

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3988/00

כבוד השופט י' טירקל
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופטת א' חיות

בפני:

מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב

המערער:

נ ג ד

המשיבים:

1. מרדכי מירון
2. משה ואילה גרמבק
3. אסתר סקורניק
4. שבתאי ורחל רפפורט
5. משה נוה
6. מוכתר אליהו
7. יצחק מירון
8. נוה מ.ב.צ. בע"מ
9. אורה שחמון
10. מנשה שחמון
11. ציפורה ברנר

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 16.4.00 בתיק
עמ"ש 700/96 שניתן על ידי כבוד השופטת ב' אופיר תום
וכבוד חברי הועדה י' בליצקי ומ' לזר

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר ; עו"ד יהודה ליבליין
בשם המשיבים: עו"ד יצחק מירון

פסק-דין

השופטת א' חיות:

ראובן רכש זכויות חכירה במושע בחלקה ששטחה כ-1,000 דונם. לימים
התקשר ראובן בעסקה למכירת חלק מסוים מתוך המקרקעין שרכש. כיצד יחולץ שווי
הרכישה של החלק הנמכר מתוך שווי הרכישה של כלל זכויותיו במקרקעין לצורך
חישוב מס-השבח החל על העסקה? מהו פירושה הנכון של נוסחת החישוב הקבועה

לעניין זה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה, מכירה) תשכ"ג – 1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין)? זוהי השאלה העומדת לדיון בערעור זה.

העובדות

1. ביום 9.8.1994 התקשרו המשיבים בעסקת קומבינציה עם החברה הקבלנית ש.א.פ בע"מ (להלן: החברה הקבלנית), לפיה מכרו לחברה הקבלנית 48% מתוך זכויותיהם במגרש מסוים המצוי בחלקה 1 בגוש 6896 (להלן: החלקה), כנגד שירותי בניה שהתחייבה החברה הקבלנית ליתן להם בשטח המגרש (להלן: עסקת הקומבינציה או העסקה).

2. החלקה, הידועה בכינויה "הגוש הגדול", משתרעת בעבר הירקון על שטח של כ-1,000 דונם מדרך חיפה במזרח ועד חוף תל-ברוך במערב. מדינת ישראל היא הבעלים הרשום של החלקה ובהיותה יחידת רישום אחת, מוחזקות זכויות החכירה שהוענקו בה לאורך השנים בידי אלפי חוכרים במשותף (במושע), בחלקים שונים ובלתי-מסוימים. עם חוכרים אלה נמנים גם המשיבים. מבחינה תכנונית, ועל כך אין חולק, ניתן להפריד את שטח החלקה לשני חלקים: החלק המזרחי המשתרע על 610 דונם המהווים 57.12% משטח החלקה כולה, והחלק המערבי המשתרע על כ-468 דונם המהווים 42.88% משטח החלקה. בחלק המערבי של החלקה מצויים שדה התעופה ע"ש דב הוז וכן חלק מתחנת-הכוח רידינג. שימושים ציבוריים אלה הגבילו לאורך השנים את אפשרויות הניצול של הקרקע בחלק המערבי. בחלק המזרחי לעומת זאת נתאפשרו יוזמות בנייה שונות שבמסגרתן הוקצו מגרשים מסוימים למטרות בנייה. המגרש נשוא עסקת הקומבינציה הוא אחד מאותם מגרשים בחלק המזרחי שהוקצה למשיבים כבעלי זכויות חכירה בחלקה. השומה שערך המערער בקשר לעסקה זו שנויה במחלוקת בין הצדדים בכל הנוגע למרכיב שווי הרכישה שייחס המערער לממכר מתוך שווי הרכישה הכולל של זכויות החכירה שרכשו המשיבים בחלקה.

המסגרת הנורמטיבית ועמדות הצדדים

3. מס שבח מוטל על הרווח ההוני (השבח) שהפיק הנישום ממכירת זכות במקרקעין. שבח זה הוגדר בסעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כ"סכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47". סעיף 47 מגדיר "יתרת שווי רכישה" לצורך חישוב המס כ-"שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי

לפי סעיף 39 שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי פחת".

מקום שבו כמו במקרה שלפנינו מוכר הנישום חלק בלבד מן המקרקעין שרכש, מסדיר סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין את האופן שבו ייחס לממכר חלק משווי הרכישה הכולל, וכך קובע הסעיף:

שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסוים או בלתי מסוים במקרקעין – הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות.

על פירושה הנכון של הוראת חוק זו נחלקו הדעות בין הצדדים.

4. בשומה שערך המערער לעסקת הקומבינציה, חושב היחס שבין החלק הנמכר ובין כלל הזכות שבידי הנישום כיחס שבין שטח החלק הנמכר לשטחה של כלל הזכות. מתוך יחס שטחים זה והכפלתו בשווי הרכישה של כלל הזכות, חילץ המערער את שווי הרכישה של החלק הנמכר לצורך חישוב השבת. הנוסחא הממחישה את דרך החישוב שבה נקט המערער היא זו:

$$\text{שווי הרכישה של החלק הנמכר} = \text{שווי הרכישה של שטח החלק הנמכר} \times \frac{\text{שטח כלל הזכות}}{\text{שטח כלל הזכות}}$$

עמדת המשיבים לעניין האופן שבו יש לייחס את שווי הרכישה של כלל הזכות לחלק הנמכר על-פי סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, שונה בתכלית. לשיטתם, היחס בין "החלק הנמכר לכלל הזכות" אשר בו מדבר סעיף 22 איננו יחס של שטחים אלא יחס של שווי וביתר פירוט, לפי עמדת המשיבים מדובר ביחס שבין שווי החלק הנמכר ובין שווייה של כלל הזכות ביום המכירה. הנוסחא הממחישה את עמדת המשיבים באשר לפירושו הנכון של סעיף 22 היא זו:

$$\text{שווי הרכישה של החלק הנמכר} = \text{שווי הרכישה של שווי החלק הנמכר ביום המכירה} \times \frac{\text{שווי כלל הזכות ביום המכירה}}{\text{שווי כלל הזכות}}$$

המשיבים הגישו ערר לפי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין על השומה שערך המערער ובו חזרו על עמדתם לפיה נוסחת החישוב הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין היא הנוסחה המפורטת לעיל קרי: הכפלת שווי הרכישה של כלל הזכות ביחס שבין שווי החלק הנמכר ושווי כלל הזכות ביום המכירה.

5. ועדת הערר קיבלה את עמדת המשיבים לעניין פרשנותו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין בקובעה כי לשונו של סעיף 22 מתיישבת הן עם הפירוש המוצע על-ידי המערער דהיינו: יחס בין שטח לשטח והן עם הפירוש המוצע על-ידי המשיבים דהיינו: יחס בין שווי לשווי. אך, כך הוסיפה הועדה וקבעה, הפירוש המוצע על-ידי המשיבים מתיישב עם תכלית החוק למסות באופן אמיתי את הרווחים ההוניים שנצברו לנישום בעקבות מכירת זכות במקרקעין על ידו; לעומת זאת, גישתו של המערער מובילה, לשיטתה, לעיוותים ולתוצאות בלתי-רצויות מקום שבו מדובר במכירת חלק מסוים מתוך "נכס הטרוגני" דהיינו: נכס שיש הבדלי שווי בין חלקיו השונים דוגמת ההבדלים בין שווי החלק המזרחי לשווי החלק המערבי במקרה שלפנינו. לאחר שקבעה כי יש להעדיף את הפירוש לפיו מדובר ביחס בין שווי לשווי ולא בין שטח לשטח הוסיפה הועדה וקבעה כי השווי היחיד הרלוונטי לצורך הצבת הנוסחה שבסעיף 22 הוא השווי ביום המכירה שכן הצבת השווי ביום הרכישה מרוקנת את הסעיף מתוכן וכלשון הועדה:

[הופכת את הסעיף] לאמירה טאוטולוגית שזה ניסוחה ההיפוטטי: "שווי רכישתו של חלק ממקרקעין (ביום הרכישה) יחסו לשווי הרכישה של הזכות כולה (ביום רכישתה)... כיחס שווי הרכישה של החלק (ביום הרכישה), לשווי הרכישה של כלל הזכות (ביום רכישתה).

מטעמים אלה אימצה, אפוא, הועדה את עמדת המשיבים גם לעניין העיתוי לחישוב יחסי השווי וקבעה כי יש לחשבם ליום המכירה. הועדה הוסיפה וקבעה כי דרך החישוב הקבועה בסעיף 22 נועדה להתגבר על הקושי שבפניו היה עומד הנישום אילו נתבקש להמציא ראיות לגבי שוויה של חלק מזכות לאחר שהוא מחזיק בה עשרות שנים. וכדברי הועדה:

כיצד יוכל להוכיח את ה"יחס" שעמד אז בין שווי אותו חלק לבין שווי כלל המקרקעין באותה עת. אין ספק, כי נכונה הטענה שנתונים אלה, כמעט ואינם ברי איתור; ואין גם ספק שעובדה זו עצמה שלא נעלמה מעיניו של המחוקק, היא שהביאה לחקיקתו של סעיף 22 המעמיד דרך חישובית אלטרנטיבית לצורך קביעת השווי והיחס בין ערכי השווי השונים, ולו תיאורטי בלבד" (ההדגשות במקור).

6. אשר לעצם קביעת יחסי השווי בין החלק הנמכר לכלל הזכות במקרה הנדון הגיעו הצדדים בישיבת הועדה מיום 5.1.1999 להסכמה דיונית כדלקמן:

...היה ותגיע הועדה למסקנה כי יש לקבוע את שווי הרכישה כיחס שבין השווי של החלק שנמכר לחלק שנותר ליום המכירה, הרי, הצדדים מסכימים להשאיר לשיקול דעת הועדה את קביעת השווי לגבי השטח המזרחי ושווי השטח המערבי בהתאם, בשיעור שנע בגבולות שבין 85 ל-93 אחוז.

מתוקף הסכמה זו ובהתחשב במכלול הנתונים שהוצגו בפניה, החליטה הועדה להעמיד את יחס השווי בין החלק המזרחי לחלק המערבי של החלקה ביום המכירה כך שלחלק המזרחי, בו מצוי הממכר, יוחסו 85% מעלות הרכישה הכוללת ואילו לחלק המערבי ייוחסו 15% מעלות זו.

טענות הצדדים בערעור.

7. בערעור שהגיש מלין המערער על קביעותיה של ועדת-הערר לעניין פירושו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. לטענתו טענה הוועדה בקובעה כי שווי הרכישה במכירת חלק מסוים ממקרקעין יחושב לפי יחס של שווי ולא לפי יחס של שטח ובייחוד טענה הועדה לשיטתו בקובעה כי העיתוי לחישוב יחסי השווי הוא ביום המכירה.

לטענת המערער תכלית החוק הינה הטלת מס אמת על השבח. הגשמתה של תכלית זו בעסקה שבה נמכר חלק מסוים מתוך זכות במקרקעין, מותנית, כך לטענת המערער, בהצבת שווי הרכישה של החלק הנמכר על-פי שווי ביום הרכישה. לעומת זאת, חישוב שווי הרכישה בערכים של יום המכירה מחטיא לחלוטין את תכלית החוק ופוחת פתח למניפולציות. המערער מוסיף וטוען כי לפי שיטת החישוב שאימצה הועדה ישתנה שווי הרכישה שיקבע בכל פעם לגבי חלקים מסוימים מתוך כלל הזכות שימכרו למקוטעין ובכל מכירה ייקבע לחלק הנמכר שווי רכישה לפי מועד מכירתו. כתוצאה מכך, לא תהיה לעולם התאמה בין שווי הרכישה שייקבע לגבי סך כל החלקים שימכרו כאמור ובין שווי הרכישה של כלל הזכות כהווייתו. עוד טוען המערער כי החלטת הועדה מקשה על יישום החוק וגורמת להחלתו באופן שרירותי ובלתי אחיד. לעומת זאת, כך לטענת המערער, קביעת שווי הרכישה היחסי למכירת חלק מסוים ממקרקעין על בסיס של שטחים מפשטת את החישוב, מקלה על ביצוע החלוקה ותורמת למיסוי אחיד ואמיתי של השבח. לסיכום טוען המערער כי החלטת ועדת הערר מיוסדת על

הנחות פרשניות שגויות שתוצאתן קשה ומנוגדת ללשון החוק ותכליתו ועל-כן יש לבטלה ולאמץ את חישוב השווי לפי יחסי שטח כמפורט בשומה.

המשיבים, מצידם, סומכים ידיהם על החלטתה של ועדת הערר ועל נימוקיה ועותרים לדחיית הערעור.

8. ביום 18.6.2002 ולאחר שסיכמו בכתב את טיעוניהם בערעור ניתנה לצדדים האפשרות להשלים את הטיעונים בשתי סוגיות שנתעוררו לאחר הגשת הערעור. הסוגיה הראשונה נוגעת להשלכותיו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב – 2002 (להלן: תיקון 50), על המחלוקת נשוא הערעור. הסוגיה השנייה נוגעת להודעה שמסר המערער ביום 25.11.2001 ולפיה הסתבר לו לאחר הגשת הערעור כי לאחד מחברי ועדת הערר יש זכויות בחלקה המכונה "הגוש הגדול" ועל-כן, לטעמו, "המותב לא היה מוסמך לדון בתיק ולתת את ההחלטה נשוא הערעור". השלמות הטיעון בשתי סוגיות אלה הוגשו על-ידי הצדדים ובינתיים שונה ההרכב הדן בערעור עקב פרישתם של שניים מחברי המותב המקורי לגמלאות (ראו: החלטת הנשיא ביום 14.7.2003).

על-פי החלטתו של חברי השופט טירקל מיום 24.2.2004, ניתן פסק-דין זה בהתבסס על החומר המצוי בתיק ולא נדרשה השלמת טיעון על-פה.

ד"ר

9. סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין קובע נוסחה כללית ואחידה לחישוב שווי הרכישה במכירת חלק ממקרקעין והוא אינו מבחין לעניין זה בין מכירת חלק מסוים למכירת חלק בלתי-מסוים. כמו-כן, אין הסעיף מבחין בין מקרקעין הומוגניים קרי: מקרקעין ששווי כל מטר רבוע בהם זהה למשנהו ובין מקרקעין הטרוגניים קרי: מקרקעין שיש הבדל ולעתים הבדל ניכר בין החלקים השונים המרכיבים אותם. לכל הוריאציות הללו במכירת חלק ממקרקעין קובע סעיף 22, כאמור, נוסחה אחת לחישוב שווי הרכישה והיא: "חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות".

מהו פירושה הנכון של נוסחה זו? האם מדובר ביחס של שטחים כטענת המערער, או שמא מדובר ביחס של שווי כפי שקבעה הועדה, באמצע את עמדת המשיבים?

התכלית שאליה חותר חוק מיסוי מקרקעין היא הטלת מס אמת על רווחים הונויים הנצברים בידי נישום במכירת מקרקעין. על מנת לאתר את השבח שיש למסותו יש לאתר תחילה את שווי הרכישה של המקרקעין הנמכרים. כאשר בעל הזכות מוכר את כלל הזכות שרכש אין קושי מיוחד לאתר שווי זה. לעומת זאת, מקום שבו נמכר חלק בלבד מתוך המקרקעין שנרכשו יש צורך לחלץ מתוך שווי הרכישה של כלל הזכות את שווי הרכישה של החלק הנמכר. בכך עוסק סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כאמור נוסחה אחידה לחילוף שווי הרכישה במכירת חלק מן המקרקעין, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות. מקום שבו נמכר חלק בלתי מסוים מתוך המקרקעין שרכש הנישום, או מקום שבו מדובר במכירת חלק מסוים ממקרקעין הומוגניים, יהיה היחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות אותו היחס בין אם ייקבע על-פי שטחים, כשיטת המערער, ובין אם ייקבע על-פי שווי ביום המכירה, כשיטת המשיבים. במילים אחרות, על פי כל אחת משתי השיטות ניתן להגיע במקרים אלה לשווי הרכישה המדויק של החלק הנמכר, באמצעות הנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. לשם המחשה הבה נניח כי הנישום רכש 100/300 חלקים בחלקה מסוימת תמורת 100 ₪ ועתה הוא מוכר 50/300 מתוך כלל הזכות שרכש, ב-120 ₪. היחס בין החלק הנמכר לכלל הזכות בחישוב לפי יחסי שטח יהיה $\frac{1}{2}$ וכך יהיה היחס גם בחישוב לפי השווי ביום המכירה (120/240). הוא הדין לגבי מכירת חלק מסוים ממקרקעין הומוגניים.

הקושי מתעורר מקום שבו מהווה הממכר חלק מסוים מתוך מקרקעין הטרוגניים. במקרה כזה הנוסחה הכללית הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין בהיותה נוסחת יחס, אין בה, במובנה, כדי להוביל אל שוויו המדויק של החלק הנמכר ביום הרכישה. קושי זה אין לו פתרון באיזה משיטות החישוב המוצעות על ידי הצדדים. חישוב שווי הרכישה היחסי של חלק מסוים מתוך מקרקעין הטרוגניים לפי שטח, כשיטת המערער, מתעלם מהבדלי השווי בין חלקיה השונים של כלל הזכות ביום רכישתה. כך, למשל, יתכן מצב שבו רכש הנישום שטח מקרקעין בן 100 דונם במחיר כולל של 100 ₪, ובהם 50 דונם משובחים יותר ששווים ביום הרכישה היה 60 ₪ בעוד שווים של 50 הדונמים הנותרים מתוך כלל הזכות לא עלה ביום הרכישה על 40 ₪. לאחר זמן מכר הנישום את 50 הדונם המשובחים וכיוון שבינתיים השביחו עוד קיבל תמורתם 120 ₪. אם יחולץ שווי הרכישה של החלק הנמכר מתוך שווי הרכישה של כלל הזכות על-פי יחס של שטחים, כשיטת המערער, יגרם עוול לנישום, שכן תחת אשר יובא בחשבון שווי הרכישה האמיתי של הממכר (60 ₪) יוכל הוא לנכות מן התמורה רק מחצית משווי הרכישה של כלל הזכות (50 ₪), כיחס שבין שטח החלק הנמכר לכלל הזכות (50/100). כתוצאה מכך, השבח שבגינו ימוסה הנישום (לצורך הדוגמא לא אתיחס להוצאות מותרות בניכוי), יעמוד על 70 ₪ בעוד שהשבח האמיתי על-פי נתוני

הדוגמא דלעיל אינו עולה על 60 ₪ (60-120). אולם, גם אם, כשיטת המשיבים, יחולץ שווי הרכישה של החלק הנמכר על-פי היחס שבין שווי לשווי כלל הזכות ביום המכירה, ייווצר עיוות במיסוי השבח. בדוגמא שהוצגה, עלה שווי של החלק הנמכר מ-60 ₪ ביום הרכישה ל-120 ₪ ביום המכירה ואילו שווי של החלק שנותר בידי הנישום לא השתנה ונותר 40 ₪ דומה למצב הדברים במקרה שלפנינו. השבח החייב במס (בלא הוצאות המותרות בניכוי) הוא, אפוא, 60 ₪, כאמור. אם נציב את נתוני העסקה בנוסחת החישוב שאימצה הועדה כשיטת המשיבים נראה כי היא מובילה למיסוי חלקי בלבד של השבח האמיתי:

$$\text{שווי הרכישה של} = \text{שווי הרכישה של} \times \text{שווי החלק הנמכר ביום המכירה (120 ₪)}$$

$$\text{החלק הנמכר כלל הזכות (100 ₪) שווי כלל הזכות ביום המכירה (120+40 ₪)}$$

$$(75 ₪)$$

השבח שימוסה לפי שיטה זו ובנתונים כפי שהוצבו בדוגמא הינו 45 ₪ בלבד (120-45 ₪), במקום 60 ₪: בכך נגרעים מן השבח האמיתי כ-25% בלא שימוסו.

10. הנה כי כן, כל אחת משיטות החישוב שהציעו הצדדים אפשרית היא מבחינת לשונו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, אך לכל אחת מהן חסרונות משלה מקום שבו מיושמת הנוסחה על מכירת חלק מסוים ממקרקעין הטרונגניים. נראה לי כי על מנת להגשים את תכלית החוק ולמסות באופן אמיתי את השבח הנובע ממכירת חלק מסוים במקרקעין הטרונגניים, מן הראוי להחיל את הנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק המקרקעין על מכירה ממין זה רק כאשר אין בידי הנישום להציג לפקיד השומה נתונים המוכיחים את שווי הרכישה של החלק הנמכר כהווייתו. הוכחה זו תהא פשוטה למדי מקום שהסכם הרכישה נקב במפורש ובנפרד בשווי של מטר רבוע מן ה"עידית" שבמקרקעין הטרונגניים ובשווי של מטר רבוע מן ה"זיבורית" שבאותם מקרקעין. גם במקרים שבהם צוינה בהסכם הרכישה תמורה כוללת עבור המקרקעין הטרונגניים שנרכשו, בלא שהצדדים טרחו לפרט ולפרק בהסכם את התמורה לחלקיה, ראוי לאפשר לנישום להביא בפני פקיד השומה ראיות, אם יש בידי כאלה, על מנת לשכנעו באשר לשווי הרכישה שיוחס בפועל לחלק הנמכר בעת שנרכשה כלל הזכות. במלים אחרות, ככל שעסקינן במכירת חלק מסוים מתוך מקרקעין הטרונגניים ונוכח הבעייתיות המתעוררת ביישום הנוסחה הכללית שבסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין על מכירה מסוג זה, אני סבורה כי יש לאפשר לנישום להציג בפני פקיד השומה ראיות, אם יש בידי כאלה, באשר לשווי הרכישה של החלק הנמכר וזאת בטרם תיושם הנוסחה הכללית שבסעיף 22 לצורך חישובו של שווי זה, על כל הבעייתיות הכרוכה בכך כמפורט לעיל. מהלך מקדים זה לבירור שווי הרכישה בפועל לא נתקבל על דעתו של המערער, כפי

העולה מן העמדה שאותה הציג בהקשר זה בפני וועדת הערר, אך בעיני זהו מהלך חיוני שיש בו כדי לנטרל באופן ראוי את חסרונותיה של שיטת החישוב על פי יחסי שטחים. גישה דומה, לפיה יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק, כבר אומצה על ידי בית משפט זה במקרים אחרים (ראו: ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח המרכז פ"ד נ(1) 651; ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 פ"ד נג(1) 699. לביקורת על יישום רחב וגורף מדי של גישה זו בהתעלם משיקולים שבמדיניות המס ראו: ע' גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח/2 א-79).

11. גישה פרשנית זו אין בה כדי לפטור אותנו מן הצורך להכריע במחלוקת העקרונית שהתעוררה בין המערער למשיבים באשר לפירושה הנכון של הנוסחה שבסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. שכן, ייתכנו מקרים אשר בהם לא יהיה בידי הנישום להציג נתונים ולהוכיח את שווי הרכישה של החלק המסוים הנמכר מתוך מקרקעין הטרוגניים. במקרים כאלה יש, כאמור, להידרש לנוסחה הכללית הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין גם בכל הנוגע למכירה מסוג זה. או אז מתעוררת השאלה איזה מבין שתי שיטות החישוב שבמחלוקת יש להעדיף ואיזו מבין השתיים מגשימה באופן מיטבי הניתן את תכלית החוק. הוועדה סברה כי יש להעדיף את הפרשנות בה אוחזים המשיבים, וחישבה את שווי הרכישה של החלק הנמכר על-פי יחס של שווי ביום המכירה ולא על-פי יחס של שטחים, כשיטת המערער.

דעתי שונה.

לטעמי, הגישה הפרשנית שהציגו המשיבים חוטאת לרציונל העיקרי שבבסיס חוק מיסוי מקרקעין והוא – מיסוי הרווח ההוני שנצמח לנישום כתוצאה ממכירת זכות במקרקעין. גישה זו יוצרת תלות בלתי טבעית בין רכיב שווי הרכישה ובין רכיב שווי המכירה בחישוב השבח ותלות זו גורמת להקטנת סכום השבח בו יחויב הנישום. למעשה, יש בכך, במידה רבה, משום הכרה כפולה בהוצאות השבח של המקרקעין. פעם אחת, מכוח סעיפים 39 (1) ו-40 לחוק מיסוי מקרקעין כהוצאות השבחה של השטח שהושבח ופעם נוספת מכוח הנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק, אם תתקבל פרשנותם של המשיבים, כמרכיב בשווי שהושבח (ראו לעניין זה ז' שרון "פסיקה חדשה במיסוי מקרקעין – כיצד מחשבים שווי רכישה במכירת חלק ממקרקעין (מירון)" ארנונה 9 (ספטמבר – אוקטובר 2000) 17). המשיבים טענו בהקשר זה כי שיטתם אינה מקטינה את השבח אלא לכל היותר דוחה את החיוב בחלקו עד למכירת יתרת

המקרקעין. אף אם נקבל עמדה זו יש בה כדי לעורר קשיים לא מבוטלים. מס נדחה הוא מס נחסך. הנישום אינו חייב בריבית והפרשי הצמדה על המס הנדחה ועד לתשלום החלק הנדחה יכול הוא להשקיעו ולהפיק ממנו תשואה. הזיקה בין תשלום המס הנדחה לבין מועד מכירת יתרת המקרקעין אף מאפשרת לנישום לשלוט בעיתוי תשלום המס ולהרחיק את מועדו על-פי רצונו; יתרה מכך, הטענה כי מדובר במס נדחה בשיעור ידוע אינה מדויקת, למשל, מקום שבו לא תימכר יתרת המקרקעין במכירה אחת אלא במספר מכירות למקוטעין. במצב דברים כזה אף מומחשת היטב טענת המערער כי לפי שיטת המשיבים סך כל שווי הרכישה לא יהא תואם את שווי הרכישה של כלל הזכות כהווייתו. כמו-כן, אין להוציא מכלל אפשרות כי עד למועד תשלומו של המס הנדחה עשוי לחול שינוי בהוראות המס באופן שהמס אותו יידרש הנישום לשלם על מכירת יתרת המקרקעין לכשתימכר, לא יכלול את רכיב המס הנדחה על החלק הקודם שנמכר. דחיית תשלום המס למועד בלתי ידוע ובלתי קצוב שקולה במישור המהותי להפחתת נטל המס ובכך נוגדת את תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין וחותרת תחת מטרותיו. לכל הנימוקים הללו יש להוסיף את הטעמים שציין בצדק המערער בטיעונו בדבר יתרונות של וודאות ואחידות שמציעה שיטת החישוב על פי יחס של שטחים.

12. בהתחשב בכל האמור לעיל, נראה לי, אפוא, כי מבין שתי השיטות שאף אחת מהן אינה מציעה פירוש תכליתי אופטימאלי לסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, ראוי לאמץ את השיטה המוצעת על-ידי המערער. מסקנה זו אינה משתנה גם נוכח הטענה הנוספת שהעלו המשיבים לתמיכה בעמדתם, טענה אותה הדגישו והרחיבו במסגרת הטיעונים המשלימים שהוגשו בעקבות תיקון 50 לחוק.

עיקר הטענה הנוספת הוא בכך שיש לפרש באופן זהה וקורלטיבי את הוראת סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין ואת הוראת סעיף 40 לחוק מיסוי מקרקעין, משום ששתי הוראות אלה כאחד עוסקות במכירת חלק מזכות במקרקעין. סעיף 22 מסדיר, כאמור, את קביעת שווי הרכישה במכירת חלק מזכות במקרקעין ואילו סעיף 40 מסדיר את הניכויים המותרים במכירת חלק מזכות במקרקעין.

ההסדר שבסעיף 40 לחוק מיסוי מקרקעין, ככל שהוא נוגע לניכויים מותרים במכירת חלק מסוים ממקרקעין, לא השתנה לאחר תיקון 50 (ראו: א' אלטר, ז' שרון, נ' הורנשטיין הרפורמה במיסוי נדל"ן 2002 – תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (התשס"ב) § 1.14.2).

עד לתיקון 50, הורה סעיף 40 כדלהלן:

הייתה הזכות הנמכרת חלק מסוים או בלתי מסוים במקרקעין או בזכות באיגוד, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים, כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה.

לאחר התיקון היתוספו לסעיף 40 הוראות הנוגעות למכירה שלמה שחלקה פטור וחלקה חייב ולמכירה של זכות שהוחלפה וזה נוסחו של הסעיף המתוקן:

....(א) היתה הזכות הנמכרת, חלק מזכות במקרקעין או חלק מסוים במקרקעין, יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים לפי סעיפים 39 ו-39א (להלן – הניכויים המותרים), כיחס החלק הנמכר אל הזכות בשלמותה.

(ב) במכירת זכות במקרקעין כאמור בסעיפים 49א(ג), 49ב(א)(2) ו-67(א)(2), יותר חלק יחסי של הניכויים המותרים, כיחס חלק הזכות הנמכרת החייבת במס לפי אותם סעיפים.

(ג) במכירת זכות חלופית כאמור בסעיף 49א(ד), יותרו הניכויים המותרים ביחס שבין חלק הזכות החלופית והזכות החלופית הנוספת לכלל הזכות החלופית.

טוענים המשיבים כי נוסחת ייחוס ההוצאות המותרות בניכוי במכירת חלק במקרקעין, הן כפי שנקבעה בסעיף 40 לפני תיקון 50 והן בסעיף 40(א) לאחר התיקון, דומה לנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין לעניין ייחוס שווי הרכישה במכירת חלק ממקרקעין. בשל הדמיון הלשוני שבין שני הסעיפים, כך מוסיפים המשיבים וטוענים, ומתוך הקרבה המהותית שביניהם לעניין קביעת "יתרת שווי הרכישה" כמשמעותה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, יש לפרש את שני הסעיפים כאחד כסעיפים הקובעים נוסחת חישוב לפי יחסי שווי ולא לפי יחס של שטחים. אחרת, כך לטענת המשיבים, תיגרם תוצאה אבסורדית במכירת חלק מסוים ממקרקעין הטרונגניים והנישום יפגע פעמיים: אחת בכך שייחוס לו שווי רכישה של החלק הנמכר הנמוך משווי הרכישה של אותו חלק בפועל; והשנייה, בכך שלא יתאפשר לו לנכות את מלוא הוצאות ההשבחה שהוציא לגבי החלק הנמכר, בעת מכירתו. המשיבים מוסיפים ומדגישים בהקשר זה, כי ייחוס חלק מהוצאות ההשבחה ליתרת המקרקעין, אשר בהם לא בוצעה השבחה כלל, עלול לשלול מידי הנישום את ההטבה שבניכוי הוצאות אלה, מקום שבו לא יהיה רווח הוני במכירת החלק הנוטר, כדי סכום הוצאות ההשבחה הניתנות לניכוי.

13. הטענות שמעלים המשיבים בהקשר זה הן טענות של טעם, אך הגזרה השווה שהם מבקשים לגזור מפרשנותו הראויה של סעיף 40 לפרשנות הראויה של סעיף 22 איננה מחויבת המציאות, למרות הדמיון הלשוני שבין שתי ההוראות. סעיף 40 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו בייחוס הוצאות ההשבחה והוא נבדל מסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין בשני היבטים מרכזיים. ראשית, הוצאות ההשבחה משפיעות באופן ישיר על שווי המקרקעין המושבחים ביום מכירתם ועל-כן, הטענה לפיה נוסחת ייחוס הוצאות ההשבחה צריכה להיגזר מיחסי שווי החלקים ביום המכירה, היא טענה המתיישבת עם תכליתו של הסעיף ועם ההיגיון הכלכלי שבו; זאת בניגוד לתלות הבלתי-טבעית שביקשו המשיבים ליצור בין שווי הרכישה של החלק הנמכר ובין שווי ביום המכירה לעניין פירושו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. שנית, ככלל ניתן לזהות באופן ברור את הוצאות ההשבחה שהוצאו לגבי החלק שהושבח ועל כן מידת הסטייה בייחוס הוצאות ההשבחה המותרות בניכוי לחלק הנמכר, נמוכה וכמעט שאינה קיימת. מטעמים אלה, ומבלי לקבוע מסמרות בשאלת פרשנותו הראויה של סעיף 40 - שאלה שאינה עומדת לדיון במקרה שלפנינו - נראה כי יש היגיון בעמדת המשיבים לפיה אין לפרשו באופן שבו תיוחסנה הוצאות השבחה לחלק מן המקרקעין שלא הושבח כלל. אולם אין לקבל את הטענה הנוספת שהעלו המשיבים לפיה יש זיקה בלתינתק בין פירושו הראוי של סעיף 40 לחוק מיסוי מקרקעין ובין פירושו הראוי של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. כפי שבואר לעיל, לסעיף 40 מאפיינים שונים ותכלית שונה, אשר בגינם ניתן להגיע לייחוס מדויק וראוי של ההוצאות המותרות בניכוי לפי חישוב המבוסס על יחס של שווי במועד המכירה. לעומת זאת, ואף זאת כבר בואר, חישוב שווי הרכישה של החלק הנמכר בדרך זו מקטינה אינהרנטית את השבח בו חייב הנישום בגין אותה מכירה ועל כן חוטא לעיקר תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין. נראה, אפוא, כי פרשנותו הראויה של סעיף 40 לחוק מיסוי מקרקעין מחייבת דיון נפרד מן הדיון בו עסקינן באשר לפירושו של סעיף 22 לחוק, ואין לחבר בין השניים.

מן הכלל אל הפרט

14. במקרה שלפנינו אין חולק כי המקרקעין הם מקרקעין הטרונגניים ביום המכירה, והדברים עולים בבירור מתוך ההסדר הדיוני שהושג בין הצדדים בו נקבע כי שוויו של החלק המזרחי עומד, למצער, על 85% מתוך שוויה של כלל הזכות. האם היו המקרקעין הטרונגניים ביום הרכישה? לאורך כל טיעוני המשיבים בפנינו שזורה הטענה כי שוויו של החלק המערבי עלה לאין שיעור על שוויו של החלק המזרחי כבר מקדמת דנא ולביסוס טענה זו גייסו המשיבים תימוכין וסימוכין למכביר. בין היתר, מעגנים המשיבים טענה זו בפסיקתו של בית משפט זה בענייני "הגוש הגדול", שתחילתה ב-

1952 (ראו: בג"ץ 102/52 ארגון בעלי המגרשים מעבר לירקון נ' שר הפנים פ"ד ו 227) והמשכה בהליך ערעור שהתנהל בבית משפט זה בשנת 1977 בסוגיית השימוש בשדה התעופה ע"ש דב הוז המצוי, כאמור, בחלק המערבי של המקרקעין (ראו: ע"א 562/77 מדינת ישראל נ' נאות תמרים פ"ד לג(2) 631). כמו כן, צירפו המשיבים לסיכומיהם תעודות עובד ציבור (מש/3) שערך מנהל מחלקת שירותי בניין ערים בעיריית תל אביב, מר דניאל לס, ממנה עולה כי לפחות מאז שנת 1969 הובהר לכל מי שהתעניין בעירייה לגבי אפשרויות הבנייה בחלק המערבי, כי לא ניתן לבנות בחלק זה כל עוד שדה התעופה עומד על תילו. המערער בסיכומי תשובתו מלין על כי המשיבים "הגניבו" כלשונו ראיות לסיכומיהם בשלב הערעור. אף לגופם של דברים וכפי שכבר צוין, סבור המערער כי אין מקום לבחון את חומר הראיות שיש בידי המשיבים באשר לשווי הרכישה בפועל של החלק הנמכר ולטעמו יש להחיל את הנוסחה שבסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין לפי יחס של שטחים באופן אחיד, לרבות במקרים הבעייתיים שבהם נמכר חלק מסוים מתוך מקרקעין הטרוגניים. יחד עם זאת אין המערער שולל אפשרות למציאת פתרונות פרגמטיים-נקודתיים במקרים מתאימים.

15. גישה זו אין בידי לקבל. כפי שהוברר, יישום הנוסחה שבסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין לפי יחסי שטחים אינו נקי מעיוותים באותם המקרים שבהם נמכר חלק מסוים ממקרקעין הטרוגניים. על כן, ואף שיש להעדיף נוסחה זו על פני נוסחה של יחסי שווי מהנימוקים שפורטו, אין להותיר בידי המערער לבור לו "מקרים חריגים" בהם יגלה אולי נכונות להחיל גישה פרגמטית כזו או אחרת. יש לוודא – כחלק אינטגרלי מהפירוש התכליתי הניתן להוראת סעיף 22 – כי תינתן לנישום הזדמנות ואפשרות להוכיח את שווי הרכישה של החלק הנמכר בפועל, בטרם תיושם על העסקה הנוסחה הכללית הקבועה בסעיף 22 הנ"ל לפי יחס של שטחים.

16. בטרם אחתום את פסק דיני ברצוני להתייחס לדברי חברי השופט י' טירקל. פירושה של הוראת סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין כהוראה הקובעת נוסחה של יחסי שטחים, מקובל על חברי. כמו כן הסכים חברי לעמדתי לפיה יש להפעיל נוסחה כללית זו רק לאחר שתינתן לנישום הזדמנות להביא ראיות ולהוכיח את שווי הרכישה של החלק הנמכר בפועל. אלא, שבהקשר זה הוסיף חברי וציין כי על מנת להקל עם הנישום יש לאפשר לו "להוכיח את שווי הרכישה אפילו על פי ראיות עקיפות ואפילו בקירוב...". עוד ציין חברי כי "ככל שהיחס בין גודל השטח שהוא בגדר 'עידית' לבין גודל השטח כולו הוא קטן יותר, או שהפער בין שווי של שטח העידית לבין שווי השטח כולו הוא גדול יותר, אפילו בהעדר ראיות בידי הנישום בדבר שווי הרכישה, ראוי שפקיד השומה ינקוט דרך ביניים המקרבת בין השיטות, ובכך יקהה את עוקצם של

הקשיים הנוצרים במצבים קיצוניים כאלה, ללא צורך בבירורים בערכאות", עד כאן דבריו.

לדברים אלה לא אוכל להסכים, שכן יש בהם במידה רבה כדי לאיין מיסודו את המהלך הפרשני שעליו מתבססות מסקנותיי. לגישתי הנוסחה הכללית שבסעיף 22 היא אמצעי שתכליתו להתגבר באופן יעיל על כשל ראייתי, ועל כן אין ליישם את הנוסחה ולהיזקק לאומדן על פיה אלא מקום ששווי הרכישה של החלק הנמכר אינו ידוע. על מנת לברר האם אמנם קיים כשל ראייתי כזה אם לאו, סברתי כי יש לאפשר לנישום להציג בפני פקיד השומה ראיות באשר לשווי הרכישה בפועל של החלק הנמכר בטרם תיושם הנוסחה. חברי גורס לעומת זאת הרחבה מופלגת של שלב ראייתי זה ולטעמו יש לאפשר לנישום להציג במסגרתו "ראיות עקיפות ואפילו בקירוב" ועוד הוא סבור כי במקרים מסוימים על פקיד השומה לנקוט ב"דרך ביניים המקרבת בין השיטות", גם בהעדר ראיות, על מנת "להקל על הנישום", כדבריו. טיבו של קירוב זה לא הוברר לי, ובעיני הרחבת השלב הראיתי למחוזות אלה, מאיינת במידה רבה את הוראת סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין ואת הצורך להיזקק לנוסחת החישוב הקבועה בה. יתירה מכך, הרחבה כזו יוצרת אי וודאות רבה באשר לאופן שבו תיקבע שומת המס במקרים כגון דא. בכך יש כדי לשמוט את אחד היתרונות שיש לנוסחת החישוב על פי יחסי שטחים, על פני נוסחת החישוב על פי יחס של שווי.

לא כיחדתי כי הבחירה בין שתי נוסחאות חישוב כלליות אלה היא בחירה בין שתי "רעות", אך נוסחת החישוב על פי יחסי שטחים קרובה יותר אל תכלית החקיקה משום שאין בה עירוב מושגי בלתי טבעי בין שווי הקרקע ביום הרכישה, לבין שווי ביום המכירה. כמו כן מציעה נוסחת החישוב על פי יחסי שטחים מידה של וודאות ובהירות, ואף בכך, כאמור, יתרון לה על פני הנוסחה האחרת. לטעמים אלה הסכים חברי, ובעיניי קשה ליישב הסכמה זו עם הערותיו בפסקה המסיימת את פסק דינו.

17. אני סבורה, אפוא, כי יש לקבל את הערעור במובן זה שהדיון יוחזר אל ועדת הערר על מנת שתקבל ותבחן את הראיות שיש באמתחתם של המשיבים באשר לשווי הרכישה של החלק שנמכר על ידם, בפועל. עוד אני סבורה כי יש לפרש את נוסחת החישוב הקבועה בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחה של יחסי שטחים ועל כן יש להוסיף ולהורות לוועדת הערר כי אם לא יהיה בידי המשיבים להציג ראיות מהימנות באשר לשווי הרכישה של החלק הנמכר בפועל, יחושב שווי זה על פי יחס של שטחים, כאמור.

ובאשר לטענת היעדר סמכות לדון שהעלה המערער כנגד אחד מחברי ועדת הערר, בשל ניגוד אינטרסים. מקובלת עלי בהקשר זה עמדת המשיבים כי מדובר בטענה סתמית ועמומה שיש קושי להתייחס אליה לגופה בהיעדר פרטים לביסוסה. מכל מקום, היה והרכב הוועדה שאליה מוחזר הדיון יהיה זהה להרכב הוועדה הקודמת, יוכל המערער להעלות טענה זו בפניה ובלבד שהטענה תפורט ותוצג כדבעי באופן המאפשר התייחסות ממצה ומתאימה.

בנסיבות המקרה, אציע לחברי שלא לעשות צו להוצאות בערכאתנו.

ש ו פ ט ת

השופט י' טירקל:

1. בפרשה שלפנינו עומדת להכרעה פרשנותו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה, מכירה) תשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין"). לענין זה אקדים מדברים שאמרתי במקום אחר על פרשנות סתם דינים ועל פרשנות דיני מיסים:

"כלל הוא בפרשנותו של דבר חקיקה שעל השופט - כפרשן - לתור אחרי כוונת המחוקק ולתת לחוק את הפירוש העולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ועם רוח החוק ומטרותיו - - - כאשר פשט לשונו של החוק מביא לתוצאה בלתי הגיונית, נוקט בית המשפט בדרך של פרשנות תכליתית, לאמור, באותה משמעות (משפטית) המגשימה את התכלית המונחת ביסוד הטקסט החקיקתי - - - כך בפרשנות סתם דינים וכך בפרשנות דיני מיסים. אכן, בעבר יוחדו לחוקי המיסים כללי פרשנות מיוחדים: פירוש דווקני של הוראת החוק, שאין מוסיפים עליה ואין גורעים ממנה; וכי 'זוכה מן הספק' נישום שמבקשים לחייבו בתשלום מס מכוח הוראה שפירושה מוטל בספק - - - אולם, 'גישה זו לפיה קיים כלל פרשני מיוחד לפרשנות חוקי מסים בהבדל מפרשנותם של חוקים אחרים, שוב אינה מקובלת בפסיקתו של בית-משפט זה' - - - כך או כך, התכלית המסתברת אין בכוחה לעקור את לשונו המפורשת של החוק, או להוסיף על הלשון דבר שלא נאמר. הייתי אומר כי, על פני אמת המידה שבקצה האחד שלה - המילה, ובקצה השני - התכלית, יש לקבוע את נקודת האיזון קרוב מאד לקצה הראשון. - - - והוא הדין בפרשנותם של חוקי מיסים: כאשר לשון החוק ברורה - בבחינת מקרא מפורש - יש לפרשה כפשוטה, ואין להוציא מקרא מפורש מידי פשוטו, אפילו עולה ספק אם הפירוש מכוון לתכליתו של החוק" (ע"א 460/00 ממן מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נז(2) 461, 470 - (472)

2. דומה שדברים אלה יפים גם לפרשנותו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין; דא עקא, שנוסחו אינו מדבר בלשון אחת אלא בשתי לשונות:

”22. שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין - הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות”.

מסכים אני עם חברתי הנכבדה השופטת א' חיות כי לפי פשט לשונו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין כל אחת משיטות החישוב – ”יחס של שווי (מכירה)” ו”יחס של שטח” - היא אפשרית. המונחים ”החלק הנמכר” ו”כלל הזכות” הם מונחים סתומים, חסרי הקשר ברור, הסובלים את שני הפירושים. כך, לעומת המונח ”שווי הרכישה”, שבו נוקבת הרישא של הסעיף שתי פעמים – התומך, לכאורה, ביחס של שווי – עומדות המילים ”חלק יחסי” - - - של הזכות שממנה נמכר החלק”, בסיפא של הסעיף - התומכות לכאורה ביחס של שטח. אכן, לשונם של סעיפים אחרים בחוק מיסוי מקרקעין מלמדת, כי מקום שביקש המחוקק להעמיד את היחס בין גורמים שונים של חישוב על בסיס של שווי עשה כן במפורש – כמו, לדוגמא בסעיפים 24(א) ו-32 לחוק מיסוי מקרקעין – אך בפרשתנו לא נעשה כן. עם זאת, כפי שציננה חברתי, אף אחת משיטות החישוב אינה מתיישבת עם פירוש תכליתי אופטימלי של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, ולכל אחת מהן חסרונות מקום שהיא מיושמת על מכירת זכות בחלק מסוים של מקרקעין הטרוגניים. במצב כזה – וכאשר מדובר במכירת חלק מסוים מן העידיית - החסרון של חישוב לפי ”יחס של שטח” הוא שברוב המקרים תהיה, כנראה, התוצאה רעה לנישום מבחינת שיעור המס שבו יהיה חייב; ואילו בשיטת חישוב לפי ”יחס של שווי (מכירה)” תהיה, כנראה, התוצאה טובה לנישום מבחינת שיעור המס שבו יהיה חייב. ואף על פי כן סבורני שראוי לאמץ את שיטת ה”יחס של שטח” המוצעת על ידי המערער. הטעם העיקרי לכך הוא ששיטת החישוב לפי ”יחס של שווי (מכירה)” ”יוצרת תלות בלתי טבעית בין רכיב שווי הרכישה לבין רכיב שווי המכירה”, כדברי חברתי. תלות כזאת עלולה לגרום לכך שהרכיב בנוסחת חישוב השבח של ”שווי הרכישה”, האמור להיות רכיב קבוע (”מוחלט”), שאינו ניתן לשינוי, נתון ל”השפעות חיצוניות” של אמצעים טכנוניים שמטרתם הפחתה של נטל המס.

3. יש, אפוא, יתרון בשיטת החישוב של ”יחס של שטח” אך רק באותם מקרים שאין בידי הנישום כדי להראות לפקיד השומה נתונים המוכיחים את שווי הרכישה של החלק הנמכר. לענין זה אעיר כי לדעתי, יש להקל על הנישום ולאפשר לו להוכיח את שווי הרכישה אפילו על פי ראיות עקיפות ואפילו בקירוב. זאת ועוד. לדעתי, ככל

שהיחס בין גודל השטח שהוא בגדר "עידית" לבין גודל השטח כולו הוא קטן יותר, או שהפער בין שוויו של שטח העידית לבין שווי השטח כולו הוא גדול יותר, אפילו בהעדר ראיות בידי הנישום בדבר שווי הרכישה, ראוי שפקיד השומה ינקוט דרך ביניים המקרבת בין השיטות, ובכך יקהה את עוקצם של הקשיים הנוצרים במצבים קיצוניים כאלה, ללא צורך בכירורים בערכאות. לא למותר להעיר כאן כי הקשיים שמעורר סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין טוב להם שיוסרו על דרך של חקיקה מתקנת שתסיר את הספקות, תמנע התדייניות ותביא לתוצאות צודקות ככל האפשר.

ש ו פ ט

השופט א' ריבלין:

מצטרף אני לפסק-דינה של חברתי, השופטת א' חיות. כמו-כן, מצטרף אני להערותיו של חברי, השופט י' טירקל, אולם בכל הנוגע לדבריו בפסקה 3 לפסק-דינו, דעתי היא כי יש להימנע מצמצום-יתר של הוראת סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין – צמצום אשר יגרע מן היתרון הגלום באותה הוראה, ובנוסחת החישוב של יחסי שטחים בפרט, לאמור – יישום נוסחה בהירה וקבועה, באותם מקרים שבהם אין בראיות הנישום – ישירות או עקיפות – כדי להוכיח את שווי הרכישה של החלק הנמכר בפועל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת א' חיות, ולפי הערותיהם של השופטים י' טירקל וא' ריבלין.

ניתן היום, ט"ו בטבת תשס"ה (27.12.04).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט