ו"ע 22129-12-17 עיני ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

לפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה
שמאי מקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה

העוררים

1. עזרא עיני
2. מנחם עיני
3. עובדיה עיני

באמצעות ב"כ עו"ד אופיר סעדון

נגד

המשיבים

1. ממנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז

באמצעות ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2.יורשי המנוח בנימין עיני

באמצעות ב"כ עו"ד רונן סטי

<u>פסק דין</u>

הערר שלפנינו עוסק בשאלת תחולתו של סעיף 5(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן, בהתאמה: "**הסעיף**" ו-"**החוק**") על חלוקת נכסים שנקבעה בפסק בוררות. חלק מנכסי העזבון חולקו כבר קודם, כך שערר זה בוחן את החלוקה הנובעת מפסק הבורר בלבד.

הצדדים אינם חלוקים בפרשנות הסעיף, כך שעיקר המחלוקות נעוצות בשאלות עובדתיות:

ראשית, האם פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, כדרישת הסעיף, או שמא קדמה לו חלוקה אחרת ולכן הסעיף אינו חל על עובדות המקרה?

שנית, בהנחה כי אכן פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, האם ניתן להסיק מפסק הבורר, שאינו מנומק, את הנתונים הנדרשים לשם יישום הסעיף?

<u>עיקרי העובדות</u>

1. מר יוסף עיני ז"ל, אשר הקים את רשת המאפיות 'עיני', נפטר ביום 29.3.98 (להלן: "**המנוח**"). מלבד רשת המאפיות, בעת פטירתו היו למנוח נכסים רבים נוספים.

2. אשתו של המנוח נפטרה שנים רבות לפניו. המנוח הותיר אחריו 5 בנות (להלן: "**האחיות**") ו-4 בנים [(להלן: "**האחים**"); האחים והאחיות ייקראו יחדיו: "**היורשים**")].
שלושת בניו של המנוח, עזרא, מנחם ועובדיה, הם "**העוררים**" בערר שלפנינו. האח הרביעי, בנימין ז"ל, נפטר ביום 1.1.18 ועזבונו הוא "**המשיב 2**" (המשיב 1, מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, יכונה להלן "**המשיב**").
3. האחים ניהלו במרוצת השנים את עסקי המאפיות וכן עסקו בפעילויות כלכליות נוספות, בין השאר באמצעות שותפות וחברות שהקימו.
4. לאחר פטירת המנוח התגלו בין היורשים מחלוקות בדבר אופן חלוקת העזבון. כמו כן התגלו מחלוקות בין האחים אודות עסקיהם המשותפים וחובות שנוצרו אגב כך. מחלוקות אלה פרנסו שורה של הליכים משפטיים, וחלקם טרם באו לסיומם.
5. המנוח הותיר אחריו צוואה ביחס לשני נכסים בלבד: נכס בגוש 7171 חלקה 132 ונכס בגוש 6015 חלקה 8 (אשר לימים שונה לגוש 6805 חלקות 5 - 10). בהתאם לצוואה (צורפה כנספח ב' לתצהיר המשיב; להלן: "**הצוואה**"), את שני הנכסים האלה ירשו האחים בלבד, בחלקים שווים. בצוואה אין התייחסות לנכסים נוספים, אף כי אין חולק כי ברשות המנוח היו נכסים רבים נוספים.
שני נכסי המקרקעין שנזכרו בצוואה נמכרו על-ידי האחים במרוצת השנים, ושאלת המיסוי של מכירות אלה אינה שנויה במחלוקת.
6. בין היורשים נכרת ביום 31.5.05 הסכם חלוקת עזבון (להלן: "**הסכם חלוקת העזבון**"). ביום 14.12.05 אושר הסכם חלוקת העזבון בבית המשפט המחוזי בתל-אביב וניתן לו תוקף של פסק דין.
7. הסכם חלוקת העזבון קובע כי חלוקת נכסי העזבון תתבצע בשני שלבים. השלב הראשון, עיקרו, חלוקת הנכסים בין האחים לאחיות. נקבע בהסכם כי חמשת האחיות יקבלו מתוך נכסי העזבון, כל אחת דירה. עם החתימה על ההסכם, הסתיים השלב הראשון והאחיות ויתרו על טענותיהן בייחס לשאר נכסי העזבון. השלב השני שהוגדר בהסכם, עסק ב- 12 נכסי מקרקעין שנותרו בעזבון ושבהתאם להסכם את הזכויות בהם ירשו האחים בלבד. בהסכם נקבע כי החלוקה בין האחים תתבצע בהסכם אליו יגיעו האחים בעתיד, וכי אם עד ליום 31.12.06 לא יגיעו האחים לכלל הסכמה, יחולקו 12 הנכסים ביניהם בחלקים שווים – 25% לכל אחד (סעיף 3.4 להסכם). אין מחלוקת על כך שעד המועד האמור (31.12.06), לא הגיעו האחים לכלל הסכם בדבר אופן חלוקת הנכסים שנותרו בעזבון.
נכסי המקרקעין שנותרו לפי ההסכם לחלוקה בין האחים, הם הניצבים במוקד הדיון בערר זה (נכסים אלה יכונו להלן: "**יתרת נכסי העזבון**").
8. כאמור לעיל, בין האחים היו מחלוקות כספיות בנוגע לפעילותם הכלכלית במרוצת השנים והחובות שנוצרו כתוצאה מכך. על-מנת להביא לסיום מחלוקות אלה, פנו האחים לרו"ח גבי טרבלסי כדי שזה ישמש כבורר ביניהם (להלן: "**הבורר**").

ביום 27.2.07 מונה הבורר, וזאת במסגרת הסכם עליו חתמו האחים (להלן: "**הסכם הבוררות**"). בסעיף 1 להסכם הבוררות נקבע:

> "**האחים עיני ממנים בזאת את רו"ח גבי טרבלסי כפוסק בכל המחלוקות בין האחים הנזכרות בנייר שכותרתו: התחשבנות בין האחים עיני מיום 30.1.2007 בחתימתו של רו"ח טרבלסי, וכן בנוסף בהתחשבנות ביחס לסגירת החוב לבנק לאומי והנכס שמומש על ידי כונס הנכסים של בנק לאומי (להלן: "ההתחשבנות"). ... "**

כבר כאן יאמר כי "מסמך התחשבנות" זה, אשר היווה את הבסיס לפסק הבורר, לא הוגש לעיוננו. עם זאת, עיון בהסכם הבוררות, כמו גם בפסק הבורר ובכתבי טענות שהגישו הצדדים בהליכים שהתנהלו ביניהם במרוצת השנים (אליהם אתייחס בהמשך), מלמד כי הבורר הוסמך להכריע בעניינים הבאים:

א. התפקיד העיקרי לשמו הוסמך הבורר: הכרעה במחלוקות כלכליות שהיו בין האחים כתוצאה מפעילות משותפת ארוכת שנים (וחובות שזו יצרה). רכיב זה אינו קשור לחלוקת העזבון;

ב. חלוקת יתרת נכסי העזבון;

ג. הפרדת הבעלות המשותפת בנכסים שרכשו האחים במרוצת השנים ושאינם קשורים לעזבון (לדברי העוררים, ההסמכה להכריע בענין זה, ניתנה לבורר בעל-פה ורק במועד מאוחר ממועד פנייתם המקורית לבורר).

9. ביום 16.4.09 ניתן פסק הבורר (להלן: "**פסק הבורר**"). בהתאם להסכם הבוררות, פסק הבורר אינו מנומק. עיון בפסק הבורר מלמד באופן ברור כי עיקרו עסק בהכרעה במחלוקות הכלכליות שהיו בין האחים בנוגע לפעילותם הכלכלית ארוכת השנים, לנכסים שנצברו ולחובות שנוצרו אגב פעילות זו. כך, בסעיף 1 לפסק הבורר, נכתב:

> "**ביום ... מונה הח"מ כפוסק במחלוקות שונות שנתגלעו בין ... להלן- 'האחים' ... אשר עיקריהן הינן התחשבנויות שונות בקשר עם חובות לבנק הפועלים ולבנק לאומי**".

10. בסעיף 8 לפסק הבורר, אשר כותרתו – "הפתרון המעשי לתוצאת ההתחשבנות הכוללת" נכתב:

> "**יישוב המחלוקות השונות בין האחים ... תוך הסדרת ההתחשבנות הנגזרת מהדיון במכלול הנושאים שעלו במסגרת הבוררות, כפי שהתגבשה בהחלטתי, תבוא על פתרונה ביישום, הלכה למעשה, של הסעיפים הבאים:**
>
> **(א) "חלוקת נכסים בעין" ...**
>
> **(ב) יתרת הכספים בחשבון הנאמנות ...** (יתרה זו, הנובעת ממכירת חלק מנכסי העזבון, חולקה בין האחים במתכונת שקבע הבורר – א.ג.)
>
> **(ג) יתרת החוב לבנק לאומי ...** (חוב זה אינו קשור לעזבון והוא הוטל כולו על בנימין ז"ל – א.ג.)

> **(ד) יתרת המסים לתשלום ...**" [הבורר מתייחס (מבלי לפרט סכומים) למסים בגין מכירת אחד מהנכסים שבצוואה, והוא כותב כי ההתחשבנות שקבע, משקללת בתוכה גם את חבות המס בגין עסקה זו לכל אחד מהאחים – א.ג.)
>
> "חלוקת הנכסים בעין" הייתה אפוא חלק מהדרך בה איזן הבורר בין ההתחייבויות והזכויות שהיו לצדדים, זה כלפי זה, כתוצאה מפעילותם הכלכלית המשותפת במרוצת השנים.

11. כאמור, פסק הבורר אינו מנומק. אין בפסק הבורר אפילו פירוט כספי של המסקנות אליהן הגיע הבורר בהחלטתו: כמה כסף חייב כל אחד מהאחים, בגין מה ולמי, ומה השווי שקבע הבורר לכל אחד מהנכסים שבחלוקתם עסק. בפסק הבורר מצויות בעיקר התוצאות אליהן הגיע: אופן חלוקת הנכסים בין האחים ושאר העניינים הנזכרים בסעיף 8 לפסק הבורר ושתמציתו הובאה לעיל.

12. "חלוקת הנכסים בעין" כוללת רשימה של 17 נכסים בהם לאחים היו זכויות, מתוכם 12 הם יתרת נכסי העזבון. חמשת הנכסים האחרים, אינם קשורים לעזבון.
בטבלה שערך הבורר בסעיף 8(א) לפסק הבורר, ייחד הבורר כל אחד מיתרת נכסי העזבון למי מהאחים. לגבי חלוקה שקבע הבורר בייחס לנכסים משותפים שמקורם אינו בנכסי העזבון, העוררים לא חלקו כי עליהם לשלם את המסים שבחוק. הערר שלפנינו מתייחס אפוא רק לחלוקה שקבע הבורר באשר ליתרת נכסי העזבון.

13. העוררים סברו כי הם קופחו בידי הבורר וכי בפסק הבורר נפלו פגמים חמורים, ולכן ביקשו מבית המשפט את ביטולו. ביום 8.8.11 ניתן פסק דין של בית המשפט לענייני משפחה בתמ"ש 46740/09, אשר דחה את בקשת העוררים לביטול פסק הבורר והורה על אישורו.

14. בסמוך ולאחר אישור פסק הבורר, ביום 11.9.11, הגיש בנימין ז"ל דיווחים ושומות עצמיות של מס שבח ומס רכישה, בהתאם לתוצאת ההתחשבנות ולחלוקה בעין של הנכסים כאמור בסעיף 8(א) לפסק הבורר. דיווחים אלה יצאו מנקודת הנחה כי פסק הבורר אינו מהווה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, ולכן החלוקה שקבע מחייבת בתשלום המסים הקבועים בחוק.
בנימין ז"ל הסדיר את תשלומי המסים שחלו עליו כתוצאה מפסק הבורר, ובשל כך שהיה נחוץ לו אישור לרישום חלק מהנכסים במרשם המקרקעין, אף הפקיד ערבות בנקאית לתשלום חלק מחובות המס של העוררים.

15. במרוצת השנים התנהלו הליכים משפטיים בדבר בקשות לביטול פסק הבורר שהגישו העוררים מחד, ובקשות לאישורו של הפסק שהגיש בנימין ז"ל מאידך:
כאמור לעיל, ביום 8.8.11 אישר בית המשפט לענייני משפחה (בתמ"ש 46740/09) את פסק הבורר; העוררים הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי ובהסכמת הצדדים הושב התיק לבית המשפט לענייני משפחה, אשר בהחלטתו מיום 4.1.15 ביטל את פסק הבורר (תמ"ש 54534-01-13 ותמ"ש 39498-04-13); בנימין ז"ל ערער לבית המשפט המחוזי (רע"ב 7731-02-15) וזה השיב את פסק הבורר על כנו; העוררים הגישו בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון (בע"מ

7564/15) ושם, בהחלטה מיום 29.12.15, נדחתה הבקשה ונקבע באופן סופי כי יש לאשר את פסק הבורר.

ההליכים שנזכרו לעיל, אינם כוללים את כל רשימת ההליכים שהיו בין הצדדים. עד מועד כתיבת שורות אלה, מתנהלים בין הצדדים הליכים משפטיים הנוגעים לחלוקה של דמי שכירות שהניב אחד מהנכסים.

16. רוב יתרת נכסי העזבון הן קרקעות פנויות שאינן מניבות כל הכנסה. רק שלושה מיתרת נכסי העזבון אינם נכסים מסוג זה, אלא הם חנות ושני בתים. אחד הבתים הוא בית המנוח, אשר לא הושכר מעולם. שני הנכסים הנותרים – חנות ברח' סוקולוב פינת חנקין בחולון ובית דו קומתי צמוד קרקע בירושלים, הם הנכסים היחידים שהניבו דמי שכירות.

בין העוררים והמשיב 2 התנהלו הליכים משפטיים אודות אופן חלוקת דמי השכירות, וכאמור לעיל, הליכים אלה טרם הסתיימו.

17. העוררים לא דיווחו למשיב על העברת יתרת נכסי העזבון בין האחים כתוצאה מפסק הבורר. לטענתם, אין המדובר ב-"מכירה" כמשמעותה בחוק, שכן פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, ולכן לא נדרש דיווח למשיב בעניינם.

המשיב סבר אחרת. לטענתו אין המדובר בחלוקה ראשונה של עזבון, שכן העזבון חולק לראשונה ולכל המאוחר, במסגרת הסכם חלוקת העזבון. בהתאם לכך, משאושר פסק הבורר באופן סופי, הוציא המשיב לעוררים שומות בהעדר דיווח.

ביום 28.7.16 וביום 21.8.16 הגישו העוררים השגות על השומות שהוצאו להם. השגות אלה נדחו ביום 26.1.17 ואף בקשה לבחינה חוזרת של ההחלטה, נדחתה על-ידי המשיב. משכך, הוגש הערר שלפנינו.

18. בהתאם להחלטת כבוד השופט בנימין ארנון מיום 9.4.18, צורפו לערר זה יורשיו של בנימין ז"ל כמשיב 2, וזאת על אף התנגדות העוררים. צירוף המשיב 2 נדרש, שכן ההחלטה האם פסק הבורר מהווה "מכירה" אם לאו, תשפיע בהכרח גם על חבויות המס שיושתו על המשיב 2.

19. העוררים הגישו חוות דעת שנכתבה על-ידי שמאי המקרקעין מר משה ספיר (להלן: "**חוות הדעת**"). מטרת חוות הדעת היא לנסות ולהראות כי אם תתקבל טענת העוררים לפיה פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של יתרת נכסי העזבון, ניתן ליישם את הוראות הסעיף על חלוקת יתרת נכסי העזבון שנקבעה בפסק הבורר. הצורך בחוות הדעת בענין זה, נובע מכך שפסק הבורר עסק גם בנכסים שאינם נכסי העזבון והוא אינו מנומק, כך שלא ניתן לעמוד על הסכומים שהבורר ראה לנגד עיניו. מדובר בקשיים טכניים כבדי משקל, עמם מנסה חוות הדעת להתמודד.

לצד מגיש חוות הדעת, העידו מטעם העוררים העורר 2 מר מנחם עיני והעורר 3 מר עובדיה עיני. מטעם המשיב העידה גב' ענת בן עמי, רכזת חוליית השגות ועררים אצל המשיב (להלן: "**הגב' בן עמי**"). מטעם המשיב 2 העיד עו"ד יוסף עיני, בנו של בנימין ז"ל.

20. להשלמת התמונה אציין כי במרוצת השנים מכרו האחים חלק מנכסי העזבון:

א. שני נכסי העזבון שנזכרו בצוואה נמכרו באופן הבא:

המקרקעין הידועים כגוש 6805 חלקות 5 – 10, נמכרו ביום 4.3.07 לחב' פרופיט חולון סנטר בע"מ (להלן: "**עסקת פרופיט**"). קודם למכירה הסתלקו העוררים מחלק מהמקרקעין לטובת בנימין ותמורת המכירה שמשה, לפחות בחלקה, לסילוק חוב שאינו קשור לעזבון לבנק הפועלים;

המקרקעין הידועים כגוש 7171 חלקה 132, נמכרו ביום 10.1.08 לחברת ג.א.ר.א.ת אינטרנשיונל.

ב. מתוך יתרת נכסי העזבון נמכרו הנכסים הבאים:

המקרקעין הידועים כגוש 18796 חלקה 21, נמכרו ביום 23.1.07 לבני הזוג אבן אודם;

המקרקעין הידועים כגוש 6048 חלקה 241, נמכרו במהלך חודש נובמבר שנת 2014 (בשני תאריכים שונים, בהם חתמו על הסכם המכר העוררים ובנימין ז"ל) לחברת נאות מזרחי בע"מ [במכירה זו, אשר נעשתה לאחר פסק הבורר אך תוך שמתנהלים הליכים לביטולו, נוסחו ההסכמים במתכונת כפולה: האחת התייחסה לאפשרות כי פסק הבורר יישאר בתוקף ובהתאם לכך המקרקעין שייכים לבנימין ז"ל בלבד, והשניה התייחסה לאפשרות שפסק הבורר יבוטל וכל אחד מהאחים יהיה זכאי ל- 25% מהמקרקעין].

לא הוצגו בפנינו נתונים אודות אופן חלוקת התמורה בין האחים ממכירות אלה, והאם ובאיזו מידה השפיעה חלוקה זו על הקביעות שבפסק הבורר. כפי שיפורט בהמשך, נראה כי לפחות בחלקה, חלוקה זו אכן השפיעה על פסק הבורר (עם כי בהינתן זה שפסק הבורר אינו מנומק, לא ניתן לעמוד באופן ברור על מידת ההשפעה).

<u>עיקרי טענות הצדדים</u>

<u>טענות העוררים</u>

21. חלוקת יתרת נכסי עזבון מכוח פסק הבורר, היא חלוקה ראשונה של נכסי עזבון. משכך, בהתאם להוראות הסעיף, היא אינה "מכירה" ולכן אין לחייבה במס.

כדי לראות בפסק הבורר חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, מציגים העוררים את תמונת הדברים הבאה: היורשים של המנוח ביקשו לחלק ביניהם את כלל נכסי העזבון מיד לאחר מותו, אך חלוקה זו לא התאפשרה בשל מחלוקות שהיו ביניהם. משכך, העזבון התחלק בשלבים. בשלב הראשון, שני הנכסים שהיו כלולים בצוואה, חולקו בשווה בין האחים, כפי שנקבע בצוואה. בשלב השני, במסגרת הסכם חלוקת העזבון משנת 2005, קיבלו האחיות את חלקן והסתלקו מיתרת נכסי העזבון. בשלב השלישי, יתרת נכסי העזבון חולקה בפועל בין האחים רק בעקבות פסק הבורר. מועד החלוקה הוא בסוף שנת 2015, המועד בו נקבע סופית כי פסק הבורר יוותר על כנו.

22. על אף שבסעיף 3.4 להסכם חלוקת העזבון נקבע כי אם לא יגיעו האחים להסכמה עד ליום 31.12.06 יתחלקו יתרת נכסי העזבון בשווה, 25% לכל אחד, אין לראות בהסכם זה חלוקה ראשונה של יתרת נכסי העזבון בין האחים, וזאת משני טעמים:

א. הפניה לבורר שיקפה הסכמה אליה הגיעו האחים, לפיה הבורר הוא שיחלק את יתרת הנכסים ביניהם. הסכמה זו נוצרה לפני 31.12.06, ומשכך לא התגבש המנגנון שנקבע בהסכם חלוקת העזבון בכל הנוגע לחלוקת יתרת נכסי העזבון בין האחים.

ב. גם אם יקבע כי לא הוכח שהפניה לבורר נעשתה לפני 31.12.06, בכל מקרה החלוקה שנקבעה בסעיף 3.4 להסכם חלוקת העזבון (25% לכל אח) לא הכתה שורשים בקרקע המציאות ולכן אין לראות בה חלוקה של ממש. חלוקה של ממש של יתרת נכסי העזבון, בוצעה רק בעקבות פסק הבורר.

23. רובם המכריע של נכסי העזבון (למעט 2 חנויות) הם נכסי מקרקעין שעמדו ללא שימוש. משכך, בפועל, נכסי העזבון לא חולקו בין האחים עד מתן פסק הבורר.

24. העוררים אינם חולקים על כך כי פסק הבורר כלל הסדרה של זכויות וחובות שהיו ביניהם כתוצאה מפעילות כלכלית רבת שנים, אשר אינה קשורה לנכסי העזבון. משמעות הדבר היא כי אין חולק שפסק הבורר כלל תשלומי איזון שמקורם אינו בנכסי העזבון. אלא שאין בכך כדי לשלול לחלוטין את הקלת המס הקבועה בסעיף. הסעיף אכן קובע כי מקרקעין שהתקבלה בעדם תמורה שאינה נכס מנכסי העזבון, יחשבו ככאלה שנמכרו, אולם אין בכך כדי לשלול את הקביעה כי החלק בגינו לא התקבלה תמורה כאמור (אלא רק תמורה מנכסי העזבון) – לא יחשב כנמכר.

משכך, יש להוכיח איזה חלק מנכסי העזבון הועבר לאחד האחים תוך קבלת תמורה שאינה נכס מנכסי העזבון – וזו תמוסה, בעוד שאר נכסי העזבון אשר תמורתם כללה רק נכסי עזבון – לא יחשבו ככאלה שנמכרו ולא יושתו בגינם מסים. לטענת העוררים, הם סיפקו הוכחה זו באמצעות חוות-הדעת שהגישו.

25. סוגיה בפני עצמה בערר, אף אם העוררים בחרו להדגיש זאת באופן חלקי בלבד, נוגעת לעורר מס' 3, מר עובדיה עיני (להלן: "**עובדיה**"). בהתאם להחלטת הבורר, עובדיה קיבל רק חלק קטן מיתרת נכסי העזבון ומהנכסים בכלל. לאור זאת טען עובדיה כדלקמן:

א. יש לראות בהחלטת הבורר, כהחלטה בדבר הסתלקות שלו מחלק מהעזבון, ולכן אין לחייב חלק זה במס.

ב. כפי שעלה מהסכם הבוררות וכן מפסק הבורר, הוסכם בין האחים כי עובדיה לא יישא בכל תשלום. יש לפרש התחייבות זו, כהסכמה כי האחים האחרים יישאו אף בתשלום המס בו עובדיה חב.

<u>טענות המשיבים</u>

26. שני משיבים בערר זה: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז ("המשיב") ועזבון בנימין עייני ז"ל ("המשיב 2"). המשיבים תמימי דעים כי יש לדחות את הערר, ולכן אציג להלן את טענותיהם במשותף.

27. טענתם העיקרית של המשיבים היא כי דין הערר להידחות שכן פסק הבורר אינו חלוקה ראשונה של העזבון, ומשכך לא חל בעניינו הסעיף. החלוקה הראשונה של העזבון, התגבשה לכל המאוחר במסגרת הסכם חלוקת העזבון אשר קיבל תוקף של פסק דין. בהתאם להסכם זה, משלא הגיעו האחים להסכמה בדבר אופן חלוקת יתרת נכסי העזבון עד ליום 31.12.06, חל המנגנון שנקבע בסעיף 3.4 להסכם ולפיו כל אחד מהאחים קיבל ביום 31.12.06 25% מהנכסים. חלוקה זו, הכתה שורשים בקרקע המציאות, כפי שהדבר בא לידי ביטוי במספר מכירות שבצעו האחים במרוצת השנים. במכירות אלה, התנהלו האחים באופן המשקף בעלות של כל אחד מהם ב-25% בכל אחד מנכסי יתרת העזבון.

28. המשיבים אינם חלוקים על כך שחלוקת עזבון יכול שתיעשה בשלבים וכי כל שלב יהווה חלוקה ראשונה של הנכסים הכרוכים בו, אלא שלא זה היה מצב הדברים במקרה כאן. במקרה דנן, הגיבוש הסופי של החלוקה הסתיים לכל המאוחר עם החתימה על הסכם חלוקת העזבון.

אמרנו "לכל המאוחר" מפני שהמשיב טוען כי בהחלט יתכן כי כבר פעולות קודמות שביצעו היורשים, היוו חלוקת עזבון. למרות זאת, בהעדר ראיות ברורות בדבר אופן התנהלות העזבון קודם לכן, מוכן המשיב להתכנס למועד הברור הבא לידי ביטוי בהסכם חלוקת העזבון – 31.12.06 ולראות בו את מועד חלוקת העזבון. פסק הבורר שניתן במועד מאוחר יותר, אינו אפוא חלוקה ראשונה של נכסי העזבון.

29. פסק הבורר עסק בעיקר בהתחשבנות בין האחים בייחס לפעילותם הכלכלית שאינה קשורה לעזבון. יתרת נכסי העזבון, כמו גם נכסים משותפים אחרים של האחים, שמשו למימון התחשבנות זו.

לאור זאת, אף אם יקבע כי פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של יתרת נכסי העזבון (טענה אותה מכחישים המשיבים), הרי שתוצאת ההתחשבנות בפסק הבורר ויישומה באמצעות חלוקת הנכסים בין האחים, מהווה העברה של תמורה בכסף ובשווה כסף שאינה באמצעות נכסי העזבון בלבד. מכוון שפסק הבורר אינו מנומק ובשים לב לכך שהוא כורך יחדיו עניינים שונים, לא ניתן להחיל לגביו את הוראות הסעיף.

30. העוררים ניהלו שורה של הליכים משפטיים לביטול פסק הבורר. במסגרת כתבי טענות שהגישו טענו העוררים כי חלוקת העזבון צריכה להיות במתכונת של 25% לכל אחד מהאחים. יש בכך משום הודאה של בעלי הדין, לפיה הסכם חלוקת העזבון היכה שורשים והיווה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון בין האחים.

בתצהירים שהגיש עובדיה במסגרת ההליכים שניהלו העוררים לביטול פסק הבורר, טען עובדיה כי פסק הבורר יביא לכך שהוא יחויב במסים. בתצהירים ובכתבי טענות אלה, לא העלה איש מהעוררים את הטענה הניצבת בבסיס ערר זה, בדבר תחולת הסעיף ואי חבות במס כתוצאה מכך.

31. בכל הנוגע לטענת עובדיה כי יש למצוא בהסכם הבוררות ובפסק הבורר הוראות ולפיהן לא הוא יישא בתשלום המסים החלים עליו, טוענים המשיבים כי יש לדחות טענה זו. המשיב 2 סבור כי לא כך יש לפרש את הסעיפים עליהם עובדיה מסתמך, והמשיב מוסיף וטוען כי בכל מקרה, התחייבות מסוג זה אינה מחייבת אותו והיא ענין פנימי בין האחים.

<u>דיון והכרעה</u>

32. ערר זה עוסק ביישום סעיפי החוק העוסקים במיסוי ירושה, על עובדות המקרה שלפנינו. משכך, אעמוד תחילה על המסגרת הנורמטיבית הרחבה מעט יותר, ומתוך כך אגיע אל הרלוונטי לערר זה.

33. מיסוי מקרקעין המתקבלים אגב ירושה, מוסדר במספר סעיפים בחוק. כך, סעיף 4 לחוק קובע, כי:

"הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה".

אלמלא הוראת הסעיף, העברת המקרקעין מהמוריש ליורש, עלולה הייתה להיחשב כמכירה. המחוקק בחר שלא להטיל מסים לעת הזאת, ולכן קבע כאמור בסעיף 4 לחוק, כי אירוע ההורשה אינו "מכירה", כך שלא יחולו בגינו המסים שבחוק - לא מס השבח ולא מס הרכישה. ההצדקה שלא לראות בהורשה מכירה, נשענת ככל הנראה על מספר טעמים: חוסר רצון להטיל מס בשעה קשה זו; ראיית היורש כממשיכו של המוריש, והעובדה כי העברת המקרקעין מהמוריש ליורש אינה כרוכה בהעברת תשלום ולכן הטלת מס בשלב זה עלולה ליצור בעיית נזילות (אכן, לא תמיד המחוקק מתחשב בבעיה זו, אולם אין זה אומר כי היא אינה נלקחת בחשבון במקרים המתאימים).

34. הקביעה כי הורשה איננה מכירה, לא נועדה להעניק פטור של ממש ממס, אלא היא דחיית מס גרידא. משכך, כשהיורש ימכור את מקרקעי הירושה, יכנס הוא בנעליו של המוריש ויחויב במס אף בגין השבח שנוצר אצל המוריש. תוצאה זו מושגת באמצעות סעיפים 26 ו-37 לחוק הקובעים, ככלל, כי בעת מכירת מקרקעי הירושה, שווי הרכישה ויום הרכישה שיקבעו בעת חישוב השבח במכירה שביצע היורש, יהיו אלה שהיו נקבעים אם המכירה הייתה מתבצעת בידי המוריש. לקביעה זו יש חריג, הקבוע בסעיפים האמורים, וזאת כאשר מדובר בנכס שמועד הורשתו חל לפני 1.4.1981, עת נהג חוק מס עזבון. חריג זה נובע מהרצון להימנע ממיסוי כפול של נכסי העזבון, והוא אינו נוגע לענייננו.

35. הואיל והמחוקק לא התכוון לפטור ממס את מכירת נכסי העזבון אלא רק להימנע ממיסוי אירוע ההורשה, מבהיר סעיף 5(ג)(1) לחוק, כדלקמן:

מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עזבון, או עשיית פעולה באיגוד מקרקעין הנמנה עם נכסי עזבון, יראו אותן כמכירת הזכות או עשיית הפעולה בידי היורשים, על אף האמור בסעיף 4.

תוצאת הסעיפים שנסקרו עד כה היא כי ההורשה עצמה אינה אירוע מס, אולם מכירת המקרקעין בידי היורש, לא תחשב כחלק מהליך ההורשה והיא תחויב על כן במסים שבחוק. תוצאה זו העולה מהוראות החוק, מתיישבת היטב עם תכלית החקיקה של הסעיפים האמורים. תכלית זו ביקשה לפטור מחבות במס את אירוע ההורשה עצמו, אולם להבטיח כי המס יגבה, אף בגין השבח שנצבר אצל המוריש, בעת מכירת המקרקעין בידי היורש.

36. תמונת דברים זו ברורה כאשר היורש מוכר את מקרקעי הירושה לצד ג. אולם, מה הדין כאשר יש מספר יורשים, והם מעבירים בינם לבין עצמם את מקרקעי הירושה?
מקרה שכיח מסוג זה, נע לכאורה בין שני הקטבים של המנגנון שעיצב המחוקק למיסוי נכסי ירושה: מחד, המקרקעין עוברים כעת מיד ליד ולכן יש לכאורה למסות אירוע זה, אך מאידך, פעמים רבות העברות אלה בין היורשים הן למעשה חלק מגיבושה של ההורשה עצמה ומשכך ובהתאם לתכלית החקיקה אין להטיל על החלוקה מסים ויש לדחות את תשלום המס לעתיד.
את המענה לשאלה זו גיבש המחוקק בהוראת סעיף 5(ג)(4) לחוק, "הסעיף" אשר יישומו ניצב במוקד ערר זה:

"לענין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר.

לענין זה, "חלוקת נכסי עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה ... "

עיון בסעיף מלמד כי במענה לשאלת הדין הראוי בעת חלוקת נכסי העזבון בין היורשים, נותר המחוקק נאמן לתכלית החקיקה של המנגנון שנקבע למיסוי ירושות. הימנעות מהטלת מס על אירוע ההורשה עצמו, אך מיסוי עסקאות שכבר אינן חלק מהליך זה. בהתאם לכך, חלוקה ראשונה של נכסי העזבון בין היורשים, היא חלק מגיבושה של ההורשה ולכן ככלל היא אינה ממוסה. יישומו של כלל זה נעשה תוך הבחנה בין שני מקרים:
במקרה בו חלוקת נכסי העזבון בין יורשים כוללת אך ורק את נכסי העזבון, החלוקה היא למעשה חלק מגיבוש אירוע ההורשה. משכך, אין מקום למסות אירוע זה ולכן נקבע בסעיף כי חלוקה שכזו אינה "מכירה".
מנגד, במקרה בו חלוקת נכסי העזבון נעשית תוך העברת תמורה שאינה נמנית על נכסי העזבון, החלוקה דומה יותר לעסקה המתבצעת מול צד ג ולכן בהתאם לתכלית החקיקה – יש למסותה.

אכן, גם במקרה כזה, אין הצדקה בהטלת מס מלא אלא רק במיסוי רכיב העסקה הסוטה ממסגרת ההורשה. בהתאם לכך קבע הסעיף כי לא כל תשלום שמקורו אינו בנכסי העזבון, יביא לשלילת מלוא הקלת המס המכוונת לאירוע ההורשה. רק חלק הירושה היחסי בגינו שולמה תמורה שאינה מנכסי העזבון ימוסה, בעוד שהחלק שבגינו לא שולמה תמורה כאמור, יהנה מההוראה המקלה. בדרך זו עיצב המחוקק הוראה מידתית, ההולמת את תכלית החקיקה ומגשימה אותה.

התמונה העולה מהוראות הסעיף ברורה: חלוקה המהווה גיבוש של ההורשה – לא תמוסה, ואילו חלוקה המשקפת רכיב גדול יותר של עסקה כלכלית שאינה מתבססת על נכסי העזבון בלבד – תמוסה.

37. כאמור לעיל, בסיפא של חלק הסעיף שצוטט לעיל, נקבע סייג. ההוראה המקלה שנקבעה בסעיף תחול רק כאשר מדובר ב- "החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה". הגיונו של סייג זה ברור. כאשר מדובר בחלוקה ראשונה של נכסי העזבון לאחר ההורשה, יש מקום לראות בחלוקה זו חלק מגיבושה של ההורשה ולכן לקבוע כי אין להטיל בעניינה מס. מנגד, אם חלוקה זו אינה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, אין מקום להוסיף ולראות בה חלק מאירוע ההורשה. גם סייג זה מתיישב עם תכלית החקיקה של הסעיף ושל הסדר המס הכללי שנקבע בחוק לענין מיסוי ירושות.

38. עיון בהמשך הסעיף מלמד על מגמת הקלה שביקש המחוקק להציב בסוגיה שלפנינו. המשך הסעיף קובע:

> **לענין זה, "חלוקת נכסי עזבון בין יורשים" - החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה, בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה- 1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עזבון של שני מורישים כעזבון אחד אם התקיימו כל אלה:**
>
> **(א) לפני פטירתם היו המורישים בני זוג או שהיו ילד והורהו;**
>
> **(ב) טרם הסתיימה חלוקת העזבונות.**

בהוראה זו מעדיף המחוקק את המהות, על-פני הפורמליזם המשפטי. העדפה זו באה לידי ביטוי בשתי ההוראות המקלות שנקבעו בסעיף:

ההוראה הראשונה, ולפיה בקביעה האם חלוקת העזבון היא חלוקה ראשונה אם לאו, אין לתת משקל לרישום הפורמאלי של החלוקה של נכסי העזבון. משכך, גם אם החלוקה נעשתה לאחר שחלוקה קודמת נרשמה כבר במרשם המקרקעין, בין אם מכוח צו ירושה או צו קיום צוואה ובין אם מכוח הסכמה אחרת אליה הגיעו הצדדים, הרישום עצמו לא יהווה ראיה מכרעת לכך שהחלוקה שבאה אחריו אינה בבחינת חלוקה ראשונה של נכסי העזבון. ובמילים אחרות, יש

בהוראה זו הכרה בכך שלעיתים יורשים יבקשו לעגן את ירושתם במרשם פורמאלי, אולם רישום זה לא ישקף חלוקה מהותית בפועל של נכסי העזבון אלא ענין רישומי גרידא. לאור זאת נקבע כי אף לאחר רישום, ניתן יהיה לטעון ולהוכיח כי החלוקה המאוחרת לרישום, עודנה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון.

ההוראה השניה שנקבעה בסעיף, אף היא משקפת העדפת המהות על-פני התוצאה המשפטית הפורמאלית. שני בני זוג, כמו גם ילד והורהו, הם אישיות משפטית נפרדת. משכך, מבחינה משפטית פורמאלית, עזבונו של כל אחד מהם אינו חלק מעזבונו של האחר. עם זאת, בעיני יורשים, כגון דור הילדים היורש את הוריהם, או דור הנכדים היורש את אביהם וסבם, יש הצדקה לראות בעזבונות אלה חטיבה כלכלית אחת. לאור זאת נקבע כי בעת החלוקה ולצורך יישום הוראות הסעיף, יראו עזבון של שני בני זוג או של ילד והורהו, כעזבון אחד.

שתי ההוראות הללו משקפות הנחיה של המחוקק בדבר יישום סעיפי החוק העוסקים במיסוי ירושות, בדרך התואמת את המציאות האנושית והאופן בו מתגבש במסגרתה אירוע ההורשה. ככלל ובכפוף להוראות החוק והפסיקה, לא הרישום הפורמאלי של הירושה ולא החלוקה הפורמאלית של העזבונות בין בני הזוג או הורים וילדיהם הם שיקבעו, אלא ההיבט המהותי יותר הוא שיכריע.

39. ראינו לעיל כי הוראות הסעיף חלות רק על "החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה". משכך, יש מקום לשאול, מה המקום לדון בערר זה בחלוקת "יתרת נכסי העזבון" – אשר באופן ברור אינה חלוקה ראשונה של נכסי העזבון? פסק הבורר הרי ניתן בשנת 2009, אין ספק כי חלק מנכסי העזבון חולקו כבר קודם לכן – איך ניתן אפוא לטעון כי יש לראות בפסק הבורר חלוקה ראשונה?

התשובה לשאלה זו, אף היא ניזונה מהמגמה המקלה, המבקשת ליצור התאמה בין הדין לבין הדרך בה במציאות נחלקים לא אחת עזבונות. את הסייג ולפיו הסעיף יחול רק על "החלוקה הראשונה של נכסי העזבון בין היורשים לאחר ההורשה", יש לפרש כקובע כי לאחר שנכסי העזבון חולקו כבר בין היורשים, הסתיים תהליך ההורשה. מכאן ואילך, העברות מקרקעין בין היורשים שוב אינן חוסות תחת המסגרת של ההורשה, ולכן הן יחשבו כמכירות עליהן חלות הוראות החוק הרגילות. אלא שאין בסייג זה כדי לשלול מתחולת הסעיף אירועי הורשה מורכבים, במסגרתם הליך ההורשה מורכב ממספר שלבים.

גישה לפיה חלוקת עזבון בשלבים אינה סותרת את הוראות הסעיף, מקובלת אף על המשיב. כך, בסעיף 2.7 להוראת ביצוע 7/2010 שפרסמה רשות המסים, נכתב:

> "**חלוקת עזבון לראשונה יכול ותבוצע בשלבים, בפרט כאשר מדובר במסת נכסים גדולה או במספר רב של יורשים**".

(ראו גם בעמ' 127 ו-135 לפרוטוקול, מהם עולה כי בחקירתה לפנינו של נציגת המשיב, גב' בן עמי, אישרה היא כי עמדה זו מקובלת על המשיב וכי הוא נוהג על-פיה).

מהאמור עד כה עולה כי עצם העובדה כי העזבון חולק במספר שלבים, אין בה כדי לשלול את תחולת ההוראה המקלה שבסעיף. הסייג שבסעיף יתפרש ככזה השולל חלוקתם של אותם נכסים, מספר פעמים. כל עוד מדובר בחלוקת נכסים שטרם חולקו קודם או בהסדרה זמנית, אשר אינה מכה שורשים בקרקע המציאות, הרי שזו לא תיחשב חלוקה, והעברות שיהיו לאחר מכן עשויות להיחשב כחלוקה ראשונה של נכסי עזבון.

40. לאחר שפרסנו את היריעה הנורמטיבית, יש לבחון את יישום הדברים במקרה דנן. וכאן, על אף המגמה המקלה בה אני סבור כי יש ככלל בסוגיה זו של מיסוי ירושות לנקוט, הרי שבמקרה שלפנינו דומה כי מתעורר קושי של ממש לאמץ את עמדת העוררים, וזאת משני טעמים:

א. יש אינדיקציות לכך כי החלוקה שנקבעה בהסכם חלוקת העזבון הכתה שורשים בקרקע המציאות, ומשכך פסק הבורר אינו חלוקה ראשונה של הנכסים.

ב. האחים ערבבו את נכסי העזבון יחד עם נכסיהם המשותפים, עד כי בהינתן פסק הבורר שאינו מנומק, לא ניתן כיום להתחקות אחר נתונים שיאפשרו יישום נכון של הסעיף.

להלן אעמוד בפירוט על נימוקים אלה.

41. בהעדר צוואה המתייחסת לכלל הנכסים, הרי שבמסגרת ירושה על פי דין, הירושה צריכה הייתה לכאורה להתחלק לתשעת היורשים בשווה. לאחר דיונים משפטיים, חתמו היורשים על הסכם חלוקת עזבון, לו ניתן תוקף של פסק דין. היורשים היו מיוצגים על-ידי עורכי דין, וחזקה עליהם כי ידעו והבינו את המשמעות של מתן תוקף של פסק דין להסכם. בסעיף 3.4 להסכם נקבע כי אם עד ליום 31.12.2006 לא יגיעו האחים להסכם נוסף, הרי שיתרת נכסי העזבון תתחלק ביניהם בשווה, 25% לכל אחד. אין שום אינדיקציה לכך שהאחים הגיעו להסכם לפני תאריך זה (בהתאם לפסק הבורר, מינויו היה ב- 27.2.07), ומשכך, בהתאם להסכם שקיבל תוקף של פסק דין, ביום 31.12.2006 הסתיימה למעשה חלוקת העזבון.
העוררים טענו כי קודם לתאריך האמור הסכימו לפנות לבורר לשם המשך חלוקת יתרת נכסי העזבון. אלא שמנגד, המשיב 2 (הבא בנעליו של האח בנימין ז"ל) טוען בתוקף כי לא כך היו פני הדברים. לטענתו, היה מקובל על האחים כי חלוקת העזבון התגבשה במתכונת של 25% לכל אחד – כפי שנקבע בהסכם חלוקת העזבון, והפניה לבורר נעשתה כדי ליישב מחלוקות אחרות ביניהם.

42. עיון בפסק הבורר מלמד כי הפניה לבורר נועדה בעיקרה ליישב מחלוקות אחרות שהיו בין האחים. כך תיאר הבורר עצמו את מלאכתו בסעיפים 1 ו-2 בפסק הבורר, נכתב:

> **"ביום 27 לפברואר 2007 מונה הח"מ כפוסק במחלוקות שונות שנתגלעו בין ... להלן- 'האחים' ... אשר עיקריהן הינן התחשבנויות שונות בקשר עם חובות לבנק הפועלים ולבנק לאומי. שאלת ההתחשבנות קשורה, בין היתר, לחלקו של כל אחד מהאחים בחובות הנ"ל, בשים לב למרכיביהם ובכלל זה תנועות כספיות כגון: העברות בין האחים במהלך השנים, התחשבנויות שונות בגין פעילות**

הקונדיטוריות שבבעלותם, תשלומים שונים שנעשו על ידי מי מהאחים לצדדים שלישיים ועוד. כמו כן נדונה במסגרת הבוררות גם שאלת חלוקת נכסים שונים בין האחים אשר חלקם קשורים בחובות אלה ונכסים אחרים ...".

ובהמשך, בסעיף 5 בפסק הבורר, נכתב:

"... התחשבנות דנן נמצאה מורכבת ביותר ובנויה ממספר רב של רבדים ומתפרסת על פני שנים רבות. יתרה מכך, ההתחשבנות ארוכת השנים כוללת בלא מעט מקרים, מנגנונים ערטילאיים לחלוקת כספים בין האחים המביאים לאי בהירות עובדתית בסוגיות שונות."

בסעיף 8 בפסק הבורר, תחת הכותרת "הפתרון המעשי לתוצאת ההתחשבנות הכוללת" מונה הבורר בסעיפים קטנים א – ד מקורות כלכליים למימון תוצאת ההתחשבנות אליה הגיע (אשר אינה מפורטת בהחלטתו). המקור המצוין תחת האות א, כולל 17 נכסי נדל"ן, 12 מתוכם הם יתרת נכסי העזבון. בהחלטתו מחלק הבורר את 17 הנכסים בין האחים.

תמונת הדברים אפוא היא כי יתרת נכסי העזבון, לצד נכסים אחרים, שמשו למעשה לאיזון חובות וזכויות שהיו לאחים זה כנגד זה. העמדת יתרת נכסי העזבון לצורך תשלום החובות, מהווה כשלעצמה הכרה בכך כי כל אחד מהאחים קיבל רבע מהזכויות – במסגרת הסכם חלוקת העזבון, ומשכך נכסים אלה יכולים לשמש לפירעון חובות החלים על מי מהם – בהתאם להכרעת הבורר. אציין כי אין המדובר בעניין תיאורטי, שכן ניתוח תוצאות החלטת הבורר, ילמד כי זה מה שקרה לגבי העורר 3 – עובדיה. בהחלטת הבורר נקבע כי עובדיה יקבל רק 2 מתוך 12 יתרת נכסי העזבון. בהתאם לחוות הדעת שהגישו העוררים, השווי של שני הנכסים שקיבל עובדיה מיתרת נכסי העזבון, הוא 500,000 ₪. מנגד, בהתאם לחוות הדעת, שוויו של החלק המקורי שהיה לעובדיה (רבע משווים של 12 יתרת נכסי העזבון) היה כ- 3,500,000 ₪. משמעות הדבר, לכאורה – ועד כמה שניתן להסיק מפסק הבורר שאינו מנומק ואין בו נתונים מספריים, היא כי הבורר סבר שעובדיה חייב לאחים סך של כ- 3,000,000 ₪ והוא עשה שימוש בהעברת חלקו של עובדיה ביתרת נכסי העזבון כדי לממן חוב זה. הנה לפנינו כי יתרת נכסי העזבון הועמדה בפועל לרשות הבורר כדי לממן את ההתחשבנות בין הצדדים. זקיפת נכסים אלה לצורך תשלום חובות חיצוניים שאינם קשורים לעזבון, מהווה כאמור ביטוי לחלוקה קודמת של העזבון אשר קרמה עור וגידים.

43. חיזוקים לכך שהסכם חלוקת העזבון, אשר קיבל תוקף של פסק דין, חילק כבר את העזבון ובכלל זה את יתרת נכסי העזבון (כך שפסק הבורר אינו בבחינת חלוקה ראשונה כדרישת הסעיף), ניתן למצוא אף בדברים הבאים:

א. עסקאות שביצעו האחים: כפי שפורט לעיל בחלק העובדות, האחים מכרו במרוצת השנים שניים מיתרת נכסי העזבון. בעת ביצוע המכירות, התייחסו האחים לחלקם במקרקעין, תוך התבססות על הסכם חלוקת העזבון. לדוגמה, בעסקת אבו-סנאן, אשר בוצעה ביום 23.1.07, נכתב (הוגש וסומן מש/2):

"והואיל - ביום 31.5.05 נערך ונחתם בין יורשי המנוח הסכם חלוקת עזבון אשר קיבל תוקף של פס"ד ביום 14.12.05 בתיק עזבונות 4777/98 בבית המשפט המחוזי בתל-אביב (להלן: "הסכם חלוקת העזבון");

והואיל – וע"פ הסכם חלוקת עזבון המנוח ז"ל יורשי זכויות המנוח ז"ל על פי כל דין במקרקעין כהגדרתם לעיל הינם בניו: בנימין, עובדיה, עזרא ומנחם עיני (להלן: "המוכרים")".

האחים מתייחסים אפוא להסכם חלוקת העזבון ככזה שחילק ביניהם את המקרקעין.

ב. האופן בו הציגו האחים את הסכם חלוקת העזבון בכתבי טענות שהגישו לבתי משפט שונים: כאשר ביקשו האחים לבטל את פסק הבורר, כמפורט לעיל – בשורה של בתי משפט ובדיונים שונים, הם טענו שוב ושוב כי חלקו של כל אח ביתרת נכסי העזבון, עומד על 25% מהנכסים. כך לדוגמה, בבקשה הראשונה שהגישו העוררים לביטול הסכם הבוררות (תמ"ש 46740/09) (להלן: "**בקשת הביטול הראשונה**"), בסעיף 30, נכתב:

"ויובהר: בראשית היו לכל אחד מארבעת האחים 25% בכל אחד מ-13 הנכסים".

גם הסעיפים הבאים שם, מבוססים על ההנחה כי לכל אח 25% בכל אחד מהנכסים. ובנספח שצורף לבקשה שם (מכונה שם – "נספח ב' ל-[3]), מפורטים יתרת נכסי העזבון בטבלה בה מפורטים שמות היורשים, תוך ציון חלקו של כל אחד מהם בכל נכס – 25%.

הצגה זו של הזכויות, שבה והופיעה בכתבי טענות נוספים שהגישו העוררים במרוצת השנים. כך, דוגמה נוספת (מתוך מספר דוגמאות שכדי שלא להאריך איני פורטן) ניתן למצוא בתביעה שהגישו העוררים כנגד בנימין ז"ל, בגין גביית דמי שכירות מחנות (שהיא אחד מיתרת נכסי העזבון) שנעשתה לטענתם על-ידו שלא כדין. בסעיפים 5 ו- 6 לכתב התביעה, כתבו העוררים:

"בשנת 2005 חולק עזבון אביהם המנוח של הצדדים על פי הסכם חלוקת עזבון שהעתקו מצורף ומסומן ב'.

בסעיף 3.2.2-3.2.4 (בהפניה כאן נפלה שגיאה, שכן הסעיפים הם 3.2 – 3.4, או הפניה ל-3.4 בלבד – א.ג.) **להסכם חלוקת העזבון (נספח ב') הוסכם על ידי התובעים והנתבע כי החנות תהיה לכל אחד מארבעת האחים עיני (שלושת התובעים והנתבע" בחלקים שווים (25% לכל אחד מהתובעים והנתבע)".**

וכאן אבקש להבהיר כי עיון בסעיפים 3.2 – 3.4 להסכם חלוקת העזבון מלמד כי בשלב הראשון, כל שקבע ההסכם היה כי 12 יתרת נכסי העזבון שייכים לאחים ולא לאחיות, כאשר נקבע כי אופן החלוקה בין האחים יקבע בהסכם עתידי או באמצעות המנגנון שנקבע בסעיף 3.4 להסכם. בשלב ראשון זה, לא נקבעה כל חלוקה בין האחים. ייחוס של 25% הכל נכס לכל אח, יכול להתבצע רק אם נצא מנקודת הנחה כי הופעל המנגנון שקבע הסכם חלוקת העזבון בסעיף 3.4, ולפיו אם לא יגיעו האחים להסכם עד ליום 31.12.06 יקבל כל אח 25% מהזכויות בכל נכס. משמעות הדבר היא כי האמירה החוזרת ונשנית של העוררים,

בהזדמנויות שונות, כי קודם לפסק הבורר היה לכל אח 25% מהנכסים, פירושה למעשה הודאה כי המנגנון הקבוע בסעיף 3.4 יושם, והחלוקה שנקבעה בו חלה הלכה למעשה. בקשתם של העוררים כי נקבע שהסכם חלוקת העזבון לא היווה חלוקה של יתרת נכסי העזבון בין האחים, עומדת אפוא בסתירה לדברים שטענו הם עצמם.

44. במצב המסוכסך בו היו נתונים העוררים, יש היגיון ברצונם כי המנגנון שבסעיף 3.4 להסכם חלוקת העזבון יפעל, כך שלכל אחד יהיו 25% מהזכויות בכל אחד מהנכסים. בהינתן המחלוקות הקשות בין האחים, חלוקת הנכסים שירתה ככל הנראה את האינטרס של האחים באותה העת. כך או אחרת, אופן התנהלותם בשנים שלאחר מכן והמצגים שהציגו, מלמדים כי הסכם חלוקת העזבון קרם עור וגידים והיה למעשה חלוקה ראשונה של יתרת נכסי העזבון.

45. די באמור עד כה, כדי לדחות את הערר, אולם להשלמת התמונה ולמען הזהירות, אמשיך ואראה כי גם אם ננקוט בגישה מקלה יותר ונניח כי חלוקת העזבון הסתיימה רק במועד בו חילק פסק הבורר את יתרת נכסי העזבון בין האחים, עדין לא יהיה בכך להועיל לעוררים, שכן לא יהיה בידינו להחיל בעניינם את ההוראה המקלה שבסעיף.

46. אם לאחר שהתגבשה בינם החלוקה ולפיה ירשו האחים 25% מכל אחד מיתרת נכסי העזבון, היו האחים פונים לשמאי בבקשה שיעריך את הנכסים ויבצע בינם חלוקה במסגרתה ייוחדו לכל אחד נכסים מסוימים (במקום בעלותם המשותפת), יתכן כי ניתן היה לנקוט בגישה מקלה ולהחיל בעניינם את הסעיף. אלא שלא זה מה שאירע, שכן האחים בחרו לנקוט בדרך אחרת. האחים פנו אל הבורר, לשם הכרעה במחלוקות עסקיות שהיו ביניהם ואשר אינן בהכרח קשורות לנכסי העזבון. הבורר התבקש להכריע במחלוקות אלה ולעשות שימוש ביתרת נכסי העזבון כמו גם בנכסים אחרים, כדי לשלם את הדרוש תשלום בהתאם להכרעותיו. לצד זה התבקש הבורר אף לחלק את יתרת נכסי העזבון ואת הנכסים המשותפים האחרים בין האחים. האחים בחרו אפוא לערבב את נכסי העזבון עם נכסים והתחייבויות אחרים שהיו להם, ולהסדיר מחלוקות אלה בפסק בורר שאינו מנומק ואפילו אינו כולל התייחסות מספרית לסכומי ההתחייבויות והנכסים שראה הבורר בפסיקתו לנגד עיניו. האם ניתן במקרה כזה להחיל את הוראתו המקלה של הסעיף?

47. כזכור, הסעיף קובע כי חלוקה ראשונה של נכסי עזבון בין היורשים, אינה "מכירה". נניח לצורך הענין כי בניגוד לאמור לעיל, נסכים כי פסק הבורר מהווה חלוקה ראשונה של יתרת נכסי העזבון (אשר התחלק בשלבים, ולצורך הענין נראה את פסק הבורר כשלב האחרון של חלוקה זו). אין כל חולק כי פסק הבורר כלל גם העברה בין האחים של נכסים והתחייבויות שמקורם אינו בעזבון. האם עירוב נכסים זה שולל את תחולת הסעיף?

התשובה העקרונית היא כי לא בהכרח, אולם התשובה הקונקרטית במקרה שלפנינו היא כי אכן כן. אסביר את דבריי:

כנזכר לעיל, הסעיף מתייחס למקרים בהם תשלומי איזון בין יורשים יתבצעו באמצעות נכסים שאינם נכסי העזבון. מקרה כזה אינו שולל באופן מלא את תחולת הסעיף, אלא רק מצמצמה.

במקרה כזה, יוטלו המסים שבחוק (שבח ורכישה), באופן יחסי בהתאם לגובה תשלומי האיזון שמקורם אינו בנכסי העזבון. בענין זה קבע הסעיף:

"... אם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר."

התשובה העקרונית אפוא היא כי ניתן להחיל את הסעיף גם במקרה בו תשלומי איזון ניתנים על בסיס נכסים חיצוניים שאינם נכסי העזבון, אולם כאמור לעיל, אני סבור כי במקרה דנן אין הדבר בר יישום. הטעם לכך נעוץ בכך שכדי להחיל את הסעיף, יש לדעת את גובה התמורה, "**בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון**", ובמקרה שלפנינו ובשל האופן בו בחרו האחים להתנהל – לא ניתן לעמוד באופן ברור על סכומים אלה.

48. ראשית אזכיר כי במקרה שלפנינו, פסק הבורר אינו רק מצב בו כל פועלו הוא חלוקת עזבון, ונעשים במסגרתו תשלומי איזון שמקורם אינו בנכסי העזבון. פסק הבורר כולל למעשה חלוקות והתחשבנויות שכלל אינן קשורות לעזבון, כך שמידת העירוב בין ענייני העזבון לעניינים אחרים, רבה עוד יותר. אלא שלא בזה העיקר. הקושי העיקרי נעוץ בהעדר נתונים. פסק הבורר אינו כולל פירוט סכומים, אלא בשולי שוליו. הוא אינו נוקב בגובה החובות אשר לדעת הבורר יש לכל אחד מהאחים כתוצאה מהכרעתו, הוא אינו כולל הערכה של שווי הנכסים – לא יתרת נכסי העזבון ולא נכסים משותפים אחרים של האחים, ואין בו פירוט כספי אף של עניינים אחרים אותם הזכיר. במצב שכזה, אין דרך של ממש ליישם את הוראת הסעיף.

49. העוררים, בהבינם את הקושי שתואר לעיל, ניסו לספק לו מענה באמצעות חוות הדעת שהגישו. בחוות דעת זו הציעו העוררים פתרון פשוט (וקוסם) לבעיה שתוארה לעיל. הם טענו כי יש לקחת את שווי יתרת נכסי העזבון, כפי שזו עולה מהשומות שהוציא המשיב (בהתאם לחוות הדעת, סך של 13,963,333 ₪), ולחלקה בין ארבעת האחים (סך של 3,490,833 ₪ לכל אח) – שהרי זה מה שהגיע לכל אחד מהם לפני פסק הבורר. סכום זה יש לטענתם להשוות לסכום שווי יתרת נכסי העזבון שקיבל כל אחד מהאחים בהתאם לפסק הבורר, ואת ההפרש (חיובי או שלילי) – למסות.

אודה כי לאור גישתי ולפיה המחוקק הורה לנו להקל ולתור אחר המהות בעת מיסוי חלוקת ירושה, בחנתי והתייעצתי עם חברי הוועדה – האם ניתן לאמץ הצעה זו, אלא שבסופו של יום מצאתי כי לדעתי אין הדבר אפשרי.

בניגוד למצוות המחוקק, אשר הדגיש כי יש לקחת בחשבון "**תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון**", הרי שהחישוב שמציעים העוררים לוקח בחשבון רק את התמורה שנתנה בשווה כסף, במקרקעין, ואף זה באופן חלקי בלבד. החישוב שבחוות הדעת מתייחס רק להפרשים הנובעים מנתוני העברות יתרת נכסי העזבון בין האחים (כפי שנקבעו בחוות הדעת), ובלית ברירה, בהעדר כל נתונים של ממש, הוא מתעלם מכל התמורות האחרות אשר על גובהן אין דרך לעמוד. פסק הבורר אינו מנומק וכאמור הוא אפילו אינו כולל פירוט של הסכומים אליהם הגיע הבורר בהכרעתו (מי חייב למי, כמה ובעבור מה). מנגד, בפסק הבורר

נאמר במפורש כי הוא כלל ועירב זה בזה את מכלול ההתחייבויות והזכויות שנוצרו לאחים זה כנגד זה, במרוצת שנים ארוכות. במצב דברים שכזה, אין דרך של ממש לקבוע מה גובה ה-"**תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון**" שהועברה בין האחים במסגרת פסק הבורר. הניסיון לראות ביתרת נכסי העזבון יחידה סגורה ומבודדת, שעה שעסקינן בפסק בורר אשר באופן ברור ומפורש עירב בין הדברים, דינו להידחות.

50. יתירה מזו, חוות הדעת התייחסה רק לשווי יתרת נכסי העזבון והיא התעלמה משווי המקרקעין שקיבלו האחים מכוח הצוואה. דא עקא, פסק הבורר התייחס גם לתמורה שהתקבלה בעסקת פרופיט (בה נמכר אחד מהנכסים שבצוואה). חוות הדעת לא התייחסה לעסקה זו, כך שאפילו במתכונת בה ביקשה חוות הדעת לילך, לא פסעה היא עצמה בעקביות.

בהינתן כי פסק הבורר אינו מנומק, לא ניתן לדעת את התמונה לאשורה אף לא בנוגע לחלוקת נכסי העזבון. מדוע הסתלקו העוררים מחלק מהמקרקעין שנמכרו בעסקת פרופיט לטובת בנימין ז"ל, למה שימשה התמורה מעסקת פרופיט וכיצד נתונים נוספים הקשורים לעסקה זו השפיעו על חלוקת העזבון שקבע הבורר. חוות הדעת אינה מתייחסת לדברי הבורר בסעיפים 8(ב) ו- 8(ד), בהם התייחס הבורר לחלוקת יתרת הכספים שנותרו בחשבון הנאמנות מעסקת פרופיט ומעסקה נוספת, וכן לא לחלוקה שהתחשבה בחבויות המס בגין עסקה זו. אלה הם נתונים הקשורים לעזבון עצמו, ולכן ההתעלמות מהם מטילה צל של ספק על ההנחות העומדות בבסיס חוות הדעת.

בנוסף, בהינתן שפסק הבורר אינו מנומק, אך בה בעת הוא מזכיר במפורש כי לקח בחשבון העברות כספים לא מתועדות שהיו בין האחים במרוצת השנים, כלל לא ניתן לקבוע בוודאות מה ראה הבורר כחלק המגיע לכל אח ביתרת נכסי העזבון. כמו כן, אין בידנו מידע כיצד התחלקה התמורה ממכירות של נכסי העזבון במרוצת השנים, וכיצד נתון זה השפיע על החלטת הבורר. במצב דברים זה, לו אחראים האחים, לא ניתן לקבוע כי העוררים עמדו בנטל להוכיח את הנתונים הנדרשים לשם יישום ההוראה המקלה שבסעיף.

51. לצד השגיאה הבסיסית בחוות הדעת, התעלמותה מהתמונה הרחבה יותר וממכלול התמורות שעברו בין הצדדים, יש מקום לציין פגמים נוספים שנפלו בחוות הדעת:

ראשית, כאשר נחקר כותב חוות הדעת בבית המשפט, עלה כי הוא כמעט ואינו מכיר את התמונה המלאה והרחבה לגביה התייחס פסק הבורר. את הנתונים לא בדק בעצמו, אלא קיבלם מב"כ העוררים, ולא ידע להשיב בעניינם. במצב דברים זה, ספק עד כמה ניתן לייחס משקל של ממש לחוות הדעת, מעבר לטענה הבסיסית הגלומה בה (ואשר לשמה לא בהכרח נדרש מומחה) - אותה כאמור אין בידי לקבל.

שנית, סכומי השווי שנלקחו בחוות הדעת בחשבון, שונים מאלה המפורטים בסעיף 28 ובהערת שוליים 2 לבקשה הראשונה, מיום 30.7.09, שהגישו העוררים לביטול פסק הבורר (צורף כנספח ח' לתצהיר המשיב 2). כך, בחוות הדעת שווי 12 יתרת נכסי העזבון הוא – 13,963,333 ₪, ואילו

בבקשת הביטול ותוך התייחסות ל-13 נכסים - השווי הוא 12,008,000 ₪. גם השוואה ספציפית של נכסים מסוימים מלמדת על פער. כך, שני הנכסים שקיבל בפסק הבורר עובדיה הוערכו בבקשה כשווים 324,000 ₪ בלבד, ואילו בחוות הדעת הועמד שווי נכסים אלה על 500,000 ₪. כיצד אפוא נוכל לבסס את חישוב הקלת המס שמבקשים העוררים להחיל באמצעות הסעיף, על בסיס חוות דעת הסותרת נתונים שהעלו העוררים עצמם בבית משפט בדיון אחר?

52. האחים, שהיו מיוצגים לאורך כל הדרך (ולא בהכרח ע"י ב"כ הנוכחי), בחרו את דרך ההתנהלות בה נקטו. הם יכלו לבחור בדרך התנהלות אחרת. בפועל, הם ערבו את נכסיהם והתחייבויותיהם שאינם קשורים לעזבון, באותה בוררות, יחד עם חלוקה של נכסי העזבון. בהתאם להסכמתם מראש, פסק הבורר אינו מנומק, כך שהעמידה על שנעשה במסגרתו אינה אפשרית. במקרה של חלוקת עזבון ארוכת שנים, הנעשית בשלבים, יש להקפיד על שקיפות. פסק הבורר, אינו עומד בדרישת סף זו. האחים יכלו לעמוד על דרישת פירוט בפסק הבורר, וכמו כן יכלו מראש לפנות לרשות המסים בבקשה להגעה להסדר מראש ("פרה-רולינג"), כפי שלא פעם נעשה במקרים מסוג זה. האחים כאמור לא בחרו בדרך זו. במקום זאת מבקשים כיום העוררים כי נתבסס על חוות דעת המנסה לשפוך אור, במקום בו הם בחרו כי יתנהל ללא הפירוט והשקיפות הנדרשים ממי שמבקש יישום הוראת מס מקלה. כדי לזכות בהקלה זו, יש לעמוד בתנאיה. בהעדר יכולת לעמוד על התמורה האמתית והכוללת שעברה בין האחים כמו גם על אופן חלוקת העזבון שקבע הבורר, אין לי אלא לקבוע כי העוררים לא עמדו בתנאי ההקלה הקבועה בסעיף.

משמעות הדבר היא כי גם אם הייתי סבור כי יש לראות בפסק הבורר חלוקה ראשונה של נכסי העזבון, העוררים לא עמדו בנטל הבאת הנתונים הנדרשים לשם יישום ההוראה המקלה שבסעיף.

53. כאמור לעיל, תכלית החקיקה של הסעיף היא לאפשר סיום הליך הורשה, ללא הטלת מס על חלוקת העזבון בין היורשים. אולם, כאשר מערבים יורשים את הליך החלוקה עם עניינים אחרים, כפי שבחרו האחים לעשות במקרה שלפנינו, שוב לא עסקינן בסיום חלוקת עזבון אלא ביישוב מחלוקות עסקיות אשר נכסי העזבון משמשים כבסיס למימון התחשבנות עסקית זו. יתכן כי לעיתים ניתן להחיל את ההוראות המקלות שבסעיף גם במקרה כגון זה, אולם אז חובה על המעורבים לספק תשתית נתונים שקופה וברורה. פסק הבורר, אשר ניתן במתכונת בה בחרו האחים, אינו מספק תשתית זו.

54. בשולי הדברים אוסיף כי הטלת מס בעקבות פסק הבורר, תואמת את שראו העוררים לנגד עיניהם כבר בבקשתם הראשונה לביטול פסק הבורר. כך, בסעיף 30 לבקשה זו נכתב:

> **"למעשה, פגיעתה של נטילת הנכסים חמורה מכפי שאולי נדמה ממבט ראשון. היא חמורה יותר משום שנטילת הנכסים מעובדיה היא אירוע מס, והמס עתיד לחול עליו, כ"מוכר" הנהנה כביכול משבח".**

לא הודאה זו, שנאמרה בפני ערכאה שלא דיני המס עמדו לנגד עיניה, היא המכרעת, אולם יש בה כדי ללמד כי המסקנה שאציע לחבריי לאמץ, אינה זרה לעוררים ולמעשה זה האופן בו הבינו הם עצמם את תוצאת פסק הבורר, כבר בראשית הדרך.

לאור כל האמור עד כה, עמדתי היא כי דין הערר להידחות.

לצד דחיה זו, נותרו מספר עניינים הדורשים התייחסות, אליהם אתייחס בקצרה כעת:

55. עורר מס' 3, עובדיה, ביקש כי נקבע כי אין להטיל עליו את תשלום המסים, אלא על אחיו האחרים. טענה זו מבסס עובדיה על סעיף 3 להסכם הבוררות, בו נקבע:

"האחים עיני מסכימים כי בכל מקרה מר עובדיה עיני לא יהיה חייב לאחר סיום ההתחשבנויות בכל תשלום."

מסעיף זה מבקש עובדיה להוכיח כי האחים הסכימו כי לאחר פסק הבורר הוא לא יחויב בשום תשלום, ולדעתו אף חיוב במס במשמע. מכוח טיעון זה מבקש עובדיה כי לא יחולו עליו תשלומי המסים שבחוק.

אין בידי לקבל טיעון זה. ראשית, איני משוכנע מה פירושו הנכון של הסעיף הנ"ל – אם כטענת עובדיה ואם בדרך אחרת (לא שמענו בענין זה ראיות ועל כן אמנע מהבעת דעה בענין). שנית – וכאן העיקר, הסכם בין האחים אינו יכול לפתור את עובדיה מתשלום מס בו הוא חייב על פי חוק. הסכם זה הוא ענין בין האחים, ואין בו כדי לחייב את המשיב. לאור זאת ובכל הנוגע לקביעת חבויות המס, שהם בסמכותה של ועדת הערר, על עובדיה הנטל לשלם את המסים החלים עליו על פי חוק והנובעים מפסק הבורר.

בחצי פה ביקש עובדיה אף לטעון כי יש לראות את פסק הבורר כקובע הסתלקות שלו מנכסי העזבון, ולכן אין למסותו. איני מוצא בפסק הבורר כל ראיה לקביעה שכזו, והיא אף אינה עולה מהגיון הדברים (מדוע יסתלק עובדיה מהעזבון). לאור זאת, גם דין טענה זו להידחות.

56. המשיב הטיל קנסות על העוררים. אציע כי המועד ממנו יחושבו קנסות אלה, יהיה רק מהמועד בו אושר פסק הבורר באופן סופי בפסיקת בית המשפט העליון. בנסיבות הענין שלפנינו, בו לא הועלתה כל טענה בדבר כוונה של העוררים להשתמטות ממס, ובשים לב לספק האמתי שהיה בדבר תוקפו של פסק הבורר (ענין בו ניתנו הכרעות משפטיות סותרות), אני סבור כי אין מקום להטלת סנקציה קודם למועד בו אושר פסק הבורר באופן סופי.

57. בסוף הסיכומים שהגישו הצדדים, עלה כי כל הצדדים מודעים לטעויות טכניות שנפלו בשומות שהוציא המשיב, אף כי בפנינו לא הוצגו נתונים וראיות בענין זה. לאור זאת אציע לקבוע כי בכפוף לקביעה כי יש לראות בפסק הבורר כמכירה, יושב התיק אל המשיב, לשם תיקון הטעויות הטכניות (ואלו בלבד) שנפלו בשומות שהוציא.

<u>סוף דבר</u>

58. אציע לחבריי לדחות את הערר ולקבוע כדלקמן:

א. יש לראות בפסק הבורר כמכירה, עליה חלים המסים שבחוק.

ב. קנסות בגין אי הצהרה במועד יוטלו רק החל מהמועד בו אושר פסק הבורר בפסיקת בית המשפט העליון.

ג. העוררים יישאו בהוצאות המשיבים, בסך כולל של 15,000 ₪ לכל אחד מהמשיבים. תשלום זה יבוצע תוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

ד. השומות יושבו למשיב לתיקון טעויות טכניות שהוא מוצא כי נפלו בהן.

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

<u>עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה</u>

הערעור שהונח לפתחה של הוועדה דן בסכסוך ארוך שנים בין אחים יורשים, סכסוך שאין רואים את סופו, ושבו ניתן פסק של בורר שקבל תוקף של פסק דין, פסק אשר גילה טפח וכסה טפחיים שכן רב הנסתר בו על הגלוי. העוררים לא טרחו לגלות את עיני הוועדה ולהמציא את מסמך ההתחשבנות אשר היווה את הבסיס לפסק הבורר. מסמך זה היה בו כדי לשפוך אור על פסק הבורר ואולי היה בו כדי לתת עוגן לוועדה למצוא דרך כדי להקל על העוררים בתשלום המס. אודה ולא אבוש, חיבוטי נפש רבים עברתי במהלך ההוכחות בתיק זה כאשר כל העת הוועדה בעידודו של יו"ר הוועדה, פעלה רבות כדי שהצדדים יגיעו לפשרה, אך ללא הצלחה, ומשכך לא נותרה הברירה אלא לפסוק ולדחות את הערעור על אף התוצאה הקשה בעיקר כלפי העורר עובדיה. מתוך הסכמה כי הסכם בין האחים אינו מחייב את המשיב, אמליץ לוועדה שבעניין הפרשנות לסעיף 3 לפסק הבורר בקשר להסכמת האחים, לא לנקוט כל עמדה.

לאור כל האמור לעיל אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה על כל סעיפיו.

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

<u>שמאי מקרקעין, מר אלון לילי</u>

אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

נפסק כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, הש' אבי גורמן
המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ד' אלול תשע"ט, 04 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה