



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

בפני כב' השופט בנימין ארנון
מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
מר דב שמואלביץ, עו"ד

1. חנניה לסק
2. טובה לסק
ע"י ב"כ עו"ד יצחק גלזר

העוררים

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה**
ע"י ב"כ עו"ד יהונתן קרואני מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

1

2

יו"ר הועדה, השופט בנימין ארנון:

3

I. מבוא

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

II. רקע עובדתי

15

16

17

1. **העוררים**, חנניה וטובה לסק, הינם הרוכשים של בית צמוד קרקע הידוע גם כחלקה 279/3 בגוש 6583 ברעננה (להלן: "**העוררים**" ו- "**הנכס**" בהתאמה).
2. **המשיב** הינו מנהל מיסוי מקרקעין – נתניה (להלן: "**המשיב**").



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

3. ביום 22.3.11 רכשו העוררים מאת הגב' פרידה שרייבר (להלן: "**המוכרת**") את הנכס בתמורה לתשלום סך של 2,650,000 ₪ (להלן: "**העסקה**"). הנכס עצמו הינו יחידת דיור אחת מתוך ארבע יחידות דיור הבנויות על חלקה 279 בגוש 6583 והרשומות בפנקס הבתים המשותפים כ"בית משותף". לכל אחת מבין 4 יחידות הדיור האלה, ובגדרן גם הנכס נושא תביעה זו, צמודה חצר ששטחה בין 200 מ"ר ל- 350 מ"ר. יצוין כי אין מחלוקת בין הצדדים כי הנכס הבנוי בפועל אינו ממצה את זכויות הבניה הצמודות לנכס.
4. העוררים רכשו את הנכס כדירת מגורים נוספת. לפיכך, חבותם במס רכישה נקבעה על פי מדרגות מס הרכישה הקבועות בסעיף 2 בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א – 2011 (להלן: "**הוראת השעה**"), דהיינו: חיוב מס רכישה בשיעור של 5% עבור הסכום שעד לסך של 1,000,000 ₪, ושיעור של 6% עבור יתרת מחיר הנכס (שבמקרה דנן הסתכמה בסך נוסף של 1,650,000 ₪).
5. באשר להוראת השעה מן הראוי לציין העובדות הבאות:
 - א. לפי הוראת השעה הועלה שיעור מס הרכישה על דירה שאינה דירת המגורים היחידה של הרוכש (להלן: "**דירה להשקעה**") לגבי רכישת דירת מגורים בתקופה שבין יום 16.1.2011 ועד ליום 31.12.2012. לאחרונה הוארכה תחולתה של הוראת השעה עד ליום 31.12.2014 [ראו סעיף 9(ג1)ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן: "**החוק**")];
 - ב. התכלית להעלות שיעור מס הרכישה לגבי דירות להשקעה לפי הוראת השעה הינה הקטנת הכדאיות הכלכלית ברכישת דירות להשקעה מחד גיסא, והגדלת ההיצע של דירות למגורים מאידך גיסא [ראו: סעיף 2 בדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדרת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011];
 - ג. לולא תחולתה של הוראת השעה היו העוררים חבים במס רכישה בשיעור נמוך יותר בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות בסעיף 9(ג1)א בחוק, דהיינו – מס רכישה בשיעור של 3.5% עבור חלק ממחיר הנכס עד לסכום של 969,330 ₪, ומס רכישה בשיעור של 5% עבור יתרת מחיר הנכס.
6. ביום 8.5.11 הגישו העוררים והמוכרת הצהרה למשיב על עסקת מכר הנכס. העוררים ערכו שומה עצמית לתשלום מס רכישה אשר הסתכמה בסך כולל של 149,000 ₪, בהתאם למדרגות מס הרכישה שנקבעו בהוראת השעה ופורטו לעיל. כן הגישה המוכרת בקשה לפטור ממס שבח מקרקעין (להלן: "**מס שבח**") בגין מכירת דירת מגורים מזכה על פי סעיף 49ב(5) בחוק. לשומה העצמית צירף בא כוחם של העוררים והמוכרת מכתב הבהרה בגדרו טען כי זכויות הבניה הצמודות לנכס אינן ניתנות לניצול מבחינה מעשית (בשל חוסר האפשרות המעשית לקבל הסכמת כלל דיירי הבית המשותף למימושן), ולפיכך – לא היה בהן, לטענתו, כדי להשפיע על מחיר הנכס כפי שנקבע בעסקת המכר. כתמיכה לאמור במכתב ההבהרה האמור צורפה גם חו"ד של שומאי המקרקעין מר ירון שמבן.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

7. ביום 5.9.11 הוציא המשיב **שומת מס שבח** למוכרת לפיה נקבע כי יש לפצל את תמורת המכר לשני רכיבים: האחד – לפי שווייה של דירת המגורים, והשני – בהתאם לשוויין של זכויות הבניה הצמודות לו. המשיב קבע בקשר לכך כדלקמן:
- א. סך של 2,100,000 ₪ מתוך מחיר המכירה של הנכס יש לשייך למכירת דירת המגורים, ובגינו ניתן על ידי המשיב פטור ממס שבח לדירת מגורים מזכה (על פי סעיף 149 בחוק);
- ב. את יתרת מחיר הנכס המסתכמת בסך נוסף של 550,000 ₪ יש לסווג כתמורה עבור מכירת זכויות הבניה הצמודות לנכס, ולגבי רכיב זה של התמורה נקבע כי יש למסותו במס שבח.
8. ביום 6.9.11 הוציא המשיב **שומת מס רכישה** לעוררים לפיה נקבע כי **כל כספי מחיר הנכס** המסתכמים בסך כולל של 2,650,000 ₪ **נחשבים כתשלום** עבור רכישת **דירת מגורים**. כנגזרת מכך, ומכיוון שדירתו של המשיב מהווה דירה להשקעה – חויבו המשיבים בתשלום מס רכישה בסך של 149,000 ₪, בהתאם למדרגות מס הרכישה הקבועות בהוראות השעה.
9. אין מחלוקת כי בכך נקט המשיב באופן חישוב שונה לגבי עריכת שומת מס שבח ולגבי עריכת שומת מס הרכישה המתייחסים לעסקה נושא תביעה זו: בעוד שביחס לשומת **מס השבח** קבע המשיב כי **יש לבצע פיצול רעיוני** בין החלק שהתקבל עבור רכיב דירת המגורים לבין החלק שהתקבל עבור רכיב זכויות הבניה (בניגוד לעמדתם של העוררים והמוכרת), הרי שביחס לשומת **מס הרכישה** קבע המשיב כי **אין לבצע פיצול רעיוני**, והתייחס למלוא התמורה ככזו ששולמה רק עבור דירת המגורים (תוך אימוץ עמדתם של העוררים והמוכרת בשומתם העצמית).
10. ביום 6.10.11 הגישו העוררים השגה על שומת מס רכישה שנקבעה על ידי המשיב, וטענו כי מאחר שהמשיב ביצע פיצול רעיוני בין רכיב דירת המגורים לבין רכיב זכויות הבניה הצמודות לה בקשר לחיוב המוכרת במס שבח – עליו לעשות כן גם ביחס לחיובם של הרוכשים בתשלום מס רכישה. כפועל יוצא מכך סבורים העוררים כי שווי זכויות הבניה הצמודות לנכס (המסתכם בסך של 550,000 ₪ מתוך כלל המחיר ששולם במסגרת העסקה), צריך להיות מחויב במס רכישה בשיעור של 5% בלבד, וזאת – בהתאם לתקנה 12(1) בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: "**התקנות**").
- יצוין כי המשמעות הכספית הנובעת מקבלת דרישת העוררים הינה הפחתה של 1% (5% במקום 6%) משיעור מס הרכישה בו חויבו הרוכשים בגין רכישת זכויות הבניה הצמודות לנכס. הפחתה זו מסתכמת בסכום של 5,500 ₪ בלבד, וזהו הסכום השנוי במחלוקת בערר זה. יחד עם זאת אין להתעלם מהעובדה שלהכרעה במחלוקת שלפניי עשויה להיות השלכה תקדימית לגבי מקרים אחרים.
11. ביום 15.4.12 דחה המשיב את ההשגה, ולפיכך הוגש ערר זה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

III. טענות הצדדים

א. טענות העוררים

הסעד המבוקש על ידי העוררים

12. העוררים מדגישים כי בניגוד לאמור בנימוקי המשיב המפורטים בהחלטתו לדחות את ההשגה שהגישו, הרי שהם מעולם לא טענו כי יש צורך לבצע פיצול פיזי של דירת המגורים מיתר חלקי הנכס. לגרסתם, טענתם מתמקדת בכך שיש לבצע פיצול רעיוני לעניין החיוב במס רכישה בין החלק מהתמורה המשולם במסגרת העסקה עבור רכישת דירת המגורים, לבין החלק מהתמורה המשולם במסגרת העסקה עבור רכישת זכויות הבניה, וזאת – כפי שנעשה בנוגע לחיוב במס שבח.
13. העוררים מציינים כי ככל שתתקבל טענתם לפיה יש לבצע פיצול רעיוני בנוגע לחיוב במס רכישה – משמעות הדבר הינה כי מס הרכישה יחושב באופן הבא :
א. מס רכישה בגין החלק בתמורה הכוללת המיוחס לדירת המגורים (₪ 2,150,000) ימוסה בהתאם לשיעורים המוגדרים בהוראת השעה, דהיינו : בשיעור של 5% מהסכום שעד לסך של 1,000,000 ₪, ובשיעור של 6% עבור יתרת מחיר הנכס (אשר הסתכמה במקרה הנוכחי בסך נוסף של 1,150,000 ₪) ;
ב. מס הרכישה בגין החלק בתמורה הכוללת המיוחס לרכישת זכויות הבניה הצמודות לנכס ימוסה בהתאם לתקנה 12(1) בתקנות, כהגדרתו לעיל, אשר קבעה באותה עת כדלקמן :
"במכירת זכות מקרקעין ובעשיית פעולה במקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים – 5%".
דהיינו : חלק זה מכלל התמורה המסתכם בסך של 550,000 ₪ ימוסה בשיעור של 5% בלבד.
בהקשר זה מפנים העוררים לפסק הדין שניתן בע"א 7962/96 ארדינסט נ' מנהל מס שבח תל אביב (פורסם בנבו, 16.3.1999) בגדרו נקבע כי יש לסווג שתי יחידות דיור על גג בניין שכללו זכויות בניה נוספות (תוך הריסת הדירות הקיימות, שלא היו ראיות למגורים) כ"בניין" ולא כ"זכות במקרקעין" מאחר ש"העובדה שיש לבנין פוטנציאל של בניה אינה מעלה או מורידה, כל עוד לא ניתן מבחינת דיני התכנון לבנות עליו" (סעיף 2 בפסק הדין) (יצוין כי באותה עת הבחינה תקנה 2 בין שלושה סוגי נכסים לצורך קביעת החיוב במס הרכישה – "בניין", "דירת מגורים" ו-"זכות במקרקעין". כיום לא קיים יותר בתקנה זו סיווג של נכס מסוג "בניין"). לטענת העוררים – "מכלל לאו אתה שומע הן". דהיינו – במקרה הנוכחי, נושא ערר זה, המשיב קבע שפוטנציאל הבניה של הנכס הוא בר ניצול, ולכן יש לסווג את החלק בתמורה הכוללת ששולם עבור רכישת זכויות הבניה כרכישה של "זכות במקרקעין", ולחייבם במס רכישה בהתאם לשיעורי מס רכישה הקבועים בתקנה 12(1).



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 **ניתן להגיש השגה על שומה עצמית**
- 2 14. לטענת העוררים, הם היו זכאים להגיש השגה על שומת המשיב על אף שהמשיב אימץ את
- 3 השומה העצמית שהוגשה לו על ידם, וזאת – בכל הנוגע לשיעור הנכון של מס הרכישה. העוררים
- 4 מפרטים מספר נימוקים לכך:
- 5 15. סעיף 87(א) בחוק קובע כדלקמן:
- 6 "הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו
- 7 ההודעה, להשיג עליה לפני המנהל בכתב..."
- 8 לטענת העוררים, יש לפרש הוראת סעיף זה באופן המאפשר הגשת השגה גם במקרים בהם אימץ
- 9 המשיב שומה עצמית של הנישום. טיעון זה נשען על שני אדנים:
- 10 ראשית, פרשנות מצמצמת לפיה לא ניתן להגיש השגה במקרה בו המשיב אימץ שומה עצמית של
- 11 הנישום אינה עולה בקנה אחד עם לשונו המרחיבה של המחוקק בסעיף זה, הקובעת כי הנישום
- 12 רשאי להשיג על "הודעת שומה", מבלי לפרט סייגים כאמור.
- 13 שנית, יש להעדיף פרשנות מרחיבה נוכח העיקרון הכללי המעדיף פרשנות המקיימת את זכות
- 14 הערעור [נ"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ (4), 549 (1997), פסקה 5
- 15 בפסק דינו של כב' השופט ת' אור ופסק דינו של כב' השופט י' טירקל].
- 16 16. לטענת העוררים, יש לפרש את השומה העצמית שהגישו למשיב ככוללת תנאי מתלה מכללא
- 17 ולפיו רק אם יקבל המשיב את סיווג הזכות הנמכרת כ"דירת מגורים", הן לעניין החיוב במס
- 18 שבח והן לעניין החיוב במס רכישה – מסכימים העוררים כי יש לחייבם על פי שיעורי המס
- 19 בהוראת השעה. ככל שטיעונם זה לא יתקבל, יש לחייבם בתשלום מס רכישה על פי שיעורי מס
- 20 הרכישה המתייחסים לרכישת "זכות במקרקעין" אשר קבועים בסעיף 2 בתקנות.
- 21 17. לטענת העוררים, החלטתו של המשיב לדחות את השומה העצמית שהגיש המוכרת בעניין
- 22 החיוב במס שבח, תוך ניסיון לכבול את הרוכשים (העוררים) לשומה עצמית זו בעניין החיוב
- 23 במס רכישה – נגועה בחוסר תום לב שהרי ברור כי שומתם העצמית של הצדדים בעניין החיוב
- 24 במס שבח ובעניין החיוב במס רכישה כרוכות זו בזו. לגרסתם של העוררים, אין המשיב יכול
- 25 "לגרום מחד גיסא להשמטת הרציונל לשומתם העצמית של העוררים ומאידך גיסא, לטעון
- 26 להיעדר זכות להגשת השגה" (סעיף 1 בסיכומי העוררים).
- 27 **ההכרעה לגבי הפיצול הרעיוני צריכה להיות אחידה לגבי כל סוגי המס בהן מחויבת העסקה**
- 28 18. לטענת העוררים, הקביעה האם יש מקום לבצע פיצול רעיוני בגין רכיבי העסקה אם לאו הינה
- 29 קביעה עובדתית, ולא ניתן לפצל ולנהוג באופן שונה בהתייחס לסוגי המס השונים המוטלים על
- 30 הצדדים לאותה עסקה. לדידם אין המשיב יכול "לאחוז בחבל משני קצותיו": מחד, ולעניין
- 31 החיוב במס שבח – לערוך לעסקה פיצול רעיוני אשר מפצל את עסקת המכר לשתי עסקאות
- 32 משנה (מכר דירת מגורים ומכר זכויות בניה); ומאידך, לעניין החיוב במס רכישה – לטעון כי
- 33 מדובר בעסקה אחת וכי לא ניתן לבצע לגביה פיצול רעיוני.
- 34



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 **עיקרון הפיצול הרעיוני חל על עניין החיוב במס רכישה מכוח סעיף 149 בחוק**
- 2 19. לטענת העוררים, סעיף 149 בחוק, הקובע את עיקרון הפיצול הרעיוני בין דירת מגורים לבין
- 3 זכויות בניה, נקבע אומנם לעניין החיוב במס שבח, אך יש לפרשו כחל גם לגבי קביעת החיוב
- 4 במס רכישה מכוח הוראת סעיף 9(ה) בחוק הקובעת כדלקמן:
- 5 "דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי – כדין
- 6 המס".
- 7 לטענת העוררים, סעיף 149, על אף מיקומו בפרק חמישי 1 הדין בנושא הפטורים ממס שבח,
- 8 במהותו אינו סעיף פטור אלא הוא בגדר הוראה עקרונית המסמיכה את המנהל לפצל את סך
- 9 התמורה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה. לפיכך, בהתאם לכלל הקבוע בסעיף 9(ה) – חל
- 10 סעיף 149(א) גם לגבי קביעת החיוב במס רכישה.
- 11 לעניין זה מעלים העוררים מספר טענות:
- 12 א. בע"א 10742/03 חדד נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פ"ד ס (2) 23 (2005) (להלן: "**פסק דין**
- 13 **חדד**") החיל בית המשפט העליון את הוראת הפיצול הרעיוני הקבועה בסעיף 149 בחוק
- 14 לעניין מתן פטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה גם לגבי מתן פטור ממס מכירה.
- 15 לגרסת העוררים, קביעה זו נעשתה ע"י בית המשפט העליון על אף שסעיף 72 בחוק קבע
- 16 באותה עת כי דין מס מכירה כדין מס שבח, למעט לעניין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי
- 17 פרק שישי [בדומה לקביעתה של ההוראה הנוכחית בסעיף 9(ה) בחוק בעניין מס רכישה].
- 18 בכך יש, לטענת העוררים, כדי ללמד על כך שהוראת הפיצול הרעיוני הקבועה בסעיף 149
- 19 אינה בבחינת "פטור" אלא הינה הוראה עקרונית המסמיכה את המנהל לפצל את סך
- 20 התמורה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה. שהרי אם אומנם הייתה הוראה זו בגדר
- 21 "פטור" (כטענת המשיב) – לא היה ניתן להחיל אותה על חיוב במס מכירה, כפי שעשה בית
- 22 המשפט העליון בפסק דין חדד;
- 23 ב. בתגובה לקביעת המשיב בהשגה לפיה ההנמקה לכך שבפסק דין חדד נקבע כי יש להחיל את
- 24 הוראת הפיצול הרעיוני אשר בסעיף 149 בחוק גם לגבי מס מכירה מקורה בכך שסעיף זה
- 25 מהווה סייג לפטור לדירת מגורים מזכה, הן מתשלום מס שבח והן מתשלום מס מכירה –
- 26 טוענים העוררים כי טענה זו "מניחה את המבוקש", שהרי המדובר בשני פטורים השונים זה
- 27 מזה, ורק החלתו של סעיף 149 על חיוב במס מכירה הופכת אותם לזהים;
- 28 ג. העוררים מפנים לדבריו של פרופ' א' נמדר הסבור כי "**דחיית תשלום המס לפי הסעיפים 51**
- 29 **ו-52 לחוק חלה גם לגבי מס רכישה למרות שסעיפים אלה מדברים במס סתם ולמרות שהם**
- 30 **מופיעים בפרק השישי לחוק**" [א' נמדר מס שבח מקרקעין (מהדורה שביעית, תשע"ב) –
- 31 (להלן: "**נמדר**"), חלק ד' – "פטורים אחרים", עמוד 500]. לטענת העוררים, מכאן
- 32 נובע כי למרות הסייג הקיים בסעיף 9(ה) בחוק, ניתן להחיל במקרים המתאימים הוראות
- 33 מתוך הפרקים החמישי 1 והשישי שבחוק גם לעניין החיוב במס רכישה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 עיקרון הפיצול הרעיוני חל על מס רכישה מכוח "עקרון על" שיש למסות עסקה על פי מהותה
 2 הכלכלית ואינו מחייב חקיקה מפורשת
- 3 20. העוררים מוסיפים וטוענים כי עיקרון הפיצול הרעיוני מתבקש גם מכוח "עקרון על" שנקבע
 4 בפסיקה אשר לפיו יש למסות עסקאות על פי תוכן הכלכלי. העוררים מפנים לע"א 2744/05
 5 **מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרויקטים 1988 בע"מ** (פורסם בנבו, 10.08.2006)
 6 וטוענים כי בית המשפט העליון ביצע בפסק דין זה פיצול רעיוני מכוח עיקרון-על זה באופן
 7 שאפשר לחייב **במס מכירה מופחת** מכירה של **דירת מגורים המהווה מלאי עסקי** על פי סעיף
 8 72 בחוק. משכך, מסיקים העוררים כי טועה המשיב בסוברו כי בית המשפט העליון הורה על
 9 ביצוע פיצול רעיוני לעניין חיוב במס מכירה רק בהקשר של סוגיית הפטור הניתן לדירת מגורים
 10 מזכה.
- 11 21. העוררים מציינים כי בע"א 61/80 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' אלבוים**, פ"ד לו (2) 409 (1982),
 12 נקבע כי לעניין חיוב במס רכישה ניתן לבצע **פיצול פיסוי** בין דירת מגורים לבין קרקע שאינה
 13 טפלה לה אלא "נושאת את עצמה". לטענתם, אין הבדל מהותי בין פיצול פיסוי לבין פיצול
 14 רעיוני, שהרי בשני המקרים התכלית הינה לבודד את דירת המגורים מזכויות אחרות במקרקעין
 15 הנמכרות במסגרת אותה עסקה. לפיכך, כפי שנקבע כי ניתן לבצע פיצול פיסוי בנוגע לחיוב במס
 16 רכישה ללא חקיקה מפורשת, כך יש לקבוע כי ניתן לבצע פיצול רעיוני בנוגע לחיוב במס רכישה
 17 ללא חקיקה מפורשת.
- 18 22. באשר לטענת המשיב לפיה בית המשפט העליון קבע בע"א 104/74 **מנהל מס שבח מקרקעין**
 19 **אזור המרכז נ' פלדמן**, פ"מ כח (2) 446 (1974) כי לא ניתן לערוך פיצול רעיוני ללא הסמכה
 20 מפורשת בחקיקה, להבדיל מפיצול פיסוי אותו ניתן לערוך גם ללא הסמכה מפורשת בחקיקה –
 21 משיבים העוררים כדלקמן:
- 22 א. פסק הדין ניתן קודם שעיקרון הפיצול הרעיוני נקבע על ידי המחוקק בסעיף 149 בחוק אשר
 23 כיום חל, לטענתם, גם על מס רכישה מכוח סעיף 9(ה) בחוק, ולחלופין – מכוח גזרה שווה;
- 24 ב. פסק הדין ניתן לפני שעיקרון הפיצול הרעיוני הוכר בפסיקת בתי המשפט כעיקרון הנובע
 25 מעיקרון העל של דיני המיסים אשר לפיו יש למסות עסקאות על פי תוכן הכלכלי, וקודם
 26 שזכויות הבניה הוכרו בפסיקה כ"זכות במקרקעין" [ע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד חברה**
 27 **לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות**, פ"ד סב (1) 57 (2006), פסקה 20 בפסק הדין];
- 28 ג. פסק הדין ניתן בהתחשב בעמדת המנהל (במקרה ההוא) שהייתה לרעת הנישום, ואילו
 29 בערעור זה עיקרון הפיצול פועל לטובת הנישום, ויש להעדיפו.
- 30 23. העוררים מציינים כי תקנה 42(4) בתקנות, טרם ביטולה, קבעה הסדר של פיצול רעיוני במס
 31 רכישה. לגרסתם, אין בביטולה של תקנה זו כדי לשלול את טענתם בדבר סמכותו של המשיב
 32 לבצע פיצול רעיוני בעניין חיוב במס רכישה. העוררים מונים מספר טעמים לטעונם זה:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- א. תקנה 4(2) בתקנות בוטלה ולפיכך אין כיום הוראה בתקנות ממנה ניתן ללמוד על הסדר
שליד בעניין פיצול רעיוני במס רכישה;
- ב. העוררים מצטטים קטע מתוך פסק הדין שניתן בע"א 61/80 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' אלבוים**, פ"ד לו (2) 409 (1982) פסקה 6 בפסק הדין, אשר בגדרו נאמרו הדברים הבאים:
"מה דינה של חלקת הקרקע שבצד דירת המגורים? האם חלקת קרקע זו עומדת
כיחידה נפרדת של זכות במקרקעין אחרים", או שהיא נגזרת לדירת המגורים עצמה?
תקנות תוספת מס מתייחסות לשאלה זו בתקנה 4(2), החלה אך על זכות המקרקעין
שהיא בניין ובצדו מצויה קרקע. אין תקנות תוספת מס מתייחסות לשאלה זו, לא לעניין
דירת מגורים, שבנייתה נסתיימה, ולא לעניין דירת מגורים, שבנייתה טרם נסתיימה.
נראה לי, כי במצב דברים זה עלינו להשיב על השאלה על-פי המבחנים הכלליים,
הקבועים בתקנות תוספת מס" (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- לטענת העוררים, ניתן ללמוד מדברים אלה כי גם כאשר תקנה זו הייתה בתוקף לא היה בה
כדי ליצור הסדר שלידי לעניין האפשרות ללמוד על קיומו של פיצול רעיוני בהתאם למבחנים
הכלליים הקבועים בדיני המס.
- הוראת השעה אינה חלה לגבי רכישת זכויות בניה**
24. לטענת העוררים, **הוראת השעה** הקובעת כיום את שיעורי מס הרכישה בגין רכישת דירת
מגורים להשקעה **אינה חלה לגבי רכישת זכויות בניה**. בהקשר זה מציינים העוררים כי סעיף 1
בהוראת השעה (סעיף הפרשנות) קובע כי כל מונח הנוכח בהוראת השעה יפורש לפי המשמעות
המיוחסת לו בחוק אלא אם כן נקבע אחרת באופן מפורש. לפיכך טוענים העוררים כי את המונח
"דירת מגורים" יש לפרש בהתאם להגדרתו בסעיף 9(ג) בחוק, דהיינו באופן הבא:
"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:
(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה,
למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש
למגורים".
- העוררים מציינים כי הגדרה זו למונח "דירת מגורים" אינה כוללת התייחסות לזכויות בניה,
ולפיכך בהסתמך על העיקרון הקובע כי זכויות בניה הן זכות עצמאית במקרקעין [ע"א 7394/03
נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, פ"ד סב (1) 57 (2006), פסקה 20
בפסק הדין] – יש לקבוע כי שיעורי מס הרכישה הגבוהים שנקבעו בהוראת השעה ביחס לרכישת
"דירת מגורים", חלים רק ביחס לרכישת דירת מגורים, ולא ביחס לרכישת זכויות בניה.
- תכלית החקיקה**
25. לטענת העוררים, החלת עיקרון הפיצול הרעיוני על קביעת החיוב במס רכישה עולה בקנה אחד
עם תכלית החקיקה. העוררים תומכים טיעון זה בנימוקים הבאים:
א. תכליתו של החוק הינה למסות עסקאות בהתאם למהותן הכלכלית;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 "עקרונות יסוד בדיני מיסים יש להחיל וליישם לא רק מקום שכתוצאה מכך מצטמצם
- 2 היקפו של פטור הקבוע בחוק אלא גם מקום שמכוחם מתאפשרת הקלה במס על ידי
- 3 בידוד יחידת המיסוי הרלוונטית" נע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה
- 4 לייזום פרויקטים 1988 בע"מ (פורסם בנבו, 10.08.2006) פסקה 8).
- 5 ב. תכלית הוראת השעה היא להקטין את כדאיות רכישתן של דירות להשקעה ובאופן כזה
- 6 לגרום להוזלה במחירי דירות. דא עקא, באשר לזכויות בניה – תכליתה של הוראת השעה
- 7 היא לעודד מסחר בהן (סעיף 5 בהוראת השעה וסעיף 2.3.1 בהוראת ביצוע מס' 6/2011).
- 8 לפיכך, החלת סעיף 149א) על חיוב במס רכישה, אשר תזיל את שיעור מס הרכישה בגין
- 9 רכישת זכויות בניה, עולה בקנה אחד עם תכליתה של הוראת השעה.
- 10 ג. הפירוש החקיקתי המנחה את המשיב בקביעת השומה נושא הערר יוצר דיסהרמוניה בין
- 11 החיוב במס שבח לבין החיוב במס רכישה בגין אותה עסקה, ולפיכך – יש לדחותו.
- 12 **ב. טענות המשיב**
- 13 26. המשיב מציין כי סעיף 149 בחוק עוסק במתן פטור ממס שבח בעסקה המתייחסת למכירת נכס
- 14 פיסה אחד – דירת מגורים מזכה, אך קובע כי התמורה המשולמת בגין נכס זה תפוצל לשני
- 15 חלקים: חלק אחד מהתמורה מיוחס למכר דירת המגורים, ואילו החלק הנותר מכלל התמורה
- 16 מיוחס למכר של זכויות הבניה. משכך, טוען המשיב כי הפיצול אותו קובע סעיף 149 בחוק הינו
- 17 "פיצול רעיוני" ולא "פיצול פיסה" נע"א 651/87 מס שבח נתניה נ' רושגולד, פ"מ מו (4) 693
- 18 (1992) (להלן: "פסק דין רושגולד"), סעיף 7 בפסק הדין של כב' השופטת ש' נתיניהו).
- 19 27. המשיב מדגיש כי דרישתם של העוררים מהווה דרישה לפיצול רעיוני של הנכס, בנבדל מפיצולו
- 20 הפיזי, וזאת – תוך החלת סעיף 149 לחוק (אשר נחקק לצורך קביעת החיוב במס שבח), גם לגבי
- 21 קביעת החיוב במס רכישה. לגרסת המשיב, אין בסיס חוקי התומך בעמדתם של העוררים לפיה
- 22 יש לפרש את סעיף 149 לחוק כחל גם לגבי עניין קביעת חיוב במס רכישה.
- 23 **סעיף 149 בחוק אינו חל לגבי קביעת החיוב במס רכישה**
- 24 28. באשר לסעיף 9(ה) בחוק הקובע כי "דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק
- 25 חמישי 1 עד פרק שישי – כדין המס" – טוען המשיב כי סעיף 149 בחוק בגדרו נקבע ההסדר של
- 26 "פיצול רעיוני" הינו, למעשה, סייג לפטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה הקבוע בפרק
- 27 חמישי 1 בחוק. לטענת המשיב, אין הסייג הולך אלא אחר הכלל, ולפיכך – כשם שלא ניתן
- 28 להחיל את הפטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה גם לגבי החיוב במס רכישה, כך גם לא
- 29 ניתן להחיל לעניין אופן קביעת החיוב במס רכישה את הסייג לפטור הנ"ל אשר לפיו הפטור
- 30 הניתן במכירתה של דירת מגורים מזכה לא יחול לגבי מכירת זכויות בניה בשל יישום עיקרון
- 31 הפיצול הרעיוני.
- 32 29. המשיב טוען כי למרות שבפסק דין חדד נקבע שיש להחיל את עיקרון הפיצול הרעיוני הקבוע
- 33 בסעיף 149 גם לגבי חיוב במס מכירה הרי שאין ללמוד מכך שיש להחיל עיקרון זה גם לגבי חיוב
- 34 במס רכישה. המשיב מבסס קביעתו זו על הנימוקים הבאים:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- א. בפסק דין חדד נימק בית המשפט את קביעתו בדמיון הרב הקיים בין החיוב במס שבח לבין החיוב במס מכירה. לעומת זאת, במקרה דנן עסקינן במס רכישה, אשר מטרתו ותכליתו שונים מאלו המתייחסים לקביעת חיובים לתשלום מס שבח ומס מכירה. לפיכך, העובדה שסעיף 149 פורש בפסק דין חדד כחל גם על מס מכירה – אין בה כדי ללמד על כך שיש לפרש סעיף זה כחל גם על מס רכישה.
- ב. בפסק דין חדד בית המשפט לא החיל את סעיף 149 במישרין לעניין סוגיית החיוב במס מכירה, אלא עשה כן באמצעות פרשנות תכליתית לסעיף 72 בחוק אשר קבע באותה עת כי: "מכירת דירת מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 149(א), פטורה ממס מכירה". בית המשפט קבע כי את המונח דירת מגורים מזכה (אשר נזכר בסעיפים 72 ו-149(א) בחוק) יש לפרש כעולה בקנה אחד עם סעיף 149, דהיינו – עסקינן בדירת מגורים ולא בזכויות בנית. לפיכך, בהעדר הוראת חוק "מקבילה" לסעיף 72 בחוק הדנה במס רכישה ואשר ניתן ליתן לה פרשנות דומה לזו שניתנה לסעיף 72 – אין בפסק דין חדד כדי לסייע לעוררים.
- ג. תקנה 2 בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס מכירה), התש"ס – 2000, החילה את סעיף 149 בחוק, בשינויים המחויבים, גם לעניין חיוב במס מכירה. מכאן שעיקרון הפיצול הרעיוני הקבוע בסעיף 149 בחוק – נקבע בתקנות באופן מפורש כחל גם על מס מכירה, להבדיל ממס רכישה, אשר לגביו לא נקבעה תקנה דומה. לגרסת המשיב, גם בכך יש כדי לתמוך בפרשנות המוצעת על ידו אשר לפיה על אף שבפסק דין חדד הוחל עיקרון הפיצול הרעיוני גם על מס מכירה – הרי שאין בכך כדי ללמד שיש להחילו גם לעניין החיוב במס רכישה.
30. באשר לדבריו של פרופ' נמדר אותם אזכרו העוררים [חלק ד', "פטורים אחרים", בעמוד 500] – מציין המשיב כי פרופ' נמדר מתייחס לסעיפים 51-52 בחוק, שעניינם **דחיית מועד תשלום מס שבח**, ולפיכך דבריו אינם רלבנטיים לערר זה שעניינו שאלת החלתו של סעיף 149 בחוק לעניין החיוב במס רכישה.
- החלת עיקרון פיצול רעיוני בעת קביעת החיוב במס רכישה מחייב חקיקה מפורשת**
31. לטענת המשיב, בית המשפט העליון קבע כי לא ניתן לערוך פיצול רעיוני ללא הסמכה מפורשת לכך בחקיקה, להבדיל מפיצול פסי אוטו ניתן לערוך גם מבלי שתהיה לגביו הסמכה חקיקתית מפורשת [פסק דין רושגולד, ע"א 104/74 **מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' פלדמן**, פ"מ כח (2) 446 (1974)]. המשיב מציין כי השוני בדיון בין שני פיצולים אלה נובע מהשוני המהותי המאפיין אותם. בעוד שפיצול פסי מפצל את הנכס באופן ממשי לשני נכסים שונים, הרי שפיצול רעיוני הוא רעיוני בלבד, **והנכס נותר נכס יחיד**. מכל מקום, נוכח הפסיקה הקובעת כי לא ניתן לערוך פיצול רעיוני ללא הסמכה מפורשת לכך בחוק, אין בסיס להחלת סעיף 149 בחוק שנחקק לעניין חיוב במס שבח גם לגבי ענין חיוב במס רכישה.
32. לטענת המשיב, קבלת בקשת העוררים להחלת סעיף 149 (המצויה בפרק חמישי 1 של החוק) גם לעניין החיוב במס רכישה, משמעותה המעשית הינה קביעת הקלה חדשה במס רכישה לנכס



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 אשר ניתן לבצע לגביו פיצול רעיוני. דא עקא, כשבדיקש המחוקק לקבוע הקלה במס רכישה
- 2 כהשלמה להוראות הפטור ממס שבח הנמצאות בפרקים חמישי 1 עד שישי בחוק – עשה כן
- 3 בתקנות באופן מפורש (כך לדוגמא פטור ממס שבח ל"מוסד ציבורי" נקבע בסעיף 61 בחוק
- 4 והקלה במס רכישה ל"מוסד ציבורי" נקבעה בתקנה 9; פטור ממס שבח בהעברה בין קרובים
- 5 נקבע בסעיף 62 בחוק והקלה במס רכישה בהעברה בין קרובים נקבעה בתקנות 20, 21 ו-21א).
- 6 לפיכך, מאחר שהמחוקק לא מצא לנכון להסדיר הקלה זו באופן מפורש בתקנות – יש להסיק
- 7 מכך כי המחוקק לא התכוון לכך שההסדר או ההקלה המפורטים בסעיף 49 בחוק יחולו גם
- 8 בנוגע למס רכישה.
- 9 33. עוד טוען המשיב כי עיון בתקנה (4)2 בתקנות (אשר בוטלה) מלמד כי כאשר המחוקק רצה
- 10 להורות על פיצול רעיוני במס רכישה – עשה זאת במפורש. לפיכך, אין מקום לפרש הוראה
- 11 קיימת (סעיף 49 בחוק) החלה ביחס למס שבח, כחלה גם לגבי מס רכישה, מבלי שהמחוקק
- 12 עצמו הורה במפורש על כך.
- 13 **תכלית החקיקה**
- 14 34. לטענת המשיב, תכלית החקיקה מובילה למסקנה כי יש לדחות את הערר. עיקרי ההנמקה לכך
- 15 הם אלה:
- 16 א. לטענת המשיב, התכלית החקיקתית של הוראת השעה הינה להגדיל את היצע הדירות
- 17 למגורים. תכלית זו אמורה להיות מושגת, בין היתר, גם על ידי קביעת מדרגות מס רכישה
- 18 המבססות חיובים בשיעורי מס רכישה גבוהים יותר לגבי רכישת דירות להשקעה. יוצא
- 19 איפוא כי קבלת טענת העוררים תקנה הטבה לרוכשי דירה להשקעה אם אלו ייהנו מהקלת
- 20 מס לגבי רכיב מסוים ממחיר רכישת הדירה (רכיב זכויות הבניה) אשר ימוסה בשיעור מס
- 21 רכישה מופחת בניגוד לכוונת המחוקק והתכלית החקיקתית של הוראת השעה;
- 22 ב. לטענת המשיב, פרשנותם של העוררים לסעיף 49 מובילה להפחתת החיוב במס רכישה של
- 23 דירה להשקעה בשל אי תחולת הוראת השעה על זכויות הבניה, בעוד שתכליתו האמיתית
- 24 של סעיף 49 הינה להגדיל את החיוב במס של הנישומים על ידי צמצום הפטור ממס שבח
- 25 לדירת מגורים מזכה באופן שלא יחול לגבי מכירתן של זכויות בניה. מכאן שפרשנותם של
- 26 העוררים לסעיף 49 אינו עולה בקנה אחד עם תכליתו החקיקתית של סעיף זה.
- 27 ג. המשיב מציין כי קבלת טענת העוררים תוביל לכך שעיקרון הפיצול הרעיוני יחול לא רק
- 28 לגבי רוכשי דירה להשקעה (דוגמת העוררים דנן), אלא גם לגבי רוכשים של דירת מגורים
- 29 שזו דירתם היחידה. כתוצאה מכך, קבלת הערר עלולה לגרום לתוצאה אבסורדית:
- 30 מחד, רוכשי דירה להשקעה יזכו בהקלה בשיעורי מס הרכישה בשל אי תחולתה של הוראת
- 31 השעה לגבי זכויות הבניה הנלוות לדירת המגורים אותה רכשו;
- 32 מאידך, רוכשי דירת מגורים יחידה (שהוראת השעה איננה חלה לגביהם) יחויבו אף הם
- 33 באופן אוטומטי בשיעור מס רכישה, בגין זכויות בניה הנלוות לדירת המגורים, בהתאם



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

1 לתקנה 12(1) (העומד כיום על 6%), שיעור אשר נכון להיום הינו גבוה יותר מזה שבו היו
2 מחויבים על פי מדרגות מס הרכישה הקבועות בסעיף 9(ג1א) בחוק.

3 **IV. עיקר השאלות שבמחלוקת**

4 35. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה בדיון בערר שלפני הינן אלה:

5 (1) האם עיקרון הפיצול הרעיוני חל גם לגבי נושא החיוב במס רכישה מכוח סעיף 149 בחוק;

6 (2) האם עיקרון הפיצול הרעיוני חל לגבי חיוב במס רכישה מכוח העיקרון שנקבע בפסיקת בתי
7 המשפט אשר לפיו יש למסות עסקאות בהתאם למהותן הכלכלית, או שמא לא ניתן להחיל
8 עיקרון זה ללא חקיקה מפורשת;

9 (3) האם קביעת המשיב לגבי "פיצול רעיוני" צריכה לחול באופן גורף ואחיד לגבי כל סוגי המס
10 החלים בגין ביצועה של אותה עסקת מקרקעין;

11 **V. דיון והכרעה**

12 **א. מבוא – פיצול פיסוי ופיצול רעיוני**

13 36. החוק קובע כי בהתקיים תנאים מסוימים יינתן פטור ממס שבח במקרה של מכירת דירת
14 מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 49(א) בחוק. בחיי המעשה התגלעה מחלוקת בין הנישומים לבין
15 אגף מיסוי מקרקעין לגבי אופן יישומו של פטור זה כאשר נעשו עסקאות אשר בגדרן הנכס
16 הנמכר כלל חן דירת מגורים מזכה והן נכסים נוספים (בין אם מדובר בנכסים מוחשיים ובין אם
17 מדובר בנכסים שאינם מוחשיים, כדוגמת זכויות בנייה). בנסיבות כאלה התעוררה השאלה האם
18 ניתן להעניק פטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה כאשר ל"דירה" עצמה נלווים
19 נכסים נוספים;
20 לשם מתן מענה לסוגיה זו נקבע בחקיקה ובפסיקת בתי המשפט פתרון המבוסס על פיצולה של
21 דירת המגורים מהנכסים והזכויות הנלווים או הצמודים לה, וזאת – באמצעות "המנגנונים" של
22 "פיצול פיסוי" ושל "פיצול רעיוני" אשר מהותם תבחן להלן.

23 **א (1) הפיצול הפיסוי**

24 37. "הפיצול הפיסוי", המכונה גם "הפיצול האופקיי", משמעותו כי לשם מתן פטור ממס שבח בגין
25 מכירת דירת מגורים מזכה על המשיב להתייחס לדירת המגורים, וכן לקרקע המשמשת אותה
26 [המונח דירת מגורים כולל לא רק את בית המגורים עצמו אלא גם את הקרקע עליה הוא עומד,
27 "לרבות חצר וגינה השייכים אליו, וכל אלה נכללים במונח 'דירה'" – ע"א 152/79 מנהל מס
28 שבח מקרקעין אזור המרכז נ' שוורץ, פ"ד לג (3) 807, 811 (1979) (להלן: "**פסק דין שוורץ**"); כן
29 ראו – נמדר, חלק ג' "הפטור לדירת מגורים", עמ' 155-156] כאל "דירת מגורים מזכה" המזכה
30 את המוכר בפטור ממס שבח, ואילו ליתרת הקרקע הנמכרת במסגרת עסקת המכר יש להתייחס



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- כאל **נכס נפרד** שאינו זכאי לקבל פטור כאמור, וזאת – תוך התעלמות ממצבו הרישומי של הנכס. עיקר הרעיון הטמון במונח "פיצול פסי" תומצת על ידי פרופ' נמדר באופן הבא:
- "משמעותו של הפיצול האופקי הינה כי דירה היושבת על קרקע גדולה יש לפצלה משאך הקרקע הצמודה לה ואשר אינה משמשת אותה. מבחינה עקרונית, הוראה לביצוע פיצול שכזה הייתה צריכה להופיע במפורש בהגדרת 'דירת מגורים', אך משלא נעשה הדבר בתי המשפט פיתחו את העיקרון האמור באופן עצמאי על בסיס השכל הישר. כך, הם קבעו כי במכירה של דירת מגורים היושבת על יחידת קרקע גדולה, לא יעלה על הדעת שכל היחידה הרישומית תזכה לפטור ממס אך ורק בגלל שנמצאת עליה דירת מגורים אלא יש לצמצם את הפטור רק לקרקע הנדרשת לצורכי דירת המגורים" (נמדר, חלק ג' "הפטור לדירת מגורים", עמ' 465-466) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
38. יצוין כי "מנגנון הפיצול הפסי" פותח בפסיקת בתי המשפט ועד היום לא עוגן בחקיקה:
- "טוען בא-כוח המשיבים שלא נמצא בחוק סעיף הון באפשרות של חלוקת המחיר על-ידי המנהל, אפילו שולם הוא כמחיר כולל עבור שני נכסים שונים. אכן נכון שאין סעיף כזה בחוק, אך נכון גם שאין סעיף האוסר על המנהל לערוך חלוקה מעין זו. החוק מטיל על המנהל חובה לשום את המס המגיע על מכירת זכויות במקרקעין ואין חולקים שעליו לבצע את תפקידו בהגינות ובהיגיון, בהתחשב עם הנתונים שהובאו לידיעתו. התעלמות מנסיבות חשובות לעניין נוגדת את החובה לנהוג בהגינות ובהיגיון, ואין לה מקום במינהל תקין" (פסק דין שוורץ, עמ' 811) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- א (2) הפיצול הרעיוני**
39. "הפיצול הרעיוני", המכונה גם "הפיצול האנכי", מוסדר בסעיף 49 בחוק, ומפאת חשיבות הדברים אצטטו כמעט בשלמותו:
- "49(א) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבנייה נוספת), יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 49א ו-49ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבנייה הנוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);
- (2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ-1,777,600 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבנייה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,777,600 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך;
- (3) ...;
- (4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי
- 2 המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;
- 3 (5) ...;
- 4 (א) על אף הוראות סעיף קטן (א), במכירת חלק מדירת מגורים מזכה, יקראו כל אחד
- 5 מהסכומים הנקובים בסעיף קטן (א)(2) ו-(3), באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת
- 6 המגורים המזכה;
- 7 (ב) הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(א1) יחולו גם במכירת משק חקלאי הכולל את דירת
- 8 מגוריו של המוכר, כאשר לא ניתן למכור את הדירה בנפרד".
- 9 40. ההסדר אשר בסעיף 49 בחוק קובע איפוא כי במקרה בו הנכס הנמכר כולל הן דירת מגורים והן
- 10 זכויות בניה בלתי מנוצלות, יש לבצע פיצול רעיוני לעניין הפטור הניתן לדירת מגורים מזכה בין
- 11 החלק בתמורה שהתקבל עבור מכירת דירת המגורים, לבין החלק בתמורה שהתקבל עבור
- 12 מכירתן של זכויות הבניה.
- 13 "הנה כי כן, סעיף 49(א1) יוצר פיצול רעיוני בין מכירתה של דירת מגורים לבין מכירת
- 14 הזכויות לבניה נוספת, על מנת לבדד לצורכי פטור ממס את הסכום המשקף את שווי
- 15 הדירה מן הסכום המשקף את שווי הזכויות לבניה נוספת ... בכך מדגיש המחוקק את
- 16 הרציונאל שביסוד הפטור מתשלום מס שבח למכירתה של דירת מגורים, תוך שהוא מבדיל
- 17 מכירה זו ממכירת זכויות אחרות במקרקעין המיועדות להשקעה או להשאת רווחים" [נ"א]
- 18 7669/05 מנהל מיסוי מקרקעין נתניה נ' רוזי (פורסם בנבו, 17.6.2007), פסקה 6 בפסק
- 19 הדין (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 20 41. בניגוד לפסיקת בתי המשפט בעניין הפיצול הפיסי אשר קבעה כי הפטור ממס שבח "מצומצם"
- 21 ומוגבל רק למכירתה של דירת המגורים והמוכר מחויב במס שבח בגין מכירת כל יתר הנכסים
- 22 נושא עסקת המכר – ההסדר שקבע המחוקק בעניין הפיצול הרעיוני מעניק למוכר הקלה בצורה
- 23 של כפל פטור, דהיינו – גובה הפטור ממס שבח אינו "מצטמצם" למחיר הדירה, אלא לכפל מחיר
- 24 הדירה (עד לסכום המכסימלי של 1,777,600 ₪). פרופ' נמדר מתייחס בספרו להסדר זה באופן
- 25 הבא:
- 26 "סעיף 49 נוקט בדרך ביניים, והוא מורה כי יש להעניק למוכר פטור בשל שווי הדירה ללא
- 27 זכויות הבנייה ללא הגבלת סכום, ואולם אם שווי הדירה כאמור הינה פחות מ- 1,777,600
- 28 ₪, כי אזי יוענק למוכר פטור על כפל שווי הדירה כאמור ובתנאי שלא יעלה על סכום התקרה
- 29 האמור, ולא יפחת מסכום הרצפה של 445,000 ₪. כלומר, יש לבצע, תחילה, פיצול בין דירת
- 30 המגורים לבין החלק האחר הכולל את הזכויות לבנייה נוספת, ולאחר ביצוע הפיצול להעניק
- 31 למוכר פטור לפי הנמוך מבין אלה: א) כפל שווי הדירה ללא זכויות הבנייה. ב) סכום ההפרש
- 32 בין 1,777,600 ₪ בהפחתת שווי הדירה ללא זכויות הבנייה. ואילו יתרת התמורה תחויב
- 33 במס כמו במכירה רגילה של זכות אחרת במקרקעין. התוצאה של הוראת הסעיף הינה כי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 כפל הפטור לא יכול לעלות בכל מקרה על הסכום של 1,777,600 ₪, אך יכול ויהיה פחות
2 ממנו" (נמדר, חלק ג' "הפטור לדירת מגורים", עמ' 472) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 3 **א (3) מתי יבוצע פיצול פיסי ומתי יבוצע פיצול רעיוני**
- 4 42. השאלה איזה מנגנון פיצול יש ליישם לשם מתן פטור לדירת מגורים מזכה צריכה להיבחן על ידי
5 המשיב בכל מקרה לגופו. במקרים מסוימים ראוי לבצע פיצול פיסי, ומאידך – במקרים אחרים
6 ראוי כי יבוצע פיצול רעיוני.
- 7 יתרה מזו: ניתן להעלות על הדעת מקרים בהם יתעורר הצורך לבצע פיצול פיסי ופיצול רעיוני
8 גם יחד (דהיינו – בתחילה פיצול פיסי, ובהמשך פיצול רעיוני):
- 9 "יש להגדיר תחילה מהי דירת המגורים שמדובר בה, שהיא הזכאית לפטור, וזאת מבלי
10 להיות קשורים דווקא לרישום הקרקע בלשכת רישום המקרקעין. במקרה המתאים יש
11 לפצל בינה לבין יתרת הקרקע, שנמכרה אתה אך אינה משמשת אותה ואינה מהווה לכן
12 חלק ממנה לצורך חישוב הפטור. רק משמשה פיצול פיסי זה והוגדרה דירת המגורים, רק
13 אז יש לעשות את הפיצול הנוסף, שאתייחס אליו כ"פיצול רעיוני", שעליו מורה סעיף
14 49א), כפי שהוסף בתש"ס: פיצול בין שווי המכירה של דירת המגורים (כפי שהוגדרה
15 לאחר פיצולה הפיסי) ללא זכויות לבנייה נוספת, ובין יתרת שווי המכירה, שרואים אותה
16 כתמורה בעד "הזכות האחרת" - הזכות לבנייה נוספת" (פסק דין רושגולד, פסקה 7)
17 (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 18 כך ראו: ע"א 8244/02 כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח(2) 931, 934-935 (2003).
- 19 **ב. האם עיקרון הפיצול הרעיוני חל לגבי נושא החיוב במס רכישה מכוח סעיף 49א**
- 20 **בחוק?**
- 21 43. סעיף 9(ה) בחוק קובע כדלקמן:
- 22 "דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי – כדין
23 המס".
- 24 מלשון הסעיף ניתן ללמוד כי הסעיף מגדיר הן כלל, והן חריג לכלל.
- 25 הכלל קובע כי "דין מס הרכישה לכל דבר וענין ... כדין המס", דהיינו – כל הוראות החוק החלות
26 לגבי מס שבח, חלות גם לגבי מס הרכישה.
- 27 החריג לכלל קובע כי הכלל אינו חל על "פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי". יוצא איפוא
28 כי הפטורים שנקבעו בפרקים הנ"ל כפטורים לגבי מס שבח, לא נקבעו כפטורים החלים גם לגבי
29 חיוב במס רכישה.
- 30 44. באשר לרציונאל העומד מאחורי חקיקתו של ההסדר הקבוע בסעיף 9(ה) הדגיש כב' השופט ד'
31 לויין בע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט (2) 197
32 (1985) את הדברים הבאים:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 "ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק והמאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל
- 2 תוספת המס תכליתה להביא לפישוט מערכת המיסוי והגבייה על-ידי מניעת כפל הוראות
- 3 המסדירות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמורים
- 4 בהוראות המהותיות הקובעות את החיוב, קיים שוני וישנה הפרדה גלויה בין שתי המערכות
- 5 הללו. ... מאחר שהמטרה החקיקתית העומדת מאחורי כל אחד משני סוגי המס הללו שונה,
- 6 אין מקום להחיל פטור, המגדיר למעשה את היקף החיוב במס השבח החל על המוכר
- 7 בעסקה, גם על הצד השני לה - הקונה - בגינו מוטל החיוב במס האחר" (פסקה 16).
- 8 45. לטענת העוררים, על אף מיקומו של סעיף 49 בפרק חמישי 1 העוסק בפטור לדירת מגורים
- 9 מזכה – אין לסווגו כסעיף "פטור" המהווה חריג לכלל הקבוע בסעיף 9(ה), אלא כהוראה
- 10 עקרונית המסמיכה את המנהל לפצל את סך התמורה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה.
- 11 לפיכך, סבורים העוררים כי גם לגבי החיוב במס רכישה חל סעיף 49 לנוכח הכלל הקבוע בסעיף
- 12 9(ה) ולפיו "דין מס הרכישה לכל דבר ועניין ... כדין המס".
- 13 46. אין בידי לקבל טענתם זו של העוררים. פרק חמישי 1 בחוק (המורכב מסעיפים 49 עד 49ח)
- 14 עוסק בסוגיית הפטורים ממס שבח לדירת מגורים מזכה.
- 15 הכלל מוגדר בסעיף 49ב בחוק והוא קובע פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה
- 16 בהתקיים התנאים שנקבעו לשם כך בסעיף זה.
- 17 החריג לכלל זה מוגדר בסעיף 49א בחוק אשר בגדרו נקבע ע"י המחוקק הסדר מיוחד המתחם
- 18 ומצמצם את תחולתו של הפטור הניתן לדירת מגורים מזכה ביחס לזכויות בנייה הנלוות לדירת
- 19 המגורים, בהתבסס על עיקרון של פיצול רעיוני בין התמורה המתקבלת בגין מכירת דירת
- 20 המגורים, לבין התמורה המתקבלת בגין מכירת זכויות הבנייה.
- 21 47. קיימות אינדיקציות רבות לכך שסעיף 49א איננו סעיף עקרוני-כללי, אלא המדובר בסעיף אשר
- 22 נכתב כחריג פרטני לכלל החל לגבי מתן פטור לדירת מגורים מזכה המקיימת את תנאי הפטור
- 23 המוגדרים בחוק.
- 24 א. מיקומו של סעיף 49א, באמצע פרק חמישי 1, מעיד על כך שגם הוא, כמו כל הפרק, עוסק
- 25 בנושא מתן פטור לדירת מגורים מזכה;
- 26 ב. לשונו של סעיף 49א(1) נוקטת ברישא של הסעיף במילים אלה:
- 27 "**במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה**
- 28 **מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר ...**"
- 29 מכאן שנוסח הסעיף עצמו מגדיר ומצמצם את תחולתו למקרה של **מכירת** דירת מגורים
- 30 מזכה. כלומר: למצב דברים שאינו רלבנטי לעניין החיוב במס רכישה;
- 31 ג. סעיף 49א(2) קובע כדלקמן:
- 32 "היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ- 1,777,600 שקלים חדשים יהא
- 33 המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או
- 34 בסכום ההפרש שבין 1,777,600 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך";



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 סעיף זה קובע, איפוא, הסדר לפיו ככל שצמודות לנכס זכויות בניה אזי גובה הפטור ממס
- 2 שבח יכול להגיע עד לכדי כפל שווי הדירה (ללא זכויות בניה) בהגבלה של תקרת סכום של
- 3 1,777,600 ₪. המדובר **בהסדר מיוחד וייחודי** המתייחס **למתן פטור ממס שבח לדירת**
- 4 **מגורים מזכה** אשר אין ללמוד ממנו דבר לעניין החיוב במס רכישה.
- 5 ד. סעיף 149(א)(4) בחוק קובע כדלקמן:
- 6 "יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי
- 7 פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק
- 8 יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו
- 9 למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות";
- 10 סעיף זה מגדיר כ"דמי מכר של זכות אחרת במקרקעין" את הסכומים שנתנו לאחר
- 11 הפחתת הסכומים הפטורים ממס שבח לפי פסקאות (1) עד (3). מכאן שחלק ממחיר הנכס
- 12 אשר יוחס לזכויות בניה ואשר בגינו ניתן פטור ממס שבח – נחשב כחלק מדירת מגורים
- 13 מזכה (כמו גם דירת המגורים עצמה), ואילו יתרת התמורה המתקבלת בגין מכירת הנכס
- 14 המיוחסת לזכויות הבניה אשר בגין מכירתן לא ניתן פטור ממס שבח נחשבת כ"דמי מכר של
- 15 זכות אחרת במקרקעין". אני סבור כי גם מכך ניתן ללמוד כי מדובר בהסדר מיוחד וייחודי
- 16 המתייחס למתן פטור לדירת מגורים מזכה, וכי אין להקיש מהסדר זה דבר לעניין החיוב,
- 17 או ההקלה בחיוב, במס רכישה.
- 18 48. טענתם של העוררים לפיה יש להתייחס לסעיף 149 כאל סעיף עקרוני-כללי, ממנו ניתן ללמוד
- 19 ולהקיש גם לעניין החיוב במס רכישה מבוססת על ההנחה שעצם קיומו של מנגנון של פיצול
- 20 רעיוני בגדרו של הסעיף, העולה בקנה אחד עם העיקרון הכללי לפיו יש למסות עסקאות על פי
- 21 תוכנן הכלכלי – מלמד על היותו של הסעיף עקרוני וכללי. כאמור, אין בידי לקבל טענה זו,
- 22 ה"מניחה את המבוקש" בדבר כלליותו ועקרוניותו של מנגנון פיצול התמורה אשר בסעיף 149,
- 23 תוך התעלמות מכך שכל הסימנים מעידים על כך שתכליתו של הסעיף הינה להוות חריג מיוחד
- 24 למקרה הקונקרטי של מתן פטור לדירת מגורים מזכה.
- 25 49. העוררים מפנים לע"א 10742/03 **חדד נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**, פ"ד ס (2) 23 (2005),
- 26 בגדרו החיל בית המשפט העליון את הוראת הפיצול הרעיוני הקבועה בסעיף 149 בחוק לעניין
- 27 מתן פטור ממס שבח לדירת מגורים מזכה גם לגבי הענקת פטור ממס מכירה לדירת מגורים
- 28 מזכה, וזאת – על אף שסעיף 72 בחוק קבע באותה עת כי דין מס מכירה כדין מס שבח, למעט
- 29 לעניין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי [בדומה לקביעתו של סעיף 9(ה) בעניין מס
- 30 רכישה]. לגרסת העוררים, בכך יש כדי לבסס את טיעונם שהוראת הפיצול הרעיוני הקבועה
- 31 בסעיף 149 איננה מהווה הוראת "פטור" אלא הוראה מהותית-עקרונית.
- 32 אכן, בפסק דין חדד נדון נושא החיוב במס מכירה. לעניין זה קבע סעיף 72 בחוק כי:
- 33 "מכירת דירת מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 49(א), פטורה ממס מכירה".



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- מאחר שבנוגע לחיוב במס מכירה קבע המחוקק באופן מפורש את תחולתו של הפטור לדירת
מגורים מזכה (הכלל), בית המשפט נדרש בפסק דין חدد לדון בשאלה האם יש להחיל פטור זה
באופן גורף גם לגבי מכירת זכויות הבניה הנלוות לדירת המגורים הנמכרת או שמא יש לצמצם
את תחולתו של הפטור הזה לגבי זכויות בניה אלה בהתאם להסדר הקבוע בסעיף 49 (החריג
לכלל). בית המשפט בחן את תכלית הפטור שניתן במכירת דירת מגורים מזכה וקבע כי תכלית
זו, הן בנוגע למס שבח והן בנוגע למס מכירה, נועדה לפטור ממס רק את דירת המגורים עצמה –
ולא את זכויות הבנייה הנלוות לה:
- 8 ".... תכליתם וריקעם של פטורים אלו מתשלום מס, לגבי דירת מגורים, לא נבע מן
9 הרצון לתת הטבות כלכליות לכלל ציבור הנישומים, על כל זכות במקרקעין שהיא.
10 אלא, בעניין ספציפי, תחום ומוגדר על-פי החוק ... בע"א 2622/01 מנהל מס שבח
11 מקרקעין נ' עליזה לבנון, פ"ד נו(5), 309, עמ' 323-324 נקבע כי בעניין מס שבח, מס
12 רכישה, ובענייני מיסוי דומים אחרים, ניתנו הקלות לתא משפחתי מצומצם במסגרת
13 נישואים, אשר חוקי המס מטילים עליו גם חובות בגלל מעמדו כתא משפחתי. מכאן,
14 נובע כי תכליתו של פטור זה, והסיבה לנתינתו לא נועדה על מנת לפטור תשלום מס על
15 זכויות אחרות במקרקעין, כגון זכות לבניה נוספת וכיו"ב, ולא נראה כי מבחינה זו של
16 מטרת ותכלית הפטור ישנו כל רציונאל להרחיב מתן הפטור הסוציאלי באופיו, עד כדי
17 כך" (פסקה 9) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 18 לפיכך, נקבע בפסק דין חدد כי את מנגנון הפיצול הרעיוני הקבוע בסעיף 49 בחוק יש להחיל גם
19 לגבי החיוב במס מכירה. הדבר נעשה באמצעות פרשנות למונח "דירת מגורים מזכה" הקבוע
20 בסעיף 49(א) בחוק (הגדרה אליה הפנה סעיף 72 בחוק) אשר אפשרה לפרש מונח זה בהתאם
21 לאמור בסעיף 49, דהיינו – באופן שהמונח "דירת מגורים מזכה" יוחד ל"דירת מגורים"
22 המזכה בפטור, מבלי לכלול בו "זכויות בניה" נוספות ככל שאינן מזכות בפטור על פי סעיף 49.
23 "המערער מבקש להרחיב את גבולות תחולת הפטור של סעיף 72 כך שיחול לא רק על
24 "דירת מגורים מזכה" אלא על "דירת המגורים" עצמה ואף על החלק מהתמורה המשתלם
25 בגין יתרת הקרקע אשר עליה ניתן לבנות – דהיינו זכויות בנייה נוספות. לדעתי הפטור
26 בסעיף 72 מוגבל רק לנכס המהווה "דירת מגורים מזכה", אך אינו חל על נכס או זכות
27 במקרקעין אשר אינם עונים על הגדרה זו. כך מתפרש מלשון סעיף 72 ומתכליתו" (פסק
28 דין חدد, פסקה 15) (ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 29 משכך, הנני קובע בזאת כי בשל הנימוקים המפורטים להלן אין בפסק דין חدد כדי לסייע
30 לטענות העוררים:
- 31 א. בפסק דין חدد דובר במס מכירה אשר לגביו הכיר המחוקק בקיומו של כלל בדבר מתן פטור
32 לדירת מגורים מזכה, ולפיכך בית המשפט לא מנע עצמו מלהכיר [באמצעות פרשנות
33 מרחיבה למונח "דירת מגורים מזכה" אשר נזכר בסעיפים 72 ו-49(א) בחוק] גם **בחריג**
34 לכלל זה הקבוע בסעיף 49 בחוק. לעומת זאת, בערר הנוכחי מדובר במס רכישה אשר לגביו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 לא נקבע על ידי המחוקק כלל בדבר פטור לדירת מגורים מזכה, ולכן ממילא אין אפשרות
- 2 להכיר בחריג לכלל זה;
- 3 ב. פסק דין חדד ניתן תוך התחשבות בכך ש"החבות במס מכירה ... מקבילה וחופפת כמעט
- 4 לגמרי לחבות במס שבח. לפיכך, על פי רוב, עסקאות אשר יהיו חייבות במס שבח יהיו
- 5 חייבות אף במס מכירה" (סעיף 5 בפסק דין חדד) (ההדגשה איננה במקור – ב' א'). לעומת
- 6 זאת, במקרה דנן עסקינן במס רכישה, אשר מטרתו ותכליתו שונים מאלו של מס שבח ושל
- 7 מס מכירה.
- 8 "מס שבח ומס רכישה מצויים שניהם תחת קורת הגג של החוק. ברם, כל מס יש לו
- 9 מטרות שונות. מס שבח הוא מס ישיר ומס רכישה הוא מס עקיף. מס שבח מוטל על
- 10 השבח ומס רכישה על הצריכה שלה זכות במקרקעין. מס שבח מוטל על המוכר ומס
- 11 רכישה מוטל על הקונה. מס שבח מוטל על המוכר רק אם היה שבח. באין שבח אין מס
- 12 ... מס רכישה יוטל על הקונה ללא קשר לשבח שצמח למוכר, אם צמח" [ו"ע 34462-03-12
- 13 12 שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, 5.8.2012), פסקה 30].
- 14 ג. ניתוח הדברים המובא לעיל מוליך למסקנה שאין בעובדה שבית המשפט העליון מצא לנכון
- 15 להחיל הוראות השייכות לקביעת החיוב במס שבח גם לגבי החיוב במס מכירה כדי לבסס
- 16 הטענות שיש להחיל הוראות אלה גם לעניין קביעת החיוב במס רכישה.
- 17 50. טענה נוספת שהעלו העוררים דנה בסעיפים 51-52 בחוק, לגביהם קובע פרופ' נמדר בספרו כי
- 18 למרות מיקומם של סעיפים אלה בפרק השישי בחוק, הם חלים גם לגבי מס רכישה, וזאת
- 19 בהסתמך על הוראת סעיף 9(ה) בחוק (נמדר, חלק ד' "פטורים אחרים" עמ' 500).
- 20 אני סבור כי גם בטענה זו של העוררים אין ממש. פרופ' נמדר עצמו מציין בספרו לגבי סעיפים
- 21 אלה כי:
- 22 "את הוראות הסעיפים יש לפרש כך כחלות גם על מס רכישה משום שאין הן מהוות פטור
- 23 ממס אלא דחיית תשלום למועד אחר – דחייה הנושאת עמה ריבית והפרשי הצמדה לפי סעיף
- 24 94(א) לחוק" (נמדר, שם; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 25 אני סבור כי מכאן נובע ש"אין הנדון דומה לראיה". בעוד שסעיף 49 דן בנושא של פטור ממס,
- 26 בהיותו חלק מהפטור הניתן במכירה של דירת מגורים מזכה, הרי שסעיפים 51-52 בחוק אינם
- 27 מהווים סעיפי פטור ועניינם בנושאים הקשורים בדחיית המס, ואין להקיש מהם לנושא
- 28 המחלוקת בערר זה.
- 29 51. לסיכום פרק זה הנני קובע בזאת כי את סעיף 9(ה) בחוק הקובע כי "דין מס הרכישה לכל דבר
- 30 וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי – כדין המס" יש לפרש עפ"י לשונו,
- 31 מיקומו בחוק, ותכליתו החקיקתית. לפיכך, אין להקיש לגביו מהוראת סעיף 49 הממוקם בחוק
- 32 בפרק חמישי 1, ועניינו במתן פטור לדירת מגורים מזכה אגב קביעת חריג לפטור הכללי בעניין
- 33 זה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- ג. האם עיקרון "הפיצול הרעיוני" חל לגבי חיוב במס רכישה מכוח "עיקרון על"
בדבר מיסוי עסקאות בהתאם למהותן הכלכלית?
52. העוררים טוענים כי החלתו של עיקרון הפיצול הרעיוני לגבי חיוב במס רכישה מחויב מכוח
 יישומו של עיקרון העל שנקבע בפסיקת בתי המשפט ואשר לפיו יש למסות עסקאות על פי תוכנן
 הכלכלי. בהקשר זה מפנים העוררים לע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה
 לייזום פרויקטים 1988 בע"מ (פורסם בנבו, 10.08.2006) (להלן: "פסק דין אוסיף") בגדרו נדון
 סעיף 727 בחוק (בנוסחו דאז) שעניינו קביעת שיעור מופחת של מס מכירה בגין מכירת דירת
 מגורים המהווה מלאי עסקי בידי המוכר. בפסק דין זה נקבע, בין היתר, כדלקמן:
- "אכן עקרון בסיס בדיני המיסים הוא כי יש למסות את העסקה על פי תוכנה הכלכלי. מתוך
עקרון זה נגזר עקרון הפיצול המאפשר בידודה של יחידת המיסוי הרלוונטית לגביה ניתנים
בחוק הקלה או פטור, תוך הטלת מס בשיעור מלא על יתרת הנכס. עקרון הפיצול הפיזי
המפריד בין חלקיו השונים של הנכס הנמכר לצרכי מס, וכמוהו גם עקרון הפיצול הרעיוני
המפריד בין דירת המגורים ובין זכויות לבנייה נוספת, יושמו פעם אחר פעם בפסיקה לצורך
קביעת פטור ממס שבח לדירת מגורים ... משנמצא לנו כי עקרון הפיצול צומח מתוך עקרון
יסוד בדיני מיסים לפיו יש למסות עסקאות על פי התוכן הכלכלי שלהן, אין למצוא כל פגם
או טעות בהחלטתה של ועדת הערר שהחילה עקרון זה גם בבואה להכריע בשאלת היקף
התפרשותה של ההקלה במס מכירה על פי סעיף 727(ב) לחוק מיסוי מקרקעין" (פסקה 8
בפסק הדין; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
53. נשאלת השאלה: האם פסיקת בתי המשפט לפיה יש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי די בה
 כדי לבסס החלת עיקרון הפיצול הרעיוני לגבי חיוב במס רכישה על אף שהנושא לא הוסדר
 בחקיקה מפורשת? אני סבור כי המענה לשאלה זו הינו שלילי נוכח קיומה של הלכה פסוקה
 הקובעת שלא ניתן לבצע פיצול רעיוני של תמורת המכר ללא הוראה מסמיכה לכך בחוק:
- "מכל מקום, לפי החוק הקיים אין כל יסוד לפצל את התמורה שנתקבלה בידי המשיבים,
כאילו נתקבלה מקצתה בעד דירת יחיד ומקצתה בעד זכויות-בניה בלתי-מנוצלות" [ע"א
 104/74 מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' פלדמן, פ"מ כח (2) 446, 448 (1974) להלן:
 "פסק הדין פלדמן" או "הלכת פלדמן"]. (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- פסיקה זו אושרה פעם נוספת על ידי בית המשפט העליון בפסק דין שורץ, בגדרו הודגש כי
 פיצול רעיוני, להבדיל מפיצול פיסי, מחייב קיומה של הוראה מסמיכה בחוק. את החלכה
 הפסוקה בעניין זה סיכם פרופ' יצחק הדרי באופן הבא:
- "סמכות הפיצול כאמור, לא נשללה גם לאור פסק דין מנהל מס שבח נ' פלדמן, אשר בו
נפסק כי אין לפצל בין 'דירת יחיד' והקרקע הבנויה לבין יתרת הקרקע. בענין פלדמן ניסו
שלטונות המס לפצל בית מגורים פרטי, אשר שימש כולו למגורים, לחלק שזכאי לפטור
ולחלק שמהווה את זכויות או אפשרויות הבניה על הקרקע. סמכות כזו לא קיימת ללא
הוראה מסמיכה בחוק. בית המשפט העליון אבחן בעניין שורץ את הלכת פלדמן, צמצמה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 לעובדות דלעיל וקבע שאין בהלכה זו כדי לשלול את הסמכות לפצל בין דירת המגורים לבין
- 2 חלק אחר, מוגדר, של הנכס, שאינו משמש או מיועד למגורים"ני הדרי "הוראות הפטור
- 3 ממס שבח לנכס שהוא כולו או חלקו בית מגורים" **עיוני משפט** ח' (תשמ"א – תשמ"ב), 276,
- 4 279 (ההדגשה אינה במקור – ב' א'').
- 5 **כך ראו:** ע"א 651/87 **מס שבח נתניה נ' רושגולד**, פ"מ מו (4) 693 (1992), 701-700 (להלן: "**פסק**
- 6 **דין רושגולד**").
- 7 54. הנני סבור כי יש לדחות את הטענות אותן העלו העוררים כנגד תוקפה של הלכת פלדמן
- 8 מהנימוקים הבאים:
- 9 א. פסק דין פלדמן קדם לחקיקתו של סעיף 149 בחוק. לאחר שניתן פסק דין פלדמן "**תוקן**
- 10 **החוק והוסף לו סעיף 149** אשר קבע מנגנון לסיווג של הפטור **לדירה מזכה** כאשר היא
- 11 **נמכרת עם זכויות לא מנוצלות**" [ע"א 9946/06 **קופת חולים כללית נ' מנהל מס שבח**
- 12 **מקרקעין אזור תל-אביב** (פורסם בנבו, 25.6.2008), פסקה 2 בפסק הדין]. חקיקתה של
- 13 הוראה זו, שהינה הוראה מסמיכה בחוק בנוגע לפיצול רעיוני (כחריג הניתן לפטור לדירת
- 14 מגורים מזכה) – מהווה **יישום דה-פקטו של הלכת פלדמן**, אשר קבעה כי אין לבצע פיצול
- 15 רעיוני ללא הוראה מסמיכה בחוק, ולפיכך ברי כי אין ללמוד מסעיף זה על ביטולה של הלכה
- 16 זו;
- 17 ב. באשר לטענת העוררים לפיה הלכת פלדמן בטלה נוכח האפשרות להחיל את סעיף 149 על
- 18 חיוב במס רכישה באמצעות גזרה שווה – מן הראוי לדחות גם טענה זו. אני סבור כי סעיף
- 19 9(ה) בחוק קובע **הסדר מפורש** אשר לפיו דין מס רכישה אינו כדון מס שבח לעניין פטורים
- 20 לפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי. לכן, נוכח קביעתי לפיה סעיף 149 בחוק הוא בגדר סעיף
- 21 **הדן בפטור ממס** הן בשל מיקומו של סעיף זה בפרק חמישי 1 בחוק והן **בשל לשונו, ותכליתו**
- 22 **החקיקתית** – לא נותר אלא לקבוע כי הוראת סעיף 9(ה) בחוק איננה מאפשרת להחיל,
- 23 מכוח גזירה שווה, את הוראת סעיף 149 בחוק לגבי מס רכישה;
- 24 ג. באשר לטענת העוררים בדבר בטלותה של הלכת פלדמן מכיוון שנקבעה בטרם נקבע
- 25 בפסיקת בתי המשפט "עיקרון העל" בדבר הצורך למסות עסקאות על פי תוכן הכלכלי
- 26 (פסק דין אוסיף, פסקה 8) – אדגיש כי **פסק דין אוסיף** לא רק שלא ביטל את הלכת פלדמן,
- 27 אלא אף הפנה לפסק דין **פלדמן** ולפסקי דין נוספים שאימצו אותה, כדוגמת פסק דין **שוורץ**
- 28 **ופסק דין רושגולד**, לשם ביסוס ההלכה שנקבעה בגדרו. מכאן, שיש לפרש את אותו "עיקרון
- 29 על" שנדון בפסק דין אוסיף כעיקרון כללי הקובע כי יש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי
- 30 מבלי שיהא בכך כדי לבטל את הלכת פלדמן הקובעת כי לא ניתן לבצע פיצול רעיוני ללא
- 31 הוראה מסמיכה בחוק.
- 32 יתרה מזו: **פסק דין אוסיף** דן בעסקת מכר של פרויקט לדיוור מוגן הכולל בתוכו יחידות
- 33 דיוור ושטחים ציבוריים. ועדת הערר קבעה כי המוכרת זכאית לשיעור מס מכירה מופחת
- 34 הניתן במכירת דירת מגורים המהווה מלאי עסקי על פי סעיף 72(ב) בחוק לגבי מכירת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 יחידות הדיור והשטחים הנלווים להם, ואילו לגבי השטחים הציבוריים שבפרויקט, שאין
- 2 להם כל זיקה ושייכות ליחידת הדיור, נקבע כי אלה ימוסו באופן רגיל. בית המשפט העליון
- 3 קבע כי אין מקום להתערב בהחלטת ועדת הערר בעניין זה (פסקה 10 סיפא בפסק הדין).
- 4 יוצא איפוא **שבפסק דין אוסיף** בוצע פיצול פיסוי בין יחידות הדיור לבין השטחים
- 5 הציבוריים בפרויקט – ולא פיצול רעיוני, ולכן אין בכך כדי לתמוך בטיעוני העוררים;
- 6 ד. באשר לטענת העוררים לפיה הלכת פלדמן בטלה מכיוון שנקבעה קודם שזכויות הבניה
- 7 הוכרו בפסיקה כ"זכות במקרקעין" נע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ נ'**
- 8 **מנהל מס שבח וחובות**, פ"ד סב (1) 57 (2006) (להלן: "**פסק דין ר.א.ר.ד.**" או "**הלכת**
- 9 **ר.א.ר.ד.**", פסקה 20 בפסק הדין) – הרי שאין בידי לקבל אף טענה זו. בפסק דין ר.א.ר.ד.
- 10 דובר במקרה של עסקה למכירת זכויות בניה, אשר נמכרו כנכס עצמאי, ללא נכס המקרקעין
- 11 אליו הן היו צמודות טרם מכירתן. באשר לעסקה מסוג זה נקבע בפסק דין ר.א.ר.ד. כי
- 12 זכויות בניה אלה מהוות "זכות במקרקעין" לעניין החבות במיסי מקרקעין (ראו פסקה 23
- 13 בפסק דין ר.א.ר.ד.). אלא שפסק דין ר.א.ר.ד. לא קבע כי זכויות בניה ייחשבו כ"זכות
- 14 במקרקעין" שיש למסותה באופן עצמאי ונפרד כאשר מכירתן נלוות למכירת נכס
- 15 המקרקעין העיקרי אליו הן צמודות, ובמקרה דנן – לדירת המגורים. במקרה אחרון זה, אין
- 16 תחולה להלכת ר.א.ר.ד., חל הכלל לפיו "הולך הטפל אחר העיקר" ולפיכך יש לראות את
- 17 זכויות הבניה הצמודות לדירת המגורים כחלק מהזכויות הקשורות בדירה עצמה ולמסותן
- 18 במס רכישה בהתאם לכך.
- 19 מטעם זה, אני סבור כי יש לדחות גם את טענת העוררים לפיה נוכח העובדה שהגדרת המונח
- 20 "דירת מגורים", המפורטת בסעיף 9(ג) בחוק (הגדרה אליה מפנה הוראת השעה בסעיף 1)
- 21 אינה כוללת התייחסות מפורשת לזכויות בניה – יש להסיק שהוראת השעה, הקובעת את
- 22 שיעורי מס הרכישה בגין דירת מגורים להשקעה, אינה חלה לגבי רכישת זכויות בניה.
- 23 זכויות בניה מעולם לא הוגדרו בחוק או בפסיקה כ"זכות עצמאית במקרקעין" אלא כ"זכות
- 24 במקרקעין" – ולפיכך יש לפרש את המונח "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) בחוק ככולל את
- 25 זכויות הבניה הנלוות לדירת המגורים, וכנגזרת מכך יש לפרש את הוראת השעה כחלה הן
- 26 על דירת המגורים והן על זכויות הבניה הנלוות לה.
- 27 ה. אוסיף ואציין כי התכלית החקיקתית של הוראת השעה כפי שפורטה בטיעוני המשיב (ראו
- 28 סעיף 34 לעיל) – מקובלת עליי. יחד עם זאת, לא מצאתי לנכון לבסס פסק דין זה על נימוקי
- 29 המשיב בעניין זה מאחר שהנני סבור כי הקביעות והמסקנות המפורטות בפסק דין זה
- 30 צריכות לחול גם במקרה של סיום או ביטול תוקפה של הוראת השעה.
- 31 55. לא למותר לציין כי השאלה העקרונית בדבר האפשרות לבצע פיצול רעיוני לצורך קביעת החיוב
- 32 במס רכישה מכוח העיקרון בדבר מיסוי עסקאות בהתאם למהותן הכלכלית נדון זה מכבר על
- 33 ידי בית המשפט העליון בע"א 9946/06 **קופת חולים כללית נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור**
- 34 **תל-אביב** (פורסם בנבו, 25.6.2008) (להלן: "**פסק דין קופת חולים**"). באותו מקרה נדונה דרישת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

- 1 מנהל מס שבח מקרקעין לבצע פיצול רעיוני בין התמורה שהתקבלה עבור מכירת מבנה ציבור
2 לבין רכיב התמורה עבור מכירת זכויות הבניה הנלוות לו, וכנגזרת מכך – להחיל את הפטור
3 ממס שבח הקבוע בסעיף 61(ב)(1) בחוק בנוגע למכירת זכות מקרקעין בידי מוסד ציבורי, רק
4 לגבי מכירת המבנה הציבורי עצמו, ולא לגבי מכירתן של זכויות הבניה הנלוות לו.
5 המשיב בפסק דין קופת חולים העלה, בין היתר, את הטענות הבאות (פסקה 4 בפסק הדין) :
- 6 א. יש למסות עסקה "על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית" ;
7 ב. פסק דין פלדמן "הוא פסק דין ישן שכבר אינו רלוונטי לנוכח ההלכה הפסוקה שניתנה
8 בשורה של פסקי דין בעשרות השנים שחלפו מאז ניתן" ;
9 ג. פסק דין ר.א.ר.ד "מבסס את טענתו כי נמכרו בענייננו שני נכסים נבדלים מבחינת דיני המס,
10 ולכן יש לפצל את אופן הטיפול בהם לעניין הפטור לפי סעיף 61(ב)".
11 בית המשפט העליון קיבל את הערעור, דחה את טענותיו של המשיב, וקבע, למעשה, כי ללא
12 הוראה מסמיכה בחוק – לא ניתן לבצע פיצול רעיוני. ובלשונו של כב' השופט א' ריבלין :
13 **"כשם שתיקן המחוקק את החוק וסייג בסעיף 49 את הפטור ל'דירה מזכה' לעניין זכויות**
14 **הבניה, יוכל הוא לעשות כן גם בסוגיה המובאת בפנינו – אם יבחר לאמץ את גישתו של**
15 **המשיב ולענגה בחקיקה"** (פסק דין קופת חולים, סעיף 6 ; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
16 דברים אלה תקפים גם לענייננו.
- 17 56. לסיכומם של דברים ; אכן, קיים עיקרון בסיסי בדיני המיסים לפיו יש למסות עסקה על פי
18 תוכנה הכלכלי, אך אין בעקרון זה כדי לאפשר החלת עיקרון של פיצול רעיוני בעת קביעת החיוב
19 במס רכישה ללא קיומה של הוראה מסמיכה לכך בחוק, וזאת - נוכח פסיקתו של בית המשפט
20 העליון (הלכת פלדמן) השוללת את האפשרות לעשות כן. לפיכך, טענת העוררים כי המשיב בערר
21 זה היה חייב לבצע פיצול רעיוני בעת חיוב הנישום במס רכישה מכוח עיקרון פסיקתי זה – דינה
22 להידחות.
- 23 **ד. האם קביעת המשיב לגבי "פיצול רעיוני" צריכה לחול באופן גורף ואחיד לגבי כל**
24 **סוגי המס החלים בגין ביצועה של אותה עסקת מקרקעין?**
- 25 57. לטענת העוררים, בעת שעסקה מסוימת מדווחת למשיב על ידי מי מבין הצדדים לה – עליו לקבל
26 החלטה כיצד להתייחס אליה : האם כעסקה אחת או כשתי עסקאות (תוך ביצוע פיצול רעיוני) –
27 והחלטה זאת צריכה להיות אחידה, הן ביחס לחיוב במס שבח והן ביחס לחיוב במס רכישה. לפי
28 גישה זו אין מקום שהמנהל "יאחזו בחבל בשני קצותיו" : מחד, יערוך לעסקה פיצול רעיוני
29 לעניין החיוב במס שבח, ומאידך, ימנע מלערוך לעסקה פיצול רעיוני לעניין החיוב במס רכישה.
30 58. אין בידי לקבל טענה זו. המנהל כפוף בהחלטותיו ובדרך בה הוא בודק את העסקאות המובאות
31 לבחינתו להוראות החוק והפסיקה. לפיכך, ככל שהוראות החוק עצמן הן שקובעות כי יש
32 להתייחס לעסקה באופנים שונים, ולענייננו – להחיל את עיקרון הפיצול הרעיוני לעניין החיוב
33 במס שבח אך לא להחילו לעניין החיוב במס רכישה – ברי כי על המנהל לנהוג בהתאם לכך.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

59. הפרוגטיבה לגבי הקביעה כיצד על המשיב יש לפעול בעת בחינתה של העסקה המובאת לפניו מצויה בידי המחוקק. כפועל יוצא מכך קיימים מקרים בהם התייחסותו של המחוקק לאותה עסקה נעשית בצורה שאינה סימטרית. כך למשל סעיף 9(ג) בחוק מגדיר את המונח "דירת מגורים" באופן הבא:
- "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:
- (1) ...
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.
- המונח "קבוצת רכישה" מוגדר בסעיף 1 בחוק באופן הבא:
- "קבוצת רכישה" – קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס ...".
- מהגדרות אלה עולה כי עסקה למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה, תיחשב מבחינת הקבוצה הרוכשת המעוניינת לבצע בניה עצמית על המקרקעין הנרכשים כרכישה של "דירת מגורים", ומאידך – מבחינת מוכר המקרקעין התייחסות המשיב תהא כאל מכירה של "זכות במקרקעין".
60. מן הראוי להדגיש כי עיקרון זה בדבר היעדר צורך בסימטריה בהתייחסות אל הממכר לצורכי מס נקבע על ידי כב' השופטת א' חיות בפסק דין אוסיף (פסקה 11), באופן הבא:
- "טענה נוספת שהועלה המערער היא הטענה כי החלטת ועדת הערר יוצרת אנומליה משום שמחד גיסא ניתנת למשיבה (המוכרת) הקלת מס בגין דירת מגורים עבור יחידות הדיור והשטחים הנלווים, ומאידך גיסא יש להניח, כך טוען המערער, כי פאלאס (הרוכשת) שילמה בגין הפרויקט כולו מס רכישה בשיעור מלא כמבנה עסקי שאיננו דירת מגורים. טענה זו ... אין בה כדי לשנות מן המסקנה שאליה הגיעה הוועדה. הדרישה לסימטריה בהתייחסות אל הממכר לצרכי מס אליה מכוון המערער בטענתו זו, איננה כלל בל יעבור ובהחלט ייתכנו מקרים שבהם יצדיקו שיקולי מדיניות כאלה ואחרים ראייה שונה של הממכר לצורך סוגי המס השונים" (ההדגשה אינה במקור – ב' א').
61. כפועל יוצא מניתוח דברים זה אני קובע בזאת כי גם טענתם זו של העוררים – דינה להידחות.
- VI. סוף דבר
62. לנוכח כל האמור לעיל אציע לחברי לדחות את הערר ולחייב את העוררים לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום של 25,000 ₪.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

ב. איטן

בנימין ארנון, שופט

- 1
- 2 **חבר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמואי מקרקעין:**
- 3 עיינתי בהנאה רבה בחוות דעתו המקיפה של כב' יוח"ר של הוועדה בעניין נשוא הערר.
- 4 למרות הכלל הידוע "כל המוסיף גורע" אשר יכול לחול במקרה דנן, מצאתי לנכון להתעכב על עניין
- 5 התכלית שיושב הראש נדרש לו בחוות דעתו.
- 6 בע"א 9946/06 קופת חולים כללית נגד מנהל מס שבח תל אביב (ניתן ביום 25.6.2008) העובדות
- 7 הצריכות לעניין היו כדלקמן:
- 8 המערערת, שהיא מוסד ציבורי לעניין מס השבח, מכרה בשנת 2003 את כל זכויותיה בנכס מקרקעין
- 9 שהיה בבעלותה. הנכס כלל מבנה אשר שימש מרפאה וכן זכויות בנייה שלא נוצלו בפועל.
- 10 המערערת ביקשה פטור מחובת תשלום מס השבח מכח סעיף 61(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 11 המשיב דחה את הבקשה, בטענה שיש להבחין בין החלק ששימש את המערערת במישרין לפעולתה
- 12 כמוסד ציבורי (מבנה המרפאה), אשר בגינה יינתן פטור מלא, לבין שאר הזכויות במקרקעין (זכויות
- 13 הבנייה), שבגינן יינתן פטור חלקי בלבד. המשיב סבר כי נמכרו במקרה זה שני נכסים נבדלים
- 14 מבחינת דיני המס, ולכן יש לפצל את אופן הטיפול בהם לעניין הפטור (ההדגשות שלי – ד.מ.). לפי
- 15 סעיף 61(ב).
- 16 כב' השופט ריבלין אשר נתן את פסק הדין קבע כי דיון הערעור להתקבל. נקבע כי "לשון ההוראה
- 17 בסעיף 61(ב)(1) היא ברורה. הדרישה בדבר "שימוש במישרין מתייחסת לשימוש ב"מקרקעין"
- 18 ולא לשימוש ב"זכות במקרקעין". לא מצאנו בסיס לפרשנות שהציע המשיב שלפיה יש לקרוא
- 19 לעניין הפטור את המושג "מקרקעין" כ"זכות במקרקעין". פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם
- 20 לשונו של החוק, אשר מבחין בין המושגים השונים ומגדירים באופן שונה...לא מצאנו כי תכליתו
- 21 של הפטור מצביעה על כך שזו הפרשנות אשר יש להעניק ללשון החוק וגם לא מצאנו כי מתקיים
- 22 בענייננו עיוות כלכלי המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית הקיימת...בענייננו,
- 23 המערערת עשתה "שימוש במישרין" במקרקעין שנמכרו. היא אכן לא עשתה שימוש בזכויות
- 24 הבנייה...אך עובדה זו לא משנה לעניין הפטור...".
- 25 ועוד קובע כב' השופט ריבלין: "בענייננו, המערערת עשתה "שימוש במישרין" במקרקעין שנמכרו.
- 26 היא אכן לא עשתה שימוש בזכויות הבנייה...אך עובדה זו לא משנה לעניין הפטור...



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-05-10629 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

1 ואכן, כשם שתיקן המחוקק את החוק וסייג בסעיף 49 את הפטור ל"דירה מזכה" לעניין זכויות
2 הבנייה, יוכל הוא לעשות כן גם בסוגיה המובאת בפנינו – אם יבחר לאמץ את גישתו של המשיב
3 ולעגנה בחקיקה". (ההדגשות שלי- ד.מ.)

4

5 מתקדים זה ניתן ללמוד כי על מנת שיעשה פיצול בשווי לעניין מס הרכישה יש להביא בחשבון את
6 לשון דבר החקיקה ותכליתו.

7

8 אני מצטרף לפסק דינו של כב' יוה"ר הנכבד.

עו"ד דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה

9

10

11 חבר הוועדה דב שמואלביץ', עו"ד:

12 אני מסכים.

עו"ד דב שמואלביץ

13

14

15 הוחלט כאמור בחות דעתו של יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון.

16 ניתן היום, א' טבת תשע"ד, 04 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.

17



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10629-05-12 לסק ואח' נ' מס שבח נתניה

עו"ד דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה

עו"ד דב שמולביץ
חבר הוועדה

בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה