

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2100/07

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט ח' מלצר

המערערת: רחל מנחם

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 22.1.07 בו"ע 1088/05 שניתן על-ידי כבוד
השופט (בדימ') י' בן שלמה והחברים ד' מרגליות וי' מונד

תאריך הישיבה: י"ג בסיון התשס"ח (16.6.08)

בשם המערערת: עו"ד דורון מאור

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

המערערת ירשה יחד עם 13 יורשים נוספים את הבעלות בבניין שאינו רשום כבית משותף, ובו 15 דירות. בשנת 2002 מכרה המערערת את זכויותיה בבניין. השאלה המונחת בפנינו היא מהו היקף הפטור ממס שבח אשר לו זכאית מכירה זו.

העובדות

1. הבעלות בבניין המצוי ברחוב מזא"ה 24 בתל אביב נתחלקה בין המערערת ו- 13 יורשים נוספים. חלקה המדויק של המערערת בבניין היה 8.173%. בבניין היו מצויות 15 דירות וכן זכויות בניה לא מנוצלות. קיימת מחלוקת בין הצדדים אם אחת מהדירות שימשה כמשרד. הבית לא היה רשום כבית משותף ובין הבעלים השונים לא

נערך הסכם ייחוד דירות. בעקבות בקשה לפירוק השיתוף בבניין הורה בית משפט השלום על פירוק השיתוף בדרך של מכירת הבניין ומינה לצורך זה כונסי נכסים. כונסי הנכסים פנו לפרופ' אהרן נמדר לייעוץ בתחום המס. בעצתו, הכינו כונסי הנכסים טיוטת הסכם לצורך ייחוד דירות. רוב מקרב הבעלים התנגדו לעריכת ההסכם והוא לא יצא אל הפועל. לאחר מכן, ביום 30.12.2002, נערכה עסקה שבמסגרתה מכרו המערערת וארבעה בעלים נוספים את מלוא זכויותיהם לבעלים של יתרת הזכויות בנכס. בעת הגשת הדיווח על העסקה למנהל מס שבת, ביקשה המערערת פטור מלא ממס שבת בהתאם להוראת סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק). ביום 4.9.2003 הנפיק המשיב שומה זמנית שהעניקה למערערת פטור מלא ממס על התמורה שקיבלה במכירה. ביום 24.5.2004 הנפיק המשיב שומה מתוקנת, לפי הוראת סעיף 85 לחוק, שבמסגרתה הוענק למערערת פטור חלקי בלבד. הפטור החלקי ניתן בעבור סכום שמשקף את חלקה היחסי (שחושב לפי שיעור זכויותיה) של המערערת בתמורה שנתקבלה בעבור מכירת הזכויות באחת מהדירות בבניין; ואילו יתרת תמורת המכירה חויבה במס שבת. המערערת הגישה השגה על שומה זו. משנדחתה ההשגה, הביאה המערערת את המחלוקת להכרעתה של ועדת הערר שנתנה את פסק הדין נשוא ערעור זה.

פסק דינה של ועדת הערר

2. ועדת הערר (כבוד השופט י' בן שלמה, עו"ד ד' מרגליות, רו"ח י' מונד) דחתה את הערר שהגישה המערערת. בפן הפרוצדורלי, נדחו טענותיה של המערערת כי לא נתקיימו במקרה זה עילות לפתיחת השומה לפי הוראת סעיף 85. בהקשר זה קבעה ועדת הערר כי המשיב פעל על-פי עובדות חדשות שהתגלו לו: העובדה בדבר היעדר חלוקה או ייחוד דירות וכן העובדה כי הבניין כלל משרד. המשיב, כך נקבע, הרים את נטל השכנוע כי עובדות אלה לא היו ידועות לו בעת הוצאת השומה הזמנית. לכן, קבעה הועדה, רשאי היה המשיב לתקן את השומה הזמנית מכוח סעיף 85 לחוק. לגוף העניין, דחתה ועדת הערר את טענותיה של המערערת כי היא זכאית לפטור מלא ממס שבת לאור ההלכה שנקבעה בע"א 176/84 ברקסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(2) 589 (1986) ויושמה בעמ"ש (י-ם) 42/88 בירמן נ' מנהל מס שבח ירושלים (לא פורסם, 3.11.1988). בעניין ברקסון הנ"ל, כפי שפורסם בהמשך, ירשו אח ואחות בניין מגורים ובו 13 דירות שלא נעשו בו חלוקה או ייחוד דירות. לאחר שמכרו את הבניין, ביקשו האח ואחות פטור מתשלום מס שבת. בית המשפט העליון קבע כי האח ואחות – כל אחד מהם – זכאים לפטור לגבי דירה שלמה אחת. ועדת הערר קבעה כי יש לאבחן את עניין ברקסון הנ"ל מענייננו וציינה כי:

בעניין ברקסון לא נעשתה חלוקה או ייחוד, אך בית המשפט השתמש למעשה, מבלי שיאמר זאת מפורשות ב"מבחן השליטה" בבנין. מבחן זה אומר שאם מבקשי הפטור "שולטים" בכל הזכויות, הייחוד או החלוקה הופכים להיות משניים וטפלים לעיקר - הזכויות בכל. לפיכך, אם כל הבעלים מבקשים פטור של דירה אחת לכל אחד מהם ישנה הסכמה מכללא (ההדגשות שלי - ד.מ.) לייחוד דירות לצורך קבלת הפטור. מכאן שהאפשרות העקרונית לבצע חלוקה בהסכמה כוללת היא הנותנת שבהגשת בקשה באותו תיק מס שבח על ידי כל הבעלים לפטור יש הסכמה לייחוד הדירות לפחות לצורך קבלת הפטור.

3. ועדת הערר ציינה כי גם בעניין בירמן הנ"ל הוגשה הבקשה לפטור ממס שבח על ידי הבעלים של כל הזכויות בנכס. לכן, מצאה הועדה כי גם באותו עניין התקיים "מבחן השליטה", במובן זה "שכל בעלי השליטה מסכימים לקבלת הפטורים ובעקיפין לייחוד דירות לצורך קבלת הפטור". בענייננו - כך קבעה הועדה - "המצב שונה לחלוטין. הוכח מעל לכל ספק כי לא ניתן היה לבצע ייחוד ו/או חלוקה, כיוון ש-80% מבעלי הזכויות התנגדו לכך". ועדת הערר מצאה כי בשל קיומו של משרד בבניין וזכויות בנייה נוספות, צפויים היו להיערם קשיים נוספים בהליך של ייחוד דירות. לאור אי התקיימותו של "מבחן השליטה" בענייננו, קבעה הועדה כי בדין פעל המשיב כאשר העניק למערערת פטור חלקי בלבד.

טענות המערערת

4. המערערת שבה וטוענת כי לאור ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון הנ"ל, זכאית היא לפטור על מלוא סכום התמורה, או לחלופין, לפטור חלקי עד לשווי של דירה ממוצעת. לשיטתה, ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון קובעת כי לעניין הפטור לדירת מגורים מזכה גובר התוכן הכלכלי על הרישום הפורמלי. המערערת טוענת כי "מבחן השליטה" שנקבע על ידי ועדת הערר לא עולה מן ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון ואף מנוגד לעיקרון שנקבע בה. "מבחן השליטה", כך היא סבורה, הוא "מבחן משפטי טכני עם סממנים קנייניים", שמנוגד לעיקרון של התחשבות בתוכן הכלכלי של העסקה. אין הצדקה, כך היא טוענת, לצמצומה של ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון באמצעות שתי דרישות מצטברות שלפיהן ימכרו כל הבעלים של הנכס את כל זכויותיהם לצד שלישי ויפנו כולם בבקשה לפטור. המערערת סבורה כי דרישות אלה עלולות לגרום קשיים בתהליך של פירוק שיתוף בבנייני מגורים, שכן שותפים יסרבו למכור את זכויותיהם

בנכס לשותפיהם ויעדיפו למכור את כל הבניין לצד שלישי. הכל – כדי להימנע מחלוקת הנכס לפני המכירה, תהליך מסורבל שעלול לעכב את המכירה ומטרתו היחידה בנסיבות אלה היא קבלת פטור ממס. המערערת סבורה שקיומן של זכויות בנייה בנכס אינו שולל את תחולת ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון. לשיטתה, התמורה שיש לייחס לזכויות הבנייה פטורה ממס לפי הוראת סעיף 149 לחוק ולפי הוראת ביצוע 6/98 של המשיב. לעניין הקביעה בדבר קיומו של משרד בבניין, טוענת המערערת כי הדירה ששימשה כמשרד פונתה זמן רב לפני המכירה. לעניין זה, ביקשה המערערת לצרף ראייה חדשה בערעור. לחילופין, טוענת המערערת כי קיומו של משרד במועד המכירה לא מהווה עילה לשלילת הפטור וכי יש לראות את הנכס כבניין דירות לפי העיקרון שהטפל הולך אחרי העיקר.

5. המערערת מוסיפה וטוענת כי התקיימו בענייננו פגמים פרוצדורליים שתוצאתם היא בטלותן של החלטות המשיב בדבר תיקון השומה ודחיית ההשגה. המערערת מוצאת פגם בכך שהמשיב הודיע לה שהשומה תוקנה לפי סעיף 85 לחוק מבלי לציין מהו הסעיף הקטן שחל בעניין. לטענתה, מההחלטה בהשגה עולה כי הופעל בענייננו סעיף 85(3) ואילו בערר, בעדותו של העד מטעם המשיב, נטען כי השומה תוקנה עקב גילוי עובדות חדשות, קרי: נראה שהופעל בענייננו סעיף 85(1) ולא סעיף 85(3), למרות שהועדה נמנעה מלציין במפורש לפי איזה סעיף קטן הוקנתה למשיב עילת תיקון. המערערת טוענת עוד כי בהחלטת המשיב בהשגה לא ניתנו נימוקים של ממש לגבי עילת התיקון ולא צוין שנתגלו עובדות חדשות. כמו כן, טוענת המערערת כי ההחלטה בהשגה ניתנה מבלי שהמתין המשיב לקבלת הפרטים הנוספים שהוא עצמו ביקש מהמערערת. לשיטתה של המערערת, אין הצדקה לכך שועדת הערר תרפא את הפגמים שנפלו בהחלטותיו של המשיב ואין להפעיל את סמכותה של ועדת הערר לרפא פגמים כדבר שבשגרה ובאופן גורף.

טענות המשיב

6. המשיב סומך את ידיו על פסק דינה של ועדת הערר. לשיטתו, להלכה שנקבעה בעניין ברקסון אין תחולה בענייננו, כיוון שבאותו עניין מכרו כל בעלי הנכס את זכויותיהם ולא היתה מניעה לייחד לכל אחד מהמוכרים דירת מגורים אחת, ואילו בענייננו מכרו רק ארבעה מתוך 14 הבעלים את זכויותיהם ולא ניתן היה לייחד דירה למערערת. חוסר האפשרות לייחד דירה למערערת נעוץ באופן שבו הוחזקו הזכויות בנכס ובהתנגדותם של בעלי רוב הזכויות בנכס לטיוטת הסכם ייחוד הדירות. המשיב סבור כי בחינתה של המהות הכלכלית של העסקה מלמדת כי המערערת מכרה את

זכויותיה החלקיות בכלל הדירות מהטעם שלא ניתן היה לייחד את הדירות לכל אחד מהבעלים המשותפים. לחילופין, מפנה המשיב לקביעותיה של ועדת הערר כי אחת הדירות שנמכרה שימשה כמשרד וכן נמכרו זכויות בנייה, ומציין כי "אין חולק, כי סעיף 49ב(1) אינו מזכה בפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים ששמשה לצרכים עסקיים ולא לצרכי מגורים. כך גם לא תיתכן מחלוקת, כי בכפוף לסעיף 49 לחוק, זכויות לבניה נוספת אינן פטורות ממס".

7. המשיב סבור כי אין לקבל את טענותיה של המערערת בדבר פגמים פרוצדורליים. הוא מציין כי השומה הזמנית שהוצאה למערערת תוקנה כתשעה חודשים לאחר הוצאתה, בטרם חלף המועד להוצאת שומה סופית, ובאותה עת, היתה בידו הסמכות לתקן את השומה לפי הוראת סעיף 78 לחוק מכל טעם שהוא, ולא רק מהטעמים המנויים בסעיף 85. לכן, טוען המשיב כי כותרתה של השומה הסופית כ"תיקון שומה לפי סעיף 85" היתה שגויה וכי למעשה בוצעה קביעת שומה סופית לפי סעיף 78(ג) ולא תיקון שומה לפי סעיף 85. בהחלטה בהשגה – כך נטען – הבהיר זאת המשיב בכך שתקן את החלטתו בשומה וקבע כי מדובר בקביעת שומה סופית. המשיב מדגיש כי משהגיש הנישום השגה, נפתח הדיון מחדש בפרטי העניין, כולם או חלקם, וניתן לתקן את השומה, בין אם לטובת הנישום ובין אם לרעתו. לחילופין, וכפי שקבעה ועדת הערר, מוסמך היה המשיב, לטענתו, לתקן את השומה לפי סעיף 85. זאת, מכוח כל אחד מסעיפיו הקטנים, שכן התגלו למשיב עובדות חדשות; בשומה נפלה טעות עובדתית; והמערערת לא הצהירה על כך שאחת הדירות משמשת כמשרד.

ביום 16.11.2008, הגיש המשיב בקשה להוסיף אסמכתא – פסק-דין של ועדת הערר שניתן לאחרונה בפרשה אחרת. עיינו באסמכתא, אולם לא היה בה כדי לשנות ממסקנתנו.

החלטנו לקבל את הערעור מהטעמים שיפורטו להלן.

פטור ממס שבח כאשר לא נעשה ייחוד דירות

8. הוראת סעיף 1 לחוק מגדירה "דירת מגורים" באופן הבא:

דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה.

עיקר המחלוקת שבפנינו הוא בדבר קיומו של היסוד "בבעלותו או בחכירתו של יחיד" כאשר מדובר בבניין דירות מגורים שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת של יחידים, ללא קיום חלוקה או ייחוד של הדירות לבעלי הזכויות. אין מחלוקת כי לבעלי הזכויות יש זכויות חלקיות בכל אחת מהדירות. אין מחלוקת בענייננו כי שויין הכלכלי של זכויות המערערת בדירות המגורים שקול ואף עולה על שווייה הכלכלי של דירת מגורים אחת, וכי אם היו מבוצעים חלוקה או ייחוד של הדירות בין בעלי הזכויות עובר למכירה, היתה זכאית המערערת לפטור בגין התמורה ממכירת דירה אחת. בענייננו, כאמור, לא בוצעו חלוקה או ייחוד של הדירות, והשאלה הנדרשת להכרעה היא אם יש להעניק למערערת פטור ממס בעבור דירה אחת או שמא יש להעניק לה פטור נמוך הרבה יותר, בגין זכות חלקית (כשיעור זכויותיה בבניין) בדירה אחת.

בית משפט זה נדרש לסוגיה דומה לזו שמתעוררת בענייננו בפרשת ברקסון הנ"ל. נציין כי הצדדים אינם מבקשים לשנות מהלכה זו והם חלוקים בשאלה אם להלכה שנקבעה שם יש תחולה במקרה שלפנינו. באותו עניין מכרו המערערים – אחת ואחת – את זכויותיהם בבניין שירשו ובו 13 דירות (שלא חולקו או ייחודו). הנשיא מ' שמגר קבע כי לכל אחד מהם יוענק פטור בעבור דירה אחת ודחה את עמדתו של המשיב שלפיה כל אחד מהמערערים זכאי רק לפטור בגין מחצית דירה. עמדתו של המשיב נסמכה על הגדרת "דירת מגורים" שבה נאמר "דירה או חלק מדירה", כאשר לכל אחד מהמערערים היו מחצית מהזכויות בכל אחת מהדירות בבניין. בדחותו טענה זו, קבע הנשיא שמגר כי:

גישה זו אינה מקובלת עלי: אם המדובר על דירה המיועדת למגורים, הרי אין להניח שהאח והאחות גם יחד יגורו עם משפחותיהם בדירה אחת, כאשר יש להם בבעלותם 13 דירות....

ניתן להסיק מכאן, כי ככלל... כל אדם הוא מוכר בפני עצמו, הזכאי לפטור בגין דירה אחת, וכך גם הדין בקשר למערערים שלפנינו. אכן נכון הוא, כי דירת מגורים היא אף חלק מדירה, אולם השאלה העומדת על הפרק היא, מתי אדם הוא מוכר של דירה אחת או של חלק בדירה, ולא מתי חלק מדירת מגורים שייך למוכר אחד ובגיננו קיבל פטור.

פתרון זה אף מתיישב עם הגישה הפרשנית בעניין המונח "דירת מגורים", שהרי, אם כל דירה כשלעצמה תיחשב ל"דירת מגורים", מה ההיגיון בהגבלה של מחצית דירה לכל עורר, כפי שעשה המשיב?

9. פסק דיין נוסף שדן במצב דברים דומה, לאחר מתן פסק הדין בעניין ברקסון, ניתן על ידי ועדת הערר בעניין בירמן הנ"ל. העוררות באותו מקרה היו אחרות שבבעלותן המשותפת היה בית ובו שתי דירות. דירה אחת הוחזקה על ידי אחת מהן והשנייה הושכרה בשכירות מוגנת. העוררות מכרו את הנכס וביקשו כי יוענק להן פטור ממס, כאילו מכרה כל אחת מהן דירה אחת. המשיב טען כי יש לאבחן את מצב הדברים שהתקיים בעניין בירמן מזה שהתקיים בעניין ברקסון "משום שערך הדירות שבכנין אינו שווה (באשר דירה אחת תפוסה והשניה פנויה) בעוד שזכויותיהן של השותפות שוות... מכיון שאין העוררות יכולות לחלק את הדירות ביניהן באופן כזה שלכל אחת מהן תהא דירה שלמה (בהבדל מהמקרה במשפט ברקסון), אין לומר על אף דירה שהיתה 'מיועדת' כביכול לכל אחת מהן". ועדת הערר דחתה את עמדתו זו של המשיב וקבעה כי:

...הפטור לדירה אחת לכל בעלים אינו מבוסס על ייעוד הדירה לבעל הנכס באופן קונקרטי, אלא כפיקציה. ולפיכך אין זה חשוב שאם בפועל לא יכלו השותפות בעניננו לחלק את הנכס ביניהם "לפי חלקיהן בזכות" או לאו. להלכה יכלו לעשות כזאת, תוך ויתור על זכויות זו לזו, או פיצוי. אבל, כאמור, אין לכך חשיבות לעניננו. [ההדגשה הוספה, א' ר']

10. פרשנות זו ראויה היא וכוחה יפה גם בענייננו. מן ההלכה שנקבעה בעניין ברקסון אנו למדים כי אין בהיעדר חלוקה או ייעוד של הדירות כשלעצמו כדי לשלול תחולה של הוראת הפטור ממס שבח לדירת מגורים מזכה. כפי שיובהר להלן, אין הצדקה לשלול עיקרון זה כאשר אין הסכמה מצד בעלי הזכויות לייחוד דירות וכאשר רק מקצתם של בעלי הזכויות מכרו את זכויותיהם בנכס.

הטעם הראשון שמונח בבסיס העיקרון הנ"ל הוא העדפת התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין 434-435 (מהדורה שנייה, 2000); אהרן נמדר מיסוי מקרקעין 150-151 (2002)). להדגמת טעם זה, נניח שפלוגי מחזיק בידיו זכויות בשיעור 10% בכנין 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.

טעם שני לעיקרון הנ"ל הוא שאין הצדקה לכך שתתקיים תוצאת מס שונה – מבחינת בעל הזכויות שמכר את חלקו – במצב שבו מתקיימת הסכמה בין כלל הבעלים לייחוד דירות ובמצב שבו לא מושגת הסכמה כזו. כך גם אין הצדקה לתוצאת מס שונה במצב שבו הנכס נמכר במלואו ובמצב שבו רק חלק מן הבעלים מעוניינים למכור את חלקם. זהו שיקול בדבר שוויון אופקי בין נישומים במצבים דומים. נציין כי כדיני המס בהחלט עשויים להיות מקרים שבהם תהיינה השלכות מיסויות לאופי היחסים שבין הצדדים ולהסכמים (או להיעדר הסכמים) שביניהם. בסוגיה המונחת בפנינו לא מצאנו הצדקה לתוצאת מס שונה במצבים המתוארים לעיל.

טעם שלישי לעיקרון הנ"ל עולה מבחינת שיקולי היעילות הכלכלית והשפעת המס על התנהגות הצדדים. הפרשנות שמציע המשיב עלולה להכביד על צדדים המעוניינים בפירוק שיתוף, להביא לריבוי הוצאות עסקה מיותרות ואף לעוות את התנהגותם בכך שיעדיפו חלופה שלא היתה נבחרת אלמלא השוני הפיסקאלי בין האפשרויות השונות. נציין גם כי הדרישה שכל הבעלים ימכרו ביחד את הנכס עלול לפתוח פתח לתופעת "סחטנות" מצד חלק מבעלי הזכויות.

11. לאור טעמים אלה – המהווים שיקולים מרכזיים בפרשנות דיני המס – ובהתאם להלכה שנקבעה בעניין ברקסון, יש לקבוע כי במכירת זכויות שנתקבלו בירושה על ידי יחידים בבניין דירות מגורים, עשוי להינתן פטור בעבור דירת מגורים אחת לבעל זכויות שמכר את חלקו (שזכויותיו בכלל דירות המגורים שקולות לזכות מלאה בדירת מגורים אחת). זאת, גם כאשר רק מקצת מבעלי הזכויות מכרו את זכויותיהם בנכס. יש ליישם עיקרון זה בהתאמות הנדרשות גם כאשר זכויותיו של המוכר בכלל דירות המגורים פחותות מזכות מלאה בדירת מגורים אחת. הבקשה לפטור ממס שבח תוגש ממילא רק על ידי מי שמכרו את זכויותיהם בנכס. בחינת עמידתו של כל מוכר בתנאי הפטור תיעשה באופן קונקרטי לגביו. למותר לציין כי על הענקת הפטור למוכר יחולו במלואם התנאים וההוראות הקבועים בחוק. כאשר קיימות בבניין זכויות לבנייה נוספת, יחולו ממילא על הפטור שיוענק הוראות סעיף 149 בהתאמות הנדרשות. יש לחשב מהו היקף הסכום הפטור מתוך חלקו של המוכר בתמורה שנתקבלה בגין הזכויות לבנייה נוספת. זאת, על ידי חישוב מהו החלק בזכויות הבנייה שיש לייחס לדירה שבגינה מוענק למוכר פטור ממס ויישום הוראות סעיף 149 על התמורה שנתקבלה בעבור זכויות בנייה אלה. יתרת הסכום – מתוך חלקו של המוכר בתמורה שנתקבלה בגין הזכויות לבנייה נוספת – תחויב במס.

12. סוגיות נוספות עשויות להתעורר באשר לאופן יישום העיקרון הנ"ל. סוגיות אלה אינן מיוחדות למצב הדברים שמתקיים בענייננו, והן מתעוררות גם כאשר מלוא הזכויות בבניין נמכרות בה בעת על ידי כל בעלי הזכויות. לא מתעוררים קשיים מיוחדים ביישום העיקרון של פטור בגובה דירה אחת כאשר מדובר בדירות בשווי זהה וחלקן של כל בעל זכויות שקול או עולה על שוויין של הזכויות בדירה אחת. במצבים אחרים עלולים להתעורר קשיי יישום. בענייננו קיימות דירות ששוויין הכלכלי שונה, אך המערערת אינה עומדת על הדרישה לקבל פטור בגין מלוא התמורה שקיבלה והיא מסכימה לקבל פטור בגובה השווי (הנמוך יותר) של דירת מגורים ממוצעת. כמו כן, הצדדים לא דנו בסוגיות היישום ולא הניחו תשתית מספקת אשר תאפשר לקבוע כללים מדויקים באשר לאופן יישום העיקרון הנ"ל, מה גם שהסיטואציות שעשויות להעלות קשיים הן מצד אחד נדירות ומצד אחר מגוונות וקשה לצפותן מראש. משכך, ההכרעה באשר לאופן יישום העיקרון הנ"ל במצבים השונים תיותר, ככל שהדבר ידרש, לעת מצוא.

עוד יש לציין, כהערת אזהרה, שאין להסתמך על הקביעות ועל דרך הניתוח שהוצגו בפסק דין זה כמנוף לתכנוני מס לא ראויים. הסיטואציה שאליה מכוונת הלכה זו היא מכירת זכויות שנתקבלו בירושה על ידי יחידים בבניין דירות מגורים. אין בקביעות בענייננו כדי להכשיר תכנוני מס לא ראויים בכלל ובמצבים שחורגים מגדר המחלוקת שבפנינו בפרט.

טענות הפגמים הפרוצדורליים

13. לא מצאנו מקום להתערב בהחלטת ועדת הערר כי לא נפל פגם באופן שבו פעל המשיב שמצדיק בנסיבות המקרה המונחות בפנינו את בטלותן של החלטותיו. למרות התוצאה שאליה הגיעה, ראתה הועדה מקום לציין כי:

גם מהמקרה בו עסקינן וגם ממקרים דומים אנו למדים שכאשר המשיב מוציא החלטות בהשגה או תיקון לפי סעיף 85 במקרים לא מועטים אין הוא מנמק כראוי את החלטותיו. במקרה דנן היה על המשיב לציין בתיקון השומה את המועדים, הנסיבות והעובדות (ההדגשות שלי - ד.מ.) שהביאו אותו לתקן השומה וזאת על מנת שהנישום (האזרח) ידע בודאות מה היו עילות פתיחת שומה קודמת מכח סעיף 85 לחוק.

הערה זו אכן מתבקשת בענייננו ומן הראוי שתיושם על ידי המשיב בעת מתן החלטות בהשגה או בתיקון לפי סעיף 85.

מן הכלל אל הפרט

14. למערערת יש זכויות בשיעור 8.173% בנכס. גם לפי עמדתו של המשיב, שלפיה בבניין היו 14 דירות מגורים בלבד, זכויותיה של המערערת עולות במעט על זכות מלאה בדירת מגורים ממוצעת אחת, והיא מבקשת, כאמור, פטור בגובה התמורה ששילמה, או לחילופין, פטור בגובה התמורה שיש לייחס למכירת דירת מגורים ממוצעת אחת. אין מחלוקת בין הצדדים בדבר התקיימותם של התנאים הנוספים להענקת הפטור למערערת בהתאם להוראת סעיף 49ב(1). התוצאה היא כי יש להעניק למערערת פטור ממס בעבור התמורה שיש לייחס למכירת דירת מגורים ממוצעת אחת. הצדדים חלוקים באשר למיסויין של הזכויות לבנייה נוספת. מיסויין של הזכויות לבנייה נוספת יחושב לפי האופן שנקבע בפסק דין זה. לא מצאנו מקום לשנות מקביעתה של ועדת הערר בדבר קיומו של משרד בבניין, ולא ראינו מקום לאפשר הבאת ראיות נוספות בעניין זה, אך כאמור, אין בכך כדי לשלול מהמערערת את הפטור בגין דירת מגורים אחת לו היא זכאית.

הערעור מתקבל במוכן האמור. המשיב יישא בהוצאות המשפט וכן בהוצאות שכר טרחת עורך דינה של המערערת בסך של 30,000 ש"ח.

המשנה-לנשיאה

השופט א' רובינשטיין:

אני מסכים.

שופט

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, י"א בטבת התשס"ט (7.1.2009).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה-לנשיאה