



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

בפני כב' השופט בדימוס משה רביד
מר משה יצחקי, שמאית מקרקעין
עו"ד ד"ר ליאור דוידאי

תובہ נס באמצעות ב"כ עזה"ד עידו שורץ

העוררת

נגד

מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים
באמצעות פרקליטות מחוון ירושלים – עזה"ד רנאר עד

המשיב

פסק דין

חבר הוועדה, עו"ד ד"ר ליאור דוידאי:

האם רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה תזכה לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכוש דירת מגורים, או שמא יש להחשב את שיעורי המס בהתאם לאלו המלחים על רכישת קרקע?

העובדות

1. לפניו ערד שהגישה העוררת על החלטת המשיב שבה נקבע כי אין לראות בדירה שרכשה

כדירה מגורים, אלא לנכס המיועד להריסה, המחייב את סיווג שומת מס הרכישה כרכישה של קרקע.

2. ביום 30.11.10 נחתם הסכם בין המוכרת, הגבי שרי ברונשטיין (להלן: "המוכרת") לבין

העוררת כרכשת (להלן: "הנכס המכר") למכירת זכות בקרקע – הכוללת דירה ומכחzietz זכויות הבניה הקיימות במגרש (להלן: "הממכר") ברחוב כהנוב 14 בירושלים (גוש שומת 30039 חלקה 33) (להלן: "הנכס") תמורת מחיר של \$700,000.

3. לפי הסכם המככר, הנכס כולל בית מגורים, בו שתי יחידות דיור (אחת פנואה ואחת שנרכשה על ידי העוררת תפוצה בידי דייר מוגן), וכן זכויות בניה, אשר מחולקים כאמור בין המוכרת



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

לעורرت, כך שהבנייה הקיימים בנכס יהרס, ובהתאם להיתר בניה ייבנה על הנכס בניין חדש בו שתי דירות מגורים (כאשר בעלותה הבניה ישאו המוכרת והעוררת – כל אחת בחלוקת היחסי), ובסיום הבניה תיווה יחידת המגורים במפלס התחתון למוכרת, ואילו יחידת המגורים במפלס העליון תיווה לעוררת.

4. במאמר מוסגר ייאמר, כי אין חולק, כי זכויות הבניה בנכס, אין מהות לפि טיבן דירת מגורים, וכי כל הדיון לפניינו הוא אך ורק ביחס לדירה הבניה בנכס. הליך השומה, ההשגה והערר

5. ביום 19.12.10 הגישה העוררת למשיב דיווח בגין הסכם המכרז בציגוף שומה עצמית, לפיה הזכות הנרכשת הינה דירת מגורים מזוכה, וכך ששיעור המס רכישה לתשלום הינו בגובה 67,851 ש"ח.

העוררת צירפה לטופס הדיווח את הסכם המכרז המתואר בסעיף 2 לעיל.

6. המשיב דחה שומה זו וקבע כי לפי נסיבות עסקת המכרז, אין עסקין ברכישה עליה יש להחיל את מדרגות המס כפי שנקבעו ביחס לרכישת דירת מגורים לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") וקבע כי שיעור המס לחשלום הינו בשיעור של 5%, ונימק קביעתו בכך שהנכס הנרכש מיועד להריסה והמס חושב בהתאם לקרקע". (להלן: "השומה")

7. ביום 1.6.11 הגישה העוררת השגה על שומת המשיב. דיון בהשגה התקיים ביום 25.9.11 והחלטת המשיב ניתנה ביום 24.10.11, לפיו ההשגה נדחתה במלואה.

8. בעקבות החלטה זו הגיעה העוררת את הערד המונח לפניינו.

מציאות טענות העוררת

9. לטענת העוררת, המשיב טעה בקבעה כי הזכות שנרכשה הינה זכות בקרקע, לטענה, הדבר בדבר בדירת מגורים מזוכה כהגדotta בחוק.

10. בנוסף, המשיב נימק את החלטתו הראשונה באופן שונה מההחלטה השנייה, וכך שבפעם הראשונה קבע כי בשל העובדה שבית המגורים מיועד להריסה לא ניתן להכיר בו כדירה



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

מגורים מזכה לצורך היישוב מדרגת המס, לעומת זאת, בהחלטתו השנייה קבע כי יש לדוחות את העורר משום שהעוררת לא עומדת ב מבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסקה, בקשר עם כוונתה שלא לעשות שימוש בדירה לצורך מגורים.

11. העוררת מוסיפה, כי במועד הקובל – שהינו יום חתימת הסכם המכרז – הנכס שימש בפועל למגורים. לטענתה, אין כל נפקות לעובדה כי לאחר חתימת הסכם המכרז יועד הנכס להריסה ולבנייה מחדש כדי להשביע על טيبة של הזכות הנרכשת במועד הקובל. די בכך שהנכס שימש בפועל כדי מגורים במועד הקובל כדי לקבוע כי הוא נופל להגדרת "דירה מגורים" לפי החלטה הראשונה לסעיף 9(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, היה על המשיב לפצל את השומה בין שווי דירת המגורים לשווי זכויות הבנייה, שומה מעין זו הייתה תואמת את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה.

מכל מקום, הדירה שנרכשה תשמש לאחר שתיבנה מחדש כדי מגורים עבור העוררת. לפיכך, אין לכוונת העוררת כיצד לנוהג בדירה כדי להשביע על מהות הזכות הנרכשת.

12. לטענת העוררת, אין להתלוות בעובדה כי היא לא הצהירה שהדירות תשמש למגורים בשלמותו וכחטיבה אחת כדי לקבוע כי הזכות שנרכשה אינה דירת מגורים.

13. עוד מוסיפה העוררת וטעונת, כי לא ניתן שלצורך היישוב מס השבח נערכה שומה על ידי המשיב המכירה ביחידת הדיור כדי מגורים, בעוד שלצורך היישוב מס הרכישה ערך המשיב שומה שאינה מכירה בזכות הנרכשת כדי מגורים.

תמצית טענות המשיב

14. לטענת המשיב, בפסקה נקבע כי הגדרת "דירה מגורים" לצורך מס רכישה טומנת בחובה שני מבוחנים – מבחן אובייקטיבי, המתייחס לאלמנטים הפיזיים המצוים בדרך כלל בדירה מגורים, ובבחן סובייקטיבי, הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש שיעשה בדירה.

אשר על כן, לטענת המשיב, ככל שעסקינן ביחידת הדיור לבניין המועד להריסה, מתקיימים תנאי המבחן האובייקטיבי, שכן מדובר ביחידת דיור שהוא דירת מגורים לפי טيبة, אולם המכרז אינו עומד בבחן הסובייקטיבי, שכן היעוד לפיו יחידת הדיור תהיה, כאמור בהסכם המכרז, אינו מקיים את התנאי של ייעוד למגורים.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקראין מחוון ירושלים

15. לטענת המשיב, העובדה כי העוררת לא חתמה על תצהיר לפיו הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, מעידה אף היא כי גם לשיטתה, ייחידת הדירות שנמכרה לא עתידה לשמש למגורים, בוודאי שלא בשלמות ובחטיבה אחת, אלא היא מיועדת להריסה. ولو בשל עובדה זו, יש לדחות את העורר.

16. באשר לטענת העוררת בדבר הנימוקים השונים להחלטות המשיב, המשיב טוען כי כפי שהוא מוסמך לקבל את טענותיו של הנישום בהשגתו ואף להפוך את ההחלטה, רשאי הוא לסתות מהנימוקים שניתנו בהחלטה הראשונה, להוסיף נימוקים חדשים גם אם אין בהם בכדי לשנות מהההחלטה. יתרה מזו, הגורם המחייב בשלב ערכית השומה אינו הגורם המחייב בשלב ההשגה.

מכל מקום, לדעת המשיב, אין מדובר בהחלטות שונות שניתנו על ידו. שתי ההחלטה מדובר על כך כי הלהקה למעשה מדובר בעסקת מקראין שענינה רכישת מחצית מזכויות הבעלות בנכס שהינו מגרש מקראין וזאת למטרת בניה.

17. לטענת המשיב, חישוב מס השבח למכירתו ומס הרכישה לעוררת נעשה באופן שונה משום שמבヒינה עובדתית המוכרת לא ביקשה להכיר בזכות הניכרות כדיות מגורים מזוכה, אך שהמשיב לא נדרש לבחינת הזכות הניכרת לפני הגדרתה של דירת מגורים, ובהתאם לכך שם את מס השבח כמכירת זכות במרקען בהתאם להוראת החוק.

יתרה על-כן, המבחן לדירת מגורים לצורכי מס רכישה שונים מה מבחנים לצורכי חישוב מס שבחר. בעוד של לצורך חיוב במס רכישה המבחן להגדרת דירת מגורים הינו מבחן משולב ומצביע (מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי), המבחן הרלוונטי להגדרת דירת מגורים לצורך חיוב במס שבחר הוא מבחן אובייקטיבי בלבד.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

חובת תשלום מס רכישה בגין דירת מגורים – המוגרת הנורמטיבית

18. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את חובת תשלום מס הרכישה באופן כללי לאמור:

"במכירת זכות במרקעין יהא הרישך חייב במס רכישה מקרקעין
(להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או
בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין...".

19. סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את חובת תשלום מס הרכישה בגין דירת מגורים

לאמור:

"במכירת זכות במרקעין שם בניין או חלק ממנו, שהוא דירה
מגורים... ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת קבוע
להלן:

...
"דירה מגורים" – ...:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשימוש למגורים, ובדירה
שבנייה טרם נחתימה, למעט דירה שאין עמה התהווות מצד
הმוכר לסיים את הבניה";

סעיף 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס
רכישה") מוסיף וקובע כי:

"במכירת זכות במרקעין בניין או חלק ממנו שהוא דירה
מגורים, יחולו הוראות אלה:
(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת קבוע
בסעיף 9 לחוק;
"דירה מגורים" – כהגדרתה בסעיף 9 לחוק";

20. השאלה המרכזית הניצבת בפניו הינה, אם כן, מהי "דירה מגורים" על פי סעיף 9 לחוק מיסוי
מרקעין אשר זכאי לשיעורי המס המוחדים של מס רכישה?

21. בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386 (1987) (להלן:
"פרשת פרידמן") נקבע, כי הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה טומנת בחובה מבחן
אובייקטיבי, דהיינו – כי תהיה זו "דירה"; ומבחן סובייקטיבי, שענינו השימוש בדירה
למגורים בידי הרוכש או כוונת הרוכש ליעד את הדירה לשימוש של מגורים תוך זמן סביר
ممוצע הרכישה (שם, בעמ' 393; ראו גם ירданה סרוצי מיסוי מיסוי דירות מגורים (2009), בעמ'
576-571 (להלן: "ירданה סרוצי"); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – כרך ד (מהדורה שנייה,
2008), בעמ' 62-64).



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקראען מהוז ירושלים

אמנם בפרשת פרידמן ההגדרה של דירת מגורים הייתה בתקנה 1 לתקנות מס רכישה, אשר לימים בוטלה, אך הגדרה באותו נוסח הוכנסה במסגרת תיקון מס' 31 (התשנ"ה-1995) לחוק מיסוי מקראען בסעיף 9(ג) לחוק מס שכח מקראען.

22. בע"א 2744/05 **מנהל מיסוי מקראען תל אביב נ' אוסף חברה לייזום פרויקטים (1998) בע"מ, מיסים כ(5) ה-113 (10.8.2006)** מתייחסת השופטת חיות ליחס שבין המבחן האובייקטיבי ובין המבחן הסובייקטיבי (שם, בעמ' 122), כדלקמן:

"סעיף 49 א' לעומת זאת מתייחס לצורך הפטור אל המונח "דירה" מגורים" כהגדרתו הכללית שבסעיף 1, והוא מוסיף תנאים על הגדרה זו כמפורט בהגדרת המונח "דירה" מגורים מזוכה",
שבסעיף 49(א) לחוק. סעיף 7ה משתמש אף הוא במונח "דירה" מגורים מזוכה" בהפנותו לסעיף 49(א) לחוק.
בתמצית י"אמր כי בהבדל מ"דירה" מגורים" ובוודאי מ"דירה" מגורים מזוכה" כהגדרתה לצורך הפטור שבסעיף 49 א' לחוק, מרכזacobד ככל שהדבר נוגע לדירה" מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג)
לחוק, איןנו מצוי בהכרח במבחן האובייקטיבי. אולם, לא ראיינו
צורך לדון בפרטיה הפרטניים של ההבדלים בין הגדרות אלה ממש
שלענינו אין חולק על כך שההשאלה האם ייחדות המגורים
והשתחמים הנלוויים אליהם עומדים להגדרת המונח "דירה" מגורים"
שבסעיף 9(ג) לחוק, צריכה להיבחר הן על פि המבחן האובייקטיבי
(התאמתן של היחדות לשימוש למגורים) והן על פि המבחן הסובייקטיבי (השימוש בפועל או ייעודן לשימוש למגורים על פि כוונת הצדדים).".

