



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9368/07

בפני :
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערערים :
1. לודמילה מאיר
2. זיו מאיר

נ ג ד

המשיב :
מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ערעור על החלטתה ופסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים, אשר ניתנו – בהתאמה – בתאריכים 11.2.04 ו-22.8.07 במסגרת תיק ו"ע 2046/01

תאריך הישיבה : כ"ח בכסלו התשי"ע (15.12.09)

בשם המערערים : עו"ד פרנק אהו, עו"ד גיא חמצני
בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. ערעור על החלטתה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים בתיק ו"ע 2046/01 מיום 11.2.04 (בראשות כב' השופטת (בדימוס) ד' קובל), ועל פסק דינה של ועדת הערר מיום 22.8.07 (בראשות כב' השופט (בדימוס) ע' קמא).

2. העובדות הצריכות לעניין אינן שנויות במחלוקת, והן פורטו במסגרת הסכמה דיונית אליה הגיעו הצדדים כלהלן:

(-) הדירה נשוא הערעור הינה "דירת מגורים מזכה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) והיא נמכרה ביום 9.7.00.

(-) בבעלות המערער 2 היה עד ליום 18.1.99 חלק הנופל מ-25% (3/16) מבניין שבו דירות מגורים.

(-) ביום 18.1.99 העביר המערער 2 את חלקי הדירות שבבעלותו לאחיו ללא תמורה ובפטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק.

(-) למעט חלקי הדירות הנ"ל, לא היתה למערערים דירת מגורים נוספת כמשמעותה לעניין סעיף 49ב(2) לחוק.

3 המחלוקת שהוצבה בפני ועדת הערר נסבה על פרשנותו של סעיף 49ב(2) ביחד עם סעיף 49ג לחוק. על מנת להבין גדר המחלוקת, נשווה נגד עיננו הוראת סעיפים אלה:

"49ב. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס; לענין זה, מכירה בפטור ממס - לרבות מכירה בפטור חלקי, אך למעט -

(א) מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה;

(ב) מתנה פטורה על פי סעיפים 60 או 61;

(ג) מכירה פטורה לפי סעיפים 1249, 64, 65, 67, 69 או 70;

(ד) מכירה פטורה לפי פסקה (5);

(2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר לא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו, ובארבע השנים שקדמו למכירה לא היתה לו בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים אחת כאמור; הוראה זו לא תחול על מכירת חלק בדירה שהוא פחות מ-25% ממנה ועל מכירת דירה שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997);

49ג. לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה:

...(1)

...(2)

(3) חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ-25%.

וזה השאלה הפרשנית שהעמידו הצדדים בפני ועדת הערר: האם החזקה הקבועה בסעיף 49ג חלה גם על חלקי דירות מגורים הקטנים מ-25% שהיו בבעלות המערערים בתקופת ארבע השנים שקדמה למכירה הנדונה, אף שכבר נמכרו בפטור לפני המכירה הנדונה? שאם התשובה לכך חיובית, זכאי הנישום לפטור נוסף ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק בגין מכירת הדירה, כאילו היה מדובר בדירה יחידה, כך שבתוך תקופה של ארבע השנים יכול הנישום להוציא בפטור ממס את כל חלקי הדירות ובנוסף גם דירה שלמה נוספת.

4. בהחלטתה מיום 11.2.04 קיבלה ועדת הערר את עמדת המשיב לפיה אם החלק בדירת המגורים הקטן מ-25% נמכר לפני מכירת הדירה, יש לראותו בגדר דירת מגורים נוספת לעניין הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק. לפיכך, נקבע כי מכירת הדירה נשוא הערעור אינה פטורה ממס לפי סעיף 49ב(2) לחוק. ועדת הערר סמכה החלטתה על לשון הווה בה נקט המחוקק בסעיף 49ג לחוק ("גם אם יש לו"), ועל כך שבחינת התנאי המזכה לפטור נבחנת על בסיס "יום המכירה".

משנדחתה טענת העוררים לגבי תחולת הפטור, המשיכה ועדת הערר ובחנה את טענתם של העוררים לגבי הוצאות שונות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 לחוק. בפסק הדין מיום 22.8.07 דחתה הועדה את בקשתם של העוררים להכיר בשכר ששולם לטענתם למתווך, וזאת בשל היעדר ראיה לכך.

הערעור שבפנינו, נסב בעיקרו על החלטתה של הועדה בשאלה הפרשנית.

5. הצדדים הרחיבו בטיעוניהם לגבי הפרשנות הראויה של סעיף 49ב(2) על רקע לשון החוק ותכליתו. בקליפת אגוז, המערערים טענו כי כל בעלות בדירת מגורים בשיעור הקטן מ-25% לא נחשבת כבעלות בדירת מגורים נוספת, ולצורך הפטור יש להתעלם מבעלות המוכר בחלקיק דירה בתקופת ארבע השנים שקדמו ליום המכירה. ואילו המשיב גרס כי משמכר הנישום את חלקו בדירה המנויה בסעיף 49ג לפני מכירת דירת המגורים, הוא לא זכאי להנות מהפטור בסעיף 49ב(2).

6. אומר בקצרה כי איני רואה להידרש לסוגיה הפרשנית-העקרונית שהניחו הצדדים לפתחו של בית המשפט, מן הטעם הפשוט שסעיף 49ג(3) חל על דירת מגורים שחלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ-25%, ואילו במקרה דנן המדובר ב-3/16

חלקים בבניין הכולל מספר דירות. לכן, וגם לשיטת המערערים לפיה תכלית החוק היא לפטור ממס בגין חלקיקי דירות, בבחינת "זוטי דברים", אין תחולה להוראת סעיף 49ג מקום בו לא מדובר בדירת מגורים אלא בבניין. 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.

על דרך ההיקש, ראו ע"א 2100/07 מנחם נ' מנהל מס שבח (לא פורסם, 7.1.09) שם מכרה המערערת את זכויותיה בבניין שבו 15 דירות יחד עם 13 יורשים ונקבע כי יש להעניק לה פטור בעבור דירה אחת הנובעת מחיבור החלקים. בית המשפט העדיף את התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית, באומרו:

"להדגמת טעם זה, נניח שפלוני 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 ... יש ליישם עיקרון זה בהתאמות הנדרשות גם כאשר זכויותיו של המוכר בכלל דירות המגורים פחותות מזכות מלאה בדירת מגורים אחת."

רציונל זה יפה גם לענייננו. 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%.

סופו של דבר, שדין הערעור להידחות, גם אם לא מטעמי ועדת הערר, ואת המחלוקת הפרשנית העקרונית בה הרחיבו הצדדים, נותר בצריך עיון.

7. המערערים הלינו על כך שבפסק דינה, הועדה לא הכירה בדמי תיווך במכירת הנכס כהוצאה הניתנת לניכוי. אומר בקצרה כי מדובר בעניין עובדתי מובהק שאינו בא בגדר סעיף 90 לחוק המעניק זכות ערעור ב"בעיה משפטית". מכל מקום, וכפי שנאמר בפסק דינה של הועדה, המערערים לא הציגו כל ראיה בנושא זה.

8. הנושא השלישי בערעור נסב על טענת המערערים כי יש להתיר להם לקזז מסכום השבח שנבע ממכירת הדירה, הפסד הון שנוצר לטענתם במסגרת מס הכנסה

לשנת המס בה נמכרה הדירה, כתוצאה מפרעון חובות של שותפות שבה המערער 2 היה אחד השותפים. במהלך הדיון חזרו בהם המערערים מהערעור בנושא זה ואיני נדרש לו.

9. סופו של דבר, שאמליץ לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו, ולחייב את המערערים בהוצאות המשיב בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ד' בטבת תש"ע (21.12.09).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת