

הנושא: שלילת מדרגת מס רכישה בשיעור 0.5% ברכישת דירה על-ידי קטינות

בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין בתל-אביב-יפו

מס' תיק: ו"ע 1393/01, ו"ע 1394/01

בפני כב' השופט י. בן שלמה (בדימוס) - יו"ר, א. מונד וד. מרגליות - חברים

העוררים: אבן עזרא קרן ואח'

המשיב: מס שבח נתניה

ניתן ביום: 24.06.2003

העובדות:

1. העוררות רכשו כל אחת דירה אחת מכספים שקיבלו מהסבא שלהן במתנה. בשל העובדה שהעוררות הן קטינות, נרכשו הדירות באמצעות האבות, בנאמנות עבורן.
2. למשיב הוגשה הודעת נאמנות כדין. תנאי הנאמנות קובעים, כי הנאמן לא יהיה רשאי למכור את הדירות ופירות הנכס אינם יכולים לשמש את הנאמן או את הנהנה. הנהנה יהיה זכאי ליהנות מהנכס עם הגיעו לגיל 21 (או גיל מאוחר יותר שייקבע על ידי יוצר הנאמנות, אך לא יעלה על גיל 26).
3. העוררות הגישו שומה עצמית לעניין מס רכישה.
4. המשיב לא קיבל את השומה העצמית והוציא לעוררות שומות מס רכישה כאילו אין המדובר בדירה יחידה אלא בדירה נוספת. השגות העוררות נדחו ומכאן הערר.
5. לטענת העוררות, הדירות אותן רכשו מהוות "דירה יחידה" כאמור בסעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – החוק) ועל-כן חלה בגין רכישתן מדרגת מס רכישה ראשונה של 0.5%.
6. לגישת המשיב, לעומת זאת, סעיף 9 לחוק קובע חזקה, לפיה יראו בחברי התא המשפחתי המצומצם רוכש אחד לצורך הסעיף, ובין היתר, ייבחן התנאי שבבעלות הרוכש "דירה יחידה" בהתאם לחזקה זו. כל אחת מהעוררות והוריה (הנאמנים ברכישה) הינם רוכש אחד, שכן בעת הרכישה היו בבעלות ההורים דירות נוספות ואין ברישום העוררות דווקא כבעלות הדירה כדי לשנות מסקנה זו.

נפסק:

1. אין חולק שכל אחת מהעוררות רכשה באמצעות הוריה, דירת מגורים. אין חולק גם, שהורי העוררות רכשו דירת מגורים, לטענת ב"כ העוררות עוד טרם לידתן, ושהדירות נרכשו מכספי מתנה שקיבלו מסבן.
2. הכלל הוא, שרוכש זכות במקרקעין חייב בתשלום מס רכישה (סעיף 9 לחוק). המחוקק בחר להעניק הנחה ממס רכישה לרוכש דירת מגורים כקורת גג יחידה.
3. הכוונה העולה מלשון החוק, הינה להעניק הנחה בגין קורת-גג יחידה. מהחריגים שבסעיף 9(ג1א) לחוק: "למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד" ו-"למעט ילד נשוי", יש ללמוד שהמחוקק ראה את הקטינים חוסים תחת קורת-גג הוריהם עד הגיעם לגיל בגרות, למעט אלה שנישאו או בן זוג החי בנפרד הזקוקים, ככלל, לקורת-גג משלהם, ומטעם זה לא נכללו בתא המשפחתי ואינם נמנים עם "רוכש אחד" כהגדרת הסעיף.
4. לצורך הגדרת "רוכש אחד" אין חשיבות לסדר בו פירט המחוקק את חברי התא המשפחתי. מטרת הסעיף היא, להעניק הנחה חד-פעמית לתא המשפחתי החוסה תחת קורת-גג אחת ואין זה משנה מי מבין חברי התא

היה הראשון שניצל את הזכות. העובדה שההגדרה מתחילה ב"רוכש ובן זוגו" מתיישבת עם מציאות החיים שבני הזוג קודמים ובדרך כלל הם רוכשים את קורת-הגג ולאחר מכן מגדילים את המשפחה.

5. אין זה משנה מי מימן את הרכישה. ההנחה ממס ניתנת לתא המשפחתי (הורים וקטינים כאחד) ולא לכל אחד מהם בנפרד, ומשרכש מי ממרכיבי התא המשפחתי דירה ושילם מס מופחת, מוצתה הזכות. הקטינים יוצאים מגדר ההגבלה של התא המשפחתי רק בהגיעם לגיל בגרות, אז יעמדו ברשות עצמם.

6. צודק המשיב שקבלת עמדת העוררות תפתח פרצה רחבה בהסדר שקבע החוק שתכליתו, גביית מס רכישה מהתא המשפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת.

הערר נדחה.

ענ' 272

בפני ועדת ערר מס שבח מקרקעין התשכ"ג-1963
בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ו"ע 1393/01

ו"ע 1394/01

בפני: כב' השופט (בדימוס) יהושע בן שלמה - יו"ר

מר אליהו מונד - חבר

מר דן מרגליות - חבר

העוררים:

1. אבן עזרא קרן

2. נועה אבן עזרא

ע"י ב"כ עו"ד אבן-עזרא גיא

נגד

המשיב:

מס שבח נתניה

ע"י ב"כ עו"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

בתיקים מאוחדים אלה החל הדיון בפני כב' השופט (בדימוס) מנחם אילן. כיון שנבצר ממנו להמשיך נותבו התיקים לפי הנחיית כב' הנשיא אורי גורן לועדה בראשות כב' השופט (בדימוס) יהושע בן שלמה.

רקע עובדתי

1. העוררות רכשו כל אחת דירה אחת מכספים שקיבלו מהסבא שלהן במתנה.
2. בשל העובדה שהעוררות הנן קטינות נרכשו הדירות באמצעות האבות של העוררות בנאמנות עבורן.
3. בהתאם לכך הוגשה למשיב הודעת נאמנות כדין. תנאי הנאמנות קובעים כי הנאמן לא יהיה רשאי למכור את הדירות ופירות הנכס אינם יכולים לשמש את הנאמן או את הנהנה. הנהנה יהיה זכאי להנות מהנכס עם הגיעו לגיל 21 (או גיל מאוחר יותר שיקבע על ידי יוצר הנאמנות, אך לא יעלה על גיל 26).
4. העוררות הגישו שומה עצמית לענין מס רכישה בהתאם לסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה ומכירה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

5. המשיב לא קיבל את השומה העצמית והוציא לעוררות שומות מס רכישה כאילו אין המדובר בדירה יחידה אלא בדירה נוספת.

6. על השומה הגישו העוררות השגות.

7. השגות אלה נדחו על ידי המשיב.

סלע המחלוקת

העררים הנדונים עוסקים בשאלה משפטית אחת והיא האם מהי פרשנות המונח "דירה יחידה" לענין סעיף 9(ג1א) (2)(ב)(2) לחוק.

הגדרת "דירה יחידה" בחוק הנה כדלקמן:

"דירה יחידה" דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד."

תמצית סיכומי העוררים

1. הדירות אותן רכשו העוררות מהוות "דירה יחידה" של כל אחת מהן לפי לשונו המפורשת של הסעיף ואף לפי תכלית הסעיף ועל כן חלה בגין רכישתה מדרגת מס רכישה ראשונה של 0.5% כאמור בסעיף 9(ג1א)א(2) לחוק.

2. תפישת המשיב, הרואה כרוכש אחד לא רק את הרוכש, בתו זוגתו וילדיו כלשון הסעיף, אלא גם את הורי הרוכש שאינם כלולים בלשון הסעיף האמור, מנוגדת ללשונו של הסעיף ותכליתו. לשון הסעיף מפורשת ואין בה זכר או נקודת מוצא כלשהי להכללת הורי הרוכש באותה קבוצה של אנשים אשר רואים אותם כרוכש אחד לצרכי החוק.

3. אין להשוות בין המונח "רוכש" כמפורט בסעיף 9 לחוק לבין "מוכר" כמפורט בסעיף 49 לחוק. הוראת סעיף 49(ב) לחוק מהווה הוראה אנטי תכנונית היוצרת פיקציה משפטית בדיני הקניין.

4. לפי לשון הסעיף 9 איננה כוללת רוכש והוריו בתא משפחתי כרוכש אחד כפי שמנסה המשיב לטעון. הסעיף קובע כי יראו את הרוכש וילדיו כרוכש אחד.

5. לחילופין: גם אם תתקבל עמדת המשיב שיש להתעלם מהלשון המפורשת של החוק לטובת תכלית החוק, מן הדין הוא לפסוק לטובת העוררות שכן גם תכלית החוק מחייבת את המסקנה כי יש לקבל את הערר.

6. מטרת עקרון התא המשפחתי היתה למנוע התחמקות מתשלום מס באמצעות רישום הדירות של המשפחה כולה על שם בני המשפחה השונים. לפיכך, המדובר למעשה בסעיף אנטי תכנוני, הדומה באופיו לסעיף 84 לחוק המעניק לרשויות המס סמכות להתעלם מעסקה מלאכותית או בדויה ולחייבה במס בהתאם למהותה האמיתית.

באופן דומה סעיף 9 הנ"ל מעניק למנהל סמכות להתעלם מהרישום הנפרד של הדירות של בני המשפחה השונים ולמסות את רכישת הדירות בהתאם לזכויות הבעלים האמיתיים בהן, אשר על פי החזקה הקבועה בסעיף הנם כל חברי התא המשפחתי, המופיעים במפורש בסעיף. חזקה זו הינה חזקה הניתנת לסתירה.

7. במקרה דנן לא רק שלשון החוק תומכת במסקנה כי אין לחייב את העוררות במס הרכישה בשיעור הגבוה, גם עובדות המקרה מעידות שהדירה הנרכשת לא מהווה חלק מרכוש התא המשפחתי, ולא נרכשה מאמצעיו. מימון כספי הדירה נעשה מכספי הסב ולכן אין כאן מקרה של נסיון לזכות בפטור ממס שלא כדין או מרכישה המבוצעת מהאמצעים של אותו תא משפחתי ונרשמת לצרכי מס על חבר זה או אחר בתא המשפחתי. יתירה מזאת, השליטה על הדירות אינה בידי התא המשפחתי.

8. החזקה הקבועה בחוק אינה מיהו "בעל דירה", אלא מיהו "רוכש". כשהעוררת רכשה דירה אין הוריה נכללים עמה בהגדרת "רוכש", שכן כיוון השרשרת המשפחתית הוא כלפי מטה ולא כלפי מעלה.

תמצית סיכומי המשיב

1. המחוקק קבע בסעיף 9 לחוק חזקה לפיה יראו בחברי התא המשפחתי המצומצם רוכש אחד לצורך הסעיף, ובין היתר, יבחן התנאי שבבעלות הרוכש "דירה יחידה" בהתאם לחזקה זו.
2. כל אחת מהעוררות והוריה (הנאמנים ברכישה) הינם רוכש אחד, שכן בעת הרכישה היו בבעלות ההורים דירות נוספות ואין ברישום העוררות דווקא כבעלות הדירה כדי לשנות מסקנה זו.
3. בחוק שתכליתו היא הטלת מס, כחוק מיסוי מקרקעין, חלה על הפרשן המפרש את הוראותיו הנחייה בסיסית כי המחוקק התכוון ליצור כלי יעיל לגביית מס ולא פתח להשתמטות ממנו.
4. קבלת עמדתן של העוררות באשר להיקף תחולתה של חזקת התא המשפחתי מביאה ליצירת פירצה רחבה בהסדר שקבע החוק לגביית מס רכישה מתא משפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת. קבלת עמדת העוררים תגרום להפיכת חזקת התא המשפחתי לאות מתה בספר החוקים, שכן אם תתקבל עמדתן, כל הרכישות על ידי תאים משפחתיים יתבצעו כך שראשית יירשמו הדירות על שם ההורים, ורק אחר כך על שם הילדים הקטינים. כך באמצעות בחירה פשוטה של סדר רישום הבעלויות לא תחול לעולם החזקה, וכל דירה הנרכשת על ידי תא משפחתי תיחשב לדירה יחידה כל עוד היא תירשם על שם הילדים הקטינים ולא על שם ההורים.
5. קבלת הפרשנות המוצעת על ידי העוררות, תביא גם לעיקור חשיבות חזקת התא המשפחתי בעת מכירת דירות, שכן לפי פרשנות זו, דירה שתירשם על שם קטין ותמכר על ידו לא תחשב לעולם כדירה שנמכרה על ידי התא המשפחתי כאמור בסעיף 49(ב) לחוק המחיל חזקה דומה לזו שבענייננו בעת המכירה.

עמ' 275

לפיכך, די ברישום כל דירה על שם קטין אחר בעת רכישתה, כדי לאיין לחלוטין את הוראות החוק הדנות בחזקת התא המשפחתי. כל ילד קטין המוכר את הדירה היחידה שרשמו הוריו יהיה זכאי לפטור הקבוע בסעיף 49(2) לחוק, מאחר והוא (להבדיל מהוריו ואחיו) לא היה בעלים של דירת אחרת בארבע השנים האחרונות והוא לא מכר דירה בשמונה עשר החודשים שקדמו למכירה.

6. התכלית שביצירת חזקת התא המשפחתי מושגת רק אם תינתן לחזקה הפרשנות הטבעית לפיה היא חלה בכל מקום בו אחד מבני התא המשפחתי רוכש דירה, ואין לקבל כל פרשנות אחרת, אף אם התרשל המחוקק בניסוח החוק.

7. במקרה שפירוש מילולי של חיקוק מביא לידי תוצאת אבסורדית יש להעדיף, אם הדבר אפשרי, פירוש המקיים את החיקוק אף שאינו פירוש מילולי.

8. פרשנות העוררות מביאה למסקנה כי קטינה הינה בת התא המשפחתי של הוריה, אך ההורים אינם בני התא המשפחתי של ביתם.

דיון ומסקנות

ניתוח טיעוני הצדדים מעלה כי יש הסכמה על כך שניסוחו של סעיף 9 לחוק:

"דירה יחידה" דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד".

מבחינה מילולית אכן מאפשר רכישה דירת מגורים של קטין באופן שזו תיחשב "דירה יחידה" לצורך מס רכישה.

במקרה דנן, אין מחלוקת כי הרכישה בוצעה ממקורות שמחוץ לתא המשפחתי, כספי הסב וכי ההורים נרשמו כנאמנים, עקב היעדר האפשרות של קטין לרכוש בעצמו מקרקעין לפי חוק הכשרות המשפטית.

כן מתעוררת השאלה היסודית האם סדר הרכישות הינו בעל משמעות מיוחדת ויש בו כדי להשפיע על תכנון המס.

ובנוסף האם בעת מכירה עתידית של הדירות בידי הקטינות יהיו זכאיות לפטור נפרד מהפטור הניתן לתא המשפחתי בהתאם לסעיף 49(ב) לחוק הקובע:

"לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד".

לטעמי, צודק ב"כ העוררות בטיעוניו שבפנינו.

עמ' 276

גישתו של השופט ברק, כפי שבאה לידי ביטוי בע"א 165/82 **קובוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70 מחייבת עיגון, ולו מינימלי, בלשון החוק לתיזה הפרשנית בה נוקט הפרשן:

"אין להן לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק... מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה" (בעמ' 75-76).

גם ה. רוסטוביץ בספרו "מס שבח מקרקעין" (הוצאת אוריאן תא, התשנ"ז-1997) עומד על תכליתו של הסעיף המקביל לסעיף 9 בו עסקין לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, הוא סעיף 49(ב) לחוק, ומציין כי הרחבת הגדרתו של רוכש כך שתכלול אף את בני משפחתו הנקובים בסעיף באה כדי למנוע מצב בו רוכש נישום דירת מגורים בבעלותו על שם בני משפחתו הנקובים בסעיף:

"סעיף 49(ב) לחוק יוצר פיקציה משפטית, המרחיבה את המונח הלשוני הרגיל של "מוכר", וכוללת בו גם את בני משפחתו של נישום, המוכר דירת מגורים. הוראת סעיף 49(ב) קובעת, כי המוכר ובני משפחתו המנויים בסעיף זה נחשבים "כמוכר אחד"... בקביעת חזקה זו התכוון המחוקק לצמצם את תחולת הפטור ממס שבח, המגיעה לנישום המוכר דירת מגורים. חזקה זו נועדה למנוע מצב, בו נישום יזכה בפטור ממס שבח על ידי רישום דירות מגורים שבבעלותו על שם חברי התא המשפחתי (עמ' 191).

הנ"ל מוסיף כי "כאשר באים להחיל על דיני הקניין פיקציה משפטית, יש לפרשה על דרך הצמצום, ולא לתפוס באמצעותה ברשת המס, נישומים שהמחוקק לא ציינם במפורש..." (עמ' 197).

לשון הסעיף הרלוונטי איננה משתמעת לשתי פנים. לשון הסעיף איננה כוללת רוכש והוריו בתא משפחתי כרוכש אחד כפי שמנסה המשיב בהחלטתו בהשגה לטעון. הסעיף קובע במפורש כי יראו את הרוכש וילדיו כרוכש אחד.

מטרת עקרון התא המשפחתי היתה למנוע התחמקות מתשלום מס באמצעות רישום הדירות של המשפחה כולה על שם בני המשפחה השונים. סעיף 9 לחוק מעניק למשיב סמכות להתעלם מהרישום הנפרד של הדירות על שם בני המשפחה השונים ולמסות את רכישת הדירות בהתאם לזכויות הבעלים האמיתיים בהן, אשר על פי החזקה הקבועה בסעיף הינם כל חברי התא המשפחתי, המופיעים במפורש בסעיף.

מסקנה זו מתחזקת אכן, לאור העקרון של הטלת מס אמת, שהינו אחד מהעקרונות המנחים בפרשנות דיני המס. לפי עקרון זה, אין הצדקה לשלול פטור ממס מחבר זה או אחר בתא המשפחתי אשר שמר על הפרדה של רכושו,

שכן משמעות שמירת ההפרדה כאמור הינה, כי הקשרים בתוך התא המשפחתי לא משנים מאומה מבחינת הזכויות והחובות של חברי התא המשפחתי ביחס לרכושם ולא הפכו את רכושם לרכושו של תא משפחתי אחד.

ענ' 277

דהיינו, בעוד שבתא משפחתי הנוהג בשיתוף מלא בנכסים, רישום נכסים על שם כל אחד מיחיד התא אינו משקף את מצב הזכויות האמיתיות ומשרת בדרך כלל הימנעות ממס, הרי בעסקה בה נהגת הפרדת רכוש, קיים רצון כן לאי ערבוב נכסים, שתוצאת המס הינה רק תוצאת לואי שלו.

ישנה חשיבות מהותית לכך האם הדירה נרכשה מאמצעיו של התא המשפחתי שאז קיימת הנטייה להכפיף הדירה לתא המשפחתי הקיים, בעוד שאם הדירה נרכשה באמצעות מקור מימון חיצוני אין הנטייה הזו להכפפה לתא המשפחתי קיימת.

טיעון המשיב החילופי, לפיה בהתאם לסעיף 9 לחוק יש לראות את העוררות כרכשות דירה ראשונה של הוריה, ולכן דירת המגורים הינה דירתן השניה אינה סבירה.

יש לבדוק הרכב התא המשפחתי במועד הרלוונטי של כל אחת מהרכישות ולא במועד אחר.

החזקה הקבועה בחוק אינה מיהו "בעל דירה", אלא מי הוא "רוכש". כשהעוררות רכשו דירות אין הוריהן נכללים עמן בהגדרת רוכש שכן כיוון השרשרת המשפחתי הוא כלפי מטה ולא כלפי מעלה. לכך יש גם הגיון מבחינת תכלית החוק כהוראה אנטי תכנונית הבאה למנוע מהורים להעביר דירות על שם צאצאיהם ואח"כ לרכוש דירות נוספות בחבויות מס נמוכות יותר. אבל אין זה דרכו של עולם שהצאצאים ירכשו דירות על שם הוריהם כדי לרכוש דירות נוספות במס נמוך.

קבלת עמדת העוררות אינה עומדת בניגוד לרציונל של החוק. העוררות ככל רוכש זכאיות למס מופחת בגין דירה יחידה אחת ואין כל הצדקה לקפח אותן, אך ורק בשל היותן קטינות. באותה מידה אם תירכש דירה נוספת על ידן, הן לא תהיינה זכאיות לשיעורי מס רכישה מופחתים. נמצא כי תכלית החוק מתקיימת ולפיה כל אדם זכאי לשיעור מס מופחת בגין דירה יחידה אחת.

לפיכך, הייתי מציע לחברי לקבל הערר ולחייב את המשיב בהוצאות משפט בסכום כולל של 20,000 ש"ח שיישא הפרשי הצמדה וריבית מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

(-) חבר

י. בן שלמה, שופט דימוס

לאחר שעיינתי בסיכומים שהוגשו ע"י באי כוח בעלי הדין ובחוות דעתו של חברי, דן מרגליות, ושקלתי בכובד ראש את נושא המחלוקת לאור האמור בחוק, אין דעתי כדעת חברי. הנני סבור שהמשיב לא שגה בפרשנות החוק וכי דין הערר להדחות.

לא שנוי במחלוקת שכל אחת מהעוררות רכשה באמצעות הוריה, דירת מגורים ולעניין זה, אף שלא עלה מטיעוני באי כוח בעלי הדין, אני מניח שהרכישה קיבלה את אישורו של בית המשפט כדרישת סעיף 7 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות הנ"ל.

לא שנוי במחלוקת גם שהורי העוררות רכשו דירת מגורים, לטענת ב"כ העוררות עוד טרם לידתן, ושהדירות נרכשו מכספי מתנה שקיבלו מסבן.

ענ' 278

המשיב סבר, שהעוררות בהיותן קטינות, הן חלק מהתא המשפחתי ושהזכות להנחה ממס רכישה מוצתה ע"י הוריהן שרכשו את דירתם ועל כן הן חייבות לשלם את המס המלא כקבוע בחוק.

ב"כ העוררות טען בתמצית: שלכל אחת מהעוררות זכות עצמאית, נפרדת מהוריה, ליהנות מן ההנחה. הטעם לכך, שהחוק דיבר על רוכש ובן זוגו ולא על ילד והוריו, כאשר רכשו הוריהן את מעונם וקיבלו הנחה ממס, הן טרם נולדו

ולא נמנו עם התא המשפחתי ושרכישת דירותיהן מומנה ממקורות עצמאיים ולא ממקורות התא המשפחתי.

דין

בפרשנות הוראת מס עלינו לבחור, מבין האפשרויות הלשוניות השונות, את האפשרות המגשימה את מטרת החקיקה (ע"א 5773/99 **צבי סובול ואח' נ' מנהל מס שבח ת"א - פדור**, טרם פורסם; ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט (2) עמ' 70).

הכלל הוא, שרוכש זכות במקרקעין חייב בתשלום מס רכישה (סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק")). המחוקק בחר להעניק הנחה ממס רכישה לרוכש דירת מגורים כקורת גג יחידה. לצורך הגדרת התיבה "רוכש" אימץ המחוקק את עקרון התא המשפחתי כמי שחוסה, בדרך כלל, תחת קורת גג אחת.
בסעיף 9 (גא) (ב) נקבע:

"(ב) לענין פסקה זו -

(1) ...

"דירה יחידה" - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל והאזור כהגדרתו בסעיף 16א; ...

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

הכוונה העולה מלשון החוק, הינה להעניק הנחה בגין קורת-גג יחידה. מהחריגים שבסעיף: "למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד" ו-"למעט ילד נשוי", נלמד בעליל שהמחוקק ראה את הקטינים חוסים תחת קורת-גג הוריהם עד הגיעם לגיל בגרות, למעט אלה שנישאו או בן זוג החי בנפרד הזקוקים, ככלל, לקורת-גג משלהם ומטעם זה לא נכללו בתא המשפחתי ואינם נמנים עם "רוכש אחד" כהגדרת הסעיף.

חיזוק לגישתי זו, אפשר למצוא גם בדין הכללי הרואה בקטינים סמוכים לשולחן הוריהם, כאפוטרופסים טבעיים וכמי שחבים במזונותיהם (ראו חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב-1962; חוק לתיקון דיני המשפחה (מזונות), תשי"ט-1959 וחוקים נוספים).

לטעמי, לצורך הגדרת "רוכש אחד" אין חשיבות לסדר בו פירט המחוקק את חברי התא המשפחתי. מטרת הסעיף הינה, כאמור, להעניק הנחה חד-פעמית לתא המשפחתי החוסה תחת קורת-גג אחת ואין זה משנה מי מבין חברי התא היה הראשון שניצל את הזכות.

עמ' 279

העובדה שההגדרה התחיל ב"רוכש ובן זוגו" מתיישבת עם מציאות החיים שבני הזוג קודמים ובדרך כלל הם רוכשים את קורת-הגג ולאחר מכן מגדילים את המשפחה.

השקפתי זו מתיישבת גם עם פרשנותו של סעיף 49 (ב) לחוק.

לפיכך, אין זה משנה מי מימן את הרכישה. ההנחה ממס ניתנת לתא המשפחתי (הורים וקטינים כאחד) ולא לכל אחד מהם בנפרד ומשכך מי ממרכיבי התא המשפחתי דירה ושילם מס מופחת, מוצתה הזכות. הקטינים יוצאים מגדר ההגבלה של התא המשפחתי רק בהגיעם לגיל בגרות, אז יעמדו ברשות עצמם.

לאור התוצאה האמורה, מקובלת עלי עמדתו של ב"כ המשיב שקבלת עמדת העוררות תפתח פרצה רחבה בהסדר שקבע החוק שתכליתו, גביית מס רכישה מהתא המשפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת.

אם דעתי תתקבל, אני סבור שיש לדחות את הערר, לחייב כ"א מהעוררות לשלם למשיב הוצאות בסך 5,000 ש"ח ולהעביר את הפקדון שהופקד, אם הופקד, בשני העררים, למשיב ע"ח ההוצאות.

(-) יו"ר

אלי מונד, רו"ח:

אני מצטרף לחוות דעתו של היו"ר.

(-) חבר

לאור האמור לעיל, הוחלט ברוב דעות לדחות את העררים, כאמור בחוות דעתו של כב' היו"ר י. בן שלמה.

ניתן בהעדר היום 24.6.03.

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר