



בבית המשפט העליון

ע"א 1827/15

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים: 1. אילן זיונץ
2. אבנר לחמן
3. רחל לחמן

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז בתיק וע
044889-10-13 שניתן ביום 21.01.2015 על ידי כבוד השופט
בנימין ארנון

תאריך הישיבה: ח' בתשרי התשע"ז (10.10.2016)

בשם המערערים: עו"ד זיו שרון ועו"ד אורית קוך
בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

פסק דין

השופט י' עמית:

ענייננו בשאלה האם עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי לצורך פרויקט תמ"א
38/2 מזכה את המוכר בפטור ממס שבח לפי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת
ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: הוראת השעה)?

רקע

1. המערערים הם בעלי דירות בבניינים משותפים ברמת גן. במסגרת פרויקט
תמ"א 38, החליטו הדיירים להרוס את הבניינים ולבנות במקומם בניינים חדשים. בשנת
2012, המערערים מכרו ליזם חלק מזכויותיהם במקרקעין, בתמורה לדירות חדשות
בבניינים שיוקמו. כלומר, המערערים והיזם הם צדדים לעסקת קומבינציה מסוג מכר
חלקי.

המערערים הגישו בקשה לפטור ממס שבח בגין מכירת הזכויות, מכוח סעיף
6(א) להוראת השעה. המשיב דחה את הבקשה, בנימוק שהוראת הסעיף מעניקה פטור

למי שמכר "את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה" ולכן "הפטור לפי הוראת השעה לא חל על עסקאות קומבינציה" (החלטת המשיב מיום 2.9.2013).

ערר על החלטתו של המשיב נדחה בדעת הרוב (כב' השופט ב' ארנון ועו"ד ד' שמולביץ כנגד דעתו החולקת של עו"ד ד' מרגליות), בפסק דינה של ועדת הערר במחוז מרכז, מיום 21.1.2015 (ו"ע 44889-10-13).

פסק דינה של ועדת הערר

2. דעת הרוב בוועדת הערר היתה כי המערערים אינם זכאים לפטור שנקבע בסעיף 6 להוראת השעה. לאחר סקירת התשתית הנורמטיבית, הגיע כב' השופט ארנון (בהסכמת עו"ד שמולביץ) למסקנה כי הפטור בסעיף 6 מוענק רק למי שמכר את מלוא זכויותיו, ולא למי שביצע עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי. לדעת הרוב, אין עוד תחולה להלכה שבה נקבע כי עסקת קומבינציה חלקית יכולה להיחשב כ"מכירת כל הזכויות במקרקעין" (ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, פ"ד לד(4) 701 (1980) (להלן: עניין בן-עמי)), מכיוון שלאחר פסיקת ההלכה תוקן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק), ונקבע הסדר ספציפי וממזה ביחס לעסקאות קומבינציה מסוג זה (סעיף 49א(ב)). דעת הרוב סברה כי נוסח הוראת השעה מלמד דווקא על הסדר שלילי, שלפיו אם לא נמכרו כל הזכויות במקרקעין – אין תחולה להוראת הפטור. זאת ועוד, גם אם היינו מניחים שקיימת לאקונה, תכליתה של הוראת השעה אינה תומכת בפרשנות שהציעו המערערים. בנוסף נקבע בפסק הדין, כי המערערים אינם זכאים לפטור חלקי מכוח סעיף 6(א)(4) להוראת השעה, שענייננו ב"מכירת חלק מדירת מגורים מזכה", משום שסעיף זה עוסק באדם שהיו בבעלותו זכויות חלקיות בדירה והוא מכר אותן במלואן.

בדעת מיעוט, סבר חבר הוועדה עו"ד מרגליות, כי העיקרון שנקבע בעניין בן-עמי הוא עקרון "אוניברסלי" ושווה מעמד לעקרונות יסודי בדיני מסים, אשר עומד בעינו גם לצורך פרשנות הוראת השעה. על פי עיקרון זה, עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי דומה במהותה למכירת כל הזכויות במקרקעין וצריכה להוביל לתוצאות דומות מבחינת דיני המס. כמו כן, סבר עו"ד מרגליות כי תכליתה של הוראת השעה תומכת גם היא במסקנה שלפיה המערערים זכאים לפטור.

3. כדי להיטיב להבין את טענות הצדדים בערעור, נקדים ונתאר את הרקע המושגי והנורמטיבי ואת ההתפתחויות בחקיקה ובפסיקה.

רקע מושגי כללי

4. מט שבח מקרקעין הוא סוג של מס רווחי הון, אשר מוטל על מוכר "זכות במקרקעין" בגין ההפרש בין שווי הרכישה לשווי המכירה, כמפורט בחוק. מימים מימה הוכר פטור ממס שבח במקרה של מכירת דירת מגורים, כשהרציונאל המקורי לפטור הוא ההכרה בכך שמכר דירת מגורים קרוב יותר לספירה הפרטית-משפחתית מאשר לספירה העסקית-כלכלית. במרוצת השנים, תנאי הפטור הורחבו ועברו שינויים לא מעטים, והמלומד נמדר לא הפריז באמרו כי "עם ריבוי ההוראות באו בעקבותיהן גם הערפול וחוסר הבהירות. חלק גדול מהוראות הפטור הינן מסורבלות וקשה לעמוד על טיבן" עד שנושא זה "נעשה מסובך וקשה להבנה יותר ויותר, הגם שהוא עשוי לרתק את מוחו של המשפטן" (אהרן נמדר מט שבח מקרקעין: הפטור לדירת מגורים 38-31 (2014) (להלן: נמדר); וכן ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – כרך א' 34-55 (מהדורה שלישית; 2012) (להלן: הדרי); ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים הקדמה ועמ' 1-14 (2009) (להלן: סרוסי)).

עסקת קומבינציה היא עסקת חליפין שבמסגרתה בעל זכויות במקרקעין מוכר לקבלן את זכויותיו הקנייניות תמורת שירותי בנייה (למהותה של עסקת קומבינציה ראו, לדוגמה, ע"א 2534/99 בדאני נ' מוקתדר פס' 6 (22.9.2003); יצחק עמית "עסקת קומבינציה - מבט על זכותו של רוכש דירה" הפרקליט לח 598 (תשמ"ח) (להלן: עמית)). עסקת קומבינציה יכולה להיעשות בדרך של מכר מלא (מכירת כל הזכויות לקבלן) או בדרך של מכר חלקי (מכירת חלק מהזכויות לקבלן בתמורה לבניית דירות במקרקעין שנותרו בידי המוכר). מבחינה פרקטית וכלכלית שתי הדרכים מובילות לתוצאות דומות, אך מבחינת דיני המס עשויים להיות הבדלים ביניהן (ע"א 487/77 מנהל מט שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121 (1978) (להלן: עניין ברקאי)). ככלל, עסקת קומבינציה מסוג מכר מלא גוררת חבות מס גבוהה יותר, ואין פלא שהפרקטיקה מזה שנים רבות, מבטאת העדפה מובהקת של עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי (עמית, עמ' 601 ה"ש 13; סרוסי, בעמ' 419, 427-429; נמדר, בעמ' 530-532; הדרי, בעמ' 306-316; דוד אלקינס מיסוי עסקאות חליפין 262-245, 316-333 (2012) (להלן: אלקינס)).

תמ"א 38 היא תוכנית מתאר ארצית שבאה לעולם נוכח החשש מפני רעידת אדמה עזה שתפקוד את אזורנו. התוכנית נועדה לעודד את בעלי הזכויות במקרקעין בישראל לחזק מבנים קיימים, והעידוד לבש צורה של תמריצים כלכליים ותכנוניים.

תחילה הוחלו הוראות התכנית רק על פעולות לחיזוק מבנים קיימים (לצורך העניין: "תמ"א 38/1"), ובהמשך תוקנה התכנית כך שגם פרויקט הכרוך בהריסת הבניין והקמתו מחדש ("תמ"א 38/2") – יזכה להטבות מכוחה. לעניין החבות במס שבח, נקבע בחוק מיסוי מקרקעין פרק שלם שעניינו "פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38" (פרק חמישי 5 לחוק). כפי שיפורט להלן, בפרק זה נקבעו סעיפים שונים המבחינים בין עסקאות שחלה עליהן תמ"א 38/1 לבין עסקאות שחלה עליהן תמ"א 38/2.

התשתית הנורמטיבית

5. כאמור, זה מכבר ראה המחוקק לפטור ממס שבח עסקה של מכירת דירת מגורים. עד שנת 1980 הורה סעיף הפטור:

49. פטור והנחה ממס במכירת דירת יחיד
 (א) מכירת כל הזכויות במקרקעין שיש ליחיד בדירת
 היחיד שלו תהיה פטורה ממס אם שווי המכירה לא עלה
 על 500,000 לירות.
 (ב) [...]

ביחס לפרשנות הסעיף התגלעה מחלוקת שהובאה בפני בית משפט זה והוכרעה בעניין בן-עמי. בפסק הדין נקבע כי עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי מקנה למוכר פטור ממס שבח לפי סעיף 49(א), למרות שמבחינה פורמלית-קניינית לא נמכרו כל הזכויות במקרקעין. נוכח חשיבותו של פסק הדין לענייננו נביא כאן את דבריו של הנשיא לנדוי כלשונם:

"חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין. על אותה דרך יש לפרש גם את הוראת הפטור שבסעיף 49(א). הדבר עולה מלשון ההוראה הזאת עצמה, כאשר קוראים אותה במלואה: לא מדובר שם רק ב'מכירת כל הזכויות במקרקעין שיש ליחיד', אלא הדגש הוא על מכירת כל זכויותיו בדירת היחיד שלו. כדי לגלות את כוונת המחוקק מתוך לשון סעיף 49 והחוק כולו יש לפרשו בלשון בני אדם ולזכור את המטרה שלשמה הוחקה אותה הוראה, והיא לאפשר לאדם להחליף את דירת המגורים שלו בדירה אחרת שבה ישקיע את תמורת דירתו הישנה, בלי שעסקה כזאת תיתפס כאירוע של עשיית רווח הוני...המערערות

זנן השקיעו את כל זכויותיהן בדירת היחיד שלהן בעסקה עם הקבלן, כדי להשיג לעצמן דירות חדשות תחתן. אין לך אובדן יותר מוחלט של הזכויות בדירות הישנות בתור דירות מאשר הריסתן. לאותם אחוזים בבעלות המשותפת במגרש שנשמרו למערערות, אין כל קשר לדירות שנהרסו אלא הם נשמרו להן למטרה אחרת, לצורך שמירת זכותן לחלקים בקרקע שיוצמדו לבסוף, אחרי רישום הבית כבית משותף, לדירותיהן. אין לחלקים אלה בקרקע כל תוכן כלכלי בפני עצמו, כאילו השאיר בעל הדירה, המוכר, עדיין זכות עומדת בפני עצמה בידי בנוסף על זכותו לקבל דירה בבנין החדש. אכן, להשארות החלקים בקרקע בידי המוכרות נודעת חשיבות גם לצורך החישוב של שווי התמורה שהקבלן שילם להן. אבל יתרון פיסקאלי זה אינו מוסיף ואינו גורע לגבי השאלה אם בעל דירת היחיד מכר את כל הזכויות בדירה" (שם), בעמ' 703-704; ההדגשות הוספו – י"ע. ראו גם טרוטי, בעמ' 434).

6. בשנת 1980, במסגרת תיקון מס' 8 לחוק, הוחלפה הוראת סעיף 49 בהוראת סעיף 49א כלהלן:

49א. תנאים לפטור

(א) תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה; לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

(1א) [...]

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה היא זכויות במקרקעין בבנין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר לבחור באחת מאלה:

(1) קבלת פטור לגבי חלק משווי התמורה, כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות בניה, בסכום שווי הדירה הנמכרת, וכאשר התמורה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת) – בסכום כאמור בסעיף 49ז; את יתרת סכום שווי התמורה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות או למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;

(2) תשלום מלוא המס בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות.

יודגש כי נוסח זה של הסעיף היה בתוקף בשעה שהמערערים ביצעו את עסקאות הקומבינציה.

7. קשה לחלוק על כך שסעיף 49א(ב) אינו מנוסח בצורה מיטבית (ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, בפסקאות 3 ו-10 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' ריבלין (4.8.2003) (להלן: עניין טובי); אלקינס, בעמ' 396). בפסיקה הובהר כי הסעיף מסדיר את החיוב במס שבח בגין עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, שבמסגרתה נמכרת דירת מגורים. הוראת הסעיף פותחת בפני המוכר שתי אפשרויות: האחת, לזכות בפטור חלקי ממס שבח בשווי הדירה הנמכרת; והשנייה, לוותר על הפטור ולשלם את מלוא המס לפי שווי התמורה הכוללת. אופן החישוב של הפטור ממס, לפי האפשרות הראשונה, נדון בע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה (5.9.1985) (להלן: עניין יוניזדה). בעניין יוניזדה נפסק כי לצורך חישוב החבות במס שבח, שווי התמורה שקיבל המוכר יכול גם את עלות שירותי הבניה וגם את שווי הקרקע של הדירות שהמוכר צפוי לקבל במסגרת העסקה (ראו גם טרוסי, בעמ' 436-446; נמדד, בעמ' 535-541; אלקינס, בעמ' 390-407). הלכת יוניזדה אושררה בעניין טובי, ברוב של ארבעה שופטים כנגד דעתו החולקת של השופט טירקל. אדגיש כי שתי הלכות אלה עוסקות בשווי התמורה בעסקת קומבינציה, והן לא מתייחסות כלל לשאלה שנדונה בהלכת בן-עמי שעניינה בפרשנות המילים "כל הזכויות במקרקעין".

8. בשנת 2008 נערך תיקון נוסף בחוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 62). התיקון כלל גם התייחסות לתמ"א 38, ובמסגרתו נחקק סעיף 49לג, שכותרתו "פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק". בדברי ההסבר להצעת החוק הובהר כי "מטרתו העיקרית של התיקון המוצע בהצעת חוק זו היא לעודד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה באמצעות מתן פטור ממס שבח מקרקעין ומס מכירה במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה שניתנו לפי תכנית החיזוק, כאמצעי מימון לביצוע עבודות החיזוק" (ה"ח 331). התיקון הוחל גם למפרע, על עסקאות שנעשו החל מיום 18.5.2005, אך סעיף 49לג מעניק הטבת מס רק לעסקאות מכוח תמ"א 38/1 (חיזוק ללא הריסה), ולכן המערערים אינם זכאים ליהנות ממנו.

במסגרת תיקון מס' 74, משנת 2012, נחקק סעיף 149לג אשר מעניק פטור ייעודי למי שמכר זכויות במקרקעין במסגרת פרויקט תמ"א 38/2:

149לג. פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה (א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה (בסעיף זה – הזכות הנמכרת), תהיה פטורה ממס, ובלבד שהתקיימו שניים אלה: [...]

התיקון הוחל רק על עסקאות שנעשו מתחילת שנת 2013 (סעיף 149לג2 לחוק) ולכן גם סעיף זה אינו חל בעניינם של המערערים, אשר מכרו את זכויותיהם במקרקעין בשנת 2012.

9. בשנת 2013 תוקן החוק פעם נוספת, תיקון מס' 76, שבמסגרתו הוחלף הנוסח של סעיף-קטן 49א(ב). זוהי הוראת הסעיף המתוקן:

על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה.

על פי הנוסח המעודכן, עסקת קומבינציה בדרך של מכר חלקי, מזכה את המוכר בפטור יחסי ממס שבח, בהתאם לחלק שנמכר (בשונה מאופן החישוב שנקבע בהלכת יוניזדה; ראו נמדר, בעמ' 553-554, וכן הדרי, בעמ' 771-773). מכל מקום, גם הוראה זו אינה חלה על המערערים, שערכו את העסקאות לפני תיקון החוק.

10. לאחר שעמדנו על השינויים הרלוונטיים בחוק מיסוי מקרקעין, נחזור אחורה בזמן ונציין כי בשנת 2011 נחקקה הוראת השעה כחוק עצמאי. על תכליתה של הוראת השעה עוד נרחיב בהמשך, וכאן נסתפק באמירה כי מדובר בחוק שמטרתו להגדיל את היצע הדירות בשוק. בין ההסדרים שנקבעו בהוראת השעה ניתן למצוא פטור נוסף ממס שבח:

6. פטור במכירת דירת מגורים מזכה (א) בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר המוכר בתקופה שמיום כ"ה בטבת

התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (בסעיף זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות אלה: [...]

עוד בשנת 2011 נערך תיקון בהוראת השעה ונוסף לה סעיף 6א, שמרחיב, בתנאים מסויימים, את הפטור בגין מכירת "דירת מגורים שאינה מזכה". סעיף 5 להוראת השעה יוצר מסלול הטבה נוסף של "הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים", ואחד התנאים לשם כך הוא השלמת הבנייה תוך 36 חודשים. אשר לדרך הפרשנות של הוראת השעה, מלמדנו סעיף 1 כי: "לכל מונח בחוק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), אלא אם כן נקבע במפורש אחרת".

11. סיכום התשתית הנורמטיבית: בנוסח הישן של סעיף 49 הוענק פטור בגין מכירת "כל הזכויות במקרקעין" בדירת יחיד. בעניין בן-עמי נקבע כי הפטור יינתן גם לעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, למרות שמבחינה קניינית-פורמלית לא נמכרו כל הזכויות במקרקעין. בהמשך תוקן החוק ונקבעו תנאים ונוסחת חישוב לפטור בגין עסקה מסוג זה (סעיף 49א(ב); עניין יוניזדה). בעשור האחרון נוספו לחוק הוראות פטור לטובתם של מוכרים שעשו עסקאות לצורך פרויקטים של תמ"א 38/1 (סעיף 49לג) או תמ"א 38/2 (סעיף 49לג1). בהוראת השעה נקבע פטור ממס שבח למי שמכר את "כל הזכויות במקרקעין" בדירת מגורים מזכה, במהלך השנים 2011-2012 (סעיף 6).

תמצית טענות הצדדים

12. המערערים מבקשים פטור ממס שבח מכוח סעיף 6 להוראת השעה. לשיטתם, את סעיף 6 יש לפרש כך שיחול גם על עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, בהתאם להלכת בן-עמי, שלא נס ליחה. בין היתר נטען, כי חזקה על המחוקק שניסח את הוראת השעה, כי הכיר את הלכת בן-עמי ואת הפרשנות שניתנה למילים "כל הזכויות במקרקעין". המערערים סבורים כי סעיף 49א(ב) לא ממצה את האפשרות לזכות בפטור ממס שבח בגין עסקת קומבינציה, אלא נועד רק לקבוע את נוסחת חישוב הפטור. לשיטתם של המערערים, העדרה של "נוסחת חישוב" בהוראת השעה אינו מלמד על הסדר שלילי אלא על תקף משפטי (לאקונה). את החסר, כך נטען, יש להשלים באחת משתי אפשרויות: פרשנות מרחיבה לסעיף 6(א) (4) להוראת השעה או "ייבוא" סעיף

49א(ב) המתוקן מכוח סעיף 1 להוראת השעה. על פי הטענה, פרשנות מעין זו מגשימה גם את תכליתה של הוראת השעה: "לתמרץ בעלי דירות שאינם זכאים לפטור לפי החוק למכור את דירתם ובכך לגרום להגדלת היצע דירות המגורים בישראל". בהקשר זה הדגישו בפנינו באי-כוח המערערים, כי עסקאות הקומבינציה הנדונות שילשו את מספר יחידות הדיור בבניינים. עוד נטען כי גם הרציונאל של עידוד תמ"א 38 תומך במתן פטור למערערים.

13. המשיב ביקש לדחות את הערעור. לשיטתו, המערערים מנסים לזכות בפטור מכוח סעיף 6 להוראת השעה באמצעות "פלפול משפטי" שיחיל על סעיף זה את הפרשנות שנעשתה בעניין בן-עמי בהקשר שונה מעיקרו, ועל אף שהשופטים בעניין בן-עמי ציינו שהם דנים רק בפרשנות הנוסח הקודם. לטענת המשיב, המחוקק התקין את סעיף 49א(ב) כדי להבהיר את אופן המיסוי של קומבינציית מכר חלקי, ובכך הקיץ הקץ על הלכת בן-עמי. זאת ועוד, בדיון בפנינו הבהיר בא-כוח המשיב כי לשיטתו גם אילו היה מדובר במכר מלא – המערערים לא היו זכאים לפטור מכוח סעיף 6, שכן העסקה מושא הדיון אינה מגשימה את תכליתה של הוראת השעה. לשיטת המשיב, תכלית הוראת השעה היא "להוציא דירה יד שנייה לשוק, לפטור אותה ממס שבח". ברוח זו נטען, כי הוראת השעה לא חלה בענייננו שכן היא מכוונת רק למכירה של דירות קיימות ובנויות המשמשות למגורים מיידים, והמערערים לא הגדילו את היצע הדירות, שהרי הם הרסו דירה אחת וקיבלו דירה אחת חדשה תחתיה. בהמשך לכך טען המשיב, כי עניינם של המערערים יכול היה להתאים לכל היותר לסעיף 5 להוראת השעה, שמעניק הטבה בלבד (ולא פטור); אלא שהמערערים לא רק שאינם עומדים בתנאי סעיף 5 אלא אף מנסים להשיג פטור מוחלט שבוודאי לא מגיע להם.

המשיב הבהיר כי כחלק ממדיניות העידוד של תמ"א 38 אכן נקבעו הטבות מס, אך המחוקק הגדיר אותן במפורש ואין לחרוג מן ההטבות שנקבעו בחוק. בעוד שהטבות המס בגין תמ"א 38/1 ניתנו גם רטרואקטיבית (ס' 49לג), ההטבות בגין תמ"א 38/2 הוענקו רק לעסקאות שנעשו משנת 2013 ואילך. עמדתו של המשיב היא כי עסקאות שנעשו לפני מועד זה, הן עסקאות רגילות של קומבינציה מסוג מכר חלקי, שעליהן חל סעיף 49א(ב) כהסדר ספציפי (החלטת מיסוי 5887/11); ואין מחלוקת כי המערערים לא עומדים בתנאיו.

14. לאחר ששמענו את טענות הצדדים סברנו כי בהיעדר השלכות רוחב למקרה הקונקרטי שבפנינו (נוכח התיקונים המאוחרים לחוק ותוקפה המוגבל של הוראת

השעה), מוטב יהיה לסיים את ההליך בדרך של פשרה. ביום 11.12.2016 הודיעו הצדדים כי נסיונות הפשרה לא צלחו, ולפיכך אין מנוס מהכרעה.

דיון והכרעה

15. הערה מקדמית: הדיון שלהלן מתמקד בשאלה הקונקרטית השנויה במחלוקת בין הצדדים, ואין הכרח ללמוד מן הדיון שלהלן על היבטים אחרים של הוראות החוק שיוזכרו.

כזכור, ועדת הערר הכריעה (בדעת רוב) כי מי שמכר את דירתו בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, אינו זכאי לפטור ממס שבח מכוח סעיף 6 להוראת השעה. קביעה זו נתקפה בערעור שבפנינו ולצורך הדיון עלינו לקבוע מהי הפרשנות הראויה של סעיף 6 להוראת השעה, על פי לשונו ותכליתו. באי-כוח הצדדים היטיבו לטעון ופרשו בפנינו את הצדדים השונים של הסוגיה, וכעת הגיע הזמן להכריע.

16. לשונו של סעיף 6 להוראת השעה מורה כי הפטור ממס יוענק למי שמכר "את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה". אין ספק כי המערערים לא מכרו את כל זכויותיהם במקרקעין, אך כאן לא מסתיים הדיון. בצדק טענו המערערים כי ניסוח זהה הוביל בעניין בן-עמי לפרשנות שלפיה גם עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי מזכה את המוכר בפטור ממס. האם יש לנקוט פרשנות זהה גם בענייננו? האם תיקוני החקיקה מאז שניתן פסק הדין בעניין בן-עמי מאיינים את ההלכה שנקבעה שם? בשאלות אלה, סבורני כי הדין עם המערערים, בדומה לעמדת דעת המיעוט בוועדת הערר.

17. מבחינה לשונית, חשוב לשים לב לכך שכמו סעיף 49א בנוסחו הקודם (ובדומה לנוסח הסעיף לפני תיקון מס' 8) כך גם בסעיף 6 להוראת השעה התנאי המלא הוא מכירת "כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה". השופט לנדוי כבר עמד על כך שלשון הסעיף איננה מתנה את הפטור במכירת כל הזכויות במקרקעין אלא מתייחסת למכירת הזכויות במקרקעין בדירת המגורים, ולעניין החבות במס שבח ניתן לומר שהריסת הדירה במסגרת עסקת קומבינציה איננה מותרת בידי המוכר זכויות מעין אלה (עניין בן-עמי; יצחק הדרי "מס שבח במכירת קרקע תמורת דירות בבניין שייבנה עליה" משפטים יב, 35, 43 (תשמ"ב-תשמ"ג); להלן: הדרי – מס שבח). מבחינה זו, ניתן לפרש את הדרישה למכירת כל הזכויות בדירת מגורים, כך שתכלול בחובה גם

מצב של עסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי, שבמסגרתה נהרסת דירתו של המוכר והוא צפוי לקבל דירה חדשה.

לדעתי, גם אילולא ניתן פסק דין בן-עמי ניתן היה להגיע למסקנה זו, שכן היסודות שעליהם נכנתה ההלכה בעניין בן-עמי הם רחבים ובכוחם לבסס פרשנות דומה גם בענייננו. הלכה מושרשת היא כי את דיני המס יש לפרש לאור תכליתם ולהחיל אותם בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית של העסקה (ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005) (להלן: עניין סיוון); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע, בפסקאות 16-18 (11.6.2008); ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, בפסקה 8 (26.1.2010)). לצורך כך, "לא מן הנמנע כי הפירוש שיינתן לאותו מושג עצמו לצורך דיני המס ייסטה מן הפירוש הניתן לו על פי הדין הכללי" (ע"א 7394/03 נכסי ד.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות, פ"ד סב(1) 57, בפסקה 19 (2006); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, נו(1) 877, 890-89 (2001); ע"א 5865/11 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ, בפסקה 41 (14.8.2014)). כפי שצויין בעניין בן-עמי, כך נהג אף המחוקק עצמו, למשל בהגדרת "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין חרג המחוקק מהמשמעות של "עסקה במקרקעין" על פי חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (ראו גם: הדרי, בעמ' 69). ויוטעם כי על פי סעיף 1 להוראת השעה, יש לפרש את הוראת השעה בהתאם לפרשנות המקובלת של חוק מיסוי מקרקעין. לענייננו, העובדה שמבחינת דיני הקניין חלק מהזכויות במקרקעין נשארו בידי המוכר, אינה מגבילה את האפשרות להכיר בכך כמכירת כל הזכויות בדירה לצורך תנאי הפטור ממס שבח.

18. זאת ועוד, כבר עמדנו על כך שהמשמעות הכלכלית של עסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי דומה לעסקת קומביניציה מסוג מכר מלא: "מבחינה כלכלית, בשתי צורות המכר החליף בעל מגרש – בסופו של דבר בעלות במגרש שלם, בבעלות בחלק מהדירות שתיבנה עליו" (עניין יוניזדה, בפסקה 4) "... שתי העיסקאות – תחילתן וסופן זהים; תחילתן בבעלות מלאה על המקרקעין, וסופן בבעלות חלקית על המקרקעין, באותו חלק הצמוד לדירות התמורה. התוצאה זהה, ולפיכך ראוי כי גם הנפקות הפיסקאלית תהא זהה" (עניין טובי, בפסקאות 15-16 לפסק-דינו של השופט א' ריבלין ובפסקה 2 לפסק-דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן). לפיכך, העובדה שבמסגרת עסקת הקומביניציה המערערים הותירו בידיהם חלק מן הזכויות במקרקעין, איננה בהכרח מאיינת את זכותם לפטור מכוח סעיף 6. לא מצאתי בטענותיו של המשיב

הצדקה עניינית להבחנה בין עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי לבין עסקת קומבינציה מסוג מכר מלא, לצורך הוראת סעיף 6 להוראת השעה. אף שנאמרו בהקשר שונה, ניתן להזכיר כאן את דברי השופטת שטרסברג-כהן בעניין יוניזדה, באמרה: "העובדה שהמחוקק לא יצר אחידות מלאה בין מכר מלא ומכר חלקי, אינה מונעת ממנו להשיג אחידות זו בעסקה מסוג ספציפי" (שם, בפסקה 7; ובהקשר זה ראו גם דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין - חיפה נ' שדמי, פ"ד סג(1) 778, 796-798 וכן בפסק-דינה של השופטת ארבל (2009)).

[במאמר מוסגר ראוי להוסיף, כי מלומדי משפט מתחו ביקורת על עצם התנאי של מכירת כל הזכויות בדירה, ויש שגרסו כי "עקרון זה אינו משרת את מנגנון המס והוא אף יוצר בעיות של ממש במציאות היום יומית" וכי "מטרתו והגיונו לוטים בערפל" (נמדד, בעמ' 42 ו-122; אך השוו לדברי השופט ריבלין בעניין טובי בפסקה 7). חיזוק לגישה שמיתרת את הדרישה למכירת כל הזכויות עשוי להימצא גם בעמדתו העדכנית של המחוקק, כפי שבאה לידי ביטוי בתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו: נמדד, בעמ' 137 ובעמ' 554; הדרי, בעמ' 772)].

להסרת ספק, אדגיש כי אינני מהרהר אחר הלכות קודמות שהבחינו בין מכר מלא למכר חלקי בעסקאות קומבינציה (עניין ברקאי) והדברים נאמרו לצורך פרשנותו של סעיף 6 להוראת השעה ותו לא.

על יסוד האמור, ניתן להגיע למסקנה כי עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי נחשבת מכירה של כל הזכויות בדירת המגורים לצורך פטור ממס שבח.

19. אם כן, גם בלי להסתמך על פסק הדין בעניין בן-עמי, ניתן היה לקבל את הפרשנות שהוצעה מטעם המערערים. נוכח הלכת בן-עמי, מתחזקת אפשרות זו, משני כיוונים: ראשית, הדרך הפרשנית כבר נסללה ואין לנו אלא לחזור ולהלך בה; שנית, יש טעם בטענה כי מחוקק הוראת השעה הכיר את הלכת בן-עמי והיה ער לפרשנות המרחיבה שניתנה למילים "כל הזכויות במקרקעין". אילו התכוון המחוקק שהסעיף לא יחול על עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי – לכל הפחות היה מקום להבהרה במסגרת דברי ההסבר. בהקשר זה יש לדחות את הטענה כי תיקונו של סעיף 49א(ב) מאיין את כוחה של הלכת בן-עמי. יוער כי גם מבחינה היסטורית, ספק רב אם תיקון מס' 8 לחוק בא כתגובה לפסק דין בן-עמי (ראו: הדרי – מס שבח, בעמ' 45-46; אלקינס, בעמ' 393). אמנם, לאחר התיקון לא היתה עוד משמעות אופרטיבית להלכה, אך אין בכך כדי למחות את זכר קיומה, ויעידו על כך גם האזכורים הרבים בפסיקה. בלשון ציורית ניתן

לומר כי הלכת בן-עמי כמוה ככוכב, וגם אם נניח כי אבד, עדיין יכולים אנו ליהנות מאורו.

בשולי הדברים אציין כי המלומד הדרי התייחס בספרו לפרשנות סעיף 6 להוראת השעה, בהתייחסו לעסקאות הקומבינציה הנפוצות מסוג מכר חלקי, והגיע למסקנה דומה. לדבריו:

“אמנם, לפי הדין הכללי, אין מדובר במכירת כל הזכויות, ברם במקרה זה, מבחינה מהותית, נמכרו כל הזכויות, שהרי לאחר ביצוע העסקה לא ניתן שוב לבצע עסקה באותם מקרקעין. המוכר יכול לבצע עסקה אחרת, לגבי חלק המקרקעין שלכאורה נשאר בידיו. את החלק הזה, בצירוף היחידות (דירות, לדוגמה) שקיבל בתמורה, הוא זכאי להשכיר או למכור. כמו שנפסק בעניין בן-עמי, לצורך מכירתה של דירת מגורים, תיחשב עסקת קומבינציה מהסוג של מכר חלקי למכירת 'כל הזכויות' ועל כן היא מזכה את הנישום בפטור לדירת מגורים. הוא הדין במקרה דנן. בשני המקרים, מבחינה מהותית, נמכרו כל הזכויות, ללא כל קשר לעובדה שהנישום יכול לבצע עסקה נוספת ביחידות (דירות) התמורה שהוא מקבל.” (הדרי, בעמ' 444; וכן מאיר מזרחי ומאיה כרמי “הרפורמה בפטורים לדירות מגורים” מקרקעין י/6 37 (נובמבר 2011)).

20. מסקנת-ביניים: ניתן וראוי לפרש את סעיף 6 להוראת השעה כך שיחול גם על עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי.

תכלית הוראת השעה

21. הרקע להוראת השעה הוא עליה משמעותית במחירי הדיור בישראל. בפתח דברי ההסבר להצעת חוק הוראת השעה, נאמר כי לצד הניסיון להשפיע על מגמות בשוק הדיור לטווח הבינוני והארוך, הוראת השעה נועדה לסייע בהגדלת ההיצע של דירות מגורים בטווח הקצר (ה"ח הממשלה 560). בדברי ההסבר לסעיף הנדון (אז סעיף 4), נאמר כי המצב המשפטי הקיים שבו ניתן פטור ממס שבח רק אחת לארבע שנים, מעכב את מכירתן של דירות מגורים, משיקולי מס. על רקע זה, באה הוראת השעה “לקבוע פטור ממס שבח לגבי מכירה של עד שתי דירות מגורים מִזְפּוֹת” במשך התקופה שנקבעה, “וזאת נוסף על הפטורים הקיימים לפי כל דין, ובלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילתה של התקופה האמורה” [לטענה כי הוראת השעה לא השיגה את

מטרתה ואף יצרה עיוות מס, ראו רפעתא עזאם "חידושים בדיני מיסוי מקרקעין בשנת המשפט תשע"ב" דין ודברים ח 241, 268-271, 277-278 (2014)].

כאן נחלקו המערערים והמשיב בשאלה אם העסקאות מושא דיוננו אכן מקדמות את תכלית הוראת השעה באופן שמצדיק את הענקת הפטור. גם בשאלה זו נוטה דעתי לעמדתם של המערערים. אמנם בהסתכלות צרה המערערים מכרו דירה אחת וקיבלו דירה אחת, ובכך לא תרמו "להגדלת ההיצע של דירות מגורים בטווח הקצר", אלא שלטעמי ראוי לבחון את העסקאות בפרספקטיבה רחבה יותר: המערערים הסכימו למכור את דירת המגורים שלהם לקבלן במסגרת פרוייקט שנועד להגדיל את מספר יחידות הדיור בבניינים, ובכך תרמו להגדלת ההיצע. כאמור, הוראת השעה נועדה להגדלת היצע הדירות "בטווח הקרוב", והצדדים נחלקו אם בתוך הגדרה זו ניתן לכלול גם עסקאות שיגדילו את היצע הדירות רק בסיום תהליכי הבניה. עיון בהוראת השעה מלמד כי היא נתחמה לפרק זמן של שנתיים וכי המחוקק התכוון לכלול בה גם פרוייקטים שתהליכי הבניה שלהם יארכו 36 חודשים (סעיף 5(4) להוראת השעה). כך שאין מניעה לומר כי העסקאות שערכו המערערים מגשימות, לפחות במידת מה, את תכלית הוראת השעה.

22. יחד עם זאת, לעובדה שהדירות לא נמכרו לצורך מגורים מידיים אלא לצורך הקמת בניין חדש, עשויה לכאורה להיות משמעות לעניין האכסניה המתאימה בתוך הוראת השעה. בהקשר זה טען המשיב, כי עסקאות מעין אלה מתאימות לכל היותר לסעיף 5 להוראת השעה, שעניינו "הפחתת שיעור מס שבח לגבי קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים". לשיטתו של המשיב, בעוד סעיף 5 מסדיר את תנאי ההטבה במכירת זכויות לצורך פרוייקט בניה, סעיף 6 נועד למקרים של מכירת דירות זמינות למגורים שישוחררו לשוק "as is" לצורך מגורים, וכך יגדילו את ההיצע. על פני הדברים יש ממש בטענה זו, ואולם הפרשנות המצמצמת שמייחס המשיב לסעיף 6 נעדרת עיגון בלשון הסעיף. לשונו של סעיף 6 להוראת השעה איננה מתנה את הפטור בזהותו של רוכש הדירה (למעט קרוב משפחה) או במטרה שלשמה נמכרה הדירה. סביר להניח שהמחוקק אכן שאף למצב שבו הדירות שנמכרו ישמשו למגורים מידיים של מי שאין בבעלותו דירה (כך עולה, בין היתר, מפרוטוקול מס' 660 ועדת הכספים של הכנסת מיום 1.2.2011), אך "שאיפה" זו (כפי שניסח זאת המשיב בסיכומים מטעמו) לא מצאה את ביטויה בלשונו של סעיף 6 להוראת השעה. לשם השוואה, הפטור בסעיף 6א(ז) להוראת השעה מותנה בכך שהדירה תשמש למגורים במשך שנתיים, מה שאין כן בענייננו.

בהיעדר עיגון בלשון החוק, לא ניתן לאמץ את פרשנותו של המשיב ולהגביל את מתן הפטור (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985); עניין סיוון, בעמ' 603; ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב, בפסקאות 24-25 (20.6.2012)). בנוסף, המשיב גם לא הבהיר מהו – לשיטתו – היקף הפטור (וגם בהוראת ביצוע 6/2011 של רשות המיסים אין לכך התייחסות). כך למשל, על פי קו הטיעון שהוצג בפנינו, לא ברור מה תהיה עמדת המשיב במקרים הבאים בהן הדירות אינן משמשות למגורים מידיים של מי שאין בבעלותו דירה: דירה נמכרה לקונה שאין בבעלותו דירה אך אינו מתכוון לעשות בה שימוש; דירה נמכרה ליזם שבכוונתו לשפץ אותה במשך חודשים ספורים ואז למכור אותה למרבה במחיר; מכירת דירה לאדם שמתכוון לגור בה, אך יש בבעלותו דירות נוספות. לסיכום, אפשר שהתוצאה הרצויה יותר היתה להעניק למערערים הטבה מכוח סעיף 5 ולא פטור מכוח סעיף 6. לתוצאה זו ניתן היה להגיע בדרך של פשרה (ולא נעלמה מעיני הודעת המשיב מיום 8.12.2016 ממנה עולה כי בחלוף ארבע שנים מיום העסקה הבנייה טרם נסתיימה) אך התקשינו להגיע אליה במסגרת הניתוח המשפטי.

22. מטקנה: תכליתה של הוראת השעה עולה בקנה אחד עם הענקת פטור למוכר דירת מגורים בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, כשהמטרה היא הגדלת יחידות הדיור בבניין. יש לדחות את הפרשנות שהציע המשיב, ולפיה עסקה שאינה "משחררת לשוק" דירת מגורים באופן מידי, איננה מזכה את המוכר בפטור מכוח סעיף 6 להוראת השעה.

בחינת עניינם של המערערים במבט כולל

23. לא לחינם יגענו את הקורא בפרישת תשתית נורמטיבית רחבה, שלא כל פרטיה נוגעים ישירות למערערים. הסיבה לכך היא שהתבוננות במכלול הוראות החוק מחזקת את המסקנה כי יש להעניק למערערים פטור לפי סעיף 6 להוראת השעה. אמנם במבט ראשון נראה היה שהמערערים מנסים לעקוף את המסלול הספציפי שנקבע לעסקאות קומבינציה בסעיף 49א לחוק, ולנצל את הוראת השעה כדי לזכות בפטור בדרך עוקפת. במבט שני מתגלה כי המערערים היו יכולים לזכות בפטור בדרכים אחרות אילו רק היו עושים את העסקה בצורה שונה מעט או בזמן מאוחר יותר. אילו היתה העסקה נעשית כעסקת קומבינציה מסוג מכר מלא – המערערים היו עשויים לזכות בפטור מכוח סעיף 49א(א) (בכפוף לעמידה בתנאיו). אילו היתה העסקה נעשית כפרוייקט תמ"א 38/1 ולא תמ"א 38/2 – היו המערערים זכאים לכאורה לפטור מכוח סעיף 49לג. אילו היתה העסקה נעשית בשנת 2013 – המערערים היו יכולים לזכות בפטור מכוח סעיף 49לג1 (בכפוף לעמידה בתנאיו). מזווית זו דומה שהמערערים פשוט "נפלו בין הכיסאות",

וספק אם יש לכך צידוק ענייני (אך נבהיר כי אין בפנינו ערעור על החלטת מיסוי 5887/11 ואיננו מביעים עמדה לגביה).

ודוק: אין אנו ממעיטים מחשיבות ההקפדה על תנאי הפטורים, כפי שנקבעו בחקיקה. כאשר המחוקק קבע מסלול יחודי לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי – לא נהרהר אחריו, חרף הטענה כי עסקאות שמשמעותן הכלכלית זהה צריכות לחוב בשיעור מס זהה (בין היתר ראו: הערתו של הנשיא שמגר בעניין יונידדה; עניין טובי, בפסקאות 15-16 לפסק-דינו של השופט ריבלין; הדרי, בעמ' 311). כאשר החוק קובע תאריך קשיח לתחולת הוראות הפטור על פרוייקט תמ"א 38/2 – ודאי שלא נסטה מכך ונחיל את הפטור על עסקאות שנעשו בשלב מוקדם יותר. בהמשך לכך, האפשרות להכיר בזכותם של המערערים לקבל פטור ממס לא היתה יכולה לעמוד אלמלא סעיף 6 להוראת השעה, אשר לשונו ותכליתו מאפשרות להעניק למערערים את הפטור. במילים אחרות: כאשר המחוקק סגר את הדלת בפני הנישום – בית המשפט לא ימהר לסייע בעדו להיכנס "דרך החלון". ואולם, כאשר מלכתחילה ספק אם ישנה הצדקה להציב דלת, וכאשר המחוקק עצמו פתח דלת נוספת בשלב מאוחר יותר, אינני רואה הצדקה לחסום את דרכם של המערערים שמבקשים לעשות שימוש בדלת צדדית.

למיצער, נוכח המחלוקת לגבי תכליתו של החוק אם להגדלת היצע או להגדלת היצע מיידית, ונוכח הספק לגבי פרשנות המילים "כל הזכויות במקרקעין", יבוא כלל הפרשנות "לטובת הנישום" ויטה את הכף לזכות המערערים (ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, בפסקה 26 והאסמכתאות שם (21.2.2010); ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, בפס' 2 לפסק דיני (30.9.2013)).

סוף דבר

24. לאור האמור, לדעתי יש לקבל את הערעור ולקבוע כי המערערים זכאים לפטור שנקבע בסעיף 6 להוראת השעה. המערערים מכרו דירות מגורים מזכות בתוך "התקופה הקובעת", במסגרת עסקה שמגדילה את היצע הדירות בשוק, ועל כן הם זכאים ליהנות מן הפטור.

25. אשר לדרך חישוב הפטור לו זכאים המערערים, הפתרון הראוי הוא להפעיל את הנוסחה שנקבעה בסעיף 49א(ב) לחוק לשם חישוב הפטור בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, ולהחיל אותה (כהוראת הסעיף בשנת 2012) על עסקאות המכר שערכו

המערערים. פתרון זה מבוסס על השאיפה לקוהרנטיות בין דברי החקיקה ועל סעיף 1 להוראת השעה שיוצר קשר הדוק בינה לבין חוק מיסוי מקרקעין. לשלמות התמונה יצויין, כי לטעמי סעיף 6(א)(4) להוראת השעה – הקובע כי "במכירת חלק מדירת מגורים מזכה יקראו את סכום התקרה באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה" – אינו רלוונטי למקרים מסוג זה, אלא למקרים שבהם המוכר מוכר את כל זכויותיו בדירה אך מראש החזיק רק בזכויות חלקיות.

26. לפיכך אציע לחבריי לקבל את הערעור כאמור, ולחייב את המשיב בהוצאות המערערים בסך 40,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופטת ע' ברון:

שותפה אני לעמדת חברי, השופט י' עמית כי בנסיבות המקרה, לנוכח לשונו ותכליתו של סעיף 6 להוראת השעה – שתחולתה הוגבלה לשנים 2011 ו-2012 – קמה זכותם של המערערים לפטור ממס שבח מקרקעין בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי שבה התקשרו. משכך, אני מצרפת את הסכמתי לתוצאה שאליה הגיע.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ד' בשבט התשע"ז (31.1.2017).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 15018270_E09.doc עכב
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il