

61 8/12/2013
שאלה

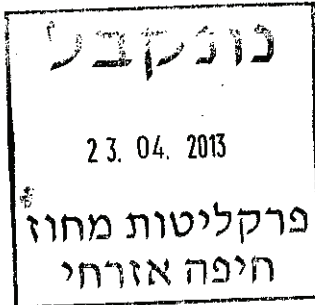


בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ר"ע 12-08-21390-08 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין



העוררים

1. אלון ברייר
 2. ענבל ברייר
- ע"י ב"כ עו"ד לילך אקרמן

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערר על החלטת המנהל שדחה השגה שהגישו העוררים על שומות מס רכישה שהוצאו להם. במוקד הדיון ניצבת שאלת דרך חישוב מס הרכישה שמוטל על בני זוג בעת רכישת דירה המהווה "דירה יחידה" עבור האחד ו"דירה נוספת" עבור האחר.

רקע

2. העוררים, בני זוג הנשואים זה לזו, רכשו ביום 8/5/12 דירת מגורים הבנויה על חלקה הידועה כגוש 8162 חלקה 14 מגרש 238 (להלן: "הדירה"). על פי הסכם הרכישה התחייבו העוררים לשלם עבור דירת המגורים סך של 3,000,000 ₪.

העוררים הגישו הצהרה על העסקה כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 וצרפו אליה שומה עצמית. בטרם נפרט את שומת העוררים נציין כי קודם לנישואיהם של בני הזוג רכש הבעל, אלון ברייר, דירת מגורים שנרשמה על שמו. דירה זו נרכשה במימון הוריו של אלון ברייר.

3. בשומתם העצמית הניחו העוררים כי כל אחד מבני הזוג רכש חלק בדירה (מחצית) תמורת סך של 1,500,000 ₪. לכל אחד מבני הזוג נערכה שומה עצמאית. בהתאם חושב מס הרכישה שעל הבעל, אלון ברייר, לשלם על פי שיעורי המס ברכישת דירה שנייה. על כן חושב המס כך שעבור הסך של 1,053,200 ₪ שולם מס בשיעור של 5% - שהם 52,660 ₪ ועבור היתרה בסך של 446,800 ₪ שולם מס בשיעור 6% שהם 26,808 ₪. סך חלקו של אלון במס הרכישה עמד על פי השומה העצמית על סך של 79,468 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו'ע 12-08-21390 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

בחישוב המס החל על האישה, ענבל ברייר, הניחו העוררים כי הינה זכאית להטבות המס הניתנות לרוכש "דירה יחידה". על כן חויבה ענבל ברייר במס רק על חלקה בתמורה העולה על סך של 1,421,760 ₪. כלומר חויבה במס בשיעור של 3.5% בלבד על ההפרש שבין 1,500,000 ₪ ל- 1,421,760 ₪ (78,240 ₪) ועל כן מס הרכישה שבו חויבה בשומה העצמית עמד על 2,738 ₪. סך מס הרכישה על פי השומה העצמית היה 82,206 ₪.

4. המשיב לא קיבל את השומה העצמית והוציא לעוררים שומה על פי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין. המשיב ערך את השומה באופן שונה מהעוררים. על פי עמדת המשיב יש לערוך את חישוב מס הרכישה בשני שלבים. בשלב הראשון חושב מס הרכישה על מלוא סכום התמורה (3,000,000 ₪) מתוך הנחה שמדובר ב"דירה יחידה" של הרוכש. מס הרכישה חושב על פי כל ההטבות ברכישת "דירה יחידה" והועמד על סך של 74,942 ₪. הואיל ורק ענבל ברייר יכולה ליהנות מההטבות הניתנות לרכישת דירה יחידה, ומאחר ולכל אחד מבני הזוג מחצית מהזכויות בדירה חולק סכום המס לשניים וענבל חויבה במס בסך של 37,471 ₪.

לאחר מכן נערך חישוב מס הרכישה בהנחה שהדירה הינה דירה נוספת של הרוכש ואינה נהנית מההטבות לרכישת דירה יחידה. על פי חישוב זה המס על רכישת הדירה הינו 169,468 ₪. הואיל ולכל אחד מבני הזוג מחצית מהזכויות בדירה קבע המשיב שחלקו של אלון ברכישה הינו 84,734 ₪.

בסופו של דבר חייב המשיב את העוררים יחדיו במס רכישה בסך של 122,205 ₪.

5. על שומה זו הגישו העוררים את השגתם. ביום 9/7/12 נדחתה ההשגה תוך שהמשיב מפנה להוראות תקנה 2(2)ב לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התש"ל"ה – 1974. על החלטת המשיב בהשגה הוגש הערר שבפנינו.

הערר

6. הצדדים חזרו בערר ובכתב התשובה על טענותיהם בהשגה. העוררים טוענים כי דרך החישוב בה נקט המשיב מנוגדת לתכלית סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. לטענתם יש בפרושו של המשיב פגיעה בתא המשפחתי של בני הזוג. העוררים מדגישים כי פרשנות המשיב מנוגדת להוראות סעיף 9 לחוק ולפיו המס יוטל על שווי הרכישה המעשי ששילם הרוכש. שווי הרכישה המעשי של כל אחד מהעוררים, כך נטען, הינו 1,500,000 ₪ ועל כן יש להטיל את המס בהתאם.

לעומתם, טוען המשיב כי פרשנותו תואמת את פסיקת בתי המשפט ואת התוכן הכלכלי האמיתי של העסקה. העסקה הייתה לרכישת נכס אחד בשווי של 3,000,000 ₪ ולא רכישת שני נכסים נפרדים. עוד טוען המשיב כי חישוב על פי דרכם של העוררים יביא לכך שבני זוג בעלי נכס



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו"ע 21390-08-12 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

נוסף שנרכש לפני הנישואים על ידי אחד מהם, יישאו בנטל מס נמוך מאשר בני זוג ללא כל נכס נוסף והדבר מנוגד לתכלית החוק.

דין והכרעה

7. כפי שנפרט להלן הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות וכי אין להתערב בחישוב אותו ערך המשיב. כדי להבהיר את הכרעתנו נסביר תחילה בקצרה את עיקרי הוראות החוק.

המסגרת המשפטית

8. מס רכישה הינו מס עקיף, מס על צריכה, הוא מוטל על רוכש זכות במקרקעין (ראו י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך ד' 30 (2008) המקור החוקי להטלת מס רכישה מצוי בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין וכך מורה סעיף 9(א):

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה במקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה - שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים".

נקודת המוצא של החוק הינה על כן כי מס הרכישה ישולם על רכישתה של כל זכות תוך קביעת השיעור שישולם מסכום התמורה. סעיף 9 כולל בחובו גם פירוט של מדרגות מס; ככל שסכום הרכישה גדול כך עולה שיעור המס המוטל על הרוכש.

9. המחוקק הבין שעסקת רכישת דירת מגורים אינה עסקת מקרקעין רגילה וכי יש חשיבות במתן הקלה לאזרחים הרוכשים דירות למגוריהם. על כן ועל מנת להקל על רוכשי דירות המיועדות למגורים של הרוכש ובני משפחתו נקבעו שיעורי מס מופחתים לרכישות שכאלו. סעיף 9(ג) לחוק קבע את ההוראה הכללית לערך שיעורי המס שברכישת דירה ואת מדרגות המס.

הואיל ומהטבה שנקבעה בדין לרכישת דירת מגורים נועדה להבטיח קורת גג לנישומים ובני ביתם, נקבעה הוראה נוספת הקובעת הטבה מיוחדת למי שרוכש דירת מגורים יחידה. בסעיף 9(א1)(2)(א) נאמר:

על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים ביום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) או לאחריו (בפסקה זו - הדירה), והתקיים בו אחד מאלה לפי המאוחר:

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו"ע 12-08-21390-08 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

(2) בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן - בשנים עשר החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם על הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש - בשנים עשר החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
(1) על חלק השווי שעד 1,139,320 שקלים חדשים - לא יושלם מס;

(2) על חלק השווי העולה על 1,139,320 שקלים חדשים ועד 1,601,210 שקלים חדשים - 3.5%;

(3) על חלק השווי העולה על 1,601,210 שקלים חדשים - 5%;

תכליתה של ההוראה המאפשרת מס מופחת למי שרוכש דירה יחידה הינה תכלית סוציאלית - להקל על מי שמבקש לרכוש דירה למגוריו שלו ושל בני משפחתו. ההטבה במס לא נועדה למי שמבקש לרכוש דירה להשקעה או למי שמחזיק כבר דירה אחרת ויש לו קורת גג ראויה (ראו ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004); ע"א 6369/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פרוט, פ"ד נב(4) 81 (1998)).

10. סעיף 9(א1)(2)(ב) מתייחס לרכישת דירות על ידי בני זוג וקובע:

"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי- כרוכש אחד".

סעיף זה מבטא את "חוקת התא המשפחתי". תכליתה של הוראה זו נדונה בעניין פלם הנ"ל (ע"א 3185/03). הנשיא ברק ציין כי תכלית ההוראה הינה "מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, היא ביקשה למנוע מצב שבו יירכשו כמה דירות מגורים שיוחסו לבני המשפחה השונים כדי לזכות שלא בצדק בשיעור המס המופחת המוענק ל"דירה יחידה". השופט אי ריבלין, שהיה בדעת מיעוט, הדגיש כי תכלית ההוראה רחבה יותר. לגישתו "כאשר בבעלות התא המשפחתי, על מרכיביו השונים, שהיא כאמור יחידת הצריכה והחיסכון הבטיסית, יותר מדירה אחת, [...] הרוכש דירה שנייה ושלישית לצורכי השקעה, עד שאין הצדקה ליתן לו הקלות מס".

11. בפסיקה התעוררה השאלה כיצד לנהוג בבני זוג אשר רק לאחד מהם דירה נוספת, האם להעניק להם את ההטבה הניתנת ברכישת דירה יחידה או שמא בעלותו של אחד מהם מספיקה כדי לשלול מהם את ההטבה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ר"ע 12-08-21390 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

בעניין פלם הנ"ל (ע"א 3185/03) הבהיר בית המשפט, בדעת רוב, כי מקום שבו אחד מבני הזוג רכש דירת מגורים קודם לנישואים, אין בכך כדי לפגוע בזכותו של בן הזוג האחר ליהנות ממס רכישה מופחת לרוכש דירה יחידה.

12. הטבה זו יצרה מצב חדש ולפיה למרות שרואים את בני הזוג כרוכש אחד, יחול על כל אחד מהם משטר מס אחר. על בן הזוג שהינו בעל דירה קודמת יחול המס החל על רוכש דירה נוספת ועל בן הזוג האחר יחול המס החל על רוכש דירה יחידה; כלומר, תינתן הטבת מס רק לאחד מבני הזוג.

13. במסגרת סקירת המסגרת המשפטית נפנה גם לתקנה 2(ב) לתקנות מס רכישה. תקנה זו שהותקנה על ידי השר על פי הסמכות שהוענקה לו בסעיף 9 לחוק, קובעת הוראה מיוחדת לגבי דרך חישוב המס במכירת חלק מדירה וכך נאמר:

"נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהיא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה".

תקנה זו עמדה במוקד הדיון בעניין לויט, ע"א 420/77 לויט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לב(1) 793 (1978). באותו עניין נמכרו זכויות במחצית דירת מגורים והתעוררה שאלת דרך חישוב מס הרכישה. המשיב פעל על פי הוראות תקנה 2(ב) הנ"ל וחישב את המס על רכישת הדירה המלאה ולאחר מכן חילק את המס לשניים. המערערת סברה כי הדרך הנכונה הינה חישוב המס על פי שווי הרכישה של המחצית שרכשה בלבד.

בפני בית המשפט נטענו שתי טענות, האחת כי בהתקינו את תקנה 2(ב) חרג השר מסמכותו, שכן על פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין יחושב המס משווי העסקה – שווי המכירה – ולא משווי הנכס כולו (שכן חלקו נמכר). השנייה, כי הוראת התקנה חלה רק מקום שבו רכישת חלק מהדירה נועד להפחתת מס ולא מקום שבו מדובר בעסקת אמת.

בית המשפט, בדעת רוב, דחה את שתי טענותיה של הגב' לויט וקבע כי השר היה מוסמך להתקין את התקנה וכי דרך חישוב זו של המס אינה מוגבלת רק למקרים של הפחתת מס בלתי נאותה. פסק דין זה אושר גם בדיון הנוסף (דנ"א 15/78 לויט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לב(3) 572 (1978). על הלכה זו חזר בית המשפט העליון גם בע"א 8746/96 בר חמה נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 12/6/2000).

14. העוררים מודעים למסגרת המשפטית ולהלכות בית המשפט אולם סבורים כי הגיעה העת לסטות מהלכות אלו. לטעמם בתי המשפט הדגישו בשנים האחרונות את חשיבות המהות הכלכלית של העסקה ואת חשיבות הפרשנות התכליתית. הואיל והמחוקק ביקש להקל על התא המשפחתי, כך



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו"ע 12-08-21390-08 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

לגרסתם, יש לתת לכך משמעות גם בדרך חישוב מס הרכישה במצב בו רק אחד מבני הזוג הינו בעל דירה נוספת.

דחיית טענות העוררים

15. טענותיהם של העוררים אינן מקובלות עלינו מכמה טעמים. ראשית, נזכיר כי תוקפה של תקנה 2(2)(ב) לתקנות מס רכישה נבחנה בפסיקה מספר פעמים ונקבע כי התקנה תקפה. משקבע כך בית המשפט העליון איננו חופשיים לסטות מהלכה זו. הערות בית המשפט העליון על הצורך בהסדרה מחודשת של סוגיית מס הרכישה, כווננו למחוקק ואל לה לערכאה דיונית לסטות מתקדים מחייב של המשפט.

סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה מורה לנו כי "הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון". גם בית המשפט העליון עצמו נוהר לסטות מתקדימיו שלו. כך, למשל, ברע"א 1287/92 בוסקילה - ראש המועצה הדתית טבריה נ' צמח, פ"ד מו(5) 159 (1992), אישר בית המשפט העליון בדעת רוב את פסק דינו של בית המשפט המחוזי הסוטה מההלכה בעניין סמכות בית המשפט לדון בבקשה לביטול הודעה על פסילת כהונה של חבר מועצה דתית. עם זאת, הטעים בית המשפט, כב' השופט ברק, וציין:

סטייה מתקדים קודם של בית המשפט העליון היא עניין דציני בהתחשב בנזק בשל עצם השינוי.

(ראה גם לעניין זהירות בית המשפט בסטייה מתקדים של עצמו, על"ע 8856/00 אל נסאסרה נ' לשכת עורכי הדין, פ"ד נו(1) 258, 287-288 (2001); ע"פ 2251/90 חוסאם נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(5) 221 (1991); עע"מ 1966/02 המועצה המקומית מג'אר נ' אבראהים, פ"ד נו(3) 505 (2003)).

אם בית המשפט העליון נדרש לזהירות רבה בסטייה מתקדים, על אחת כמה וכמה צריך בית משפט מחוזי להיזהר. בספרו שופט בחברה דמוקרטית אומר השופט ברק (עמ' 240):

אכן, כל שופט בישראל חייב לנהוג על פי ההלכה שנפסקה בבית המשפט העליון. השופט עשוי לסבור שההלכה מוטעית ובלתי חוקית, שיש לבטלה, שראוי לסטות ממנה. הוא גם עשוי להיות צודק בגישתו זו, אך קצרה ידו מלהושיע. הביטול של ההלכה - אם אינו נעשה בחוק יסוד או בחוק רגיל - יכול להיעשות רק על ידי בית המשפט העליון עצמו.

16. שנית, איננו סבורים כי ראוי, בנסיבות מקרה זה, לסטות מהלכות בית המשפט העליון. כפי שראינו, יוצר החוק חזקה כי התא המשפחתי הינו יחידת מס אחת. סעיף 9 קובע כי יראו את בני הזוג כ"רוכש אחד". הלכת פלם סתתה מעקרון זה והכירה בכך כי מקום שבו נרכשה דירה לפני



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו'ע 21390-08-12 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

הנישואים לא יהיה בכך כדי לפגוע בבן הזוג האחר. אלמלא הלכה זו, הרי שלאור חוקת התא המשפחתי היו שני בני הזוג נישומים כרוכש אחד שהוא בעל דירה נוספת. הלכת פלם באה לקראת בני הזוג הנישואים ואישרה לאחד מהם ליהנות ממס מופחת כמו לרוכש דירה יחידה. כידוע, כאשר עוסקים בהטבות ובהנחות יש להיזהר שלא להרחיבן מעבר למתחייב על פי דין. אין להרחיב בדרך פרשנות הטבות והנחות מס, שהרי משמעות הנחה לאחד הינה הכבדה על האחר (ראו בג"צ 6741/99 יקותיאל נ' שר הפנים, פ"ד נה(3) 673 (2001); ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה (ניתן ביום 27/6/11)).

17. אם תתקבל גישת העוררים משמעות הדבר תהא כי בני זוג נשואים שרוכשים דירה יחידה, ולאיש מהם אין דירה נוספת, עלולים לשאת בתשלום מס גבוה יותר מאשר בני זוג שלאחד מהם דירה נוספת. לבני זוג נשואים שאין בבעלותם דירה נוספת יחושב מס הרכישה כאילו היו רוכש אחד, על כל המשתמע לעניין מדרגות המס, ואילו במצב בו לאחד מבני הזוג דירה נוספת יראו ברכישה כשתי עסקאות נפרדות, כשכל אחד ייהנה ממדרגות המס החלות על חלקו בדירה בלבד.

18. שלישית, בשונה מהמצבים שנדונו בעניין לויט ובעניין בר חמה, הרי שבעת רכישת דירה על ידי בני זוג קובע הדין חוקה כי יש לראותם כרוכש אחד. משמע, גם אם נלך על פי גישת העוררים, הרי שווי העסקה – שווי המכירה כלשון סעיף 9 לחוק – הינו שווי הדירה כולה, שהרי יראו את שניהם כרוכש אחד. כאשר מדובר ברכישה על ידי בני זוג אין כל בסיס לטענה כי תקנה 2(2)(ב) תורגת מהגדרות סעיף 9 לחוק, שהרי שווי המכירה אינו שווי מחצית הדירה אלא שווי הדירה כולה אותה רכשו בני הזוג כרוכש אחד.

19. ונדגיש, השאלה האמיתית העומדת בפנינו אינה כיצד יחושב המס ברכישת חלק מדירה אלא כיצד תינתן הטבת המס לבן זוג שרוכש ביחד עם בן זוגו האחר דירה אחת שלמה. הואיל ונקודת המוצא הינה כי יש לראות בבני הזוג כרוכש אחד, אזי גם נקודת המוצא לחישוב המס הינה חישוב מס בהתאם למס החל על רוכש דירה נוספת. חישובי המשיב למס החל על העורר תואמים את נקודת המוצא האמורה – מחצית מהמס הנדרש ברכישה כזו. רק בעקבות הלכת פלם עלינו למצוא את דרך החישוב שתעניק הטבה לעוררת שאינה בעלת דירה נוספת. הדרך המוצעת על ידי המשיב, חישוב המס על כל הדירה כאילו הייתה דירה יחידה וחלוקת המס לשניים, מבטאת את ההטבה הניתנת אך ורק לבן הזוג שאינו בעל דירה נוספת.

חישובם של העוררים מעניק הטבת מס גם לבן הזוג שהינו בעל דירה נוספת וברי שלא לכך התכוון בית המשפט בעניין פלם כאשר הורה שיש להעניק את ההטבה לבן הזוג הנוסף. רק דרכו של המשיב מבטיחה כי ההטבה תינתן רק למי שזכאי לכך, לבן הזוג שאינו בעל דירה נוספת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

23 אפריל 2013

ו"ע 21390-08-12 ברייר ואח' נ' מיסוי מקרקעין חדרה

סוף דבר

20. מכל הנימוקים האמורים, הננו סבורים כי דין הערר להידחות. אנו מורים לעוררים לשלם למשיב הוצאות משפט בסך כולל של 10,000 ₪.

ניתן היום, י"ג אייר תשע"ג, 23 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה