





## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ר"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

בהתאם קבע המשיב כי שווי בית המגורים הנו בגובה תקרת הפטור על פי סעיף 49 ז' (א) לחוק מיסוי מקרקעין – 1,700,000 ₪ (כשיעור התקרה ביום העסקה). על יתרת התמורה, 540,000 ₪, הוטל מס שבח. בהתאם, הוצאו לעוררים שומות מס לתשלום כאשר כל עורר חויב במס בגין רבע מהתמורה העולה על סכום הפטור. השגה שהגישו העוררים נדחתה ועל כן הוגש הערעור העומד להכרעה כעת.

4. העובדות הצריכות לעניין אינן שנויות למעשה במחלוקת. מתברר, כי המורישים חכרו את הנכס מהמינהל בשנת 1981. לאחר פטירת המנוחים, ביום 25/3/12, נחתם הסכם חכירה חדש בין העוררים למינהל (סומן מע/1). על פי חוזה החכירה חכרו המורישים, ובעקבותיהם העוררים, את הנכס לתקופה של 49 שנים מיום 1/1/81. בהסכם צוין כי שטח הנכס הנו 1,081 מ"ר ומטרת החכירה הינה מגורים. כן צוין כי קיבולת הבנייה המותרת הינה 160 מ"ר.

5. לאחר תחילת תקופת החכירה על ידי המנוחים שונו תכניות המתאר החלות על הנכס. ביום 18/7/85 פורסמה למוטן תוקף תכנית המתאר צש/9 – 9/21 וביום 27/5/90 פורסמה למוטן תוקף תכנית המתאר צש/0 – 2/0. על פי תכניות מתאר אלו שונה שטח המגרש והוא הוגדל ל-1,130 מ"ר. כמו כן נקבעו זכויות בנייה נוספות במגרש. נקבע כי ניתן לבנות בית דו משפחתי בשטח של 40% משטח המגרש בשתי קומות, או 30% בקומה אחת. כמן כן, ניתן לבנות מבני עזר עד 45 מ"ר. יוצא, שניתן להרחיב את הבנייה לשטח של כמעט 500 מ"ר.

### הטענות

6. העוררים טוענים כי התמורה שנקבעה בהסכם לא הושפעה מזכויות בנייה נוספת, שכן זכויות הבנייה הנוספות על פי תכניות המתאר אינן של חוכרי המגרש אלא של המינהל.

העוררים מדגישים, כי על פי הסכמי החכירה, הן המקורי והן החדש (מע/1), קיבולת הבנייה המותרת לחוכרים הינה רק 160 מ"ר. כל בנייה נוספת מותנית ברכישת הזכויות מהמינהל, דהיינו בתשלום דמי היוון ודמי היתר למינהל.

העוררים מפנים להנחיות המינהל השונות ומסיקים מהן כי כל עוד לא ירכשו זכויות בנייה נוספות מהמינהל, זכויות הבנייה במגרש מוגבלות ומשמעות הדבר הנה כי הסך של 2,240,000 ₪ ששולם, שולם עבור בית המגורים בלבד.

7. המשיב לעומתם טוען, כי שווי בית המגורים אינו עולה על 1,700,000 ₪. המשיב סומך עמדתו על חוות דעתו של השמאי מר א' בוחניק. לפיכך טוען המשיב, כי כל תשלום העולה על הערכת השווי, משקף תשלום בגין זכויות בנייה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ר"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

המשיב מדגיש כי פיצול בין שווי דירת המגורים לשווי זכויות בנייה נוספות יכול להיעשות לא רק כאשר קיימות זכויות בנייה מאושרות על פי תכנית מתאר תקפה ועל פי היתרים של המינהל, אלא גם כאשר קיים צפי לתוספת זכויות בנייה.

המשיב סומך טענותיו גם על תעודת עובד ציבור של הגב' סופיה מיכלינה, עובדת במחלקת חוזים במנהל (מ/ש/3), שבה הבהירה כי לאחר תשלום דמי היוון ניתן לבנות בנכס עד 240 מ"ר ללא תשלום דמי היתר. מעבר לשטח זה ניתן לבנות עד מלוא היקף הזכויות על פי תכניות המתאר בכפוף לתשלום דמי היתר בשיעור 31% מעלית ערך הקרקע ובסכומים המפורטים בסעיף 4 לתעודת עובד הציבור. לגישת המשיב, יש לפצל התמורה ששולמה בין התשלום בגין זכויות החכירה עבור דירת המגורים ולבין התשלום עבור זכויות הבנייה הנוספות.

### דין והכרעה

8. כפי שנפרט להלן, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות וכי לא נפל כל פגם באופן שבו פיצל המשיב את התמורה. נפתח במספר הערות ביחס לפטור על פי סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין.

9. מס שבח מוטל על מכירת כל זכות במקרקעין (סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין). עם זאת, המחוקק ביקש לפטור מתשלום מס עסקאות שונות. אחד הפטורים המובהקים והמוכרים ביותר הנו הפטור למכירת דירת מגורים. תכלית הענקת פטור למכירת דירת מגורים הנה מתן אפשרות לבעלי נכסים לרכוש נכס חלופי לנכס הנמכר. הנחת המחוקק הנה כי בעלי דירות עשויים להידרש למכירתן לצורך רכישת דירה חלופית, בשל מעבר למקום מגורים חדש, בשל הגדלת צרכי המשפחה, לצורך שיפור תנאי המגורים וכי' (ראו, י' הדרי, **מיסוי מקרקעין**, כרך א' 419 (מהדורה שניה, 1993); וכן ע"א 3489/99 **מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי**, פ"ד נו(5) 569 (2003); ע"א 3815/99 **טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נו(6) 108 (2003)).

המחוקק הניח כי הטלת מס על השבח במכירת דירת מגורים יקשה על בעלי הדירות לרכוש דירה חלופית המתאימה לצרכיהם ועל כן קבע את הפטור.

10. הענקת פטור במכירת דירת מגורים (כיום הפטור צומצם לדירת מגורים מזכה) חייבה גם קביעת הוראות ביחס למכירת נכסים מורכבים, דהיינו נכסים הכוללים דירת מגורים ולצידה נכסים נוספים או זכויות אחרות.

כבר לפני שנים רבות הכירו בתי משפט בסמכותו של המנהל לפצל את התמורה ששולמה בין הנכסים השונים ולצמצם את הפטור רק לתמורה המשולמת עבור דירת המגורים. כך כבר בע"א 152/79 **מנהל מס שבח מקרקעין – אזור מרכז נ' שורץ**, פ"ד לג(3) 807 (1979), קבע בית המשפט, כי "משהגעתי למסקנה שרק אותו חלק מהשטח הכולל המשמש למגורים כלול בדירת יחיד,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ר"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

כאילו אמרתי שעל מכירת יתרת השטח לא יחול הפטור המיועד לדירת יחיד, ובדין נהג המנהל כשהבחין בין שווי של דירת היחיד לבין שוויו של השטח החקלאי".

11. פיצול זה בין הנכסים השונים הוכר בפסיקה כ"פיצול פיזי". בתי המשפט הוסיפו והרחיב כי ניתן לערוך פיצול של התמורה לא רק במצבים של נכסים פיזיים נפרדים, אלא גם מקום שבו התמורה שולמה בגין זכויות נוספות המצטרפות לשווי דירת המגורים. פיצול זה כונה בפסיקה "פיצול רעיוני" שעיקרו פיצול התמורה בין זו המשתלמת עבור דירת המגורים, לבין התמורה המשתלמת בגין הזכויות לבנייה נוספת (ראה ע"א 651/87 מנהל מס שבח נתניה נ' רושגולד, פ"ד מ"ו(4) 693 (1992); ע"א 5434/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ללארי, פ"ד נ"ד(5) 537 (2000); ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה), פ"ד נ"ח (3) 54 (2004)).

12. תכליות הפיצול הפיזי והפיצול הרעיוני הינה לבדוד את מרכיב דירת המגורים שבתמורה ולייחד את הפטור רק למרכיב זה. הענקת פטור לשאר מרכיבי התמורה, בין אם מדובר במרכיב פיזי ובין אם מדובר במרכיב רעיוני (כגון זכויות בנייה), חותרת תחת תכלית הענקת הפטור, דהיינו הקלה עם בעל הנכס לרכישת בית מגורים תחליפי. אין תכלית להעניק פטור למכירת נכסים נוספים שאינם בגדרה של דירת המגורים אותה מבקש בעל הדירה למכור בגדרן של תכליות הפטור שפורטו לעיל.

ביצוע הפיצול בין מרכיבי הנכס השונים, הינו בדרך כלל עניין של שומה, דהיינו על המנהל לשום את שווי דירת המגורים שלגביו יינתן הפטור, ולהטיל את המס על יתרת התמורה המשקפת את שווים של המרכיבים האחרים.

13. שאלה נפרדת הנה איתור אותם מרכיבים נוספים, שכן בהיעדרם של מרכיבים נוספים ניתן להניח כי התמורה שולמה אך ורק עבור דירת המגורים.

כאשר עוסקים בפיצול רעיוני, דהיינו במכירת זכויות בדירת מגורים ביחד עם זכויות לבנייה נוספת, יש לברר כיצד נקבע כי קיימות זכויות נוספות.

14. בתי המשפט קבעו לצרכים שונים, כי גם צפייה סבירה לקבלת זכויות בנייה נוספות תיחשב כנכס נוסף שיכול להיות נתון לשומה נפרדת. כך כאשר עלתה שאלת שומת היטל השבחה נקבע ברע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רחובות נ' לוסטרוניק ובנו חברה להנדסה ובניין בע"מ, פ"ד נ"ד(5) 524 (2004), כי: "שווי שוק של מקרקעין עשוי להיות מושפע גם מצפייה לשינוי תכנוני ולא דווקא מהשינוי הסטטוטורי עצמו".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ר"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

גישה זו אומצה גם בנוגע לאפשרות של פיצול רעיוני במכירת נכס ובית המשפט העליון קבע כי ניתן לערוך פיצול בין שווי דירת המגורים לשווי זכויות בנייה נוספות, גם כאשר זכויות הבנייה הנוספות טרם אושרו בתכנית סטטוטורית. הצפייה לשינויים בזכויות מהווה נכס בעל ערך הניתן לפיצול (ראה ע"א 471/03 הנ"ל, עמ' 62, 63).

ודוקו, ההבחנה בין זכויות בנייה סטטוטוריות לבין צפייה לזכויות בנייה שכאלו עשויה להשפיע על הערכת שוויין של הזכויות. בהערכת שווי זכויות צפויות, יש להביא בחשבון את סיכוי ההתממשות מחד, אל מול האפשרות שהצפייה לא תתגשם מאידך. עם זאת, אלו הבדלים בשווי ולא בעצם קיומן של הזכויות הנוספות (ראו ע"א 471/03 הנ"ל; ר"ע (ת"א) 1357/09 מייבסקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין – תל-אביב (19.6.13)).

15. עוד נציין כי קיומן של מגבלות על מימוש זכויות הבנייה, אף הן בגדר נתון המשפיע על שווי הזכויות ולא דווקא על עצם קיומן. מגבלות שכאלו עשויות להיות מגבלות סטטוטוריות, מגבלות הנובעות מהוראות תכנית המתאר או ממגבלות חוזיות, כגון חבות בתשלום דמי הסכמה או דמי היתר לבעל הנכס.

16. ומה בעניין שלפנינו? זכויות הבנייה הנוספות במגרש הינן זכויות סטטוטוריות. הן נלמדות מתכניות המתאר שאושרו, כפי שפורט לעיל. מימוש זכויות הבנייה מותנה בקבלת הסכמה של המינהל, שהוא בעל המקרקעין. למגבלה זו יש השפעה על שווי הזכויות, אולם אין בה כדי לשלול את המסקנה כי התמורה בעסקה כוללת בחובה מרכיב נפרד המשקף את הצפייה לקבלת ההסכמה ולמימוש הזכויות. מרכיב שכזה אינו נכלל בגדר הפטור למכירת דירת מגורים.

17. מהראיות שבפנינו עולה כי על פי החלטת המינהל (ולצורך העניין לא משנה אם עוסקים בהחלטה 1186 או 1245), רשאי חוכר לממש זכויות בנייה נוספות, מעבר לקיבולת הבנייה שבהסכם החכירה המקורי. מימוש שכזה מותנה בתנאים, אולם ברי כי עם מילויים יוכל החוכר להשלים את הבנייה ולנצל את הזכויות.

מהעדויות עולה כי לצורך הגדלת שטח הבנייה עד ל-240 מ"ר, די בכך שהחוכר ישלים את דמי ההיוון בסך של 7,097 ₪. יתרה מכך, אין הכרח בתשלום מידי של דמי ההיוון, שכן לאור ההנחיה בדבר הגדלת דמי החכירה לתקופה מוגבלת, יושלם תשלום דמי ההיוון בשנת 2014 ולאחר מכן מימוש זכויות הבנייה על פי תכנית המתאר לא יותנה בכל תשלום.

18. עוד מתברר כי לצורך מימוש הזכויות לתוספת בנייה, על המוכר להגיש את התכניות, לשכנע כי הן עומדות בהוראות תכנית המתאר התקפה ואם הבנייה תהא לשטח העולה על 240 מ"ר, עליו לשלם גם את דמי ההיתר (עמ' 16).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

21 יולי 2013

ר"ע 11-09-11460 מלול ואח' נ' מנהל מס שבח חדרה

19. אין ספק שבנסיבות שכאלו, כאשר אלו התנאים להגדלת שטח הבנייה עד לשטח של כ-500 מ"ר, קיימת צפייה אצל כל רוכש אובייקטיבי לקבל אישור לתוספת הבנייה. תשלום בגין צפייה זו חורג מהתשלום עבור דירת המגורים ולכן אינו נהנה מהפטור.

הואיל ועסקינן בפיצול התמורה בין זו שמשולמת עבור דירת המגורים לזו המשולמת עבור הצפייה, אין כל רלבנטיות לטענת העוררים בדבר זהות בעל זכויות הבנייה עד למועד מתן ההיתר לחוכר. הדיון בפנינו אינו בשאלת זהות בעל הזכויות אלא בשאלת פיצול התמורה בין התמורה עבור דירת המגורים לתמורה עבור הזכויות הצפויות לחוכר.

20. משקבענו כי ניתן לפצל את התמורה יש לבדוק את השומה. העוררים מצדם לא הגישו חוות דעת עצמאית והסתפקו בחקירת השמאי מטעם המשיב והפניה לשומה שנערכה לצרכי היטל השבחה. השמאי אי' בוחניק, פירט בחוות דעתו את העסקאות השונות ששימשו לו להשוואה וכיצד קבע את שווי של הזכויות השונות. השמאי בחן עסקאות השוואה, בחן את השומה שנערכה לצרכי היטל ההשבחה ואת שומת השמאי שהעריך את השווי לפני המכירה. כל השומות האמורות הביאו אותו למסקנה דומה ועל כן העריך את שווי דירת המגורים בסך של 1,600,000 ₪.

בהיעדר חוות דעת נגדית ובהיעדרן של ראיות המעידות על פגמים באופן עריכת השומה או על טעויות של השמאי, אנו סבורים שהערכה זו הנה סבירה ואין להתערב בה.

### סוף דבר

21. בשים לב לאמור אנו סבורים, כי דין הערר להידחות וכי אין מקום להתערב בדרך פיצול התמורה על ידי המנהל.

על כן הערר נדחה. העוררים ישלמו למשיב הוצאות הערר בסך של 10,000 ₪.

ניתן היום, י"ז אב תשע"ג, 24 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה