



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

בראשות:

כב' השופט הרי קירש - יו"ר הועדה
עו"ד ושמאי מקרקעין, דן מרגליות - חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העורר

רון באור

ע"י ב"כ עוה"ד צבי קורץ ונורית בלאיש

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר

א. רקע עובדתי

1. ביום 11.3.2015 רכש העורר 1/4 חלקים בבנין ברחוב כורש 2 בתל אביב הידוע כחלקה 5 בגוש 7103 (להלן - "הרכישה הראשונה"). ביום 23.3.2015 הוגשה הצהרה למשיב בגין רכישת 1/4 בנין בסכום של 3,500,000 ש"ח ובו 11 דירות מגורים, והוצהר כי מדובר בנכס עסקי המשמש למגורים. בשומה זו בוצע תחשיב מס הרכישה בגין רכישת 1/4 בנין ושולם מס רכישה לפי 6%.

2. ביום 7.10.2015 נערכה שומת המשיב שקיבל את השומה העצמית.

3. ביום 13.10.2015 רכש העורר 1/4 חלקים נוספים בבנין בסכום של 3,500,000 ש"ח (להלן - "הרכישה השניה"). ביום 15.11.2015 הגיש העורר שומה עצמית על נכס עסקי המשמש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

למגורים, דומה לשומה הקודמת, לפיה נרכש 1/4 חלקים בבנין שבו 11 דירות מגורים ומס הרכישה חושב שוב לפי 6%.

4. ביום 23.5.2016 הודיע המשיב כי לפי סמכותו על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1961 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין"), החליט לתקן את שומת מס הרכישה הראשונה בנימוק כי בבנין יש 11 דירות מגורים ולפיכך חישב את מס הרכישה כדירות מגורים ולא כבנין.

באותו תאריך הודיע המשיב כי הוציא שומה לפי מיטב השפיטה בקשר לרכישה השניה וחישב את מס הרכישה בגין דירות ולא בגין בנין. כן הוספה לשווי המכירה תוספת בגין שכ"ט עו"ד ששולם על ידי הקונה.

בהתאם לכך הנפיק המשיב 11 שומות מס רכישה בכל עסקה.

5. ביום 15.6.2016 הגיש העורר השגה על שומות מס הרכישה.

ביום 13.12.2016 התקיים דיון במשרדי המשיב.

ביום 25.12.2016 התקבלה החלטת המשיב בהשגה, המשיב קבע כי התחשיב לעורר יבוצע לפי שיעורי מס לדירה יחידה לגבי ארבעה רבעי דירות בבנין ולכל היתר יבוצע תחשיב לפי שיעורי מס של דירת מגורים נוספת.

ב. השאלה שבמחלוקת

6. האם העורר זכאי ביחס לכל הרכישה הראשונה לחישוב מס רכישה לפי שיעורים של דירה יחידה. ולאחר מכן ברכישה השניה - האם זכאי העורר לחישוב מס רכישה לפי דירה יחידה לאחת הדירות.

7. לטענת העורר הוא זכאי לתחשיב של דירה יחידה לגבי כל אחת מ-11 הדירות אשר רכש, שכן החלק הנרכש בכל דירה היה **רבע** בלבד ברכישה הראשונה, ואילו ברכישה השניה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

זכאי לקבל שיעור מס רכישה מופחת לגבי דירה אחת ואילו לגבי 10 הדירות הנוספות צריך לשלם מס רכישה לפי השיעור הרגיל.

8. לטענת המשיב העורר זכאי ליהנות מחישוב מס רכישה לדירה יחידה רק לגבי ארבעה רבעים מתוך 11 שרכש ברכישה הראשונה, המייצגים דירה אחת, ואילו לגבי שבעת הרבעים הנוספים מהרכישה הראשונה וכל הרבעים הנוספים שנרכשו במסגרת הרכישה השנייה, יחושב מס הרכישה לפי מדרגות המס ל"דירה נוספת".

9. כבר כאן יוסבר שסעיף 9(ג1)(4) לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו בעת הרכישות הנדונות קבע:

"(4) בסעיף קטן זה -

(א) 'דירה יחידה' - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת... או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש;"

ג. סיכום טיעוני העורר

10. המשיב לא טען כי שתי הרכישות היו עסקה מלאכותית.

11. המחוקק ידע להגדיר היטב בתקנה 2(ג) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה-1974 (להלן - "תקנות מס רכישה"), כאשר הוא מצא לנכון להגדיר מצבים שונים וקבע: "משמשות יותר מדירה אחת למגורים כחטיבה אחת יראו אותן כדירה אחת".

12. בפרשת **שערי כרמיאל** (עע"מ 5920/14 **שערי כרמיאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור חיפה** (ניתן ביום 1.9.2016)) נקבע כי יש לבחון את סיווג העסקאות לצרכי מס על פי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, והם אלו אשר עומדים בבסיס חיוב המס ושעל פיהם יש לפרש את הנדרש.

13. על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין כפי שנוסחו, אין כל חשיבות לכמות הדירות הנרכשות או למיקומן. במקרה בו המחוקק אמר את דברו באורח חד משמעי אין מקום לפרשנות.

14. המחוקק לא סייג בהוראת החוק הזנה בנושא מה קורה כאשר אדם רוכש מספר דירות. המחוקק בחר לקשור את החלק של 1/3 לאותה דירת מגורים ולא קבע כי הצטברות של מספר דירות בהן יש לאדם רבע מהזכויות יצורפו לכדי דירה אחת. רשות המיסים עצמה קבעה במסגרת הוראת ביצוע 5/2013 כי אין מקום לצרף חלקי זכויות בדירות שונות שאינן באותו בניין.

15. על בסיס הפסיקה בפרשת **רחל מנחם** (ע"א 2100/07 **רחל מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (ניתן ביום 7.1.2009)) קבע המשיב כי העורר זכאי להקלה רק לגבי ארבעה רבעי דירות בלבד בבנין בעת ביצוע הרכישה הראשונה. העורר מצייין כי בעניין **רחל מנחם** ובעניין **ברקסון** (ע"א 176/84 **יעלה ברקסון (הרץ) נ' מנהל מס שבח**, פ"ד מ(2) 589 (1986)) עסק בית המשפט בסוגיית מס שבח ולא במס רכישה.

16. לחלופין, ועל בסיס הנאמר בהוראת ביצוע 3/2013, היה על המשיב ליתן בידי העורר את זכות הבחירה לגבי 4 דירות שיכללו בתחשיב מס הרכישה והעורר זכאי לקבל הקלה בשיעורי המס לגבי הדירות בהן שווי הרכישה הוא הגבוה ביותר. ובכך טעה המשיב.

ד. סיכום טיעוני המשיב

17. עמדת המשיב מבוססת הן על לשון החוק ותכליתו והן על רציונל כלכלי - תכליתי לפיו יש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה.

18. לפיכך, לפי אומד דעת הצדדים העורר רכש ברכישה הראשונה 2.75 דירות (רבע מהנכס הכולל 11 דירות), ולכן הוא זכאי לחישוב מס רכישה לדירה יחידה לגבי דירה אחת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

(ארבעה רבעים) ולגבי כל יתר החלקים שנרכשו בשתי הרכישות יחול מס רכישה לפי שיעורי המס לדירה נוספת.

19. את הוראת סעיף 9 יש לפרש לפי כללי הפרשנות במיסים – לפיהם נקודת המוצא היא לשון החוק והיא אינה נקודת הסיום. מבין מגוון האפשרויות הבאות בחשבון יש לבחור את זו אשר משקפת את תכליתו של החוק ואת עיקרי השיטה המשפטית.

20. גם לפני תיקון נוסחו של סעיף 9(ג1ג)4 לחוק מיסוי מקרקעין, היתה קיימת אנלוגיה בין הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה בסעיף האמור לבין סעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין המתייחס לחזקת דירת מגורים יחידה לצרכי מס שבח, כלומר חוק מיסוי מקרקעין אינו יוצר אבחנה בין מס רכישה למס שבח לעניין הגדרה זו.

21. תכלית ההטבה בחישוב מס רכישה לדירה יחידה היא סוציאלית תוך התחשבות במצבם של רוכשי הדירות - מי שזו דירתם היחידה למול דירה נוספת המשמשת לרוב להשקעה. ההקלה במס רכישה לדירה יחידה נועדה להקל רק במקרים בהם אין מדובר באופן מהותי ברכישת דירה שניה.

22. הגדרת דירה יחידה תוקנה בתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר גודל החלק שאינו נחשב לדירה עלה מרבע לשליש, ובהצעת החוק מוסבר כי מדובר בחלקים המגיעים לרוב במתנה או בירושה.

23. רכישת העורר חלקי דירות במסגרת הרכישה הראשונה עולה כדי רכישת למעלה מדירה אחת.

24. פרשנות העורר יוצרת אבסורד. בתל אביב יש הרבה בנייני דירות שאינם רשומים כבתים משותפים, ולגביהם רכישת "דירה" נעשית למעשה על ידי רכישת חלק יחסי מהבנין כולו במושע. האם כאשר אותו אדם יקנה חלק נוסף בבנין הוא יוכל לטעון שאין הוא בעל דירה בו?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

25. הטעמים שנקבעו בתקדים **רחל מנחם** וכן בתקדים **ברקסון** נכונים לענייננו. גם בעניין **לודמילה מאיר** (ע"א 9368/07 **לודמילה מאיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**) (ניתן ביום 21.12.2009)) ביסס בית המשפט את החלטתו על שני התקדימים הנ"ל.

26. אף אם נסתכל על שיעורי החלקים שנרכשו לפי החלוקה הקניינית כשיטת העורר – הרי כי רכישת רבע בבנין בעל 11 דירות שקולה לרכישה של יותר מרבע דירה בדירת מגורים ואף יותר מדירת מגורים שלמה.

27. במקרה כאן, פרשנות לפיה העורר זכאי לשיעור מס רכישה לפי דירה יחידה סותרת את תכלית החקיקה. העורר הוא יזם נדל"ן שרכש נכסים לצרכי השקעה, ואין מדובר ברכישת דירת מגורים לתא המשפחתי שלו.

28. פרשנות המשיב באה לידי ביטוי גם בהוראת ביצוע 3/2013, שלפיה אף ברכישה בו זמנית של מספר דירות לא תינתן הקלה אלא לדירה אחת.

29. במסגרת הוראת ביצוע 5/2013 הדנה ברפורמה במיסוי דירות מגורים, צוין במפורש לענין סעיף 49 לעניין מס שבח (כאשר כאמור לא קיימת אבחנה בין מס שבח למס רכישה בעניין זה) כי אין לצרף חלקי זכויות במספר דירות שונות שאינן באותו בנין. ההיקש מהוראת ביצוע 5/2013 הוא כי כשמדובר בחלקי דירות **באותו בנין** יש לצרף את החלקים.

30. ההבדל בין חלקי דירות באותו הבנין לחלקי דירות בבניינים שונים נובע מכך שבמקרה הראשון ניתן לבצע פעולות איחוד וחלוקה בהסכמה או שלא בהסכמה, מה שלא ניתן לביצוע כשמדובר בחלקי דירות בבניינים שונים.

31. על העורר נטל הראיה והשכנוע כי מבחינה מהותית כלכלית לא רכש 2.75 דירות במושע, אלא רבע בכל דירה.

32. ביחס לטענה החלופית הלך המשיב על פי שווי ממוצע לדירה. המשיב טוען כי הקל עם העורר שכן שווין של חלק מהדירות נמוך משמעותית מהשווי הממוצע הואיל והן תפוסות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

בידי דיירים מוגנים. בנוסף, העורר לא הציג חוות דעת שמאית ביחס לשווי הדירות, ולכן לא עמד בנטל ההוכחה.

ה. דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

33. מס רכישה מוטל על הרוכש זכות במקרקעין לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 9(א) לחוק קובע:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין...".

34. סעיף 9 הנ"ל מוסיף וקובע במספר סעיפי משנה את שיעור המס החל על רכישת דירת מגורים כאחוז משווי הרכישה, כאשר המחוקק בחר להיטיב במס רכישה עם רוכשי דירה יחידה לעומת רוכשי דירה נוספת - תוך תיקון סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כך ששיעורי המס על דירה יחידה נמוכים יותר.

35. כאמור, סעיף 9(ג1)(4) מגדיר מהי "דירה יחידה" נכון למועד העסקה כדלקמן:

"(4) בסעיף קטן זה -

(א) 'דירה יחידה' - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור שהגדרתו בסעיף 16א; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת... או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש";

מכאן, עולה לכאורה, כי לא יראו בדירת מגורים שחלקו של הרוכש בה עד שליש כדירת מגורים, ביחס לחלק מדירת מגורים שבבעלות קודמת של הרוכש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

36. סעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין אליו מפנה הגדרת "דירה יחידה" לצרכי מס רכישה **כנוסחה כיום**, מתייחס להגדרת חזקת מגורים דירה יחידה ביחס למס שבח וקובע כי:

"(3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש ולגבי דירה שהתקבלה בירושה – אינו עולה על מחצית";

37. יודגש כי, כפי שנכתב בסיכומי המשיב, גם לפני שינוי לשון סעיף 9(ג1)(4) לחוק מיסוי מקרקעין, הייתה קיימת אנלוגיה בין הגדרת דירה יחידה לצרכי מס רכישה בסעיף זה לבין סעיף 49ג(3) המתייחס לחזקת מגורים יחידה לצרכי מס שבח, מכאן שחוק מיסוי מקרקעין אינו יוצר אבחנה בין מס רכישה למס שבח לעניין הגדרה זו.

תכלית הטבה בחישוב מס רכישה לדירה יחידה

38. המחוקק בחר ליצור שיעורים שונים למס רכישה ברכישת דירה יחידה לעומת דירה נוספת. זאת, מתוך מטרה סוציאלית ותוך התחשבות במצבם של רוכשי דירות - מי שזו דירתם היחידה למול דירה נוספת המשמשת לרוב להשקעה. כך נאמר בפרשת **ברייר (ע"א 4006/13 ברייר אלון ואח' נ. מנהל מס שבח מקרקעין חדרה)** (ניתן ביום 1.8.2016):

"הסעיף הנ"ל [סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין] ממשיך וקובע הסדר מיוחד המתייחס לדירת מגורים, ולפיו מס הרכישה בעסקאות לרכישת דירות למגורים, ייקבע באופן פרוגרסיבי בשיעור מסוים משווי הדירה, וזאת תוך אבחנה בין רוכשים שדירת המגורים הנרכשת הינה דירתם היחידה, לבין מי שיש בבעלותם דירה נוספת... תכליתו המרכזית של ההסדר האמור הינה סוציאלית, אגב התחשבות ביכולותיהם הכלכליות של רוכשי דירות מגורים..."

39. ההקלה במס רכישה לדירה יחידה נועדה להקל רק במקרים בהן אין מדובר ברכישת דירה שנייה. תכלית ההקלה לחישוב מס רכישה לדירה יחידה כמו תכלית הפטור ממס שבח לדירה מזכה, מבוססת על העיקרון שלפיו דירת המגורים של המשפחה היא נכס פרטי, הנרכש ועומד לשימוש האישי של בעליה ואינו נכס להשקעה. וכך נקבע בפרשת **זגורי (ע"א 4713/11 יואש זגורי נ. מנהל מס שבח מקרקעין)** (ניתן ביום 20.7.2015):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

"כפי שעולה מן הפסיקה ומהספרות המשפטית, הפטור ממס שבח לדירה מזכה, נועד להקל על מי שמוכר דירה שנרכשה שלא לצרכי השקעה, אלא לצורך שימוש האישי והפרטי. הענקת הפטור לדירה מזכה 'מבוססת על העיקרון שלפיו דירת המגורים של המשפחה היא נכס פרטי, הנרכש ועומד לשימוש האישי של בעליה ואינו נכס להשקעה, ומשום כך אין להטיל מס על השבח בעת מכירתה'... תכלית דומה מקדם הפטור לדירה יחידה, אשר מוביל להפחתת מס הרכישה רק במקרים בהם, באופן מהותי, אין מדובר ברכישת דירה שניה, והרכישה מבוצעת לצורך מגורים."

40. הגדרת דירה יחידה תוקנה במסגרת תיקון 76, כך ששיעור הבעלות בחלק בדירת מגורים אשר לא תיחשב כדירה עלה מרבע לשליש. בהתאם לדברי ההסבר לתיקון עולה כי התכלית לאי מניין חלק מדירה בשיעור של שליש הוא כי לרוב מדובר בירושות ומתנות משפחתיות. מכאן עולה לכאורה כי אדם שקיבל ירושה או מתנה של חלק כאמור בעת רכישת דירה יחידה לא יראו אותו כמי שרכש דירה נוספת.

41. ראו גם דברי ההסבר לתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין לסעיף 9(ג1)(4) (ה"ח ממשלה תשע"ג מס' 768, עמוד 697):

"מוצע לתקן את ההגדרה 'דירה יחידה', כך שרוכש ייחשב לבעל דירה יחידה גם אם יש לו, נוסף עליה, דירת מגורים אחרת שחלקו בזכויות הדירה האחרת אנו עולה על שליש... כך, התיקון המוצע מתחשב בחלקים בזכויות בדירה המגיעים לאדם בדרך של ירושה או מתנה מקרוביו."

42. במסגרת תיקון 76 תוקן גם סעיף 49ג באותו האופן - מרבע לשליש. זאת, בהתייחס לאותו רציונל כי אנשים יורשים או מקבלים במסגרת המשפחתית חלקי דירות שאינם דירות המגורים שלהם ולכן בעת מכירת דירה יחידה רצה המחוקק להיטיב עמם.

43. גם בדברי ההסבר לסעיף 49ג נאמרו דברים דומים לעיל, עם הדגשה על קבלת שברירי זכויות בדרך של ירושה או מתנה (ראו בעמוד 704 להצעת החוק הנזכרת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

תפיסת התוכן הכלכלי

44. אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא, כי יש למסות את העסקה על פי תוכנה ומהותה הכלכליים וכנגזרת ממסכת העובדות ולא דווקא לפי הצורה שנתנו הצדדים לעסקה זו (ראו, בין השאר, ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ. אורלי חב' לבנין ופיתוח בע"מ (ניתן ביום 16.8.2006); ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ. מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב (ניתן ביום 31.5.2015); ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ. חברת ש.א.פ. בע"מ, מא"מ, 735 (3) (1987) ועוד פסקי דין רבים אחרים).

45. לפיכך, לפי אומד דעת הצדדים שבא לידי ביטוי בחוזה הרכישה ולפי טיב הנכס, מהות הרכישה הראשונה היא כי עצם רכישת רבע מהנכס המהווה בנין של 11 דירות - משמעה כי הרוכש רכש 2.75 דירות רעיוניות כבר ברכישה הראשונה.

אותו הגיון צריך לחול לגבי חוזה הרכישה השניה. היינו רכישת 2.75 יח"ד תיאורטיות. ברור כי ההתייחסות לדירות שלמות נובעת מכך שבעקבות הליכים משפטיים כגון: פרוק שיתוף במקרקעין ו/או הסכמות בין הצדדים יחולק הבנין בין הבעלים המשותפים כך שכל אחד יקבל דירות שלמות.

46. לפיכך, צודק המשיב כי העורר זכאי ליהנות מהקלה לדירה יחידה רק לגבי ארבעה רבעים מתוך 11 שרכש, המהווים יחד שווה ערך לדירה אחת, ואילו לגבי יתר החלקים יחושב מס הרכישה לפי מדרגות המס לדירה נוספת. ומכאן, ניתן להסיק כי ברכישה השניה כל חלקי הדירות שנרכשו יחושבו לפי דירה נוספת.

47. פרשנות העורר לשתי הרכישות יכולה להביא לידי אבסורד כלכלי. כיוון שיש מקרים רבים בהם "בתים משותפים" בפועל, היינו בניני דירות אשר עשויים להירשם בעתיד לפי חוק המקרקעין כבתים משותפים, לא ייחשבו כדירות מגורים לצורך רכישתם.

48. יצוין כי לעניין מס שבח כבר נקבע בפסיקה רבת שנים שגם בהיעדר חלוקה רשמית יש לראות במצב בפועל עילה לקבלת פטור. כך ראו בפרשת **רחל מנחם** ופרשת **ברקסון**, הנזכרות. בהתאם לפסיקה זו יש לראות כבעלים של חלקים בדירות מגורים באותו בניין,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

כבעלים של זכויות בדירת מגורים או בדירות מגורים ככל שחלקיהם עולים כדי יחידה שלמה, גם מבלי שנעשה הליך איחוד וחלוקה בזכויות הבעלים בנכס.

49. ניתן גם לעשות אנלוגיה ממי שקונה קרקע חקלאית. כיום ברור כי קרקע חקלאית פירושה זכויות ניצול קיימות או עתידיות ולכן מבחינה כלכלית מחושב הערך של הקרקע החקלאית, בין השאר, מציפיות לשינוי יעוד עתידי. כך גם במקרה שלנו, מי שקונה חלקים בבניין עם יעוד למגורים מצפה שבעתיד יוכל ליצור לעצמו יחידות נפרדות, אם בהסכמה עם יתר בעלי החלקים במקרקעין ואם בדרך של פירוק שיתוף.

50. תפיסת התוכן והמהות הכלכלית של עסקאות הן היסוד לחישובי שווי והמס הנגזר מהן. הטעם הראשון שמונח בבסיס העיקרון הנ"ל הוא העדפת התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית. מובן שיש חריגים כפי שצוין, בין השאר, בסיכומי העורר: אם יש חלקים מסוג רבע או שליש בבניינים שונים באותה עיר או בערים אחרות, ניתן יהיה לטעון כי באף בנין אין צרוף חלקים העולה כדי דירה אחת. זה לא המצב שבפנינו. ברור כי שתי הרכישות שנעשו באותו בנין נועדו בסופו של דבר להשיג שליטה היוצרת דירות שלמות בעתיד. לטעמי, לא למקרים כאלה התכוון המחוקק.

51. הטעמים שנקבעו בהלכות **רחל מנחם וברקסון** הנ"ל מתבססים על תכלית סוציאלית זהה כפי שפורט לעיל. גם בפרשת **לודמילה מאיר** הנזכרת קבע בית המשפט העליון כי בעלים של 3/16 מבניין בעל מספר דירות אינו יכול להיחשב כמי שמלבד דירתו הוא בעלים של עד רבע מדירה (בהתאם לחוק אז). בית המשפט ביסס את החלטתו על הלכת **רחל מנחם**, לפיה יש להעדיף את התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית. על כן, מבחינה כלכלית זכויותיו של בעלים ב-3/16 בבניין שקולות לבעלות בחלק הגדול מ-25% בדירת מגורים אחת.

52. האם יש חשיבות לכך שהעורר הוא יזם נדל"ן?

יזם הרוכש נכסים להשקעה אין לומר כי הוא רוכש דירת מגורים לתא המשפחתי. זה גם היסוד לכך שיש מדרגות מיוחדות לרכישת דירה יחידה לעומת רכישת דירות להשקעה. עם זאת, כיוון שלזים אין דירה בבעלותו, הוא זכאי לכאורה, לחישוב של דירה יחידה לגבי דירה אחת ברכישה הראשונה. אבל לגבי יתר חלקי הדירות שנרכשו ברכישה הראשונה וברכישה השנייה יש לראות כאילו רכש "דירות להשקעה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

53. ביחס להוראות הביצוע המוזכרות בסיכומי הצדדים ניתן לומר כי הן משקפות את דעתה של רשות המיסים ואינן מחייבות את ועדת הערר. ומכל מקום כשיש סתירה בין הפרשנות הנכונה לעומת הפרשנות הניתנת בהוראות הביצוע יש להעדיף את הפרשנות הנכונה הניתנת על ידי ועדת הערר.

54. המשיב קבע את שווי הדירה הנ"ל לפי שווי דירה ממוצעת בפרויקט. כאן אני סבור כי היה מקום לאפשר לרוכש לבחור את רבעי הדירות עליהם יקבל הקלה לפי הערך הגבוה בנסיבות. שכן מי שמבקש הקלה הינו העורר והמשיב לא יכול להתערב בבחירת הדירה עליה יקבל פטור.

55. לסיום אני הייתי מציע לחברי לדחות את כל טיעוני העורר בעררו למעט הטענה שהוא יכול לבחור את ארבע הדירות בעלות השווי הגבוה ביותר ביחס אליהן תינתן ההקלה.

הייתי מציע לחייב את העורר בשכ"ט והוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ש"ח.

יו"ר הוועדה, השופט ה. קירש

1. אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חברי, עו"ד דן מרגליות. אוסיף מספר הערות.
2. כיום, לאחר שינויים תכופים בחקיקה, הסדר הטלת מס הרכישה שבחוק מיסוי מקרקעין מורכב משלושה "משטרים" עיקריים שונים, שהוראותיהם פזורות בסעיף 9 לחוק, על טלאיו הרבים, ובתקנה 2 לתקנות מס רכישה. משטרים אלה נוגעים (א) לנכסי מקרקעין ככלל (שאינם דירות מגורים); (ב) לדירת מגורים (כהגדרתה בסעיף 9(ג)); (ג) ל-"דירה יחידה" (כהגדרתה בסעיף 9(ג1)(4)). בהליך דנן המחלוקת נסובה סביב מיון הזכויות הנרכשות בין המשטר השני לבין המשטר השלישי הנ"ל, ונזנח הטיעון כי מדובר ב"בניין" סתם.
3. כמוסבר, הנכס הנדון מורכב מאחת עשרה דירות מגורים והעורר רכש (במושע) רבע מן הזכויות בכלל הדירות בחודש מרץ 2015 ועוד רבע בחודש אוקטובר 2015.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

4. העורר הבהיר כי עמדתו באשר להיקף החבות במס רכישה איננה מבוססת על טיעון של בו-זמניות הרכישה וכי ניתן להביט על הרכישה בחודש מרץ 2015 כסדרה של עסקאות, כאילו קודם נרכש רבע מן הזכויות בדירה אחת, לאחר מכן נרכש רבע מן הזכויות בדירה שנייה וכך הלאה עוד תשע פעמים.

5. העורר טוען לתחולת סעיפים 9(ג1)(2) ו-3 לחוק מיסוי מקרקעין לגבי כל אחד-עשר הרבעים שנרכשו בחודש מרץ ועוד רבע אחד של דירה שנרכש בחודש אוקטובר (כאשר לאחריו הסייג הכלול בהגדרת "דירה יחידה" שבסעיף 9(ג1)(4) כבר לא יחול, אף לא לדעת העורר, מפני שבדירה אחת לפחות חלקו של העורר יעלה על שליש).

הכיצד יחול המשטר המקל של "דירה יחידה" על שנים-עשר רבעים של דירות?

לפי עמדת העורר, אין בסעיף 9(ג1)(4) סיפא כל עיגון לשוני לצירופם של "חלקי דירות", לא לגבי בעלות חלקית בדירות המצויות בערים שונות ואף לא לגבי בעלות חלקית בדירות באותו בניין, ודין שני המקרים זהה.

6. אמנם מן ההיבט המילולי טיעון זה איננו מופרך, אולם לדעתי לא ניתן ליישבו עם ההלכה המחייבת שנקבעה בפסק דינו של כבוד השופט עמית בפרשת לודמילה מאיר הנזכרת.

שם נדונו הוראות סעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין, בו מצוי סייג המקביל לזה שהיה בסעיף 9(ג1)(4) כנוסחו בעת הרכישות מושא ערר זה. יצויין כי בעניין לודמילה מאיר נדונה עסקה שנערכה בזמן שהרף הקבוע בסעיף 49ג(3) לחוק עמד על 25% (היום הוא שליש).

כבוד השופט עמית הטעים (סעיף 6 לפסק הדין):

"קשה להלום כי בניין שבו מספר דירות מגורים, וחלקו של המוכר בבעלות בבניין הוא 3/16 בא בגדר הוראת הפטור בסעיף 49ב(2) ובוודאי שאין מדובר ב'זוטי דברים' כטענת המערערים.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

מבחינה כלכלית זכויותיו של המערער ב-3/16 בבניין שקולות לבעלות בחלק גדול מ-25% בדירת מגורים אחת. אפילו היו בבניין שתי דירות בלבד, הרי שצירוף זכויותיו של המוכר לדירה אחת מגיע ל-6/16, דהיינו חלק הגדול מ-25%. (קו ההדגשה איננו במקור)

דומה כי נקודת המוצא כאן בדבר השקילות הכלכלית היא היתכנות הייחוד העתידי של דירות הבניין לבעלים השונים (ואכן חברי עו"ד מרגליות ביסס את חוות דעתו, בין השאר, על היבט זה).

7. לדעתי החלק מודגש במבואה הנ"ל מפסק דין **לודמילה מאיר** סותם את הגולל על טענות העורר במקרה דנן. אינני מוצא דרך או הצדקה להבחין **בהקשר זה** בין הוראות סעיף 9(ג1)(4) לעניין מס רכישה. לפי ההלכה האמורה יש למעשה לראות את העורר כמי שרכש זכויות המייצגות 2.75 דירות (11X25%) בחודש מרץ 2015 ועוד 2.75 דירות בחודש אוקטובר. מסקנה זו מוסקת במישור הפיסקאלי על אף האמור בסעיף 27 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, לפיו **"מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם"**.

8. ודוק: יישום ההלכה שנפסקה בעניין **לודמילה מאיר** מביא לכאורה לתוצאה שאף מחמירה יותר מעמדת המשיב במקרה דנן. במה הדברים אמורים? בענייננו הרף הקבוע בסעיף 9(ג1)(4) הוא שליש, דהיינו דירת מגורים תיחשב כדירה יחידה **"גם אם יש לרוכש, נוסף עליה ... דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש"**. אם נביט שוב על הרכישה בחודש מרץ 2015 כסדרה של עסקאות, אזי רכישה של רבע מן הזכויות **בדירה הראשונה** מזכה את העורר בהחלת מדרגות מס הרכישה המיוחדות שבסעיף 9(ג1)(3) לחוק מיסוי מקרקעין.

אולם לאחר רכישת רבע מן הזכויות **בדירה השנייה**, נמצא כי כבר יש בידי העורר יותר משליש דירה - כאשר הצירוף של שני הרבעים השונים נובע בהכרח מהלכת **לודמילה מאיר**. לכאורה ניתן לעצור כאן ולא להעניק הקלה לרבע הבא, השלישי בסדרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

9. למרות זאת, גם לשיטת המשיב יש להעניק הקלה לארבעה רבעים, דהיינו לרכישת רבע מן הזכויות בארבע הדירות הראשונות. מדוע? כאן אנו עוברים מפרשנות הסייג שבסעיף 9(ג1)(4) לסוגיית היקף ההקלה הניתנת לפי סעיפים 9(ג1)(2) ו-3(3) לחוק מיסוי מקרקעין, ובכגון דא נעשה היקש מההלכות שנקבעו בפסקי הדין ברקסון, בירמן (עמ"ש 42/88 אסתר בירמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (ניתן ביום 3.11.1988)) ורחל מנחם.

פסקי דין אלה עוסקים בהיקף הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים בניסיונות בהן נמכרה בעלות חלקית (בלתי מסוימת) ביותר מדירה אחת באותו בניין.

נקבעה הלכה לפיה המוכר זכאי לפטור "בגובה דירה אחת", כפי שהיטיב כבוד המשנה לנשיאה השופט ריבלין לנסח את הדברים בעניין רחל מנחם. "בגובה דירה אחת" – משמע גם אם ניצול מלא של הפטור נעשה לגבי מכירת חלקים בלתי מסויימים ביותר מדירה אחת. וכך נאמר שם (בסעיף 10 לפסק הדין):

"... נניח שפלוגי מחזיק בידיו זכויות בשיעור 10% בבניין שבו 10 דירות מגורים זהות. במצב זה, ניתן לקבוע כי זכויותיו שקולות מבחינה כלכלית לבעלות בדירת מגורים אחת. שקילות כלכלית זו מתקיימת גם בהיעדר חלוקה או ייעוד של הדירות. היא מתקיימת כמובן גם כאשר רק מקצת מבעלי הזכויות מכרו את חלקם."

יוער כי פסקי הדין ברקסון, בירמן ורחל מנחם, בניגוד לפסק הדין בעניין לודמילה מאיר, אינם עוסקים בפרשנות הסייג שבסעיף 9(ג1)(3), וכי בענייני ברקסון ובירמן החלק היחסי לבעלות של כל מוכר ממילא עבר את הרף שהיה קבוע אז באותה הוראה ("פחות מ-50%"). בשל כך, להבנתי, פסקי דין אלה אינם מהווים אסמכתא ישירה לצירוף "חלקיקי בעלות" לעניין סעיף 9(ג1)(4) והתקדים המחייב בהקשר זה הוא דווקא פסק דין לודמילה מאיר.

10. והנה בענייננו אכן ניתן לעורר ליהנות מהוראות סעיף 9(ג1)(2) ו-3(3) ב"גובה דירה אחת", דבר שעולה בקנה אחד עם התכליות של ההקלה במס רכישה לדירה יחידה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

לעומת זאת, משמעות אימוץ פרשנות העורר היא מתן הקלה במס רכישה למספר בלתי מוגבל של דירות, כל עוד חלק הבעלות הנרכש בכל אחת מהן נותר פחות משליש (וללא כל קשר להיבט הבו-זמניות).

11. כאמור, העורר הקשה והעלה דוגמה של רכישת רבע מן הבעלות בשלוש דירות בשלוש ערים שונות (סעיפים 28 ו-29 לסיכומי העורר) - האם גם אז נכון לומר כי יש לרוכש, באופן מצרפי, יותר משליש בדירה נוספת? (והשוו את הדוגמה שהביאה רשות המסים עצמה בסעיף 3.3 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2013, לפיה אין לצרף בהקשר זה "20% בדירה בירושלים ו- 25% בדירה בנתניה").

דא עקא, במקרה הנדון בערר זה מדובר באותו בניין ולא בערים שונות (או ברחובות שונים באותה עיר) וההלכה בעניין לודמילה מאיר (הנסמכת בהיבט זה על הגישה שהובעה בפסק דין רחל מנחם) נפסקה בדיוק בקשר לדירות בבניין אחד. משכך, בנסיבות המקרה דנן אין צורך להידרש לשאלה האם, כעניין של פרשנות, צירוף חלקי בעלות לצורך יישום סעיף 9(ג1)(4) לחוק מוגבל למקרה של דירות באותו בניין (לגביו מניחים, כאמור, כי ייתכן ייחוד הדירות), אם לאו.

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעו חברי הנכבדים, לפיה זכאי העורר ליהנות מהקלת מס הרכישה בשל רכישת דירה יחידה רק לגבי ארבעה רבעים מתוך 11 הדירות שרכש ברכישה הראשונה, ואילו לגבי הרבעים האחרים שנרכשו בשתי הרכישות ישולם מס רכישה לפי מדרגות המס של רכישת דירה שאינה דירה יחידה, כעמדת המשיב. עם זאת, יהיה העורר זכאי לבחור את ארבע הדירות לצורך קביעת השווי לגביו הוא יקבל את הקלת מס הרכישה בשל רכישת דירה יחידה.

הוחלט כאמור בסעיף 55 לחוות דעתו של חבר הוועדה עו"ד ושמאי מקרקעין מרגליות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2018

ו"ע 17-01-45682 באור נ' מדינת ישראל

מוזכירות ועדת ערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט"ו חשוון תשע"ט, 24 אוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר