



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

בפני כב' השופט עבד אל רחמאן זועבי
עו"ד אברהם הללי
עו"ד מאלק מערור, רו"ח

העוררים 1. רמי שטילמן

2. עמירם שטילמן, כמנהל עזבון המנוח ישראל שטילמן

נגד

המשיב מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

פסק דין

1

2

העובדות:

3

1. נושא הסכסוך בערר זה, הוא שאלה משפטית מצד אחד בדבר חלות סעיף 37 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע מועד הרכישה של נותן מתנה במקרקעין לבן משפחה הנמנה על אלה שהחוק מונה אותם לצורך זה. מצד שני, דבר חלות סעיף 37 לחוק, מותנה בהוכחת שאלה עובדתית: אם נותן המתנה ומקבל המתנה הצהירו על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין בזמן, ואם שולם מס הרכישה שחל על עסקה במתנה, שולם בעוד נותן המתנה בחיים, כי במתנה בין קרובים המוגדרים בחוק פטורה ממש שבח.

10

2. הגורם לתנאים שנקבעו כאמור לעיל, נועד למנוע עשיית עסקה מלאכותית, כאשר נותן המתנה חש כי יומו קרב ועזבונו אחרי פטירתו יחויב במס עיזבון, אזי הוא ממחר ומעביר בלי תמורה את המקרקעין שיש לו בבעלותו לבן משפחה מאלה המנויים בחוק כדי לפטור את העסקה משני המסים, ממס עיזבון ובחייו ממס שבח וממס הרכישה שחל במקרה מהסוג הזה. אולם, אם נותן המתנה נפטר בטרם בוצעו שני התנאים הקבועים בחוק, בעיקר תשלום מס הרכישה, כי אז תאריך הרכישה יהא התאריך של פטירת נותן המתנה.

17

3. במקרה בו אנו דנים, מקבל המתנה מכר את המקרקעין שקיבל במתנה והמשיב לא הסכים לראות את יום הרכישה של המוכר כיום הרכישה של נותן המתנה המנוח משה שטילמן לבנו המנוח ישראל שטילמן. המשיב נימק את החלטתו בכך, שהמנוח ישראל שטילמן מקבל המתנה לא שילם את מס הרכישה לפני פטירתו ולכן לא חל סעיף 29 או סעיף 37 לחוק, והשית על המוכרים יורשי המנוח ישראל שטילמן מס שבח בשיעור מרבי של 50 אחוז.

22

23

4. **טענות הצדדים:**

24

26 טענת העורר, כי כאן נתקיימו שני התנאים שנקבעו ברישא של סעיף 27 לחוק מס שבח מקרקעין, דהיינו, הוצאה על המתנה או המכר ללא תמורה במועד, ושולם מס הרכישה שחל

27

1 מתוך 6



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

- 1 במקרה זה, בעודו בחיים וזה מחייב את המשיב לקבוע את יום הרכישה, יום הרכישה של
 2 נותן המתנה משה שטילמן עוד בשנת 1947 ולכן חל כאן מס בשיעור של 12%. טענת העורר,
 3 כי גם אם יחול סעיף 3(א) לחוק מס עיזבון, עדיין יחול סעיף 29 סיפא וכמובן גם סעיף 37
 4 לחוק המחייב את המשיב לראות את תאריך הרכישה, של נותן המתנה משה שטילמן,
 5 דהיינו בשנת 1947 ולכן מס השבח שיחול הוא בשיעור 12%.
- 6
- 7 העורר דוחה את קביעת המשיב, כי מס הרכישה לא שולם לפני פטירת מקבל המתנה המנוח
 8 ישראל שטילמן ואומר כי הוא טעה, כי הרי המקרקעין נרשמו על שמו של מקבל ההעברה
 9 ללא תמורה, המנוח ישראל שטילמן בנו של נותן המתנה בפנקס המקרקעין, כפי שזה
 10 משתקף משטר ההעברה. רישום זה בוצע כהעברה ללא תמורה בפטור ממס שבח ובתשלום
 11 מס רכישה החל על פי החוק במקרה זה.
- 12
- 13 העורר טוען עוד, כי על הרישום שנעשה אין חולקים. בסיכומיו של העורר בסעיף 8 נאמר:
 14 **"מהעתק המש"ח עולה כי מנהל מס שבח קבע ביום 25/12/64, כי עסקת ההעברה תהיה**
 15 **פטורה ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק מס שבח מקרקעין התשכ"ו-1963".** מכאן שואל
 16 העורר איך מצד אחד רשם המקרקעין רושם את העסקה כהעברה ללא תמורה על סמך
 17 אישורי המס שצורפו לתיק הרישום ומצד שני המשיב, שולל קביעתו של רשם המקרקעין.
- 18
- 19 לעומת טענות העורר, טוען המשיב כי מועד הרכישה הרלבנטי הינו מועד פטירתו של
 20 המוריש משה שטילמן נותן המתנה שנפטר בתאריך 01/03/1965, והוא בחן במסגרת
 21 החלטתו אם נתקיימו שני התנאים שנוכרו ברישא של סעיף 27 לחוק, דהיינו, אם העסקה
 22 דווחה במועד, והוא גם קובע כי תנאי זה נתקיים והאם **שולם מס הרכישה** שחל על
 23 ההעברה ללא תמורה לבנו לפני שנותן המתנה נפטר. לדבריו, תנאי זה לא נתקיים. על
 24 פי פסיקת בית המשפט העליון לא ניתן ליהנות מסעיף 29 לחוק אם לא נתקיימו שני
 25 התנאים שברישא של סעיף 27 לחוק, טענת העורר כי ניתנת לו לבחור בין השימוש בסעיף 27
 26 או בסעיף 29 כשני מסלולים נפרדים, איננה נכונה.
- 27
- 28 המשיב מסכים עם העורר, כי תכלית סעיף 27 לחוק היא למנוע העברות פיקטיביות כדי
 29 להבריח, כלשונו, הנכסים מתשלום מס עיזבון. לכן, קיום שני התנאים שברישא של סעיף
 30 27, הם תנאי בל יעבור לקביעת שווי הרכישה לתאריך הרכישה של נותן המתנה, דהיינו,
 31 שנת 1947 כדי לקבוע את שיעור מס השבח על 12 אחוז. כיוון שהעורר טוען כי נתקיימו שני
 32 התנאים, הרי שנטל ההוכחה נופל עליהם.
- 33
- 34 המשיב קובע, כי העורר לא הרים את נטל ההוכחה ולא הוכיח כי אגרת ההעברה שחלה אז,
 35 שולמה לפני פטירת נותן המתנה, אלא שיש עדות פוזיטיבית, שאגרת ההעברה שהוחלפה



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

- 1 מאוחר יותר במס רכישה, שולמה לאחר פטירת נותן המתנה, דהיינו, ביום 23/12/1965,
2 בעוד נותן המתנה נפטר, בתאריך 01/03/65, דהיינו, שולמה תשעה חודשים לאחר פטירת
3 המנוח.
4
- 5 העורר לא הביא ראיה חד משמעית, כי אגרת ההעברה אכן שולמה, בעוד נותן המתנה היה
6 בחיים, אך הסתמך על כך שהמשיב ראה בעסקה שנערכה ונרשמה בלשכת רישום
7 המקרקעין, כעסקת מכר ללא תמורה בין המנוח משה שטילמן לבנו המנוח ישראל שטילמן,
8 ובכך יצא העורר ידי חובתו בכל הנוגע לקיום התנאי השני שברישא של סעיף 27 לחוק,
9 דהיינו, המס שחל על העסקה שולם במועדו, אחרת לא הייתה נרשמת העסקה בלשכת
10 רישום המקרקעין.
11
- 12 בסעיף 24.2 לסיכומיו טוען העורר, כי:
13 **"העברת הנכס לעורר הועברה ללא תמורה וקבלה פטור על פי סעיף 62**
14 **לחוק, על כך אין מחלוקת. לפיכך, נתקיים התנאי שבסעיף 29 סיפא**
15 **לעניין שווי הרכישה וכתוצאה מזה חל סעיף 37(1)(א)."**
16
- 17 העורר נשען על לשון חוק מס עיזבון, תש"ט, (להלן: **"חוק מס עיזבון"**), סעיף 3(א)(3) לפני
18 שתוקן, אשר לפי דבריו הוא הקובע, וזה הוכח בחקירת עד המשיב מר פנחס, והוכח כי סעיף
19 זה לא כלל את התנאי להעברה בלי תמורה לאדם אחר תוך חמש שנים לפני פטירתו. לכן
20 תנאי זה לא חל על המקרה בו דנים. לטענת העד, המתנה נתנה והמס שולם עליה ונרשמה
21 באישור שלטונות המס כעסקת מתנה הפטירה ממס שבח וחיבת באגרת העברה ששולמה.
22 כמובן שעל הקרקע שהועברה במכר ללא תמורה, לא שולם מס עיזבון כי לא נכללה בעיזבון,
23 עקב העברתה כדין למקבל המתנה ישראל שטילמן.
24
- 25 **הדין:**
26
- 27 לכאורה, קביעת יום הרכישה, איננו דבר מסובך ובלתי אפשרי, כל שעל העורר היה להוכיח,
28 שההעברה ללא תמורה שנעשתה בשנת 1964 מן המנוח משה שטילמן לבנו המנוח ישראל
29 שטילמן הוצהר עליה לשלטונות המס במועד, כתנאי ראשון שנוכח בסיפא של סעיף 27 לחוק
30 מס שבח מקרקעין ואגרת ההעברה שהוחלפה לאחר מכן בחוק במס רכישה, שחלה על
31 עסקת ההעברה ללא תמורה, שולמה בטרם נפטר נותן המתנה המנוח משה שטילמן.
32
- 33 בהבאת הראיות על ידי הצדדים, הוכח כי נותן המתנה ומקבל המתנה הצהירו על העסקה
34 במועד ואין חולק על עובדה זו. ברם, על תשלום אגרת ההעברה או מס הרכישה, נשאר הדבר
35 בערפל, לא מוכח בצורה משכנעת כי אכן הוא שולם לפני פטירת נותן המתנה משה שטילמן



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

- 1 לבנו ישראל שטילמן, ו/או לא בעוד המשיב הוכיח כי תשלום האגרה או המס, שולם בפועל
 2 לאחר פטירת נותן המתנה, דהיינו ביום 23/12/65, כאשר נותן המתנה נפטר ואין חולקים על
 3 כך שנפטר, ביום 01/03/65, כלומר שולמה האגרה באיחור של כתשעה חודשים מפטירת
 4 נותן המתנה המנוח משה שטילמן.
 5
- 6 **11.** לפיכך, החליט המשיב שלא לראות ביום הרכישה, יום הרכישה שבה רכש נותן המתנה משה
 7 שטילמן את המקרקעין, אלא יום פטירתו כתאריך הרכישה, דהיינו, ביום 01/03/65 על כן
 8 חייב את העורר בשיעור מס שבח של 50 אחוז על השבח. ומכאן הוגש הערר לשנות החלטת
 9 המשיב בהשגה.
 10
- 11 **12.** לכאורה, די היה אילו העורר הי המביא ראיה, כי אגרת ההעברה שולמה בחייו של נותן
 12 המתנה, כדי לקבוע כי שיעור מס השבח שחל על עסקת המכר של מקבל המתנה על ידי
 13 יורשיו הנדונה בערר זה, הוא 12 אחוז, אלא שלא הובאה ראיה חד משמעית על כך, על ידי
 14 העורר, אשר מבקש הוא לשכנע את בית המשפט לקבל את הנימוקים שהביא, הן על עניין
 15 מס העיזבון והן לגבי העובדה שהמשיב אישר כי עסקת המכר ללא תמורה של משה שטילמן
 16 לבנו ישראל שטילמן אושרה על ידו, נמכר ללא תמורה הפטורה ממס.
 17
- 18 **13.** השאלה שיש צורך להכריע בה, אם אמנם יש לפרש פירוש דווקני את התנאי השני שבסעיף
 19 27 לחוק, כלומר, צריך להוכיח כי תשלום מס הרכישה שחל בפועל בוצע במועד וכאן המועד
 20 לפני פטירת נותן המתנה, או שניתן לראות בציון גבול התשלום של מס רכישה כיעד שניתן
 21 להוכיח כי חריגה ממנו נגרמה שלא באשמת החייב בתשלום. מה עוד והוכיח מעל לכל ספק,
 22 כי כאן לא הייתה כוונה לעשיית ספקולציות על עסקה מלאכותית.
 23
- 24 **14.** בעניין זה, בא העורר וטען כי בתקופה שבה נערכה עסקת המכר ללא תמורה בין משה
 25 שטילמן לבין בנו ישראל שטילמן, עדיין לא היה מושג שנקרא מס רכישה, כל שהיה קיים אז
 26 בעסקות מכר או מתנה זו אגרת העברה, אשר בשעתו הייתה נקבעת על ידי רשם המקרקעין
 27 עצמו ולאחר קבלת חוק מס שבח, רשם המקרקעין היה מעביר את החומר למנהל מס שבח
 28 מקרקעין, קרי המשיב, לקביעת השווי והאגרה. כי במכר ללא תמורה לא נזכר שווי
 29 המקרקעין וצריך לקבוע את השווי כדי לקבוע את גובה האגרה לפי החוק "אגרה להעברת
 30 מקרקעין-1950", שעל פיה נקבעת האגרה על ידי רשם המקרקעין ושעל מקבל המתנה
 31 לשלמה. לכן, קביעת השווי והאגרה אינם תלויים בעושי העסקה, אלא ברשם המקרקעין
 32 ואחרי חקיקת חוק מס שבח מקרקעין, תלויה במנהל מס שבח מקרקעין. היה וקביעתם של
 33 אלה איננה מדויקת ולא מקובלת על המתקשרים, ההשגה גורמת לעיכוב התשלום וזה קורה
 34 שהאיחור מביא לביצוע התשלום אחרי פטירת נותן המתנה. האם במקרה זה צריך לנהוג
 35 בחומרה ולהטיל על המוכר בעסק הזו מס שבח מוגדל?



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

- 1
- 2 **15.** עוד טוען המשיב וזה נראה נכון, כי עד לתיקון החוק ביום 11/07/84, בכל הנוגע לסעיף 27
- 3 לא היו קיימים שני התנאים המצטברים: "דיווח במועד ותשלום המס לפני הפטירה. אני
- 4 מסכים עם העורר, כי מטופס המש"ח עולה כי עסקת המתנה דווחה במועד ואף ניתן בגינה
- 5 פטור ממס שבח כבר ביום 25/12/64 בטרם נפטר נותן המתנה גם מקבל ההעברה, הצהיר על
- 6 העסקה בסמוך לעריכתה בפני רשם המקרקעין שהוא הרשות המוסמכת לקבוע את האגרה
- 7 באותה עת, ואף שולמה אגרת ההעברה בפועל במועד הקבוע בחוק, אשר הוא במקרה זה
- 8 מועד ביצוע הרישום בפנקס המקרקעין. מועד זה איננו עולה בקנה אחד עם התנאי שתשלום
- 9 מס רכישה שחל על העסקה ישולם לפני פטירת נותן המתנה, כי מועד זה איננו תלוי במקבל
- 10 המתנה או בנותן המתנה.
- 11
- 12 **16.** השינויים שחלו בחוקי הרישום ומסי המקרקעין מאז העסקה, אינם מאפשרים קיום התנאי
- 13 של תשלום לפני פטירת נותן המתנה, כי הדבר איננו תלוי במשלם, מה עוד וגם ולא היה אז
- 14 קיים מס רכישה, אלא רק אגרת העברה והשימוש בתשלום מס רכישה, איננו עולה בקנה
- 15 אחד עם לשון החוק. אגב, עם תוספת המס שנקבעה בשעתו לגבי מקרקעין בלתי רשומים
- 16 בפנקס המקרקעין, לא חלה על עסקה זו של המתנה המבוססת על רישום.
- 17
- 18 **17.** אין כל סימן שכאן נעשתה עסקה מלאכותית כדי להתחמק מתשלום מס עיזבון, כי הרי
- 19 משלמים אגרת העברה בכל מקרה, כפי שעולה מן העדויות וטענות הצדדים, תשלום האגרה
- 20 שולם בהתאם לחוק שהיה קיים אז ולא היה אפשר לשלמו כקבוע בסעיף 27 לחוק. ואם
- 21 מתברר כי חל עיכוב בגלל איחור מצד רשם המקרקעין, לקבוע סופית את השווי ואגרת
- 22 ההעברה, או עקב השגה, האם זה הופך את התנאי כלא מקוים. בעניין זה, הובאו בפנינו
- 23 ראיות כי ההצהרה נעשתה במועד שנקבע בחוק ואגרת ההעברה שולמה במועדה לפי החוק
- 24 שחל על האגרה ואפילו חל עיכוב בתשלומה עקב השגה אין לראות בזה משום איחור עליו
- 25 סב הדיון כאן, דהיינו, אחרי פטירת נותן המתנה.
- 26
- 27 מאחר ואנו רואים בתנאי של התשלום לפני פטירת נותן המתנה נועד למנוע התחמקות
- 28 מתשלום מס עיזבון שכאן לא היה צורך בתשלומו, לכן אין לראות כי לא נתקיימו התנאים
- 29 לפיהם יהיה צורך לקבוע יום הרכישה את יום פטירתו של נותן המתנה.
- 30
- 31 **המסקנה:**
- 32
- 33 **18.** הייתי מקבל את הערר וקובע, שיש לראות בתאריך הרכישה של נותן המתנה, המנוח משה
- 34 שטילמן, כתאריך הרכישה, לצורך קביעת שיעור מס השבח שחל על עסקת המכר בה
- 35 עסקינן.



בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 1026-07 שטילמן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור טבריה

1
2 **19.** אשר למחלוקת בדבר חיוב מגישי הערר רמי ועמירם כיורשים, למרות שהם מונו כמנהלי
3 עיזבון, כפי שעולה מצו בית המשפט, אנו סבורים שיש לראותם כמנהלי עיזבון ולחייב את
4 העיזבון כולו בתשלום ולא את העוררים לבדם.

5
6 **20.** לפי תוצאות הערר, על המשיב לשלם לעוררים הוצאות משפט ושכ"ט עורך דין בסך 3,500
7 ₪.

8

9

10 _____
11 **אברהם הללי, עו"ד**

12

13

כב' השופט זועבי:

14

אני מסכים.

15

16

17 _____
18 **ע. א. זועבי, שופט – יו"ד**

19

20

מאלק עמרור, עו"ד:

21

אני מסכים.

22

23 _____
24 **מאלק עמרור, עו"ד**

25

26

אנו מחליטים כאמור בפסק דינו של חברנו, עו"ד אברהם הללי.

27

28

ניתן היום, כ"ט אייר תשע"א, 02 יוני 2011, בהעדר הצדדים.

29

30

31 _____
עבד אלרחמאן זועבי, שופט **אברהם הללי, עו"ד** **מאלק עמרור, עו"ד, רו"ח**