



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 ביולי 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבת חדרה

בפני ועדת העדר לפי חוק מיסוי מקרקעין

<u>העוררים</u>
1. לילך מלול ת"ז 027155225
2. עפר חביב ת"ז 023589880
3. דורייס סבן ת"ז 062964143
4. ניסן שני חביב ת"ז 038414553
עיי ב"כ עוזי שלומי אביטן ואח'

נגד

המשיב
מנהל מס שבת חדרה
עיי ב"כ עוזי שאל כהן מפרקיות מהוז חיפה

פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב בדברה נדחתה השגה שהגישו העוררים על שומות מס שבת שהוצאה להם בגין מכירת זכויות חכירה בבית מגורים.

המחלוקות שבמועד הדיון עניינה הערכת שווי דירת המגורים בשיטות להערכתן של זכויות בניה נוספת במגרש, או מודיק יותר. כיצד להתחשב בעת הערכת השווי בזכויות בניה על פי תכניות מתאר תקפה אשר מימושן מותנה בהסכמות בעל המקרקעין – מינהל מקרקעי ישראל.

רבע

2. העוררים ירשו את זכויות החכירה של המנוחים ברוחן חביב ז"ל וברוחני בית ז"ל, בנכס המהווה בית מגורים ומוצאי בישוב עין שיריד (גוש 8808 חלקה 18/1, רח' העגור 16 א') (להלן: "הנכס"). המזכיר במגרש בשטח של כ- 1,100 מ"ר ועליו בית מגורים בשטח של כ-94 מ"ר.

בבית המשפט לענייני משפטה שדן בחלוקת עיזובן המנוחים, מינה את עורכי הדין מירב שחר ושלומי אביטן כconomics של זכויות החכירה לצורך מכריתונן (בתיק תמי"ש 33620/08). ביום 26/7/2010 נערכו ונחתם הסכם ביןconomics לרוכשים, סיימון ויאנה שפטר, ולפיו נמכרו זכויות העוררים בנכס תמורה סך של 2,240,000 ש"נ.

3. העוררים הגיעו להצהרה כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, הצהירו כי מלאו התמורה שלמה בגין מכירת דירת המגורים וביקשו לפטור אותם מהתשלום מס השבת. המשיב לא קיבל את ההצהרה וקבע כי מחיר העסקה הושפע מזכויות לבניה נוספות במגרש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 ביולי 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבת חזרה

בהתאם קבע המשיב כי שווי בית המגורים הנו בגובה תקורת הפטור על פי סעיף 49 ז' (א) לחוק מסייני – 1,700,000 ל"ש (כשיעור התקורת ביום העסקה). על יתרת התמורה, 540,000 ל"ש, הוטל מס שבת. בהתאם, הוצאו לעוררים שמות מס לתשלום כאשר כל עורר חייב במס בגין רבע מההתמורה העולה על סכום הפטור. השגה שהגישו העוררים נדחתה ועל כן הוגש העורר העומד להכרעה בעת.

4. העובדות הכספיות לעניין אין שונות למעשה בחלוקת. מתברר, כי המורשיים חכרו את הנכס מהמיןיל בשנת 1981. לאחר פטירת המנוחים, ביום 25/3/12, נחתם הסכם חכירה חדש בין העוררים למיניל (סומן מע/נ). על פי חווית החכירה חכרו המורשיים, ובעקבותיהם העוררים, את הנכס לתקופה של 49 שנים מיום 1/1/81. בהסכם צוין כי שטח הנכס הינו 1,081 מ"ר ומטרת החכירה הינה מגורים. כן צוין כי קיבולת הבניה המותרת הינה 160 מ"ר.

5. לאחר תחילת תקופת החכירה על ידי המנוחים שונו תכניות המתאר החלות על הנכס. ביום 18/7/85 פורסמה למתן תוקף תכנית המתאר צ/ו – 9/21 וביום 27/5/90 פורסמה למתן תוקף תכנית המתאר צ/ו – 2/0. על פי תכניות מתאר אלו שונה שטח המגרש והוא הוגדל ל-1,130 מ"ר. כמו כן נקבעו זכויות בנייה נוספות בmgrash. נקבע כי ניתן לבנות בית דו משפחתי בשטח של 40% משטח המגרש בשתי קומות, או 30% בקומה אחת. כמו כן, ניתן לבנות מבני עזר עד 45 מ"ר. יוצא, שניתן להרחיב את הבניה לשטח של כמעט 500 מ"ר.

הטענות

6. העוררים טוענים כי התמורה שנקבעה בהסכם לא הושפעה מזכויות בנייה נוספות, שכן זכויות הבניה הנוספות על פי תכניות המתאר אינן של חוכריו המגרש אלא של המיןיל.

העוררים מדגישים, כי על פי הסכמי החכירה, הן המקורי והן החדש (מע/נ), קיבולת הבניה המותרת לחוכרים הינה רק 160 מ"ר. כל בנייה נוספת מותנית ברכישת הזכויות מהמיןיל, דהיינו בתשלום דמי היון ודמי היתר למיניל.

העוררים מפנים להנחיות המיןיל השונות ומסיקים מהן כי כל עוד לא ירכשו זכויות בנייה נוספות מהמיןיל, זכויות הבניה במגרש מוגבלות ומשמעות הדבר הנה כי הסך של 2,240,000 ל"ש ששולם, שולם עבור בית המגורים בלבד.

7. המשיב לעומתם טוען, כי שווי בית המגורים איינו עולה על 1,700,000 ל"ש. המשיב סומך עמדתו על חוות דעתו של השמאיר או בוחניך. לפיכך טוען המשיב, כי כל תשלום העולה על הערכת השווי, משקף תשלום בגין זכויות בנייה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 يولי 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבך חזרה

המשיב מודגש כי פיצול בין שווי דירות המגורים לשווי זכויות בנייה נוספת נספota יכול להיעשות לא רק כאשר קיימות זכויות בנייה מאושזרות על פי תכנית מתאר תקפה ועל פי היתריהם של המינהל, אלא גם כאשר קיים צפוי לתוספת זכויות בנייה.

המשיב סומך טענותיו גם על תעודה עובד ציבור של הגב' סופיה מיכלינה, עובדת במחלקה החזום במנהל (מש/3), שבה הבהיר כי לאחר תשלום דמי היון ניתן לבנות בנכס עד 240 מ"ר ללא תשלום דמי היתר. מעבר לשטח זה ניתן לבנות עד מלאה היקף הזכויות על פי תכניות המתאר בכפוף לתשלום דמי היתר בשיעור 31% מעלית ערך הקרן ובסכום המפורטים בסעיף 4 לטעות עובד הציבור. לנישת המשיב, יש לפצל התמורה ששולמה בין התשלומים בגין זכויות החכירה עבור דירת המגורים ולבין התשלום עבור זכויות הבניה הנוספות.

דיון והכרעה

8. כפי שנפרט להלן, הגיעו למסקנה כי דין העור להיחות וכי לא נפל כל גם באופן שבו פיצל המשיב את התמורה. נפתח במספר העורות ביחס לפטור על פי סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקען.

9. מס שבך מוטל על מכירות כל זכות במרקען (סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקען). עם זאת, החוק ביקש לפטור מתשולם מס עסקאות שונות. אחד הפטורים המובהקים והמומכרים ביותר היו הפטור למכירת דירת מגורים. תכלית הענקת פטור למכירת דירת מגורים הנה מותן אפשרות לבני נכסים לרכוש נכס חלופי לנכס הנמכר. הנחת החוק הנה כי בעלי דירות עשויים להידרש למיניהן לצורך רכישת דירה חלופית, בשל מעבר למקום מגורים חדש, בשל הגדלת צרכי המשפחה, לצורך שיפור תנאי המגורים וכו' (ראו, י' חדרי, **מיסוי מקרקען**, כרך א' 419 (מהדורה שנייה, 1993); וכן ע"א 3489/99 **מנהל מס שבך מקרען**, חיפה נ' עברית, פ"ד נז(5) 569 (2003); ע"א 3815/99 **טובי נ' מנהל מס שבך מקרען**, פ"ד נז(6) 108 (2003)).

החוק הינה כי הטלת מס על השבח במכירת דירות מגורים יקשה על בעלי הדירות לרכוש דירה חלופית המותאמת לצרכיהם ועל כן קבוע את הפטור.

10. הענקת פטור במכירת דירות מגורים (קיים הפטור צומצם לדירות מגורים מזוכה) חייבה גם קביעת הוראות ביחס למכירת נכסים מורכבים, דהיינו נכסים הכוללים דירות מגורים ולצד נכסים נוספים או זכויות אחרות.

כבר לפני שנים רבות הכירו בתם משפט בסמכותו של המנהל לפצל את התמורה ששולמה בין הנכסים השונים ולצמצם את הפטור רק לתמורה המשולמת עבור דירת המגורים. כך כבר בע"א 152/79 **מנהל מס שבך מקרען – איזור מרכז נ' שוויץ**, פ"ד נז(3) 807 (1979), קבוע בית המשפט, כי "משהגעתי למסקנה שרק אותו חלק מהשטח הכלול המשמש למגורים כולל בדירה יחיד,



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 يول 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבת חזרה

כайлן אמרתוי שעל מכירת יתרת השטח לא יהול הפטור המionario לדירת היחיד, ובדין נהג המנהל בשחובין בין שווי של דירת היחיד לבין שוויו של השטח החקלאי".

11. פיצול זה בין הנכסים השונים הוכר בפסקה כ"פיצול פיזי". בתם המשפט הוסיפו והרחבו כי ניתן לערך פיצול של התמורה לא רק במקרים של נכסים פיזיים נפרדים, אלא גם מקום שבו התמורה שולמה בגין זכויות נוספות המנוגנות לשויי דירת המגורים. פיצול זה כונה בפסקה "פיצול רעוני" שיעקו פיצול התמורה בין זו המשתלמת עבורה דירת המגורים, לבין התמורה המשתלמת בגין הזכויות לבנייה נוספת (ראאה ע"א 651/87 **מנהל מס שבת נתניה נ' רושגולד**, פ"ד מ"ו(4) 693 (1992); ע"א 5434/98 **מנהל מס שבת מקרקעין נ' לזרוי**, פ"ד נ"ז(5) 537 (2000); ע"א 471/03 **אהרון נ' מנהל מס שבת מקרקעין** (חדרה), פ"ד נ"ח (3) 54 (2004)).

12. תכליות הפיצול הפיזי והפיצול הרעוני הינה לבדוק את מרכיבי דירת המגורים שבתמורה וליחיד את הפטור ורק למרכיב זה. הענקת פטור לשאר מרכיבי התמורה, בין אם מדובר במרכיב פיזי ובין אם מדובר במרכיב רעוני (כגון זכויות בנייה), חוותת תחת תכליות הענקת הפטור, דהיינו הקלה עם בעל הנכס לרכישת בית מגורים תחילפי. אין תכליות להעניק פטור למכירת נכסים נוספים שאינם בנדרה של דירות המגורים אותה מבקש בעל הדירה למכור בגדרן של תכליות הפטור שפורטו לעיל.

ביצוע הפיצול בין מרכיבי הנכס השונים, הינו בדרך כלל עניין של שומה, דהיינו על המנהל לשום את שווי דירת המגורים שלגביו יינתן הפטור, ולהטיל את המס על יתרת התמורה המשקפת את שווים של המרכיבים האחרים.

13. שאלת נפרדות הנה איתורו אותם מרכיבים נוספים, שכן בהיעדרם של מרכיבים נוספים ניתן להניח כי התמורה שולמה אך ורק עבור דירת המגורים.

כאשר עוסקים בפיצול רעוני, דהיינו במכירת זכויות בדירות מגורים ביחד עם זכויות לבנייה נוספת, יש לברר כיצד נקבע כי קיימות זכויות נוספות.

14. בתם המשפט קבעו לצרכים שונים, כי גם צפיה סבירה לקבלת זכויות בנייה נוספות תיחסב כנכס נוסף שיוכל להיות נתון לשומה נפרדת. כך כאשר עלתה שאלת שומות היטל השבחה נקבע ברע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רוחבות נ' לוסטרוניק ובנו חברה להנדסה ובנייה בע"מ, פ"ד נ"ז(5) 524 (2004), כי: "שווי שוק של מקרקעין עשויה להיות מושפע גם מצפיה לשינוי תכוני ולאו דווקא מהשינוי הסטטוטורי עצמו".



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבך חזרה

גישה זו אומצה גם במקרים לאפשרות של פיצול רعيוני במכירת נכס ובית המשפט העליון קבע כי ניתן לעורך פיצול בין שווי דירת המגורים לשווי זכויות בנייה נוספות, גם כאשר זכויות הבנייה הנוספות טרם אושרו בתכנית סטטוטורית. הצפיה לשינויים בזכויות מהווה נכס בעל ערך הנitin לפיצול (ראה ע"א 471/03 הניל, עמי 62, 63).

ודוקן, הבדיקה בין זכויות בנייה סטטוטוריות לבין צפיה לזכויות בנייה שכאלו עשויה להשפיע על הערכת שוויין של הזכויות. בהערכת שווי זכויות צפויות, יש להביא בחשבון את סיכוי ההתמכשות מחד, אל מול האפשרות שהצפיה לא תגשש מайдן. עם זאת, אלו הבדלים בשווי ולא בעוצם קיומן של הזכויות הנוספות (ראו ע"א 471/03 הניל; ו"ע (ת"א) 1357/09 מיבסקו נ' מנהל מסי מקרקעין – תל-אביב (19.6.13)).

15. עוד נציין כי קיומן של מגבלות עלIMPLEMENTATION זכויות בנייה, אף הן בגדר נתון המשפיע על שווי הזכויות ולא דוקא על עצם קיומן. מגבלות שכאלו עשויה להיות מגבלות סטטוטוריות, מגבלות הנובעות מהוראות תכנית המתאר או מגבלות חוזיות, כגון חבות בתשלומים דמי הסכמה או דמי היתר לבעל הנכס.

16. ומה בעניין שלפנינו? זכויות הבנייה הנוספות במרקם הין זכויות סטטוטוריות. הן נלמודות מתכניות המתאר שאושרו, כפי שפורט לעיל. IMPLEMENTATION מוגבלת מותנה בקבלת הסכמה של המינהל, שהוא בעל המקרקעין. למוגלה זו יש השפעה על שווי הזכויות, אולם אין בה כדי לשול א Tat ההמסקנה כי התמורה בעסקה כוללת בחוות מרכיב נפרד המשקף את הצפיה לקבלת הסכמה ולIMPLEMENTATION זכויות. מרכיב שכזה אינו יכול בגדר הפטור למכירת דירות מגורים.

17. מהראיות שבפניו עולה כי על פי החלטת המינהל (ולצורך העניין לא משנה אם עוסקים בהחלטה 1186 או 1245), רשי חוכר למש זכויות בנייה נוספת, מעבר לקיבולת הבנייה שהבסכם החכירה המקורי. IMPLEMENTATION שכזה מותנה בתנאים, אולם ברוי כי עם מילויים יוכל החוכר להשלים את הבנייה ולנצל את הזכויות.

מהעדויות עולה כי לצורך הגדלת שטח הבנייה עד ל-240 מ"ר, די בכך שהחוכר ישלים את דמי ההיוון בסך של 7,097 ש"נ. יתרה מכך, אין הכרה בתשלומים מיידי של דמי ההיוון, שכן לאור ההנחה בדבר הגדלת דמי החכירה לתקופה מוגבלת, יושלם תשלום דמי ההיוון בשנת 2014 ולאחר מכן מכן IMPLEMENTATION זכויות הבנייה על פי תכנית המתאר לא יותר בכל תשלום.

18. עוד מתברר כי לצורך IMPLEMENTATION זכויות הבנייה לתוספת בנייה, על המוכר להגשים את התכניות, לשכנע כי הן עומדות בהוראות תכנית המתאר התקפה ואם הבנייה תהא לשטח העולה על 240 מ"ר, עליו לשלם גם את דמי ההיתר (עמי 16).



בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ו"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבת חורה

19. אין ספק שבנסיבות שכאלו, כאשר אלו התנאים להגדרת שיטה הבניה עד לשטח של כ-500 מ"ר, קיימות צפיה אצל כל רוכש אובייקטיבי לקבל אישור לתוספת הבניה. תשלום בגין צפיה זו חורג מהתשלום עבור דירת המגורים ולכן אינו נהנה מהפטור.

הויאל ועסקין בפיקול התמורה בין זו שמושלמת עבור דירת המגורים לבין המשולמת עבור הצפיה, אין כל רלבנטיות לטענת העוררים בדבר זהות בעל זכויות הבניה עד למועד מתן היתר לחוכר. הדיוון בפניינו אינו בשאלת זהות בעל הזכויות אלא בשאלת פיקול התמורה בין התמורה עבור דירת המגורים לתמורה עבור הזכויות הצפויות לחוכר.

20. משקבנו כי ניתן לפצל את התמורה יש לבדוק את השומה. העוררים מצדם לא הגיעו חוות דעת עצמאית והסתפקו בחקירת השמאלי מטעם המשיב והפניה לשומה שערכה לצרכי היטל השבחה. השמאלי אי-בוחני, פרט בחומרה דעתו את העסקאות השונות ששימשו לו להשוואה וכי צד קבע את שwon של הזכויות השונות. השמאלי בחרן עסקאות השוואה, בחרן את השומה שערכה לצרכי היטל ההשבחה ואת שומת השמאלי שהוערך את השווי לפני המכירה. כל השומות האמורות הביאו אותנו למסקנה דומה ועל כן הערכ את שווי דירת המגורים בסך של 1,600,000 ש"ן.

בහיעדר חוות דעת נגדית ובהיעדרן של ראיות המעידות על פגמים באופן עיריכת השומה או על טעויות של השמאלי, אנו סבורים שהערכה זו הנה סבירה ואין להתערב בה.

סוף דבר

21. בשים לב כאמור אנו סבורים, כי דין העරר להיחות וכי אין מקום להתערב בדרך פיצול התמורה על ידי המנהל.

על כן הערד נדחה. העוררים ישלמו למישיב הוצאות הערד בסך של 10,000 ש"ן.

ניתן היום, י"ז אב תשע"ג, 24 ביולי 2013, בהיעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג - רוי"ח
חברת הוועדה

יוחאלי-גולן גלית רוי"ח
חברת הוועדה

ר. סורוקל, שופט
י"ר הוועדה