



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 530/07

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין  
כבוד השופט א' א' לוי  
כבוד השופט י' דנציגר

המערער: מנהל מס שבח מרכז

נגד

המשיב: דן ירדני לנגזם

ערעור על פסק-דין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 10.12.06 בו"ע 1072/04 שניתן על-ידי השופט (בדימ') י' בן שלמה, ד' מרגליות ומ' לזר

תאריך הישיבה: ל' בסיון התשס"ט (22.6.09)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיב: עו"ד יאיר צדוק; עו"ד דן בן שאול

### פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

1. זהו ערעור על פסק דינה של ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט בדימוס י' בן שלמה וחברי הוועדה עו"ד ד' מרגליות ורו"ח מ' לזר). בפסק דינה של הוועדה התקבל, בדעת רוב, עררו של המשיב.

המשיב ירש דירת מגורים ביחד עם שתי אחיותיו. במכירת הדירה ביקשו המשיב ואחיותיו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק). סעיף זה קובע את התנאים לקבלת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה שהתקבלה בירושה. המערער – מנהל מס שבח – קבע כי התמורה ששולמה בעד הדירה הושפעה מקיומן של זכויות בניה בלתי מנוצלות, ולפי סעיף 49א(1) לחוק שלל את תחולת הפטור לגבי אותו חלק של התמורה ששולם בעד זכויות הבניה. יצוין כי לפי סעיף 49א(2) לחוק ניתן לקבל פטור אף בגין חלק התמורה ששולם בגין זכויות הבניה הנוספות, בתנאי שהתמורה שולמה בגין דירת

מגורים שערכה נמוך מתקרה מסוימת. במקרה שלפנינו, התמורה ששולמה בעד דירתם של המשיב ואחיותיו הייתה גבוהה מתקרה זו, ועל כן קבע המערער כי הם לא יוכלו לקבל פטור בגין מכירת זכויות הבניה הנוספות. אחיותיו של המשיב ביקשו פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק – הקובע פטור במכירת דירת מגורים מזכה אחת ל-4 שנים, ללא קשר לקבלת הדירה בירושה – ובקשתן התקבלה. התקרה הקבועה בסעיף 49א(2) הוחלה על חלקן היחסי בתמורה בלבד, ועל כן הן קיבלו פטור גם בגין מכירת זכויות הבניה הנוספות. המשיב לא היה זכאי לפטור על-פי סעיף 49ב(1) לחוק, והוא ערר על החלטת המערער.

יצוין, כי במסגרת תיקון 55 לחוק – אשר לא חל בענייננו – הוסף סעיף 49א(1) לחוק, הקובע כי תקרת הפטור תחול על התמורה בגין הדירה כולה ולא על חלקו של כל יורש בנפרד.

2. עררו של המשיב התקבל, כאמור, בדעת רוב. ועדת הערר קבעה כי יש להחיל את התקרה הקבועה בסעיף 49א(2) על חלקו של כל יורש בדירה בנפרד, ולא על שווי הדירה כולה. הוועדה נימקה את החלטה בכמה טעמים. ראשית, כך קבעה הוועדה, המערער נהג בדרך של הפליה כלפי המשיב, שעה שלגבי אחיותיו החיל את תקרת הפטור על חלקן בדירה בלבד, ולגבי המשיב החיל את תקרת הפטור ביחס לשווי הדירה כולה. שנית, הוועדה קבעה כי כל פטור על-פי הסעיפים 49א ו-49ב לחוק מספיק על-מנת להיכנס בשערי ההסדר הקבוע בסעיף 49א, ובכלל זה פטור על-פי סעיף 49ב(5). רו"ח מ' לזר, שהצטרף לדעת הרוב, הוסיף כי הפטור הקבוע בסעיף 49א הוא פטור עצמאי למוכר, ולא פטור של המוריש העובר ליורש, ולפיכך זכאי כל אחד מן המוכרים לתקרת פטור נפרדת. כבוד השופט בדימוס י' בן שלמה סבר, בדעת מיעוט, כי סעיף 49ב(5) לחוק מעמיד את היורש בנעלי המוריש – לזכות או לחובה.

3. המערער מציין כי סעיף 49ב(5), שלפיו מבקש המשיב לקבל פטור, כולל שלושה תנאים לקבלת הפטור אשר אחד מהם הוא ש"אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה". לפיכך, טוען המערער, אין לזכות את היורשים בפטור הגבוה מן הפטור אשר לו היה זכאי המוריש. עוד הוא טוען כי תיקון 55 נועד להבהיר את הפרשנות הראויה ולא לשנות את המצב המשפטי. המערער מוסיף כי תכלית הפטור בגין מכירת זכויות בניה נוספות לפי סעיף 49א לחוק היא סוציאלית – סיוע לבעלי דירות קטנות אשר לא ניצלו את מלוא זכויות הבניה במגרשם. החלת תקרת הפטור על חלקו של כל אחד מן הבעלים המשותפים של הדירה מסכלת תכלית זו בכך שהיא מרחיבה את הפטור באופן שיחול גם על דירות יקרות

יותר. החלת תקרת הפטור בנפרד על חלקו של כל אחד מן הבעלים יוצרת גם פרצת מס בדמות חלוקת הבעלות בדירה בין כמה שותפים על-מנת להגדיל את סכום הפטור הכולל. לעניין הפטור שניתן לאחיותיו של המשיב טוען המערער כי הן הסתמכו על הוראת סעיף המעניק להן פטור עצמאי, שלא מתוקף היותן יורשות (סעיף 49ב(1)), ולכן יש מקום להבחין בינן לבין המשיב. מכל מקום, אף אם ניתן להן הפטור עקב טעות משפטית, אין הדבר מצדיק מתן פטור דומה למשיב.

4. המשיב טוען כי אין הצדקה להבחין בינו לבין אחיותיו, שכן הזכאות לפטור לפי סעיף 49 לחוק כפופה להוראות סעיפים 49 א ו-49 ב לחוק, ללא הבחנה בין סעיפי המשנה השונים בהם. המשיב מוסיף כי המערער לא טען לפני ועדת הערר כי הפטור שניתן לאחיות בטעות יסודו, והעלה טיעון זה לראשונה בערעורו לפנינו. עוד טוען המשיב כי תיקון 55 שינה את ההסדר הקבוע בסעיף 49 לחוק, כך שטרם חיקוקו, תקרת הפטור חלה על חלקו של כל מוכר בנפרד, ואילו לאחר חיקוקו תקרת הפטור חלה על שווי הדירה כולה.

#### דין הערעור להתקבל.

5. סעיף 49 לחוק מסדיר את סוגיית הפטור ממס שבח לגבי מכירת דירה שהתמורה בעדה הושפעה מזכויות בניה בלתי מנוצלות. הוראת הסעיף משקפת תפיסה שלפיה במסגרת העסקה האחת, של מכירת המגרש עם דירת המגורים, נמכרו כביכול שני נכסים נפרדים: הדירה וזכויות הבניה. הכלל שנקבע בסעיף 49(א)(1) הוא כי מוכר של דירת מגורים כאמור, שעומד בתנאי הזכאות לפטור על-פי סעיפים 49 א ו-49 ב לחוק, יהיה זכאי לפטור ממס שבח רק על חלק התמורה ששולם בעד הדירה ולא על חלק התמורה ששולם בעד זכויות הבניה הנוספות. סעיף 49(א)(2) קובע חריג שלפיו ניתן להגדיל את סכום הפטור (עד לתקרה הקבועה בחוק), כך שיחול גם על חלק התמורה שהתקבל בעד זכויות הבניה הנוספות. חריג זה מתקיים כאשר שווי הדירה הנמכרת אינו עולה על 1,610,600 ש"ח. וכך בסעיף:

49. (א)(1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבניה נוספת, יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 49 א ו-49 ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);

(2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ- 1,610,600 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,610,600 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך;

נמצא, כי התנאים לזכאות לפטור הקבועים בסעיפים 49א ו-49ב לחוק חלים גם על פטור שניתן לפי סעיף 149. סעיף 49ב כולל שלושה "סעיפי פטור", אשר בכל אחד מהם מפורטים התנאים לזכאות לפטור על-פי אותו סעיף. המשיב, כאמור, מבקש פטור לפי סעיף 49ב(5), אשר זוהי לשונו:

המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:  
 (א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;  
 (ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;  
 (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.

התנאי המרכזי לענייננו, הוא כי המוריש היה פטור ממס בשל מכירת הדירה, אילו היה בחיים. תנאי זה, כאמור, חל גם על הזכאות לקבל פטור ביחס לזכויות הבניה – לפי סעיף 149. רק אם המוריש היה זכאי לפטור לפי סעיף 149, יהיה גם היורש זכאי לפטור לפי סעיף זה. תכליתו של הפטור לפי סעיף 49ב(5) היא לאפשר ליורש להיכנס בנעלי המוריש, ובהתאם לכך, לא תעלה זכאותו של היורש על זכאותו של המוריש. עיקרון זה יפה גם לעניין זכאותו של יורש לפטור לפי סעיף 149 – לפי תכלית הסעיף ולפי לשונו, שהרי סעיף 149 כפוף במפורש לתנאים הקבועים בסעיף 49ב. מעבר לדרוש, יש להוסיף כי גם בסעיף 149, המונח "שווי הדירה" מתייחס ל"סכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספת", כלומר, התמורה בגין מכירת הדירה – כולה (על כל בעליה). לאור דברים אלה, נראה כי אין מקום לטענה כי תיקון 55 שינה את ההסדר הקבוע בסעיף 149.

6. שווי הדירה שירש המשיב ביחד עם אחיותיו עולה על התקרה הקבועה בסעיף 149(א)(2), ולפיכך המורשה, לו היתה בחיים, לא היתה זכאית לפטור ממס שבח בגין חלק התמורה שהתקבל עבור זכויות הבניה שלא נוצלו. על-כן נכונה עמדתו של המערער כי המשיב אינו זכאי לפטור בגין חלק זה של התמורה. נותרה, אם כן, השאלה

אם יש בפטור שניתן לאחיותיו של המשיב כדי לשנות ממסקנה זו. על כך יש להשיב בשלילה. כאמור, המשיב לא זכאי לפטור עקב כך שלגבי מכירת זכויות הבניה הנוספות הוא אינו עומד בתנאי סעיף 59ב(5). המערער – כך לפי דבריו – נהג בעבר לפרש את סעיף 49ז(א)(2) כך שהתקרה הקבועה בו מתייחסת לחלקו היחסי של כל אחד מן המוכרים בדירה ולא לשווי הדירה כולה. לדבריו, גם בעת שנקט בגישה זו, הוא לא נהג להחיל את תקרת הפטור על חלקו היחסי של כל יורש בדירה, לאור הוראותיו של סעיף 49ב(5). כיום עמדתו של המערער היא כי הגישה שבה נקט בעבר מוטעית, וכי התקרה הקבועה בסעיף 49ז(א)(2) מתייחסת לשווי הדירה כולה. בין אם גישתו של המערער בעבר יסודה בטעות ובין אם לאו – והשאלה אינה צריכה הכרעה בעניין שלפנינו – הרי שזכאותו של המשיב לפטור בגין התמורה בעד זכויות הבניה נשללה לפי תנאי סעיף 49ב(5) ואילו אחיותיו של המשיב ביקשו – וקיבלו – פטור לפי סעיף 49ב(1). גם אם ניתן להן פטור רחב משהיו זכאיות לו עקב טעות מצד המערער, אין בטעות זו לבדה כדי להצדיק מתן פטור דומה למשיב.

סופו של דבר, הערעור מתקבל. המשיב יישא בהוצאות המערער וכן בשכר טרחת עורך דין בסכום של 20,000 ש"ח.

המשנה לנשיאה

השופט א' א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיא א' ריבלין.

ניתן היום, ה' בתשרי תש"ע (23.9.2009).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה