



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4006/13

לפני: כבוד השופט ס' גיבוראן  
כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט נ' הנדל

המערערים: 1. ברייר אלון  
2. ברייר ענבל

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין חדרה

ערעור על פסק דינה של וועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (בהרכב: כב' השופט ר' סוקול (יו"ר), ג' יחזקאלי-גולן (רו"ח), ושי' פסטנברג (רו"ח)) מתאריך 23.04.2013 ב-ו"ע 21390-08-12

בשם המערערים: עו"ד לילך אקרמן  
בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

### פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין, או: החוק), שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (בהרכב: כב' השופט ר' סוקול (יו"ר), ג' יחזקאלי-גולן (רו"ח), ושי' פסטנברג (רו"ח)) (להלן: וועדת הערר), ב-ו"ע 21390-08-12, בגדרו נדחה עררם של המערערים על החלטתו של מנהל מיסוי המקרקעין בחדרה, שלא קיבל את השגתם על שומות מס רכישה, שהוצאו להם, בגין דירת מגורים, שרכשו לעצמם.

אביא להלן את עיקרי הנתונים הנדרשים להכרעה.

2. המערערים, בני זוג הנשואים זה לזו (להלן: המערערים, או: בני הזוג), רכשו בתאריך 8.5.2012 דירת מגורים (המצויה בגוש 8162, חלקה 14, מגרש 238; להלן: הדירה), והתחייבו לשלם בעבורה, לפי הסכם הרכישה, סך של 3,000,000 ש"ח.

3. בבעלותו של המערער 1 (מר אלון ברייר), מצויה דירה נוספת, אשר נרכשה על ידיו, במימון הוריו, עוד טרם שנישא למערערת 2 (להלן: דירתו של המערער 1). הצדדים אינם חלוקים על כך, שהזכויות בדירה הנ"ל שייכות למערער 1 בלבד, וכי למערערת 2 אין כל זיקה אליה: בני הזוג מעולם לא התגוררו יחד בדירתו של המערער 1, ודמי השכירות בגינה – אינם מועברים לחשבון הבנק המשותף שלהם. אשר על כן, אין מחלוקת בין הצדדים כי ביחס לרכישת הדירה, מושא ערעור זה, יש לראות את המערערת 2 כרוכשת "דירה יחידה", במשמעות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ואת המערער 1 כרוכש דירת מגורים שאיננה יחידה (במשמעות סעיף 9(ג1א)(1) לחוק).

4. המערערים דיווחו על העסקה לרכישת הדירה למנהל מיסוי המקרקעין בחדרה (להלן: המנהל), כמתחייב לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין ואף צירפו לדיווח שומה עצמית (להלן: השומה העצמית). נקודת המוצא לעריכת השומה האמורה, היתה כי המערערים רכשו את הנכס בחלקים שווים, כך שכל אחד מהם מחזיק ב-50% מן הזכויות בו, בשווי 1,500,000 ש"ח. בהתאם לכך, המערערים גזרו את שיעור מס הרכישה שיש להטיל עליהם, לשיטתם, משווי הזכויות, בנפרד, של כל אחד מהם בדירה, וזאת כדלקמן:

(א) מאחר שהמערער 1 כבר מחזיק בדירה נוספת, כמתואר לעיל – המערערים סברו כי יש לחשב את מס הרכישה, המוטל עליו בגין רכישת הדירה, על פי שיעור המס הנוהג ברכישת דירה שניה. לפיכך המס חושב על ידו כך שעבור סך של 1,053,200 ש"ח ישולם מס בשיעור של 5%, קרי 52,660 ש"ח, ועבור היתרה (בסך 446,800 ש"ח) ישולם מס בשיעור של 6%, קרי 26,808 ש"ח. לשיטה זו – סך כל מס הרכישה, שאמור להיות מוטל על המערער 1, על פי השומה העצמית, הועמד איפוא על סך של 79,468 ש"ח.

(ב) באשר למערערת 2 – המערערים הניחו כי היא זכאית להטבות המס הניתנות ל"רוכש דירה יחידה". על כן, לגישתם, היא אמורה להיות מחויבת בתשלום מס בשיעור 3.5%, וזאת רק על חלקה בתמורה העולה על סך 1,421,760 ש"ח (שהוא פטור לשיטתם). במלים אחרות, על פי השומה העצמית – המערערת 2 אמורה לשלם מס בשיעור 3.5%, עבור ההפרש שבין 1,500,000 לבין 1,421,760, קרי 3.5% מתוך 78,240 ש"ח. משכך, הסכום הכולל של מס הרכישה שאמור להיות מוטל על המערערת 2 לפי חישוב המערערים – הועמד על סך של 2,738 ש"ח.

הנה כי כן, על פי תחשיב השומה העצמית שהובא לעיל – המערערים אמורים היו להדרש לשלם מס רכישה בסכום כולל של 82,206 ש"ח.

5. המשיב התנגד לשומה העצמית הנ"ל, והוציא למערערים שומה לפי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין, על פי תחשיב שונה, דו-שלבי (להלן: שומת המנהל):

בשלב הראשון, חושב מס הרכישה בגין מלוא סכום התמורה ששולמה בעבור הדירה (3,000,000 ש"ח), כאילו היתה הדירה, דירתם היחידה של המערערים. כלומר, בשלב זה, מס הרכישה גילם את מלוא ההטבות הניתנות לרוכש "דירה יחידה", והועמד על סך 74,942 ש"ח. אולם מאחר שרק המערערת 2 זכאית ליהנות, בפועל, מההטבות הניתנות לרוכש דירה יחידה, ומשעה שכל אחד מבני הזוג נחשב כמחזיק במחצית הזכויות בדירה – המערערת 2 חויבה בתשלום מס בסך של 37,471 ש"ח (שהוא מחצית מסכום מס הרכישה המוטל על מלוא התמורה ששולמה בעבור הדירה, כ"דירה יחידה").

בשלב השני, חושב מס הרכישה בגין מלוא סכום התמורה, כאילו היתה הדירה – "דירה נוספת", שאיננה מזכה את בעליה בהטבות. על פי חישוב זה, מס הרכישה הועמד על סך של 169,468 ש"ח, וחלקו של המערער 1 בו, כמי שנחשב כבעלים של מחצית הזכויות בדירה – הוערך בסך של 84,734 ש"ח.

הנה כי כן, על פי שומת המנהל – המערערת 2 חויבה בתשלום מס בסך 37,471 ש"ח, ואילו המערער 1 חויב בתשלום מס בסך 84,734 ש"ח. בסה"כ חויבו איפוא בני הזוג בתשלום של 122,205 ש"ח (וזאת חלף 82,206 ש"ח – מס הרכישה הכולל על פי השומה העצמית).

6. המערערים הגישו השגה כנגד שומת המנהל, וזו נדחתה בהחלטת המנהל מתאריך 9.7.2013, על יסוד הוראות תקנה 2(2)(ב) (להלן גם: התקנה) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: תקנות מיסוי מקרקעין, או: התקנות), המורות כך:

2. במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(...)

(2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:  
 (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;  
 (ב) נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה;

המנהל קבע כי הכוונה המשתקפת מן התקנה הינה שבכל הנוגע למס רכישה בגין חלק מדירת מגורים – יחושב, תחילה, מס הרכישה שהיה משולם אילו נמכרה הדירה בשלמותה, ומתוכו – ישלם הקונה, בפועל, סכום המשקף את חלקו היחסי בדירה.

המנהל קבע עוד, בהתבסס על פסק-דינו של בית משפט זה ב-ע"א 420/77 לויט

נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לב(1) 793 (1978) (להלן: עניין לויט), כי:

"מס הרכישה אינו לפי ערכו של החלק שנמכר, אלא לפי שווי הדירה בשלמותה. כלומר, יש להפעיל את שיעורי מס הרכישה לפי מדרגות על שווי הדירה בשלמותה, ולא על שווי החלק שנרכש, וזאת על-מנת למנוע פיצול מלאכותי של מכירת דירות שלמות לרוכשים שונים המביא להפחתת מס בלתי נאותה".  
 (ראו: החלטת המנהל, המסומנת ת/6 למוצגי המערערים).

7. על החלטה זו הוגש ערר לוועדת הערר, וזה נדחה משלושה טעמים עיקריים (שחלקם שלובים זה בזה):

ראשית בואר כי שומת המנהל, והתחשיב שעליו היא מבוססת, משקפים את ההלכה הנוהגת בעניין חישוב מס רכישה בגין דירת מגורים, שנרכשה על ידי זוג נשוי בנסיבות שבהן בעת רכישת הדירה – היא "דירה יחידה" עבור האחד ו"דירה נוספת"

עבור האחר. ועדת הערר הנכבדה נסמכה, בהקשר זה, בעיקר על הוראות התקנה, שהובאו בפסקה 6 שלעיל, וכן על האופן שבו הן פורשו בעניין לויט, בגדרו הוכשר תחשיב מס רכישה, הדומה במהותו לזה שנערך על ידי המנהל בענייננו.

שנית, נקבע כי גישתם של המערערים איננה ראויה גם לגופו של עניין, וזאת משום שאימוצה עלולה לגרום לכך, שבני זוג נשואים הרוכשים דירה יחידה, ייאלצו לשאת בתשלום מס גבוה יותר, מאשר בני זוג שלאחד מהם ישנה דירה נוספת, וזאת בניגוד לפרשנות התכליתית של החיקוקים הרלבנטיים.

וועדת הערר הנכבדה עמדה בהקשר זה על ההלכה שנקבעה ב-ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: עניין פלם), לפיה אין לשלול מזוגות נשואים, אשר לאחד מהם ישנה דירה נוספת, את ההטבה הניתנת לרוכש "דירה יחידה" (לפי סעיף 9(א1)(א)(2) לחוק מס שבח מקרקעין), וזאת חרף הוראותיו של סעיף 9(א1)(א)(2)(ב) לחוק, לפיהן:

"יראו רוכש ובן זוגו (...) – כרוכש אחד."

ועדת הערר הסבירה כי הלכה מרחיבה זו, שנועדה להיטיב עם בן הזוג שאין לו דירה נוספת – סייג מובנה בצידה, השולל את גישת המערערים, שאם לא כן:

"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."

(ראו: סעיף 17 לפסק-דינה של ועדת הערר).

שלישית, נקבע כי התחשיב המוצע על ידי המערערים, מעניק, הלכה למעשה, הטבת מס גם לבן הזוג שהינו בעל דירה נוספת, ובכך מסכל את הרציונל העומד בבסיס הלכת עניין פלם.

בהקשר זה, נכתבו בפסק-דינה של ועדת הערר הדברים הבאים:

"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 (המערערת 2 דכאן – ח"מ) שאינה בעלת דירה נוספת. הדרך המוצעת על ידי המשיב, חישוב המס על כל הדירה כאילו היתה דירה יחידה וחלוקת המס לשניים, מבטאת את ההטבה הניתנת אך ורק לבן הזוג שאינו בעל דירה נוספת". (ההדגשות שלי – ח"מ); ראו: פסקאות 18-19 לפסק-הדין).

מכאן הערעור שלפנינו.

עתה אסקור, בתמצית, את עיקרי טענות הצדדים במכלול.

#### טענות הצדדים

8. טענתם המרכזית של המערערים, הינה כי תחשיב שומת המנהל מטיל על בני הזוג כפל מס, וזאת משום שהוא איננו נגזר משווי חלקו של כל אחד מהם בדירה, קרי שווי הרכישה לגבי כל אחד מבני הזוג (1,500,000 ש"ח), אלא משווי הנכס בכללותו (3,000,000 ש"ח). בכך, התחשיב האמור אף מתעלם, לשיטת המערערים, ממהותה וממטרתה של העסקה לרכישת הדירה וגורר הכבדה על התא המשפחתי, באופן שחותר תחת תכליתו הסוציאלית של סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, שהיא, לשיטתם: לסייע למשפחות לרכוש דירה למגוריהם, חרף האמצעים הדלים המאפיינים, פעמים רבות, את התא המשפחתי, במיוחד זה הצעיר.

המערערים גורסים עוד באותו הקשר כי ההלכה בעניין לויט, שעליה הסתמכה וועדת הערר הנכבדה בהכרעתה (ואשר עמדה גם ביסוד החלטתו של המשיב, והתחשיב שהוא ערך), זכתה לביקורת במסגרת פסקי דין מאוחרים יותר, אשר הדגישו דווקא את תכליתו הכלכלית של סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. בכך מוצאים המערערים חיזוק נוסף לטענתם כי התחשיב שערך המשיב חוטא למטרתו של ההסדר הכלול בסעיף הנ"ל. המערערים קובעים איפוא כי רק שיטת החישוב המוצעת על-ידיהם, מגשימה את תכליתו של סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהם מבינים אותה.

9. טענה נוספת המצויה בפי המערערים הינה כי שר האוצר חרג מהסמכות המוקנית לו בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין כאשר התקין את תקנה 2(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, וזאת מאחר שהתקנה האמורה, סותרת, למעשה, לשיטתם, את הוראות סעיף 9 לחוק.

בתוך כך, המערערים מפנים לאמירות שונות בפסיקה (הגם שאלו לא התקבלו להלכה, כפי שיבואר בהמשך הדברים), אשר סברו שיש לתקן את לשון התקנה, ומציינים כי גם מסיבה זו יש להעדיף את התחשיב המוצע על ידיהם.

10. המערערים אף שוללים את קביעתה של וועדת הערר, כי האימוץ של גישתם לחישוב מס רכישה עלולה להביא להפליה בין זוגות, הרוכשים דירת מגורים יחידה ואין לאף אחד מהם דירה נוספת, לבין זוגות, שבהם לאחד מבני הזוג, כבר ישנה דירה נוספת. לגישתם – סכום המס הכולל המושט על בני זוג שלאחד מהם ישנה דירה נוספת – גבוה יותר בהכרח מהסכום, אשר היה מושט על אותם בני זוג, אילו היו רוכשים דירה יחידה, וזאת הן לפי הוראות התקנה (על פי פרשנותם) והן לפי תחשיב השומה העצמית שהם ערכו.

11. בשולי הדברים, המערערים מעלים טענה פרוצדורלית, והיא כי המשיב דחה את השגתם בהחלטה קצרה ותמציתית, תוך שהוא נמנע מליתן דעתו, מפורשות, למכלול הטיעונים שהם העלו בפניו, בגדרי ההשגה. המערערים מטעימים, כי בכך המשיב חטא לחובה המוטלת עליו, על פי הפסיקה, להתייחס במסגרת החלטתו בהשגה – לכל טענותיו של המשיג, וסבורים כי ולו מטעם זה בלבד, ראוי היה לקבל את עררם בפני וועדת הערר הנכבדה.

12. לבסוף, המערערים משיגים על גובה ההוצאות שהושת עליהם בגדר ההליך בפני וועדת הערר, אשר איננו משקף, לטענתם, את הוצאותיו הריאליות של המשיב, זאת במיוחד על-רקע העובדה שההליך דנן העלה שאלה משפטית בלבד, אשר לא הצריכה בירור עובדתי מעמיק לגוף העניין וכן לנוכח הסכמתם של הצדדים כי פסק-דינה של וועדת הערר יתבסס על כתבי הטענות בלבד.

13. המשיב, מצדו, סומך את ידיו על קביעותיה של וועדת הערר הנכבדה, ומדגיש כי התחשיב שהוא עשה בעניינם של המערערים תואם את החוק והפסיקה, ואף מוביל לתוצאה ראויה, לפיה, המערערת 2 – אשר נישומה כרוכשת "דירה יחידה", נהנית מהטבת המס שהיא זכאית לה על-פי החוק, בעוד שהמערער 1 – נישום על-פי מדרגות המס, שנקבעו בחוק ביחס לרכישת דירת מגורים נוספת. בדרך זו סך כל המס שהוטל על בני הזוג, יחדיו, נמוך מסכום המס שהיה מושט עליהם, אילו היו נחשבים כרוכשים של דירה "שאיננה יחידה" בשל "חזקת התא המשפחתי".

המשיב טוען עוד, כי יש להתייחס לרכישה בידי בני זוג, שלאחד מהם ישנה דירה נוספת, כאל כל מקרה אחר, שבו שותפים (בני-זוג, או יחידים), רוכשים חלק מן הזכויות בדירת מגורים, ולהחיל עליהם את תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, שהינה תקנה ייעודית, המסדירה באורח ספציפי את תחשיב מס הרכישה במקרים כגון אלה.

המשיב עומד על תכליתה של התקנה, לשיטתו, וטוען כי היא נועדה לספק מענה חשבונאי לאופן חישוב המס במקרים של רכישת חלק מדירת מגורים, במסגרת מדרגות המס, שנקבעו באופן פרוגרסיבי לעניין רכישת דירת מגורים מלאה. לשיטתו, מטרתה של השיטה הנ"ל הינה למנוע תוצאות מס אבסורדיות, לפיהן סך כל המס המשולם בגין רכישת חלק מדירה, יהיה תלוי אך ורק במספר הרוכשים, או במספר החלקים הנרכשים. לטענת המשיב – התקנה האמורה מכתיבה תחשיב דו-שלבי, המוביל לכך שסך המס הרלבנטי יהיה זהה אם הדירה נרכשה במלואה על ידי יחיד, ואם היא נרכשה על ידי שני רוכשים, בשני חצאים, כבענייננו. על פי התחשיב המוצע על ידו, יש לחשב כאמור בשלב הראשון, את המס בגין סכום הדירה המלא, על פי מדרגות המס הרלוונטים. בשלב השני, מחושב התשלום המושט על הרוכש בפועל, על-פי חלקו היחסי בדירה.

לטענת המשיב, הצורך בתחשיב דו-שלבי כזה, מתחייב מכך שלא מתקיים יחס מתמטי ישיר בין סכום המס שיש לשלם בגין רכישתה של דירה, לבין סכום המס שיש לשלם בגין רכישתם של חלקיה (וזאת לנוכח מדרגות המס הפרוגרטיביות הקבועות בסעיף 9 לחוק). במלים אחרות, המס המוטל על רכישת מחצית דירה, איננו שווה ערך למחצית המס המוטל על רכישת מלוא הזכויות בדירה, וזאת בשונה ממצבים שבהם המס נקבע באופן אחיד, ולא פרוגרסיבי. לפיכך, לשיטתו, המס בגין רכישת אותה דירת מגורים, תמורת אותו הסכום, צריך להיות זהה, ללא תלות במספר הרוכשים (או במספר החלקים הנרכשים). לטעמו של המשיב – כל תוצאה אחרת תוביל לחוסר שוויון ותחטא לתכלית של סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. המשיב מדגיש בהקשר זה כי התחשיב הנ"ל אושר על ידי בית המשפט העליון בעניין לויט, לרבות במסגרת דיון נוסף שהתקיים בסוגיה דנן (ראו: ד"נ 15/78 לויט נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד ל"ב(3), 572 (1978) (להלן: הדיון הנוסף בעניין לויט)), וזאת בניגוד לתחשיב המוצע על ידי המערערים, אשר, לשיטתו של המשיב, נעדר כל עיגון בדין, ואף מוביל להפחתת מס בלתי ראויה, קרי מביא לאותה תוצאה שתקנה 2(2)(ב) לתקנות נועדה למנוע. בהקשר זה, המשיב



מוסיף כי ההלכה שנקבעה בעניין פלם – איננה באה לשנות מאופן חישוב המס בגין רכישת חלק מדירה, אלא רק ליצור אבחנה בין בני הזוג, כך שבן הזוג שאין ברשותו דירה נוספת, ייהנה ממדרגות מס מיטיבות כרוכש "דירה יחידה".

לבסוף, המשיב טוען כי תחשיבם של המערערים גורר עיוות במישור נוסף, וזאת משום שהוא מאפשר למערער, אשר איננו זכאי להטבת מס בגין דירה יחידה – ליהנות מהפחתת מס שלא כדין, שכן הוא משלם על חלקו היחסי בדירה שיעור מס נמוך יותר, מאשר הסכום שכל רוכש אחר, בעל דירה נוספת, היה נדרש לשלם בגין רכישת חלק זה.

14. עתה, משהצגתי את טענות הצדדים בערעור שלפנינו – אעבור לליבון הדברים.

דיון והכרעה

15. לאחר עיון במכלול החומר ושמיעת טיעוני ב"כ הצדדים בדיון שהתקיים בפנינו – הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, וכך אף אציע לחברי שנעשה.

אביא להלן את הנימוקים למסקנתי זו.

16. השאלה העומדת לפתחנו בערעור דנן, נוגעת לדרך החישוב הראויה של שיעור מס הרכישה בגין דירת מגורים, המושת על בני-זוג נשואים, שלאחד מהם – יש כבר דירה נוספת, וביתר דיוק: האם הבסיס לחישוב מס הרכישה הינו שווי חלקו היחסי של כל אחד מבני הזוג בדירת המגורים, או שמא שווייה הכולל של הדירה.

המסגרת הנורמטיבית

17. נקודת המוצא לדיון בסוגיה שלפנינו מבוססת על שני הסדרים משלימים, הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות מיסוי מקרקעין. אדון בכל אחד מהם בנפרד.

ההסדר הראשון

18. הסדר זה מעוגן בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, וקובע את חיובם של רוכשי זכויות במקרקעין במס רכישה, בזו הלשון:

9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (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 (...).".

הסעיף הנ"ל ממשיך וקובע הסדר מיוחד המתייחס לדירות מגורים, ולפיו מס הרכישה בעסקאות לרכישת דירות למגורים, ייקבע באופן פרוגרסיבי כשיעור מסוים משווי הדירה, וזאת תוך אבחנה בין רוכשים שדירת המגורים הנרכשת הינה דירת היחידה, לבין מי שיש בבעלותם דירה נוספת. כלומר בשונה משיעור המס המוטל על זכויות אחרות במקרקעין (אשר ברגיל, עומד על 5% משווי הזכות הנרכשת) – חוק מיסוי מקרקעין קובע שיעור מס רכישה מופחת ופרוגרסיבי בכל הנוגע לדירות מגורים, ואף מבחין לעניין זה, בין רוכשים שדירת המגורים הינה דירתם היחידה, לבין רוכשים שיש בבעלותם דירה נוספת, הנדרשים לשלם מס גבוה יותר. תכליתו המרכזית של ההסדר האמור הינה סוציאלית, אגב התחשבות ביכולותיהם הכלכליות של רוכשי דירות מגורים (ראו: יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ד 58 (2008), וכך: אהרן נמדר, מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים, מהדורה מיוחדת (רפורמה) 612-607 (2014) (להלן: נמדר – מיסוי מקרקעין). עיינו גם: ע"א 4713/11 זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ((20.07.2015)).

19. שיעורי המס, שהיו נכונים למועד הרכישה הרלוונטי לענייננו, היו קבועים בסעיף 9(ג1א)(1) לחוק, שהורה כדלקמן:

"(ג1א)(1) במכירת זכות במקרקעין, שהם בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה מיום כ"ג בטבת התש"ס (1 בינואר 2000) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(א) על חלק השווי שעד 969,330 שקלים חדשים - 3.5%;

(ב) על חלק השווי העולה על 969,330 שקלים חדשים - 5%".

(2)(א) על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים מיום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013) (בפסקת משנה זו – הדירה) והתקיים בו אחד מאלה:

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

(2) (...)

ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 1,139,320 שקלים חדשים – לא ישולם 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%;

(ב) לענין פסקה זו -

(1) (...)

”דירה יחידה” - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א (...).  
(ההדגשות שלי - ח”מ).

הערה: בהוראת שעה לשנים 2011-2012 מדרגות המס הנ”ל עודכנו בהתאמה למדד כדלקמן: ברכישת דירת מגורים יחידה – על חלק השווי שעד 1,421,460 ש”ח לא ישולם מס; על חלק השווי העולה על 1,421,460 ש”ח ועד 1,686,395 ש”ח – ישולם 3.5%; על חלק השווי העולה על 1,686,395 ש”ח – ישולם 5%.

20. בהקשר זה ראוי להדגיש עוד כי רוכש ובן זוגו מוגדרים, בסעיף 9(ב)(2) לחוק, כ”רוכש אחד”, וזאת באופן הבא (להלן: חזקת התא המשפחתי):

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

לענייננו, חשוב לעמוד על כך שחזקת התא המשפחתי פורשה בצמצום בפסיקתו של בית משפט זה, וזאת בין היתר בנסיבות, כמו אלה שלפנינו, שבהן דירת המגורים הנרכשת היא דירתו היחידה של אחד מבני הזוג, בעוד שלבן הזוג השני ישנה דירה נוספת, שנרכשה לפני הנישואין (ראו באופן כללי: רונן ארויו ואיתי הוכברג “לא תם ולא נשלם הדיון בהלכת פלם – הזכות להפרדה קניינית מיסויית בין בני זוג נשואים” מסים כ”א (2007)).

21. ההלכה הנוהגת בהקשר זה, נקבעה בעניין פלם, ולפיה הוראות סעיף 9 לחוק חלות, על פי לשונן ותכליתן, רק על רכישות שנעשו במהלך הנישואין, ולא על כאלה שקדמו להיווצרות התא המשפחתי. כתוצאה מכך, בן הזוג שאין בבעלותו דירה נוספת, ייחשב לרוכש “דירה יחידה” במשמעות סעיף 9 לחוק, ויהיה זכאי ליהנות משיעור מס רכישה מופחת. במלים אחרות, בעלותו של אחד מבני הזוג בדירה נוספת, איננה גורעת מזכותו של בן הזוג השני בהטבת מס, ועל כן במקרים שבהם רק לאחד מבני הזוג יש דירה נוספת – לא יראו את בני הזוג כ”רוכש אחד” לצורך רכישת דירת המגורים המשותפת. וכך נפסק:

"לשון ההוראה של סעיף 9 לחוק ותכליתה מלמדות כי פרשנותה הנכונה היא זו שההוראה חלה על רכישה במהלך הנישואין אך לא על רכישה מלפני הנישואין. מכאן: "יראו רוכש ובן זוגו כרוכש אחד" החל ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במסגרת התא המשפחתי ולא לפני כן. ולכן הדירה הנרכשת היא "דירתו היחידה" של מר פלם, והוא זכאי ליהנות משיעור מס רכישה מופחת. זו המשמעות הלשונית הפשוטה שמקיימת את תכלית ההוראה בדבר מניעת תכנוני מס ובדבר התייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת ומתן הטבה למשפחות בעלות יכולת כלכלית מצומצמת שרוכשות 'דירה יחידה'.

(...)

התוצאה היא כי מר פלם איננו "רוכש אחד" עם גב' פלם ביחס לדירה שרכשה היא לפני הנישואין ולפני שהכירה את מר פלם. מאחר שאין לו כל זכויות בדירת גב' פלם או בכל דירה אחרת, הרי שבעת שביצע מר פלם את הרכישה הנדונה כאן הוא רכש "דירה יחידה", ולכן הוא זכאי לשיעור מס רכישה מופחת בגין רכישה. יש אפוא לדחות את ערעורו של המנהל".

(ראו: עניין פלם, בפסקאות 18-19 לפסק דינו של הנשיא א' ברק).

ההסדר השני

22. הסדר זה, שגם הוא חשוב לענייננו, קבוע בתקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, ועוסק בשיעור המס החל במצבים של רכישת חלק מדירה. מפאת חשיבותו, אביא שוב את לשון התקנה האמורה בחלקה הרלבנטי לסוגיה שלפנינו – במלואה:

"2. במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) ...

(א1) ...

(2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:

(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;

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

הנה כי כן, בשונה מרכישת דירה שלמה, אשר לגביה סעיף 9 לחוק קובע במפורש כי מס הרכישה, שיוטל בגינה, ייקבע בהתאם לשווי הדירה – התקנה בה עסקינן, קובעת כי כאשר מושא הרכישה הינו חלק מדירה בלבד, שיעור המס לא ייגזר משווי של החלק הנרכש, אלא מסכום מס הרכישה שהיה על הרוכש לשלם, אילו היתה הדירה נרכשת במלואה. כלומר, מס הרכישה משקף, במקרים אלה, את חלקו היחסי של הרוכש מתוך סך כל המס המוטל בגין רכישת הדירה בשלמותה.

23. בית משפט זה נדרש לא אחת לבחינת "חוקיותיה" של התקנה, וביתר דיוק, לשאלה האם שר האוצר חרג מסמכותו עת שהתקין אותה, שכן היה מי שגרס כי דרך חישוב מס הרכישה הקבועה בה, סותרת, לכאורה, את זו הקבועה בסעיף 9 לחוק. טענה זו לא נתקבלה.

על פי ההלכה הנוהגת, שנקבעה בעניין לויט ואושרה בדיון הנוסף שהתקיים בסוגיה (ד"נ 15/78 הנ"ל) – סעיף 9(א) לחוק הפקיד בידי שר האוצר סמכות רחבה להסדיר את שיעור המס המוטל בעסקאות מקרקעין, בין היתר, תוך התחשבות בסוג העסקה, ומכל מקום שלא כנגזרת של שווי הזכות הנרכשת בלבד. וכך נפסק שם:

"נראה בעליל שסמכותו של שר האוצר היא רחבה (...). הוא רשאי לקבוע את תוספת המס בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, והוא רשאי גם להתחשב, בשעת קביעת גובה תוספת המס, בסוגי מכירה או בסוגי מקרקעין שונים. במקרה של מכירת דירות מגורים הבחין השר בין מכירת דירת מגורים שלמה לבין מכירת חלק מהדירה וראה בהן מכירות מסוג שונה. לגבי סוג אחד קבע תוספת מס בשיעור משווי המכירה ולגבי הסוג השני קבע שהתוספת תהיה בסכום שהוא חלק יחסי מהסכום המתקבל ממכירה מהסוג הראשון (...). קיימת הצדקה כלכלית לאבחנה שנעשתה בין שני סוגי מכירה אלה, אך גם ללא הצדקה כלכלית כזאת מותר היה לשר האוצר להבחין בין סוגי מכירה שונים על-פי הוראות הסעיף המסמיך - הוא סעיף 9(א) לחוק, ואין יסוד לטענה כי הוא חרג מסמכויותיו כשקבע תוספת מס שלא לפי שווי המכירה דווקא".

(ההדגשות שלי – ח"מ. ראו: עניין לויט, בעמ' 797-798; עיינו גם: הדיון הנוסף בעניין לויט, וכן: ע"א 87546/96 בר חמה נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נד(2) 704 (2000) (להלן: עניין בר חמה)).

24. להשלמת התמונה יוער כי בעניין לויט נידונו גם ההצדקות הכלכליות לאבחנה בין עסקה לרכישת דירה שלמה לבין עסקה לרכישת חלק מדירה, לעניין חישוב מס הרכישה, ובהקשר זה, נאמרו הדברים הבאים:

"האבחנה שעשה [מחוקק המשנה – ח"מ] מצביעה על כך שהמחוקק ראה שוני בין שתי מכירות אלה. שוני זה (...) טעמו טמון בפרוגרסיביות שבשיטת הטלת המס לפי תקנה 2(2)(א). רצוי להסביר את הדבר בדוגמה. נשער שבמקרה דנן החליטו שני בני-הזוג ליפמן למכור את חלקיהם בדירה, וכל אחד מהם בחוזה-מכר נפרד היה מוכר את חלקו במחיר של 175,000 ל"י. במקרה זה היתה נמכרת למעשה דירה שלמה במחיר כולל של 350,000 ל"י, אך לפי החישוב שעליו המליץ בא-כוח המערער צריך היה להטיל על מכירתה של כל מחצית דירה בנפרד מס בסך 637,50 ל"י וביחד מס של 1,275 ל"י במקום מס בסך 9,150 ל"י המגיע, לכל הדעות, אילו חושב המס על מכירת הדירה בשלמותה. וניתן להמשיך בדרך זו של פיצול המכירות ולמכור דירה שלמה ב- 4 חוזי-מכר, כשכל אחד מהם מתייחס למכירת רבע אחד מהדירה, ואז תשולם, לפי שיטתו של בא-כוח המערער, תוספת מס של 150 ל"י לכל רבע דירה וביחד 600 ל"י לדירה כולה. מסתבר שהפירוש בו דוגל בא-כוח המערער מביא לתוצאה שאין לה הצדקה מבחינה כלכלית (...)"

(ראו: עניין לויט, בעמ' 796-797).

קביעות אלה אושרו בדעת רוב בדיון הנוסף בעניין לויט, תוך שהודגש כי התנאי המעוגן בסעיף 9(א) לחוק, לפיו מס הרכישה צריך להיות "בשיעור משווי המכירה" – מתקיים ככל ששורר שיעור, דהיינו יחס מסוים (ואפילו מורכב) בין שווי המכירה לבין סכום המס המוטל על הרוכש. על כן נפסק שאין הכרח כי הבסיס לחישוב מס הרכישה יהיה שווי הזכות הנרכשת דווקא.

לאחר שסקרתי את הוראות הדין הנ"ל הדרושות להכרעה במכלול – אעבור עתה ליישומן על נסיבות המקרה שלפנינו.

מן הכלל אל הפרט

25. הסקירה שהובאה בפיסקאות 17-24 שלעיל, מלמדת כי במצבים שבהם בני זוג רוכשים דירת מגורים, אשר עבור האחד מהם, היא מהווה "דירה נוספת" ועבור השני – "דירה יחידה", כמשמעם בסעיף 9 לחוק, הדין מורה אותנו שלא לראותם כ"רוכש אחד" לצורך חישוב ההטבה הניתנת לרוכש "דירה יחידה", אלא להתייחס לכל אחד מהם כאילו רכש, בנפרד, מחצית מן הדירה. דומה כי הצדדים שלפנינו – בכך אינם חלוקים.

26. המחלוקת ביניהם נטושה, אם כן, על הדרך הראויה לחישוב המס המוטל בנסיבות העניין בגין רכישת חלק מדירה, קרי רכישת שני חצאיה של דירה על ידי שני רוכשים נפרדים (וביתר דיוק: האם יש לעשות כן כשיטת המערערים, או כשיטת המשיב – בהתאם לקבוע בתקנה 2(2)(ב) לתקנות), ודומה כי שאלה זו, כבר זכתה למענה בפסיקתנו, כפי שבואר לעיל.

טענותיהם של המערערים מכוונות כולן למעשה כנגד בסיס חישוב המס בגין דירה יחידה לפי התקנה, וכן כנגד סמכותו של שר האוצר להתקין את התקנה האמורה. סוגיות אלה כבר נידונו והוכרעו בעניין לויט (הן בערעור והן בדיון הנוסף), ואינני רואה הצדקה לסטות מהן בנסיבות המקרה שלפנינו.

27. אמת הדבר, כי בפסיקתו של בית משפט זה אכן הושמעה בעבר, כפי שטוענים המערערים, גם ביקורת על שיטת המיסוי שנקבעה בתקנה. המרכזית שבהן הוצגה בדעת המיעוט של השופטת מ' בן-פורת (כתוארה דאז) בעניין לויט (וכן בעמדות חלק מהשופטים בדיון הנוסף), והדהדה, לאחר מכן, גם לפסק דינו של הנשיא א' ברק בעניין בר חמה. עיקרה של הביקורת הנ"ל התמקד בכך שתקנה 2(2)(ב) לתקנות יוצרת, לעתים, חוסר שוויון בין נישומים שרכשו זכויות במקרקעין באותו מחיר, וזאת מאחר שנטל המס השולי המוטל על מי שרוכש דירה שלמה במחיר פלוני, קטן יותר, באופן יחסי, מהנטל המוטל על מי שרוכש חלק מדירה במחיר זהה (זאת לנוכח הדירוג הפרוגרסיבי בתקנה 2(2)(א) לתקנות, שממנו יונקת תקנה 2(2)(ב) לתקנות) (ראו: עניין לויט, בעמ' 799; הדיון הנוסף בעניין לויט, בעמ' 577 (חוות דעתו של השופט ש' אשר), וכן בעמ' 578-580 (חוות דעתה של השופטת מ' בן-פורת); עניין בר חמה, בפיסקה 10; וראו באופן כללי גם: נמדר – מיסוי מקרקעין, בעמ' 515-516). ביקורת נוספת, שנשמעה באותו הקשר נגעה לכך ששווי הרכישה, אשר מהווה את הבסיס לחישוב המס בגין רכישת חלק מדירה, הינו תיאורטי, שכן בנסיבות כאלו לא מבוצעת מכירה של דירה שלמה (ראו: חוות דעתו של השופט ויתקון בדיון הנוסף בעניין לויט, בעמ' 575, וכן עניין לויט, בעמ' 799). הנשיא א' ברק הטעים, כאשר נדרש לנושא זה בעניין בר-חמה, כי במצב דברים שכזה יש כדי לחתור תחת הרציונל הניצב בבסיס שיטת המיסוי הפרוגרסיבי, וזאת משום ש"אין בין שווי דירה שלמה, שלא נרכשה בפועל, לבין יכולתו לשלם של הנישום ולא כלום" (ראו: עניין בר חמה, בפיסקה 10).

יחד עם זאת, משמצאתי כי המשיב לא שגה, בנסיבות העניין, בפרשנות שנתן לתקנה, בשים לב לפסיקה שהכשירה את שיטת החישוב הקבועה בה, ויתרה מכך, מאחר

שאני סבור כי שיטת החישוב המוצעת על ידי המערערים איננה ראויה גם לגופו של עניין – אין אני רואה צורך להביע פה דעה בשאלה האם התקנה ראויה בכל המצבים, או שיש לתקנה לגבי סיטואציות מסוימות. כמו כן לא אדון בהצדקות השונות שניתנו לתקנה במסגרת טענותיו של המשיב בפנינו ואתמקד להלן רק בשלילת החישוב המוצע על ידי המערערים. להלן אבאר בקצרה את הדברים.

28. דומה עלי כי אימוצה של שיטת החישוב המוצעת על ידי המערערים – איננה מוצדקת, וזאת משני טעמים עיקריים, השלובים זה בזה:

ראשית, שומת המערערים מרחיבה יתר על המידה את ההלכה שנקבעה בעניין פלם, וזאת מאחר שהיא מובילה לכך שבן הזוג, אשר איננו זכאי להטבת מס בהיותו בעלים של דירה נוספת, ישלם על חלקו היחסי בדירה, שיעור מס נמוך מזה שהוא היה נדרש לשלם, אילו היה רוכש את אותו חלק בלבד בנסיבות אחרות. בכך, בן הזוג האמור יזכה, הלכה למעשה, להטבת מס יתרה – שלא כדין. וועדת הערר הנכבדה הדגישה את הדבר בפסק-דינה, כפי שהוצג בהרחבה בפסקה 7 שלעיל, וכך אף טען ובצדק המשיב בפנינו.

שנית, ובניגוד לטענת המערערים, דומה כי השומה המוצעת על ידיהם, חותרת תחת ההיגיון הקנייני והכלכלי המונח בבסיס העיסקה שנעשית בידי בני זוג לרכישת דירת מגורים לעצמם, באופן שמרוקן מתוכן את "חזקת התא המשפחתי", ולמצער, מרחיב יתר על המידה את החריג שנקבע לחזקה זו בעניין פלם. במה דברים אמורים?

ההלכה שנקבעה בעניין פלם תוחמת את תחולתה של "חזקת התא המשפחתי" על נכסים שנצברו החל ממועד היווצרותו של התא המשפחתי בלבד, וזאת, בין היתר, כדי להגשים את התכלית הסוציאלית של הענקת הטבת מס עבור רוכש דירה יחידה, מקום שהוא היה זכאי לה, אילו היה רוכש את דירת המגורים בנסיבות אחרות – ובכך להקל על משפחות בעלות יכולת כלכלית מצומצמת. אשר על כן, במקרים אלה, לא רואים את בני הזוג כ"רוכש אחד", אלא מתייחסים לרכישת דירת המגורים כאל כל עסקה אחרת של רכישת חלקים מדירה בידי רוכשים נפרדים (וכך, סכום המס המושט על בני הזוג בסה"כ – נמוך מזה שהם היו מחויבים בו, אילו היו רואים אותם כאילו יש לשניהם דירה נוספת). אולם רחוקה הדרך מכאן ועד להתייחסות לרכישת הדירה המשותפת כאל שתי רכישות נפרדות של שתי דירות נפרדות לחלוטין, כביכול, כפי שמציעים המערערים, בעוד שברי כי לא כך הדבר מבחינת מהות הרכישה ומיהות הרוכשים. הטעם בדבר נעוץ בכך שמושא הרכישה הינו דירת מגורים, הנרכשת במשותף



על ידי בני זוג, כדי לקיים את צרכיו המשותפים של תא משפחתי אחד (הגם שבני הזוג נישומים למעשה בנפרד בגין הרכישה).

29. יתרה מכך, דרך החישוב המעוגנת בתקנה, איננה מעוררת, במקרה שלפנינו, את אחת מהביקורות המרכזיות שהופנו כלפיה בפסיקתו של בית משפט זה. הסיבה לכך, היה שאף אם לא רואים את בני הזוג כ"רוכש אחד" לצורך קביעת מס הרכישה – דירת המגורים נרכשת, הלכה למעשה, על ידי בני הזוג, כתא משפחתי אחד, במלואה. זאת בניגוד למקרים שבהם מושא הרכישה הינו חלק מדירה בלבד, שאז הוטעם כי חישוב מס הרכישה כנגזרת של מחיר הדירה כולה, הינו תיאורטי, ועל כן הוא חותר תחת שיטת המיסוי הפרוגרסיבי. כלומר במקרה כגון זה שבפנינו, ובניגוד למקרים שאליהם התייחסו הביקורות בפסיקה ובספרות – כאן בהכרח מתקיימת זיקה בין שווי הדירה בשלמותה לבין יכולתם של הנישומים לשלם. על כן, חישוב מס הרכישה לפי התקנה כאחוז מתוך שווי הדירה כולה – כלל איננו עיוני בענייננו. נהפוך הוא – גישת המערערים, אשר מבקשת לפצל את הרכישה, לשתי רכישות נפרדות כביכול, היא זו שיוצרת פיקציה בנסיבות, ומטעם זה – איננה ראויה.

בכך אני מוצא הצדקה נוספת לגזור, במקרים כגון המקרה דנן, את שיעורי מס הרכישה ממחירה המלא של הדירה בהתאם לתקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין. בדרך זו, אף נשמרת, בעקיפין, חזקת התא המשפחתי.

30. לנוכח כל האמור לעיל, סבורני כי בדין קבעה וועדת הערר הנכבדה, שאין לשנות מתחשיב פקיד השומה בעניינם של המערערים, ואינני סבור כי יש להתערב, בנסיבות, במסקנתה האמורה.

31. לאור התוצאה שאליה הגעתי, אינני רואה צורך לתת את הדעת לשאלת ההפליה, לכאורה, בין בני זוג, אשר רק האחד מהם זכאי להטבה, לבין בני זוג, אשר זכאים שניהם להטבה – סוגיה שהתעוררה בפסק-דינה של וועדת הערר הנכבדה, וזכתה להתייחסות גם במסגרת טענותיהם של המערערים בפנינו.

אכן, ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, דומה עלי כי קיימת מידה של צדק בטענת המערערים, לפיה גם אימוץ התחשיב המוצע על ידיהם – לא יעמיד בדרך כלל (הם טענו שתמיד זה המצב, ובכך לא דקו פורתא) את בני הזוג, אשר זכאים שניהם להטבה בגין רכישת "דירה יחידה" – במצב טוב פחות משהיו מצויים בו, אילו רק האחד מהם היה זכאי להטבה כאמור במקרה כמו זה שלפנינו, וזאת בניגוד לקביעת וועדת הערר,

כפי שהם קוראים אותה. הסיבה לכך, הינה שעל פני הדברים נראה, כי הן לפי התחשיב המוצע על ידי המערערים, והן לפי התחשיב הקבוע בתקנה 2(2)(ב) לתקנות – סכום המס, אשר יושת על בני זוג במקרה ובנתונים כמו אלו שבכאן, אשר רק האחד מהם זכאי להטבה כרוכש "דירה יחידה", בהכרח יהיה גבוה מן הסכום אשר יושת על בני זוג, שזכאים שניהם להטבה האמורה. עם זאת, אין בעובדה זו כדי לתקן את הליקויים שמצאתי בגישת המערערים, כפי שפורטו לעיל, ולהביא לשינוי מהמסקנה אליה הגעתי, בדבר טיבו ורציותו של התחשיב המוצע על ידיהם בנסיבות העניין, מה גם שבמצב בעלות דומה בנתוני רכישה אחרים (כפי שהצביע על כך המשיב בדוגמאות שנתן בסיכומים) – עלול להוצר האבסורד שבגדרו בני זוג, שאין לאף אחד מהם דירה נוספת אכן ישלמו מס רכישה גבוה יותר מבני זוג שלאחד מהם יש דירה נוספת (הדבר עלול להוצר כתוצאה משיעור המס הפרוגרסיבי ומפיצול התמורה).

32. בשולי הדברים אעיר כי גם דינן של טענותיהם האחרות של המערערים להידחות. אפרט ואנמק:

ראשית, אף אם החלטתו של המשיב לא כללה התייחסות דקדקנית ודווקנית לכל אחת מטענותיהם של המערערים, ואינני קובע מסמרות בסוגיה זו, התרשמתי כי היא היתה ממצה ותכליתית, וכי לא נפל בה פגם, בוודאי לא כזה אשר הצדיק לקבל את עררם של המערערים. יתרה מכך, טענותיהם של המערערים נידונו בפני שני פורומים שונים, ונדחו דבר דבור על אופניו בפסק דינה של ועדת הערר, ועל כן – אין חשש כי לא ניתן להם יומם, או כי קופחה זכותם להשמיע את השגותיהם.

שנית, אינני רואה מקום להתערב בסכום הוצאות שנפסק לחובת המערערים במסגרת פסק דינה של ועדת הערר. כלל הוא כי אין דרכו של בית משפט של ערעור להתערב בשיעור הוצאות המשפט ושכר הטירחה, שנפסק על ידי הערכאה הדיונית, אלא במקרים חריגים ביותר שבהם דבק פגם או פסול מהותי בשיקול הדעת (ראו לדוגמה: ע"א 6685/11 כרמלה גריידי נ' יחזקאל הולצמן, בפיסקה 5 והאסמכתאות שם (4.7.2012)). לא מצאתי כי בנסיבות המכלול קיימת הצדקה לסטות מכלל זה.

33. סוף דבר: אציע לחברי כי נדחה את הערעור, וכי בנסיבות לא נעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופט ט' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, כ"ו בתמוז התשע"ו (1.8.2016).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט