



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בהרכב:
השופט רון סוקול, סגן נשיא
עו"ד חיים שטרן
עו"ד ד"ר נתן מולכו

העוררים

1. שמואל
2. נאג'י יחזקאל (1993) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ט' ירון-אלדר ואח'

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין – חיפה
ע"י עו"ד ע' רוניק מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה :

1. המנוח, נאג'י יחזקאל ז"ל והגב' ציפורה דוד, ניהלו מערכת חיים זוגית ללא נישואים. בעקבות הליכים משפטיים שהתנהלו בין הגב' ציפורה דוד למנוח ולירשיו, נקבע כי הגב' ציפורה דוד הייתה ידועתו בציבור של המנוח וזכאית למחצית מנכסיו לרבות למחצית מזכויותיו בחברת נאג'י יחזקאל ובניו, חברה לניהול ואחזקה בע"מ. שווי מחצית זכויותיו של המנוח בחברה נקבע על ידי המשפט לענייני משפחה והועמד על סך של 4,046,927 ₪.

2. בשנת 2006 שולם לגב' ציפורה הסך של 11,894,504 ₪, כשווי חלקה במניות המנוח בחברה ובצירוף הפרשי ההצמדה והריבית שנצברו. התשלום בוצע על ידי העוררת 2, חברת נאג'י יחזקאל (1993) בע"מ ולשם כך הועברו לעוררת 2 מחצית מהמניות שהיו רשומות אותה עת על שם יורשיו של המנוח בחברת נאג'י יחזקאל ובניו, ניהול ואחזקה בע"מ.

3. בין הצדדים נטושה מחלוקת לגבי טיבה ומהותה של העסקה שנרקמה לתשלום שווי המניות לציפורה. לגרסת העוררים מדובר בעסקה לרכישת מניותיה של ציפורה דוד בחברת נאג'י יחזקאל ובניו, ניהול ואחזקה בע"מ ואילו לעמדת המשיב מדובר בתשלום חוב כספי שחבו המנוח וירשיו לגב' ציפורה דוד, אשר מומן על ידי מכירת מחצית זכויותיו של שמואל, יורשו של המנוח, בחברה. בשים לב לעמדה זו קבע המשיב כי מדובר בעסקה למכירת מניות באיגוד מקרקעין ודרש מהמוכרים לשאת בתשלומי מס השבח ומס הרכישה המתחייבים בשל העסקה. על החלטות אלו של המשיב הוגש הערר המונח להכרעתנו.

רקע

4. המנוח נאג'י יחזקאל ז"ל (להלן: המנוח) היה בעל נכסים וזכויות בחברות שונות ובין היתר בעל מניות בחברת נאג'י יחזקאל ובניו, חברה לניהול ואחזקה בע"מ (להלן: נאג'י ניהול) ובחברת נאג'י יחזקאל (1993) בע"מ (להלן: נאג'י 93). חברת נאג'י ניהול היא בעלים של נכס מסחרי הבנוי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

במקרקעין הידועים כגוש 11093 חלקה 53 הכולל מבנה משרדים הידוע כבניין "כוכב יקנעם". מאחר ולחברת נאגיי ניהול אין נכסים נוספים קבע המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, כי נאגיי ניהול היא בבחינת איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963.

5. מהראיות שהוצגו, מתברר כי בין המנוח לבין הגב' ציפורה דוד (להלן: ציפורה) נרקמה מערכת יחסים זוגית שנפרשה על פני שנים רבות. לאחר שהמנוח וציפורה נפרדו, התעוררו ביניהם מחלוקות בעניין זכויותיה של ציפורה בנכסיו של המנוח. במסגרת זו הגישה ציפורה בקשה בדרך של המרצת פתיחה לבית המשפט המחוזי בנצרת, בה עתרה כי בית המשפט יצהיר שהיא בעלת זכויות במחצית מנכסיו של המנוח, לרבות בזכויותיו בחברת נאגיי ניהול (המ"פ 97/97). במקביל התנהלו בין המנוח לציפורה הליכים בבית המשפט לענייני משפחה בנצרת (תיק תמ"ש 5180/00). בסופו של יום אוחד הדיון בתיקים וגם הבקשה לפסק הדין ההצהרתי הועברה לבית המשפט לענייני משפחה ונדונה שם.

6. ביום 1/5/2000 הכריע בית המשפט לענייני משפחה במחלוקות ונתן את פסק הדין המקורי בתובענות (צורף כנספח א' לתצהיר ע/3). בפסק הדין קבע בית המשפט לענייני משפחה כי ציפורה והמנוח היו "ידועים בציבור" ועל כן זכאית ציפורה למחצית מזכויותיו הרכושיות של המנוח. בית המשפט דן גם בזכויות המנוח בבניין "כוכב יקנעם" (שכאמור נבנה על מקרקעין בבעלות חברת נאגיי ניהול) וקבע כי יחסי השיתוף בין המנוח לציפורה יחולו גם על הזכויות בנכס זה. בית המשפט קבע כי שווי הנכס ליום הפירוד (31/12/1995) הוא 8,093,875 ₪ (עמ' 152 לפסק הדין) ועל כן התובעת זכאית לקבל מחצית משווי זה (שם). בהמשך הוסיף בית המשפט כי "התובעת (ציפורה - ר.י.ס.) זכאית למחצית הזכויות הרכושיות בנכס, כאמור לעיל, ובניכוי החובות".

7. על פסק הדין המקורי הוגשו ערעורים על ידי שני הצדדים. ערעורים אלו נמחקו הדדית בהסכמה. משנותר פסק הדין המקורי על כנו, התגלעו בין המנוח לציפורה מחלוקות בעניין אופן יישומו. המחלוקת העיקרית התמקדה בשאלה האם משמעות הוראת פסק הדין המקורי היא כי ציפורה זכאית אך ורק לשווי מחצית הזכויות בנכס, או שמא היא זכאית להירשם כבעלת מחצית המניות בחברת נאגיי ניהול - בעלת הנכס. מחלוקת זו הובאה להכרעת בית המשפט לענייני משפחה שקבע כי החיוב שנקבע בפסק הדין המקורי הוא חיוב כספי בלבד, דהיינו כי ציפורה זכאית רק למחצית משווי המניות. על החלטה זו הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט המחוזי בנצרת (בר"ע 1064/09) שנדונה בפני השופט י' כהן. בית המשפט המחוזי הפך את התוצאה וקבע כי המדובר בזכויות רכושיות ועל כן זכאית ציפורה להירשם כבעלת מחצית ממניות החברה ואינה זכאית לתשלום הכספי.

8. על פסק דין זה הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון (בע"מ 1681/04). בפסק הדין שניתן על ידי השופט א. רובינשטיין ביום 18/1/2005 (פ"ד נט(4), 614), נהפכה התוצאה. שוב ונקבע כי משמעות פסק הדין המקורי היא אך ורק חיוב כספי. בפסקה י"ז לפסק הדין נאמר: "המשיב חב למבקשת את מחצית שווי החברה, כפי שקבע בית המשפט לענייני משפחה [...] בתוספת ריבית



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

כדין (חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א - 1961) מיום 31/12/1995. עוד קבע בית המשפט העליון כי את החוב ניתן לגבות בהליכי הוצאה לפועל (פסקה י"ח(2) לפסק הדין).

9. המנוח הלך לעולמו ביום 21/6/2006. בנו, שמואל (להלן: שמואל) הוכרז כיורשו היחיד של המנוח.

עד למועד פטירתו לא שילם המנוח לציפורה את חלקה בשווי מניות החברה, ועל כן פתחה ציפורה כנגדו בהליכי הוצאה לפועל. רק לאחר פטירתו של המנוח סולק החוב. את החוב שילמה לציפורה חברת נאגיי 93. בעת התשלום, ביום 8/8/2006, עמד החוב בלשכת ההוצאה לפועל על סך של 11,894,504 ₪.

11. מעדותו של שמואל, והראיות שהוצגו, מתברר כי עוד בטרם בוצע התשלום לציפורה פנה רו"ח קרת לפקיד שומה עפולה בבקשה להבהיר כיצד יש לדווח על התשלום לציפורה (נספח 3 לע/3). בפנייתו ציין כי "יתכן ויש בזה רכישה של החלק היחסי של הנכס על ידי מר נאגיי מהידועה בציבור שלר". עוד ביקש הוראות האם יש לנכות מס במקור מהתשלומים.

12. בהעדר תשובה מפקיד השומה בוצע התשלום לציפורה ללא ניכוי מס במקור. עוד התברר כי מחצית ממניותיו של המנוח הועברו מכוח צו הירושה לבנו שמואל ואילו המחצית האחרת הועברה לנאגיי 93. במאזני חברת נאגיי 93 לשנת המס 2006, נרשם התשלום לציפורה בסעיף השקעות (נספח ג/1 למש/7, ביאור 11). בביאור נרשם כי "לאור פסיקת בית המשפט העליון בו חויב המנהל לרכוש את חלקה של בת זוגו בחברת נאגיי ובניו חברה לניהול ואחזקה בע"מ, הוחלט שהרכישה תתבצע באמצעות החברה בה החזיק 100% מהמניות סכום ההשקעה הינו הסכום ששולם בפועל".

13. להשלמת העסקה דווחה העברת המניות גם לרשם החברות וביום 23/6/2011 נרשמה נאגיי 93 כבעלת מחצית ממניות נאגיי ניהול (נספח ד/1 למש/7). ביום 4/8/2011 הגישה נאגיי 93 הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין, כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, על רכישת המניות בחברת נאגיי ניהול. בהצהרתה ציינה נאגיי 93 כי רכשה את המניות בנאגיי ניהול מציפורה תמורת הסך של 11,894,504 ₪. החברה אף צירפה שומה עצמית של מס הרכישה בשיעור של 5%, כלומר סך של 594,725 ₪.

14. הצהרה זו הוגשה רק בעקבות דרישתו של מנהל מיסוי מקרקעין (הדרישה מיום 24/3/2011 סומנה כנספח ה/1 למש/7). הדרישה נשלחה לשמואל - העורר מס' 1 - ובה צוין כי נודע למנהל כי בוצעה פעולה באיגוד מקרקעין ועל כן עליו להגיש הצהרה. בתגובה לדרישה הודיע עו"ד הירשמן, בא כוחו של שמואל, כי את העסקה ביצעה חברת נאגיי 93. למכתבו מיום 26/7/2011 צורפו מסמכים המעידים כי התשלום בוצע על ידי החברה. בעקבות מכתבו זה הוגשה ההצהרה על ידי החברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

15. עם קבלת ההצהרה הוציא המשיב לנאגיי 93 שומה לתשלום מס רכישה. נאגיי 93 הגישה השגה על השומה (השגה מיום 4/3/2012 נספח 5 למע/3). גם בהשגה ציינה כי מדובר בעסקה ולפיה רכשה נאגיי 93 את המניות מציפורה.

16. השגתה של נאגיי 93 הובאה לדיון וביום 16/12/2014 ניתנה ההחלטה בהשגה (חלק מנספח 5 למע/3). בהחלטה זו הורה המשיב כי אין לקבל את הצהרתה של נאגיי 93 בדבר רכישת מניותיה של ציפורה בחברת נאגיי ניהול. המשיב מצא כי לאור פסק הדין שניתן להם בבע"מ 1681/04 הנ"ל, אין לראות בציפורה כבעלת מניות בחברת נאגיי ניהול וכמוכרת המניות לנאגיי 93. המשיב מצא כי התשלום לציפורה על ידי יורשו של המנוח, נועד לסילוק חוב כספי. לפיכך קבע כי העסקה האמיתית שנכרתה היא עסקה של מכירת מחצית ממניות נאגיי ניהול על ידי שמואל לנאגיי 93, עסקה שנועדה לאפשר לשמואל לקבל מימון לצורך סילוק החוב לציפורה.

בשים לב לקביעות אלו, הורה המשיב על ביטול שומת מס הרכישה שהוצאה לנאגיי 93 על פי הצהרתה, ועל הוצאת שומות חדשות. בהתאם, הוציא המשיב לשמואל שומת מס שבח בשל מכירת המניות בנאגיי ניהול אותן ירש מהמנוח, ולנאגיי 93 הוציא שומת מס רכישה בשל רכישת המניות משמואל.

17. השגה שהגישו העוררים על שומות מס השבח ומס הרכישה (השגה מיום 5/3/2013 - נספח 6 למע/3), נדחתה בהחלטת המשיב מיום 9/10/2013 (נספח 7 לערר).

18. עוד נספר כי העוררים פנו גם לפקיד שומה עפולה, המטפל בדיווחי העוררים במס הכנסה, על מנת להגיע להבנות לעניין שומות מס ההכנסה שלהם. ביום 27/6/2013 הושגו בין העוררים לפקיד שומה עפולה הסכמי שומה לשנים 2009-2011 (נספח 7 למע/3). בגדרם של הסכמי השומה סוכם כי ייראו בתשלומים ששילמה נאגיי 93 לציפורה, כהלוואה או כדיבידנד שקיבל שמואל והוא יחויב במס הכנסה בהתאם. כן סוכם כי מניות חברת נאגיי ניהול ירשמו על שם שמואל.

הסכמי שומה אלו בוטלו על ידי פקיד השומה בהודעה מיום 17/9/2018 (נספח 8 לע/3). העוררים הגישו בקשה לבית המשפט בנצרת לכוף על פקיד השומה לקיים את הסכמי השומה (תיק 14-04-9923), אולם ההליך בבקשה זו טרם הסתיים.

הליכי הערר

19. ביום 21/11/13 הגישו העוררים את הערר המקורי בתיק זה, בגדרו ביקשו כי הוועדה תתערב בהחלטות המשיב לדחות את השגותיהם על שומות מס הרכישה ומס השבח. העוררים טענו כי שגה המשיב כאשר קבע כי התקיימה עסקה בין נאגיי 93 לשמואל לרכישת מניות נאגיי ניהול. נטען כי העסקה שהתקיימה הייתה זו שהוצהרה על ידם, דהיינו רכישת המניות של נאגיי ניהול על ידי נאגיי 93 מציפורה. עוד נטען כי אפילו מדובר בעסקה לרכישת מניות באיגוד מקרקעין, הרי שיש להתיר





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לעורר לנכות את עלות רכישת המניות מציפורה בהתאם. לבסוף התבקשה הוועדה להורות למשיב לבטל את הקנסות שהוטלו על העוררים בשל האיחור בהגשת ההצהרה על העסקה. בכתב הערר לא כפרו העוררים בכך שחברת נאגי ניהול היא בבחינת "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין.

20. לאחר הגשת הערר החליט המשיב לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ולתקן את השומות כך ששווי המכירה יעמוד על סך של 28,213,794 ₪ חלף הסך של 17,097,345 ₪ שנקבע בשומות המקוריות. בעקבות תיקון השומה הגיעו הצדדים להסכמה דיונית לפיה ההשגה שהוגשה על השומה המתוקנת תידחה וכי העוררים יוכלו לתקן את הערר ולהוסיף טענות לעניין שווי המכירה.

21. ביום 11/3/2015 הוגש כתב ערר מתוקן. גם בערר המתוקן שבו העוררים וטענו כי העסקה שנכרתה הייתה עסקה בין ציפורה לעורר או לנאגי 93. העוררים הוסיפו וטענו כי יש להתערב בקביעת שווי המכירה. כמו כן הוסיפו טענה כללית ולפיה נאגי ניהול אינה איגוד מקרקעין ולא נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין (סעיף 4 לערר המתוקן). עם זאת העוררים לא פירטו טענתם ולא הבהירו מדוע נאגי ניהול אינה איגוד מקרקעין והסתפקו באמירה כללית.

22. הערר הובא לדיון בפני הוועדה בהרכב השופט ר' סוקול, ונציגי הציבור עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלוביץ. ביום 18/11/2015 הגישו הצדדים הודעה על הסכמה לעניין שווי המכירה ולהסכמה זו ניתן תוקף של פסק דין (ביום 20/11/2015).

23. עוד נספר כי ביום 30/11/2015 הגישו העוררים למשיב בקשה לביטול העסקה לרכישת מניות נאגי ניהול. בקשתם זו נדחתה ועל החלטה זו של המשיב הגישו העוררים ערר בתיק 16-06-42257. הדיון בערר ממתין להכרעה בתיק זה.

24. ההליכים בתיק זה התעכבו מסיבות שונות ובין היתר בשל מצבו הבריאותי של שמואל שמנע ממנו להתייצב לדיונים. בסופו של דבר נשמעו הראיות והצדדים הגישו סיכומי טענות.

25. במועד בו הסתיים שלב הגשת סיכומי טענות העוררים, פקע תוקף מינויים של נציגי הציבור בוועדה - עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלוביץ. על כן לא ניתן היה להכריע בערר. במשך חודשים ארוכים לא הווארך תוקף המינוי ואף לא מונו חברים חדשים לוועדה. בסופו של יום, החליטה שרת המשפטים, על מינוי נציגי ציבור חדשים לוועדה - עו"ד ח' שטרן ועו"ד נ' מולכו, ועל הארכת תוקף המינוי של נציגי הציבור הקודמים לצורך סיום התיקים שהדיון בהם החל. נציגי הציבור עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלוביץ, לא היו מוכנים לקבל עצמם את הארכת תוקף המינוי. במצב זה התבקשו הצדדים להביע עמדתם האם ניתן לסיים את ההליך ולהכריע בו על ידי ועדת הערר בהרכבה החדש. לצערנו לא הושגה הסכמה דיונית שתאפשר הכרעה על פי הראיות שנשמעו בפני הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בהרכבה המקורי, ועל כן נשמעו הראיות מחדש בפני הוועדה בהרכבה הנוכחי והוגשו מחדש סיכומי הטענות.

תמצית המחלוקות

26. המחלוקת העיקרית בין הצדדים עניינה בטיבה של העסקה מושא ההליך. הגישות השונות נעוצות בהבנה שונה של הצדדים למהות זכויותיה של ציפורה. העוררים סבורים כי לציפורה היו זכויות רכושיות/קנייניות בכל נכסי המנוח, לרבות במניותיו בחברת נאגי ניהול, או לכל הפחות זכויות שביושר במניות. על כן, כך לגישתם, רכשה נאגי 93 את זכויותיה הרכושיות של ציפורה בחברת נאגי ניהול.

27. העוררים טוענים עוד כי בית המשפט העליון, בפסק הדין בבע"מ 1681/04, לא קבע כי לציפורה אין זכויות קנייניות בנכסי המנוח אלא רק הורה, משיקולים פרקטיים, ועל מנת שלא לפגוע בחברה, כי החל ממועד הפירוד (31/12/1995) הפכה ציפורה לנושה של המנוח. משמעות הדבר, כך נטען, כי במועד הפירוד עברו זכויותיה במניות או לכל הפחות זכויותיה שביושר של ציפורה במניות החברה למנוח, וממנו ליורשו. על כן העסקה האמיתית, כך לטענתם, היא העברת מניותיה של ציפורה למנוח וליורשו שמואל (סעיף 14 לסיכומי הטענות). יוער כי טענה זו שונה מהטענה שפורטה לעיל ואשר נכללה בהצהרתם של העוררים למשיב, לפיה מי שרכש את המניות הייתה נאגי 93 ולא המנוח או שמואל. בהתאם, סבורים העוררים כי יש לקבוע את מועד העסקה למועד הפירוד (31/12/1995) ולא למועד התשלום.

28. העוררים מוסיפים כי חברת נאגי ניהול, במועד העסקה הנכון, כלומר ביום הפירוד (31/12/1995), לא הייתה בבחינת איגוד מקרקעין ועל כן אין לחייבם במס רכישה ומס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין. לחילופין נטען, כי יש להכיר בניכוי עלות רכישת המניות על ידי העורר שמואל.

29. העוררים טוענים גם כי ההסכמות שהושגו עם פקיד שומה עפולה, ושומות המס שהוצאו על ידו, מחייבים גם את המשיב, ומייתרים את חיוב המס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

30. המשיב מצדו חוזר וטוען כי פסקי הדין, לרבות פסק הדין בבע"מ 1861/04, מלמדים כי לציפורה לא היו כל זכויות במניות המנוח בנאגי ניהול. לגישת המשיב, נפסק בבית המשפט כי ציפורה היא רק נושה של המנוח וזכאית לתשלום בסך השווה למחצית שווי חברת נאגי ניהול. הואיל ומדובר בחיוב כספי, לא היו בידיה של ציפורה מניות ומאן שנאגי 93, המנוח או שמואל, לא רכשו ממנה מניות כלשהן. לגישת המשיב, העורר שמואל ירש את כל מניותיו של המנוח בחברה ובשנת 2006 מכר מחצית מהמניות לנאגי 93 תמורת סכום שיאפשר לו לסלק את החוב הכספי לציפורה. התשלום בוצע כדי למנוע הליכי גבייה שנקטה ציפורה כנגד עזבונו של המנוח.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

31. הואיל ומדובר בעסקה שבין שמואל לנאג'י 93, כך לטענת המשיב, יש לקבוע את מועד העסקה לשנת 2006 ואין להכיר בניכוי עלויות רכישה של מניות ציפורה שהרי אלו לא נרכשו מעולם. המשיב מדגיש כי הסכמי השומה עם פקיד שומה עפולה בוטלו כדין ולכן אין בהם כדי לשלול את חיובם של העוררים במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

המשיב מוסיף ומדגיש כי היותה של נאג'י ניהול בבחינת איגוד מקרקעין, כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, לא הייתה שנויה במחלוקת וכי כל טענה לעניין זה מהווה הרחבת חזית פסולה.

32. אע"פ, כי הצדדים העלו גם טענות נוספות, לרבות טענות דיוניות, אולם כפי שיובהר להלן טענות אלו אינן מחייבות הכרעה מפורטת ולכן אתייחס אליהן רק בהיקף הנדרש להכרעה במחלוקות העיקריות.

דיון והכרעה

33. כפי שיפורט להלן, אציע לחבריי לדחות את הערר. שוכנעתי, כי בין שמואל לבין נאג'י 93 נכרתה בשנת 2006 עסקה למכירת מחצית ממניות נאג'י ניהול. זו העסקה היחידה הרלבנטית להליך. כן שוכנעתי, כי במועד העסקה הייתה נאג'י ניהול איגוד מקרקעין ועל כן חייבים העוררים במס שבח ומס רכישה בהתאם לשווי המכירה שעליו הוסכם.

זכויותיה של ציפורה

34. כפי שהובהר לעיל, מוקד כל המחלוקות שבין הצדדים מצוי בתפיסות השונות לגבי מהות זכויותיה של ציפורה בנכסיו של המנוח. על כן אפתח את הדיון בבחינת זכויות אלו.

35. מערכת היחסים שבין ציפורה למנוח נדונה בהרחבה בבית המשפט לענייני משפחה בנצרת בתיק 5180/96. בפסק הדין נקבע כי ציפורה והמנוח היו "ידועים בציבור" (עמ' 133 לפסק הדין). בית המשפט גם בחן את זכויותיה של ציפורה בנכסים השונים שהיו רשומים על שם המנוח לרבות בנכס הידוע כ"כוכב יוקנעם" שהיה בבעלות חברת נאג'י ניהול (עמ' 151-152 לפסק הדין). בית המשפט סבר כי "הלכת השיתוף" חלה גם על זכויותיה של ציפורה בחברת נאג'י ניהול אם כי לא דק פורתא בטיב הזכויות. במקום אחד ציין בית המשפט כי ציפורה זכאית למוחצית הנכס, ואילו בהמשך, לאחר שאימץ את הערכת השווי, קבע כי ציפורה זכאית לקבל רק מוחצית משווי הנכס.

36. בעקבות פסק הדין ניטשה מחלוקת בין הצדדים - מהי משמעות ההכרעה האמורה; האם ציפורה זכאית למוחצית המניות או שהינה רק נושה של חיוב כספי שערכו מחצית משווי הנכס נכון ליום הפירוק. מחלוקת זו הגיעה להכרעה בבית המשפט העליון בבע"מ 1861/04.

37. בית המשפט העליון דן בהרחבה בטענות הצדדים ובהלכות לעניין הלכת השיתוף בין בני זוג כלכל ותחולתה על מניות חברה משפחתית בפרט, וקבע מפורשות כי לציפורה זכויות כספיות בלבד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בית המשפט הדגיש כי יש לבחון כל מקרה לגופו על נסיבותיו ולהגדיר מהי טיבה של הזכות המוענקת לבן הזוג של בעל המניות הרשום. כך בפסקה ז' לפסק הדין בעמ' 620 נאמר:

נראה שמן השיקולים שהוצגו עולה כי במקרים משפחתיים שכאלה רצוי להימנע מקביעה שיפוטית שיש בה הענקת מניות בפועל לבן הזוג או לבת הזוג, כי אם זכות לקבלת שווי המניות נכון ליום הפירוד.

38. בהמשך מציין בית המשפט העליון כי גם בית המשפט לענייני משפחה קבע כך וכי פירוש הנכון של פסק הדין המקורי הוא כי הוטל על המנוח רק חיוב כספי מבלי שהוכרו זכויות של ציפורה במניות (פסקה י"ג עמ' 623). סופו של דבר, הורה בית המשפט העליון מפורשות, כי "המשיב חב למבקשת מחצית שווי החברה [...] "(פסקה י"ז).

39. בית המשפט העליון הבהיר כי לציפורה לא הוענקו זכויות במניות, בין זכויות קניין ובין זכויות שביור. כל זכויותיה של ציפורה הסתכמו בחיוב הכספי שחב לה המנוח בהתאם לשווי מחצית החברה ליום הפירוד. פסק דין זה הוא הבסיס לבחינת כל העסקאות מושא הליך זה. פסק הדין הכריע בזכויותיה של ציפורה וחובותיו של המנוח כלפיה והבהיר כי מדובר אך ורק בחיוב כספי.

אין מקום לאפשר כעת, ליורשו של המנוח, לנסות ולקעקע את מסקנות בית המשפט העליון ולשכנע כי זכויותיה של ציפורה, מכוח הלכת השיתוף, או מכל מקור אחר, היו שונות מאלו שנקבעו בפסק דין חלוט של בית המשפט העליון.

41. צריך להוסיף ולהזכיר גם כי איש מהצדדים לא סבר אחרת. מניות נאגיי ניהול מעולם לא נרשמו על שמה של ציפורה. לציפורה לא הייתה מעולם דריסת רגל בניהול חברת נאגיי ניהול. המנוח לא דיווח על העברת מניות לציפורה ולא על רכישתן חזרה ביום הפירוד.

42. הואיל ולציפורה לא היו זכויות במניות חברת נאגיי ניהול או בנכסיה של החברה, אין כל רלבנטיות להוראות סעיף 4א' לחוק מיסוי מקרקעין שעניינן העברת נכסים אגב גירושין או פירוד. "הנכס" – המניות בחברה, מעולם לא עברו מציפורה למנוח, שכן על פי פסיקת בית המשפט העליון, לציפורה לא היו זכויות ב"נכס" אלא רק זכויות לקבלת שווי הנכס.

43. הואיל ולציפורה לא היו זכויות במניות החברה, ברי שאין בפנינו כל עסקה למכירת מניותיה של ציפורה למנוח, לשמואל או לנאגיי 93. המנוח הוריש את כל רכושו לרבות המניות, לבנו שמואל ושמואל הפך מכוח הירושה לבעל המניות בחברת נאגיי ניהול. בשנת 2006 העביר שמואל מחצית מהמניות לנאגיי 93. זו העסקה מושא השומות (ראו פלט רשם החברות מש/9).

44. כפי שראינו, הצדדים לא דיווחו על העסקה במועד ורק לאחר קבלת דרישה, הגישו את הצהרתם (הדרישה סומנה ע/7). אין חולק, כי טיב העסקה לא היה ברור בשלב זה למשיב והוא נסמך על הצהרותיהם של העוררים. על כן, זהות הצדדים כפי שנרשמה על ידי המשיב באותו שלב, אינה





בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

יכולה להוות ראייה למהות העסקה, שהרי המשיב קיבל את המידע המלא רק לאחר מכן. לפיכך, אין ליחס חשיבות רבה לאמירות שנאמרו על ידי המפקח מר רפי ביטס בשיחות עם העוררים ובאי כוחם, בטרם הועברו כל המסמכים והתבהרה התמונה המלאה.

45. אזכיר, כי מעדותו של עו"ד ג' הירשמן עולה כי ציפורה נקטה בהליכי גבייה בלשכת ההוצאה לפועל כנגד המנוח, ולאחר פטירתו כנגד העיזבון (עמ' 43). במסגרת הליכי ההוצאה לפועל עוקלו זכויותיו של המנוח ושל יורשו בתחנת דלק. לעדותו, הוא נסע יחד עם שמואל לבנק ושם הבהירו למנהל כי אם החוב בלשכת ההוצאה לפועל לא ייפרע, יש חשש שתחנת הדלק תימכר. הוסכם, כך העיד, כי הבנק יעמיד לשמואל הלוואה בסך של 12 מיליון ₪ כדי לפרוע את החוב וכי עם רישום תחנת הדלק על שמו של שמואל, יירשם שעבוד לטובת הבנק (עמ' 44). הכסף לצורך התשלום, כך העיד, נמשך מחשבונה של נאגי 93 (עמ' 44, שורה 11). משמע, בסופו של יום הבנק העמיד את ההלוואה לחברת נאגי 93 ומחשבונה נמשך הסכום לכיסוי החוב בתיק ההוצאה לפועל.

החוב בתיק ההוצאה לפועל היה של חובו המנוח ועם פטירתו הפך עזבונו לחייב (דהיינו שמואל הפך לחייב בכפוף להיקף חובותיו כיוורש). התשלום נועד לשחרר את העיקול על תחנת הדלק אותה ירש שמואל אישית. המסקנה המתבקשת מהאמור היא כי החוב שסולק לציפורה היה חוב אישי של שמואל מכוח היותו יורשו של המנוח, ולא חוב של החברות או מי מהן. מדובר היה בחוב כספי שעמד על סך של כ-12 מיליון ₪. חברת נאגי 93 העמידה את הסכום לשמואל לצורך סילוק החוב ובתמורה נרשמו מחצית ממניות חברת נאגי ניהול, אותן ירש שמואל מהמנוח, על שמה.

46. בדו"ח שהגישה נאגי 93 לשנת 2006, נרשם בביאור מס' 10, כי לאור פסיקת בית המשפט העליון ולפיה חויב המנוח לרכוש את חלקה של ציפורה בחברת נאגי ניהול "הוחלט שהרכישה תבוצע באמצעות החברה בה החזיק 100% מהמניות". בהתאם, נרשמה הרכישה כהשקעה (מש/2).

האמור בדו"ח ובביאור אינו יכול לשנות את העובדות. בית המשפט העליון לא חייב את המנוח לרכוש מניות אלא לשלם חוב כספי. נאגי 93 לא רכשה מניות מציפורה אלא משמואל שהרי לציפורה לא היו כל זכויות במניות.

ועדת הערר היושבת בערעור על החלטת המשיב אינה יכולה ואינה מוסמכת להרהר אחר קביעתו של בית המשפט העליון. לא לנו לברר כעת, שנים רבות לאחר פסק הדין בבע"מ 1861/04 את טיב זכויותיה של ציפורה ברכוש של המנוח. בית המשפט העליון כבר הכריע בטענות השונות, הגדיר את טיב זכויותיה של ציפורה בנסיבות המקרה, וקבע כי עומדת לה רק זכות כספית. טענות העוררים לעניין טיבן של זכויות בני זוג בפירוד מבקשות לשנות את הכרעת בית המשפט העליון וברי כי הוועדה אינה רשאית לעשות כן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

47. העוררים טוענים, וכך גם ציין עו"ד הירשמן, כי הצגת העסקה כרכישת מניות נאגי ניהול משמואל, אינה מתיישבת עם כוונת הצדדים וההיגיון, שהרי שמואל, כבעל השליטה היחיד בחברות, יכול היה לקבל את התשלום כהלוואה מנאגי 93 בלי להעביר לה את המניות ולהימנע מתשלומי המס (עדות הירשמן עמ' 47). יתכן שניתן היה לבצע עסקאות אחרות לצורך מימון התשלום לסילוק החוב לציפורה, תשלום שנדרש להסרת העיקול על תחנת הדלק, אולם זו העסקה שבוצעה. אין חולק שמחצית ממניות נאגי ניהול אותן ירש שמואל מהמנוח נרשמו על שם נאגי 93. בהחלט יתכן ששמואל ויועציו, רוי"ח קרת ועו"ד הירשמן, טעו כשבחרו לנקוט בדרך זו ואולי יכלו לחסוך בתשלומי מס ללא העסקה, אולם בכך אין כל רלבנטיות להליך, שהרי בפועל הועברו המניות על שמה של נאגי 93.

48. בשים לב לקביעה כי נאגי 93 רכשה את המניות משמואל ובשים לב לכך ששמואל ירש את המניות מהמנוח ולא רכש אותן מציפורה, ברי שדין טענתו של שמואל להכיר בניכוי עלות הרכישה של המניות מציפורה, להידחות.

האם איגוד מקרקעין?

49. העוררים טוענים גם כי חברת נאגי ניהול לא הייתה, במועד הפירוד, איגוד מקרקעין, גם טענה זו דינה להידחות. ראשית, יש לזכור, כי ענייננו בעסקה משנת 2006 ולא בעסקה ממועד הפירוד בשנת 1995. משמע, השאלה האם חברת נאגי ניהול הייתה איגוד מקרקעין צריכה להיבחן למועד העסקה ב-2006. שנית, היותה של נאגי ניהול איגוד מקרקעין לא הייתה שנויה במחלוקת ממשית בין הצדדים. ראינו, כי שמואל ונאגי 93 הגישו הצהרות למנהל מיסוי מקרקעין בשנת 2011 ואף ערכו שומה עצמית של מס הרכישה.

אמנם, בהצהרה התייחסו הצדדים לרכישת המניות מציפורה ולא משמואל, אולם מעצם הגשת ההצהרה למנהל ברי כי הוסכם עליהם כי חברת נאגי ניהול היא איגוד מקרקעין.

לבסוף נזכיר כי למרות הטענות הכלליות שנטענו בכתבי הטענות ובסיכומים, לא הביאו העוררים שום ראיה על נכסיה של נאגי ניהול. למעט נכס המקרקעין הידוע כ"כוכב יוקנעם". אין בפנינו כל מידע על נכסים נוספים של החברה. העלאת טענה בעלמא ללא ראיות, אינה יכולה לשמש בסיס לקבלת הערר על קביעת המשיב כי מדובר באיגוד מקרקעין.

החיוב במס

50. בתחילת ההליכים בערר נחלקו הצדדים גם בשאלת שווי המכירה, דהיינו בעניין שווין של המניות שהועברו משמואל לנאגי 93. ביום 18.11.2015 הודיעו הצדדים לוועדה כי הגיעו להסכמה ולפיה שווי זכויות המקרקעין של נאגי ניהול בכוכב יוקנעם ליום העסקה - 8.8.2016, היה 43,000,000 ₪. שווי המחצית שהועברה לנאגי 93 הייתה על כן, על פי המוסכם, 21,500,000 ₪. הואיל ואין טענה כי לנאגי ניהול היו נכסי מקרקעין נוספים, או כי שווי המניות היה שונה משווי המקרקעין, הרי שעל פי המוסכם ייערכו שומות המס מחדש בהתאם לשווי מוסכם זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

51. העוררים העלו בערר גם טענות לעניין חיובם בקנסות בשל איחור בהגשת ההצהרות כנדרש לפי חוק מיסוי מקרקעין ובשל האיחור בתשלום המס. בסיכומי הטענות לא הרחיבו העוררים את טענותיהם בעניין זה. ודוקו, בהעדר שומות מתוקנות על פי השווי המוסכם, אין נתונים לגבי סכומי הקנס.

52. למרות שהצדדים לא הרחיבו בעניין זה מצאתי להעיר כי אין לעוררים כל עילה לבקש להפחית את הקנסות שהושתו עליהם. תכלית הטלת הקנס על פי סעיף 94א' לחוק מיסוי מקרקעין אינה תכלית עונשית. קנס מינהלי המוטל על ידי רשות המס בשל איחור בהגשת הצהרה או איחור בתשלום המס המתחייב נועד להרתיע ולדרבן את הנישומים לפעול על פי הוראות הדין. הקנס הינו כלי לייעול האכיפה ולא עונש (ראו והשוו רע"א 277/82 נירוטטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 831 (1983); ע"פ 58/80 יש לי בע"מ חברה פרטית נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 625 (1981); בג"צ 9909/01 שגיא נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פ"ד נז(6) 193 (2003)).

העוררים הגישו הצהרה רק לאחר שנשלחה אליהם דרישה. לו היו העוררים דבקים בגישתם כי מדובר בעסקה לרכישת מניותיה של צפורה, בניגוד לקביעתי לעיל, היה עליהם להגיש את הצהרה מיד לאחר העסקה. אי הבהירות בעניין זהות המוכר אינה מצדיקה את התעלמות העוררים מחובתם להגיש הצהרה כדין. על כן איני מוצא כל עילה להתערב בהטלת הקנס.

סוף דבר

53. בהתאם לאמור שוכנעתי כי העסקה מושא חיובי המס היא זו שנרקמה בין העורר 1, שמואל יחזקאל, לעוררת 2, נאגי יחזקאל (1993) בע"מ ביום 8.8.2006. לא מצאתי כי יש להתערב בקביעת המשיב לעניין החבות במס שבח ומס רכישה.

על כן אציע לחברי לדחות את הערר ולהורות כי המשיב יוציא לעוררים בתוך 21 יום שומות מתוקנות בהתאם לשווי המכירה המוסכם.

עוד אציע לחברי לחייב את העוררים בהוצאות המשיב בכל ההליכים בתיק זה לרבות שכר טרחה בסך כולל של 70,000 ₪.

רון סוקול, שופט
יו"ר הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 13-11-40914 יחזקאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עו"ד חיים שטרן - חבר ועדה

אני מסכים.

חיים שטרן, עו"ד
חבר הוועדה

עו"ד ד"ר נתן מולכו - חבר ועדה

אני מסכים.

נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות כאמור בפסקה 53 לפסק דינו של השופט רון סוקול.

ניתן היום, כ"ב תשרי תש"פ, 21 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.

חיים שטרן, עו"ד
חבר הוועדה

נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

רון סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

