

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), התשכ"ב-1963

ו"ע 11-11-44804

הרכב הועדה

דוד בר-אופיר שופט וסג"נ (בדימוס), יו"ר
 אלי מונד רו"ח, חבר הועדה
 דן מרגליות, עורך דין ושמאי מקרקעין, חבר הועדה

בענין: צחי שחם ע"י עו"ד יעל שגיא

נ ג ד

מנהל מיסוי מקרקעין מרכז ע"י עו"ד מורן סילס

פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר הועדה

רקע עובדתי:

1. הצדדים הגישו רשימת פלוגתאות ומוסכמות מהן עולות העובדות הבאות:
 ביום 30.10.2009 מכר העורר את דירת המגורים שלו שברח' הקשת 1 ראש העין, גוש 5443 חלקה 28: שטחה של דירת המגורים 142 מ"ר (127 מ"ר עיקרי ו- 14.28 מ"ר ממ"ד); התמורה במכירה היתה 2,225,000 ₪; בגין המכירה ביקש העורר פטור ממס שבח על פי סעיף 49(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה);
 העורר רכש את דירת המגורים ביום 25.5.1992; בגין הרכישה הוגש דיווח ושולם מס רכישה על מלוא הזכויות בדירה; תכנית מתאר רנ/במ2009/3, המתייחסת לחלקה עליה בנויה הדירה, פורסמה למתן תוקף ביום 23.1.08 (י.פ.5769); המועד הקובע למתן תוקף הוא 7.2.2008 (15 יום לאחר הפרסום).
 2. על פי תכנית המתאר ניתן לבנות על החלקה כדלקמן: שטח עיקרי 280 מ"ר, שטחי שירות 40 מ"ר, מרתף עד 80 מ"ר, חלל גג- עד 40 מ"ר, פרגולות עד 30 מ"ר וסככה לחניה – עד 50 מ"ר; במסגרת ההשגה הוטכם בין הצדדים כי שווי דירת המגורים ללא הזכויות לבנייה נוספת הוא 2,005,000 ₪ ובגינן יינתן פטור ממס שבח, ואילו הזכויות לבנייה נוספת הוערכו בשווי של 200,000 ₪ בגינן ישולם מס שבח; זכויות הבנייה נוספו בתכנית משביחה של כלל איזור המגורים שבו נמצא הנכס, ולא ביוזמת העורר או לפי בקשתו, ולא על חלקתו. בגין זכויות הבנייה לא הוגש דיווח למס שבח, ואף לא שולם מס רכישה.

המחלוקת בין הצדדים:

3. השאלות השנויות במחלוקת בערר זה הן שאלות משפטיות: לטענת העורר, יש לקבוע "יום רכישה" חדש לזכויות החייבות במס, לפי המועד של אישור תכנית המתאר הרלוונטית, ולכן יש לפצל במקרה דנן, את השומה כטענת העורר, כך שיבוצע חישוב נפרד בכל הנוגע לשומת הזכויות לבנייה בשני היבטים אלה:

(א) שווי הרכישה של הזכויות. בעת אישור התכנית (פרסום למתן תוקף) יוצר יום רכישה חדש לצורך קביעת שווי הזכויות ברכישה.

(ב) שיעורי המס החלים על השבח: יום הרכישה החדש קובע שיעורי מס שונים החלים על השבח הנובע מהזכויות.

4. לטענת המשיב, תכנית המתאר אינה יוצרת יום רכישה ו/או שווי רכישה על פי חוק מס שבת, ולפיכך יום הרכישה נקבע על פי סעיף 37 לחוק, והוא יום רכישת הנכס בשנת 1992, ואילו שווי הרכישה נקבע לפי סעיף 21 לחוק – כלומר: השווי ביום הרכישה בשנת 1992.

סיכום טיעוני העוררים:

5. העורר טוען כי בפרשנות ראויה של סעיפי החוק הרלוונטיים, תוך שמירה על עקרונות מיסוי מקובלים ועל מנת להביא לחישוב מס אמת, יש לחשב את המס על השבח הנובע מזכויות לבנייה נוספת באופן הבא:

(א) שווי הרכישה של הזכויות: בעת אישור תכנית (פרסום למתן תוקף) יוצר יום רכישה חדש לצורך קביעת שווי הזכויות ברכישה, גם אם איננו עסקה כמשמעותה בחוק.

(ב) שיעורי המס החלים על השבח שונים בהתאם לימי הרכישה.

6. השווי המוסכם של הזכויות שנוספו בעקבות אישור תכנית המתאר ב-2008 הועמד על סך 220,000 ש"ח. והשווי היחסי הוא כ-10%. יש להפעיל כאן חישוב לינארי משנת 1992. מדובר בהפרש של 16 שנה מיום הרכישה המקורי, בו כאמור, לא היו קיימות זכויות אלה.

7. שיטת החישוב המייחסת את החלק היחסי של הזכויות משווי הרכישה ההיסטורי של הנכס, אינה מתאימה למקרה דנן, ואינה מתיישבת עם הוראות החוק. כאן מטילים מס על שבח שלא היה קיים ביום הרכישה המקורי.

8. המושג "זכויות בנייה" או "אחוזי בנייה" אינו מוגדר כלל בחוק ובתקנות. רואים אותה כזכות אחרת לפי סעיף 147 לחוק.

9. יש להבחין בין שני סוגים של זכויות בנייה. כאלה שיש בהם שינוי יעוד גרידא וכאלה שיש מערכת הסכמים הרואה בזכויות אלה מכירה.

10. אישור התב"ע, הגם שאינו "עסקה" יוצר בסיס מס חדש ולכן גם "יום רכישה חדש".

11. דוגמא למצב כזה הוא יום רכישה חדש בעסקת קומבינציה בה נתבקש פטור דירת מגורים.
12. ההיגיון הכלכלי העומד בפני הטלת מס השבת, כמו גם ייחוס ההוצאות בצורה "אמיתית", בא להטיל מס על השבת האמיתי שנצמח על הזכות.
13. אין מקום למהול את הזכויות מכוח התבי"ע בכלל הזכויות הנמכרות לפי יחסיותן לכלל התמורה בכל הנוגע לקביעת שווי ויום רכישה.
14. זכויות הבנייה כ"זכות במקרקעין" העומדת בפני עצמה, איננה זכות טבועה לבעלות בעת רכישה, אלא רק ביום בו אושרה תכנית משבחה.

סיכום טיעוני המשיב:

15. משרכש העורר את דירת המגורים ביום 25.5.92, היא נרכשה על זכויות הבנייה שהיו קיימות בה וזכויות הבנייה שיהיו קיימות בה, בכפוף להיתרים של רשות התכנון.
16. אין כל עיגון חוקי לטענת העורר לפיה יום הרכישה של הזכויות הנוספות הוא במועד אישור התבי"ע החדשה. העוררים לא הצהירו על רכישת הזכויות הנוספות במועד אישור התבי"ע ולא שילמו מס רכישה.
17. זכויות בנייה הן חלק בלתי נפרד מהמקרקעין מיום רכישתו ואין יוצרות נכס חדש.
18. זכות המחזיק לבנות היא חלק אינטגרלי של הבעלות.
19. לשיטת המשיב, יש לייחס לזכויות הבנייה חלק יחסי משווי הרכישה גם לאור העמדה שבעלים, להבדיל מחוכר, משלם בעת רכישת הנכס מראש עבור כל זכויות הבנייה הן הקיימות הן הצפויות והן העתידיות.
20. חישוב המס לפי סעיף 147 לחוק נעשה היות והתמורה מושפעת מזכויות לבנייה נוספת: מאחר ששווי הבית עלה על התקרה, התוצאה הייתה שלא ניתן פטור בגין שווי זכויות הבנייה והן חויבו במלואן.
21. העורר מסכים כי הענקת זכויות בנייה נוספות איננה עסקה במקרקעין, במובנה בחוק, אך מבקש ליצור פיקציה פרשנית של יום רכישה חדש לזכויות שהוענקו.
22. טענת העורר בסעיף 27 לסיכומיו כי החוק יצר פיקציה לגבי מועד רכישה חדש בעניין הורשה, אין לה סימוכין לא בחוק ולא בפסיקה. כאן נקבע הסדר שהביא בחשבון שעד שנת 1981

ממילא שולם מס עיזבון, ולכן בהתאם לחוק רציפות המס יום הרכישה של יורש נקבע ליום הפטירה של המוריש.

דין ומסקנות:

23. סעיף 37 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק המיסוי") קובע את הכללים לקביעת יום הרכישה לצורך חישוב השבח והמס לפי החוק, לפי מצבים מסוימים. הכלל הבסיסי קבוע בהוראת סעיף 37(1)(א) לחוק המיסוי כדלקמן:

"37. "יום הרכישה" לעניין חישוב השבח והמס:

(1) לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של חוק זה

(א) היום שנקבע לפי סעיף 19 או 20 כיום המכירה לגבי מי שממנו רכש המוכר את הזכות;..."

24. בענייננו: יום המכירה של הקרקע, ויום רכישת הקרקע על ידי העורר הוא 25.5.1992. ולפיכך, לכאורה ובהתאם להוראות הסעיף הנ"ל, יום הרכישה של העורר הוא אותו יום, כאשר הוא חל על כל חבילת הזכויות, ללא קשר למועד שינוי התביע והוספת זכויות הבנייה.

25. לטענת המשיב, זכויות בנייה הן חלק בלתי נפרד מכל קרקע ומשתרעות מעומק האדמה עד רום השמיים. (ראה סעיף 11 לחוק המקרקעין, תשכ"ט – 1969). לכן מגבלות שמטילות רשויות התכנון אינן אלא מגבלות על אפשרויות הניצול התכנוני של מקרקעין כלשהם.

26. במספר סעיפים של חוק המיסוי מצויים סעיפים שיש בהם להצביע על קו המחשבה הזה. וכך, ראו סעיף 49א(ב) לחוק המיסוי המגדיר זכויות לבנייה נוספת כ"אפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר..." וראו גם ספרו של יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך א' מהדורה שניה, פסקה 6.185, עמ' 633 לפיו מדובר ב"הגדרה רחבה ומתייחסת לאפשרויות בנייה", ולפיכך היא כוללת הן זכויות בנייה קיימות או בלתי מנוצלות ביום המכירה והן ציפייה להגדלת אחוזי הבנייה מעבר לאלה הקיימים באותו מועד."

27. שני הצדדים מסתמכים עם פסק דינו של בית המשפט העליון בענין ר.א.ר.ד (ע"א 7394/03 מיסים כ"א/1 (פברואר 2007) ה-1. בהלכת ר.א.ר.ד נקבע, בין השאר, כי:

"על פי גישה פרשנית זו ונוכח המשקל המכריע שיש לזכויות בנייה בקביעת שוויה של הקרקע... ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של ועדת העורר אשר סברה כי ה"קרקע" לצורך חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה – וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה – הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה.

מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה"קרקע" במובן הכלכלי של מונח זה. והמונח "זכות במקרקעין" כולל אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצרכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות של הבעלות או את החכירה...

28. ראו גם ע"א 432/83 מזרחי נ' חביב, פ"ד מ(4) 673, שם פסק כב' הנשיא שמגר: "זכויות הבנייה הינן נכס בבעלות משותפת, אף על פי שאינו חלק מהרכוש המשותף. הזכויות הללו נובעות מהבעלות בקרקע, וכיוון שהקרקע עליה ניצב בית משותף שייכת במשותף לדיירים, אף זכויות הבנייה עליה." גם המלומדים השונים שחקרו את הנושא הגיעו לתוצאה דומה: ראו מאמרו של ד"ר גדעון קריב "שינוי מטרת החכירה כאירוע מס (הדרי החוף נ. מנהל מס שבח מקרקעין), מיסים יב/6 (דצמבר 1998) א-83 בעמ' 86, שם נאמר:

"זכות המחזיק במקרקעין לבנות עליהם היא חלק אינטגרלי של הבעלות, המשפט הציבורי (דיני התכנון והבניה) יכולים לשלול או להגביל זכות זו, ואזי קיומה הוא פוטנציאלי בלבד, אך עם הסרת חסמי המשפט הציבורי מיד קמה לתחייה הזכות בידין של המחזיק."

29. גם בעניין ע"א 5472/98 מנהל מס שבח נ. חברת הדרי החוף, פ"ד נו(1) 877 נקבע על ידי כב' השופט אנגלרד, בעמ' 894, 895 כדלקמן:

"לטעמי, השוואת המעמד בין עסקת שינוי ייעוד בקרקע מוחכרת לבין שינוי יעוד בקרקע פרטית אינה תופסת. עצם שינוי היעוד על ידי רשויות התכנון אין לראות בו עסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות בהסכם מיוחד. במילים אחרות, אירוע המס אינו שינוי היעוד של המקרקעין על ידי רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות. השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית."

30. בענייננו אין צורך בהתייחסות לשינוי שבין חלוקת זכויות בנייה לבין ניוון כפי שהדבר מקובל היום ברשויות מקומיות רבות. לדעתי אין כל רלבנטיות לאבחנה זו בענייננו. אין כל ספק כי ברוכשו קרקע פרטית משלם הרוכש עבור כל הפוטנציאל הקיים והעתיד של הנכס וזאת להבדיל מחוכר הרוכש מבעלי הקרקע זכויות בנייה נוספות קיימות או עתידיות. גם בנע/1415/05 (עופר מירצקי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (פורסם במיסים און לייך) ביקשו העוררים שם לקבוע כי יום כניסתה לתוקף של תב"ע חדשה מהווה את המועד בו רכשו את זכויות הבנייה שהקנתה להם אותה תב"ע. שם (הייתי חבר בוועדה) סוכמה ההלכה כדלקמן:

"ניתן לסכם את הפסיקה בנושא זה של תוספת אחוזי בנייה כאירוע החייב במס לענין חוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

א. זכות המחזיק במקרקעין לבנות עליהם היא חלק אינטגרלי של זכות הבעלות. חוק התכנון והבנייה יכול לשלול או להגביל זכות זו ואז קיומה הוא פוטנציאלי בלבד, אך עם הסרת חסמים

- אלה מיד קמה לתחייה הזכות לידידו של המחזיק. לפיכך, הרכוש בעלות במקרקעין, רוכש גם את הזכות לשימוש באחוזי הבנייה שעליהם, שהרי אלה נובעים מן הבעלות בקרקע עצמה.
- ב. אף שזכויות הבנייה הם חלק אינטגרלי של זכות הבעלות, הרי שבארץ (וגם בעולם) התפתחה פרקטיקה של ניווד זכויות בנייה מקרקע אחת לאחרת. זכויות אלו הינן "זכות במקרקעין" שלפי חוק מיסוי מקרקעין גם במקרים שבהם ניתן למכרם במנותק מהקרקע עצמה.
- ג. תוספת אחוזי בנייה המוקצים על ידי רשויות התכנון (או שינוי ייעוד) בקרקע פרטית אין לראות בהם אירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין. שונה המצב בשינוי ייעוד בקרקע המוחכרת מהמינהל המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות שאינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסבמית שאז יש לראות בה כאירוע מס לעניין חוק המיסוי"

31. לטענת העורר, אישור התבי"ע החדשה יצר אירוע מס ויום רכישה חדש. אין כל הסבר מפי העורר מדוע אם כך לא הגיש דיווח ולא שילם מס רכישה על זכויות הבנייה הנוספות בשנת 2008. לענייננו חישוב המשיב את המס לפי סעיף 49(ז) לחוק המיסוי היות והתמורה מושפעת מזכויות לבנייה נוספת. סעיף 49 קובע כדלקמן:

- "(א) (1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבנייה נוספת, יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 49 ו-49ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבנייה נוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);
- (2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ... יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבנייה נוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום הפרש... לפי הנמוך;
- (3)
- (4) יראו את יתרת שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה ביחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, בהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;" (ההדגשות שלי – ד.מ.).

32. אני מסכים לטענת המשיב כי העורר כלל אינו מסתמך על הוראת חוק. אין, לכאורה, כל עיגון חוקי במסגרת חוק מיסוי מקרקעין ובכלל לטענה בדבר יום רכישה שקשור למועד אישור של תבי"ע חדשה.

הסתמכות העורר על דני"א 6811/04 מנהל מס שבח נגד נפתלי שדמי (פורסם בנבו) אינה מועילה. שם נקבע כי העובדה שנתבקש פטור דירת מגורים בעסקת קומבינציה היא יוצרת מצב שבו התמורה בעסקה מחושבת כשווי דירות מלא לרבות בנייה וקרקע, או במילים אחרות: שווי כל המגרש. כאן למעשה נקבע כי עסקת קומבינציה כאשר נדרש פטור דירת מגורים יוצר יום ושווי

רכישה חדש הוא יום כריתת חוזה הקומבינציה, בעוד שבקומבינציה רגילה ללא דרישת פטור אין יצירת יום ושווי רכישה חדשים.

33. הסתמכות העורר על אופן הפעלת חישוב היטל השבחה ברשויות התכנון, כאשר הקרקע עברה שלבי תכנון אחדים או מרובים אינו תומך במסקנתו. אכן, נקבע בפסיקה בענין רע"א 4217/04 פמ"י נ. הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (מיום 22.10.2006) כי במקרה כזה יש להפעיל את שיטת המדרגות לעומת שיטת המקפצה (מהראשון לאחרון) ועל ידי כך נעשה כביכול חישוב מיסוי בשיטת לא לינארית.

34. התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה הזנה בענין היטל השבחה שונה בניסוחה ותכליתה מהוראות חוק מיסוי מקרקעין הרלבנטיות. אצלנו ניתן פסק הדין בענין דנ"א 7065/85 אברהם פוליטי נ. מנהל מיסוי מקרקעין (לא פורסם). שם נקבע כי אין לסתור את חזקת הנוסחה הלינארית לצורך חישוב מס השבח בתקופות שונות בחיי הנכס. בענין פוליטי נדונה הפרשנות לביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה" בסעיף 47 לחוק המיסוי, כפי שתוקן בתיקון 50 לחוק והוראת השעה, ובאשר לאופן החלטה של "הנוסחה הלינארית" שכל כולה נוגעת לאופן חישוב המס הנגזר מן השבח. באותו ענין נשאלה השאלה אם יש לבחון "כמה שבח" נצמח בפועל על יסוד אותו בסיס מס עד "יום התחילה" (7.11.01), ומיום זה ואילך. ועדת הערר בחיפה סברה כי על מנת לקבל חישוב מס אמת יש לראות בנוסחה הלינארית חזקה הניתנת לסתירה, וכי ניתן להוכיח בראיות שיובאו אופן חישוב השבח הריאלי כפי שנצמח באופן אמיתי בתקופות השבח השונות. בית המשפט העליון קיבל את ערעור מיסוי מקרקעין ופסק כי אין לסטות מהנוסחה הלינארית והעדיף שיקולים של יציבות, ודאות ופשטות על פני הבאת ראיות לגבי מידת עליית השבח בתקופות שונות בחיי הנכס.

35. המקרה שבפנינו אכן שונה ממקרה פוליטי. הזכויות שנוספו לפי התביעה הן תוספת ערך ולא ערך חדש. רק המחוקק, לטעמי, יכול לקבוע כי במקרה כזה המצוין על ידי העורר, יש לקבוע יום ושווי רכישה חדשים. יתכן שזה המצב הרצוי, אך אין זה המצב המצוי בפועל.

36. אני מציע לחברי לדחות הערר ולחייב את העורר בשכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 25,000 ש"ח. שיישאו רבית והפרשי הצמדה מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

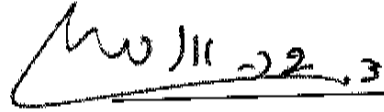
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר הועדה

אני מסכים

אליהו מונד, רו"ח
חבר הועדה

אני מסכים
22-3
דוד בר-אופיר, שופט
סג"מ בדימוס, יו"ר הועדה

עיקר הדברים : הוחלט כאמור בסעיף 44 לחוות דעתו של חבר הועדה דן מרגליות. ניתן היום
24.3.13 בהעדר הצדדים ובאי כוחם. המזכירות תמציא לבאי כוח הצדדים העתק מאושר של
פסק דין זה.



דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר הועדה

דוד בר-אופיר, שופט וסג"ן
בדימוס, יו"ר הועדה

אליהו מונד, רו"ח חבר הועדה