיפת המחוקק להגיע לזהות בין הזכות במקרקעין לבין המניה המתייחסת אליה, בעקיפין (ע"א 1287/90 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נצחון נתן בע"מ ואח', מיסים י/6 ה-116).

מגמה זו מקרינה על אופן פרשנותן של הוראות שונות העוסקות במיסוי מקרקעין - ובכללן הוראת השעה נשוא ענייננו. מגמה זו תומכת, אף היא, במסקנה כי אין מקום ליצור הבחנה, לעניין הזכאות לפטור בהוראת השעה, בין מי שמכר דירת מגורים שנתקבלה לידו עקב פירוק איגוד מקרקעין בתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שהחזיק בעבר בזכויות באיגוד המקרקעין, לבין שאר מוכרי דירות המגורים. לטעמו של המחוקק אין רבותא בכך שהחזקת המקרקעין נעשתה באמצעות איגוד מקרקעין ואין נפקות לכך שהוא פורק.

10. בטענותיה, נאחזה המשיבה בשימוש שעשה המחוקק בתיבה "לא ניתנה תמורה בעד הזכות" שבהוראת סעיף 71(2) לחוק מיסוי מקרקעין. אכן, לעניין סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, התיבה "לא ניתנה תמורה בעד הזכות" מכוונת לפירוק איגוד שבו מוותרים בעלי המניות על מניותיהם, ו"בעניין זה אין לראות תמורה בויתור על הזכויות באיגוד המתפרק" (הדרי, כרך שני, בע' 455. וראו גם: א' נמדר וי' רייך, במאמרם הנ"ל, בפרק ב' בע' 2; א' יורן וי' פלומין תכנון המס בחיי העסק (תשל"ד) 233 - 234). נכון הוא גם, כי סעיף 71(1) להוראת השעה מורה, כי תהא לכל מונח בהוראת השעה המשמעות שיש לו בחוק, זולת אם נקבע במפורש אחרת. על פי סעיף זה פורשו המונחים "מכירה", "שווי" דירה ו"דירת מגורים" בהוראת השעה בהתאם להגדרות הצמודות להן בסעיף ההגדרות שבחוק מיסוי מקרקעין.

ואף על פי כן, אין בכך כדי ליתן פרשנות זהה לתיבה "לא ניתנה תמורה בעד הזכות" בחוק מיסוי מקרקעין ולתיבה "דירת מגורים שהמוכר קיבל ללא תמורה" בהוראת השעה –

לעניין השאלה שבפנינו. התכליות להן מכוונות שתי התיבות הן שונות לחלוטין. בעוד שסעיף 2(ה) להוראת השעה הוא כאמור הוראה "אנטי תכנונית" שאין לה נגיעה לפירוק איגוד מקרקעין, הרי שבסעיף 71 הנ"ל כיוון המחוקק את המילים "לא ניתנה תמורה בעד הזכות" למצב של פירוק איגוד בו בעל הזכויות באיגוד מוותר של זכויותיו באיגוד וכנגד זאת מקבל לידיו את מקרקעי האיגוד, בלא שניתנת תמורה כספית. עיקר עניינו של סעיף 71 הוא במצב אחרון זה - ואלמלא הפרשנות האמורה היה מתרוקן הסעיף מתוכן. אכן, ניתן היה לנסח את סעיף 71 אחרת ולקבוע בו תנאי לפיו "לא ניתנה תמורה כספית" או תנאי לפי "כנגד המקרקעין ניתנו זכויות באיגוד בלבד", חלף נוסחו הנוכחי של הסעיף, אך גם בנוסחו הקיים אין הוא מכוון אלא לכך.

בהקשר זה, מן הראוי לציין כי המונח "תמורה" לא זכה להגדרה בסעיף ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין, להבדיל ממונחים כגון "מכירה", "שווי" דירה, ו"דירת מגורים" שכאמור פורשו על פי ההגדרה שיוחדה להם בסעיף ההגדרות בחוק מיסוי מקרקעין.

השוני התכליתי בין סעיף 2(ב) להוראת השעה ובין סעיף 71 הנ"ל מחייב את המסקנה כי שתי התיבות הנזכרות הקבועות בכל אחד מהסעיפים צריכים להתפרש באופן שונה – כל אחת על פי הקשרה והתכלית העומדת בבסיסה.

כללו של דבר, בהחיקו את הוראת סעיף 2(ה) להוראת השעה לא כיוון המחוקק להוראת סעיף 71(2) לחוק מיסוי מקרקעין. יש לפרש, איפוא, את סעיף 2(ה) להוראת השעה באופן שהסייג הקבוע בו אינו שולל, כשלעצמו, את הזכאות לפטור ממוכר דירת מגורים שקיבל אותה לידיו במסגרת פירוק איגוד מקרקעין בתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין.

אשר על כן, הייתי מציע לקבל את הערעור במוכן זה שהמערערים יהיו זכאים לפטור מכוח הוראת השעה בגין מכירת הדירות נשוא הערעור - בכפוף לעמידתם בתנאים האחרים הקבועים בהוראת השעה. המשיב ישא בהוצאות המערערים בסכום של 20,000 ש"ח לכל אחד מהם.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

1. אני מסכים עם התוצאה של חברי השופט א' ריבלין, כי יש לקבל את הערעור, ומבקש להעיר ביחס להנמקה. מקובל עלי כי הסייג בסעיף 2(ה) לחוק מס שבח מקרקעין (פטור במכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"א-1991 (להלן: הוראת

השעה), איננו חל על המערערים בנסיבות המקרה, ולפיכך, זכאים הם לפטור על פי הוראת השעה, במידה ומקיימים הם את יתר תנאי הפטור. לדעתי, מסקנה זו מתבקשת מפרשנות סעיף 2(ה) להוראת השעה על פי תכליתו. תכלית הסעיף, כפי שעולה בבירור מלשון הסעיף וההיסטוריה החקיקתית, וכפי שעמד עליה חברי, היא מניעת ניצול לא לגיטימי של הפטור על פי הוראת השעה באמצעות העברת דירות מגורים ללא תמורה, ממי שאיננו זכאי לפטור למי שזכאי לפטור, כדי שהאחרון ימכור את הדירה בפטור, שלא היה מגיע אילו נמכרה על ידי הראשון. זו נורמה אנטי תכנונית ספציפית שבאה להתגבר על תכנון המס שתואר, ולמנוע הפחתה בלתי לגיטימית של המס (ראו: ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (ירושלים, תש"ן), 86-122). על פי תכלית זו, אין הצדקה להחיל את סעיף 2(ה) להוראת השעה על נסיבות המקרה שבפנינו. כך, משום שהליכי פירוק איגוד המקרקעין, שבעקבותם הגיעו דירות המגורים לידי המערערים במועד הקובע, היו הליכים כלכליים לגיטימיים שלא עמדה מאחוריהם כל מטרה של הפחתת מס. הם בוצעו כדי לייחד לכל אחד מהמערערים, שהיו בעלי הזכויות באיגוד המקרקעין, זכויות קנייניות עצמאיות בנכס מקרקעין ספציפי. די לי בכך כדי לבסס את המסקנה שסעיף 2(ה) להוראת השעה איננו חל על המערערים בנסיבות המקרה דנן. מסקנה זו ניתן לחזק במידה מסויימת בנימוקו הכללי של חברי השופט ריבלין בדבר מגמת המחוקק לטשטש את האבחנה בין פעולה בזכויות מקרקעין לפעולה באיגוד מקרקעין. ודוק: נימוק זה יש בו כדי לחזק את מסקנתי, אך אין בו כשלעצמו כדי להביא למסקנתי, משום שאין קשר אנליטי בין הנימוק הכללי האמור ובין המסקנה שהגעתי אליה, ושגם חברי הגיע אליה, אם כי בהסתמך במידה רבה על הנימוק הכללי האמור.

ה נ ש י א

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

אני מצטרפת לפסק דינו של חברי השופט ריבלין ולהערותיו של חברי הנשיא.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט א' ריבלין.

ניתן היום, ז' באדר א' תשס"ג (9.2.2003).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א

העתק מתאים למקור P02.99057730 / אמ
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח.
רשם

בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444
בית המשפט פתוח להערות והצעות: pniot@supreme.court.gov.il
לבתי המשפט אתר באינטרנט: www.court.gov.il