[ההדגשות אינן במקור]

23. במאמר מוסגר יzion, כי הגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקראען קובעת שוגם דירה לא גמורה תהשיך ל"דירה" מגורים", ובלבך שיש "התחיבות מצד המוכר לסימן הבניה". היוצא הוא שלענין מס רכישה, גם רכישת דירה בלתי גמורה – כדוגמת רכישת דירה "על הניר" מקבלן – תיאנה משיעורי המס המיוחדים לדירות מגורים, ובלבך שהמוכר מתחייב לסימן הבניה.

יחד עם זאת, חלופה זו איננה רלבנטית לעניינו, שהרי העוררת איננה רוכשת דירת מגורים "על הניר" אותה מתחייבת המוכרת לבנות עבורה. הנפקה הוא; העוררת רוכשת זכות במרקען עליה היא עצמה מתכוונת לבנות את דירת מגוריה.

24. אין חולק, כי הדירה שרכשה העוררת הינה דירה במובן האובייקטיבי של הגדרת "דירה" מגורים".



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

בעניין זה אמר הנשיא שmagר בפרשת פרידמן בעמ' 393, כדלקמן:

"אשר לאלמנט הראשון [האלמנט האובייקטיבי – ל' ד'] – הגדרת הדירה' – נראה לנו כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי אין לפresher את האלמנט האובייקטיבי כדי הימודת למגורים לפני טיביה', אלא, יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי ממשמעות רחבה יותר שתכלול אף מבנים שאננו אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם 'דירות', לפיכך, המשמעות הרצוייה הינה שמבנה יהיה 'דירה', אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנוקדת מבטו של האדם הסביר....".

עוד יש לומר, כי בדיון "דירה המשמשת... למגורים" הכוונה היא לשימוש בדירה למגורים בידי הרוכש.

כך אומרת ירדנה סרוצי לעיל, בעמ' 572:

"החלופה הראשונה היא שהדירה "משמשת למגורים". בחלופה זו הכוונה אינה לשימוש למגורים בידי המוכר אלא בידי הרוכש. משמעותה של החלופה זו היא שהרכוש השתמש בדירה למגורים טרם רכישתה על ידו, כגון במקרה שבו שכיר הרוכש את הדירה עובד לרכישתה".
[ההדגשות במקור]

יפים לענייננו דברים שנאמרו בע"ש (ת"א) 140/99 לין - ביבלו משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (14.2.2001), בעמ' 258:

"בעניינו, מדובר במס רכישה. מס זה מוטל על הרכוש ולא על המוכר, ולכן הדעת נותנת כי יהיה תלוי במשיו ובכוננותיו של הרכוש. מענין פרידמן שנינו ולמננו כי ביחס לבחן הייעודי קבוע המבחן הסובייקטיבי, קרי – נקודות המבט של הרוכש, האם הוא מתכוון שהדירה תהיה תיוער למגורים אם לאו. נראה לי גם התיבה "משמשת למגורים" מכוonta אל הרוכש, כאמור, רק מקום שבו עובר לרכישה, הדירה שים לשימוש למגורים את מי שרכש את הדירה, הרי שתופעל החלופה של משמשת למגורים. מצבים אלה אמורים שכחיהם כלל ועיקר, אך עזין אינם בגדר חוות נפרץ, שכן אינם שכחיהם כלל והצרה. רק חלופה זו לא תרока מתוכן את החלופת השימוש הדירה. רק חלופה זו אטת התכלית מאותרי מס רכישה בכלל למגורים, ובದ בבד תגשים את התכלית מאותרי מס רכישה בכלל ושיעור מס הרכישה המוחוד המוטל על רכישת דירת מגורים.".

[ההדגשות אינן במקור]

אין חולק כי במקרה דנן, עובר למועד הרכישה לא הייתה בידי העוררת חזקה במכרז או זכות שכירות במכרז, ולכן לא מתקיים התנאי כי הדירה "משמשת" למגורי העוררת. יוצא, אם כן, כי החלופה זו אינה רלבנטית לעניינו.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

יתריה מזו, לטעמנו גם אם עובר למועד הרכישה יש בידי השוכר חזקה למגורים בנכס הנרכש, אך הוא אינו מתכוון ליעדר בעתיד את הנכס הנרכש לשימוש של מגורים – ספק בדיינו אם יהיה בחלופה זו כדי להביא למסקנה כי הרוכש יהיה זכאי להנוט משיעורי המס המוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכש דירת מגורים. טלו לדוגמא מקרה בו שכור דירה המשמש לו למגורים רוכש את דירת המגורים בה הוא מתגורר מזמן כוונה להפכה מיד לאחר מכן למשרד או לחנות. האם במקרה זה הוא יזכה להיחשב כמו שרכש דירת מגורים? (השו ע"ש (ת"א) 140/99, שם, שבו נפסק שבמקרה בו הקונה רכש דירה ששמשה למגורים ושהאותה הפך למשרד, כי אז העורר אינו נחשב כמו שרכש דירת מגורים, ולכן אינו זכאי לפטור חלקי במס רכישה; וכן ראו ו"ע 1361/06 + ו"ע 1363/06 REN RONEN (פרק) ואח' נ' מנהל שבך מקרקעין, מיסים כה(3) ה- 203 (14.4.2011), שבו נפסק כי דירה המצויה בבניין ירות אמן מקיימת את המבחן האובייקטיבי מבחינה פוטנציאלי המגורים, אך אינה מקיימת את המבחן הסובייקטיבי - מבחן כוונת ה"שימוש למגורים").

26. נותר, אם כן, לבחון האם מתקיים היסוד הסובייקטיבי של ההגדירה הנוגע לכוונתה של העוררת לעשות שימוש בדירה ליעוד של מגורים.

דירה המועדת לשמש למגורים

27. עקרונית, העיתוי שבו נוצר אירוע המש קובע את מכלול הנתונים העובדיים הנחוצים לחישוב החבות במס כפי שהם קיימים באותו זמן. כך למשל, המועד שבו מתרחש אירוע המש קובע מהו השווי הריאי של העסקה לצורך חישוב הרווח (או הפסד). באופן דומה, מועד אירוע המש קובע את העיתוי בו נבדקת זכאות לקבלת פטור ממיס או הקלה בו.

ב"ע"א 2170/03 מרגריטה שכנר נ' מנהל מס שבך מקרקעין, פ"ד נת (2) 250 (2004), נקבע כי יש לבחון את סוג הנכס כ"דירה למגורים" במועד אירוע המש. כך קובע הנשיא, כתוארו אז, ברק, בעמ' 257-256 :

"המועד הקובל לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המש, כאמור, מועד "מכירת הזכות במרקען". הדבר מתבקש על פי הגיון פשוט. שכן, הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המש, ולכן, במועד זה יש לבחון את התקיימות תנאי הפטור... לטעמי, הבדיקה היא בחינה במועד אירוע המש... השאלה, היא, כמובן, האם מתקיימים בנכס המערערות יסודות ההגדירה של "דירה למגורים" במועד אירוע המש...".



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקראען מהוז ירושלים

יש לציין, כי הדברים מתיחסים להגדרה שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקראען ולא לסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקראען, אך הם יפים, בשינויים המחוונים, גם לעניינו.

28. אולם, מועד אירוע המש איננו עומד במנוחת מאירועים רלבנטיים המתארחים לפניו או לאחריו – הכל בהתאם לעניין. לעיתים אנו נדרשים לבחון גם אירועים המתארחים מאוחר יותר או מוקדם יותר למועד אירוע המש כדי לעמוד על טיבת העסקה בצורה נכונה יותר. (בקשר זה רואו מאמר פרי עט: ליאור דוידאי "מיסוי עסקות שקיימים בהן פער עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים הרלוונטיים לקביעת שווי העסקה" משפט ועסקים ה 199, הדן בקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע-מש ובקביעת השווי הרairo לצורכי חישוב של חבות המש בעסקות שקיימים בהן פער עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים במהלך חיי העסקה שהינם רלוונטיים לקביעת שוויה של העסקה).

29. בעניינו, הבדיקה אם הדירה "מיועדת לשמש למגורים" הינו דו-שלבית: בראש וראשונה, יש לבחון במועד כריתת הסכם המוכר מייעד אותה למגורים. אך בכך אין די, ובחלוף זמן סביר ממועד כריתת הסכם המוכר יש להשלים את הבדיקה כדי לבחון האם הרוכש הוציא כוונתו זו מהכוון אל הפועל והאם הדירה אכן משמשתפועל למגורים (לאו דוקא שימוש למגורים של הרוכש עצמו) (ראו ירданה סרובי לעיל, בעמ' 573).

בעניין זה אמר הנשיא שмагר בפרשת פרידמן בעמ' 393, כדלקמן:

"אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הkowski רב יותר. מחד, לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואנייה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כבר עשר שנים, מספקת את דרישות התקנה, וב└בר שהרוכש יצאר על כוונה זו.

מאייך גיסא, על פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשור בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לעד את הדירה למגורים: לשון התקנה 2(ד) "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים", ולשון התקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי 'הדירה חמשת למגורים'.

אין ספק כי הפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש בדירה, אפשר השתמטות ממש. לעומת זאת, הפרשן הצר מתיישב יותר עם נוסח התקנות ומගשים את כוונת המחוקק. לפיכך, נראה כי יש לדושק קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים. לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים, צריך לעבור משך זמן בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל".

[ההדגשות אינם במקור]



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

השופט בן, בדעת הרוב, הרחיב באותה פרשה את גבולות המבחן הסובייקטיבי כאמור שם,

בעמ' 396-395:

"עם כל הכבוד, לא נראה לי, כי כדי לספק את דרישת התקנה האמורה חייב בית המשפט להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירה מגורים לפחות, הינו מיד עם השלמת העיסקה נושא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחריו מועד זה. לדעתי, מפסיק אם בית המשפט יוכל לקבוע, על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר, הנראה לעין..."

תשאל השאלה: איפואו הגבול? מהו "זמן הנראה לעין", שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניטון החיים ותלויה בעובדות המיחזדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהדריאות ומהעובדות המכוחות, שرك בעוד עשוות בשנים ישנו סיכוי שהדירה תחליל לשימוש בתור דירת מגורים, אז ההחלטה גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה "מיועדת לשימוש למגורים" במובן התקנות. אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, משימה אשר מطبع הדברים מוגבלת היא בזמן, מתכוונת היא להיכנס אליה לאחר מכן, שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו מתקבלת כנאה בידי יכול עליما, אז די בכך כדי שנוכל לקבוע, כי הדירה 'מיועדת למגורים תוך זמן הנראה לעין..."

נראה לי, כי אם נרצה לתת להגדלה 'דירה המשמשת או המיועדת לשימוש למגורים ...', פירוש התואם את רוח החוק והתקנות אחד, אזי נגיע למסקנה, כי דירה, שושפץ לצורכי מגורים כמפורט לעיל ומהוות דירתה היחידה של המערעת, ושהמערכת מתכוונת, על-פי הצהרתת המהימנה, להיכנס אליה ולהשתמש בה בתור דירת מגורים עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, מפסקת את דרישת אותה הגדרה ונכנסת לתחרומה".

[ההדגשות אינן במקור].

30. אין זה מקרה היחיד שרשויות המס רשויות להחליט בשאלות הנוגעות לכוונתו של הנישום בזמן ר לבני עלי-פי נתוני מאוחרים. כאשר עובדה מאוחרת משליפה לגבי העבר ניתן להביאה בחשבון.

כך למשל, מבחן התשובות של אדם – אם הוא תושב ישראל אם לאו – אינו נערך בזמן אמרה, אלא באופן רטואקטיבי. בחינה זו בדיעד ובחולף הזמן מקופה על בחינת תשובותיו של האדם בעבר, לאחר שהיא אפשרה לאסוף די נתונים המקיימים נקודת מבט נcona יותר. (ראו דורון לוי ואיתן אספני מיסוי בינלאומי (2008) בעמ' 80). יפים לעניין זה דבריו של בית-המשפט המחוון בעמ"ה (מחוזי ח') 5048/97 גונן נ' פקיד השומה, מיסים טז(1) ה-137 (11.12.2001), בעמ'

: 147



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

...לענין בחינת מעמד המערער כתושב ישראל, יש להתמקדש בשנות המס שבדין, אך לצורך ראיית 'התמונה בכללותה' ובעיקר כדי לעמוד על אלמנט הסובייקטיבי שבמבחן מרכזו החיים, ניתן להתחבון על מה שקרה בשנים שקדמו לשנות המס נשוא המחלוקת וכן לשנים מאוחרות יותר שמא נתקיים הכלל הראייתי של 'טוף מעשה במחשבה תחיליה'. צריך לזכור, שניינו מעמד 'התושבות' אינו בהכרח אקט חד, אלא תהליכי הנבנה על רצף מסויים."

בדומה, בית-המשפט העליון מאפשר בדיקה בדיעד של נכונות ביצוען של הפרשות בגין התחביבות עתידיות בהתאם למידע שמצוין בפניו בזמן בירור המשפט (שמطبع הדברים מתרחש כמו שנים לאחר המועד בו מתבקשת הפרשה) (ראו למשל ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונם בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב, פ"ד לא(2) 729 (1977), בעמ' 765-766; כן ראו עמ"ה (מחוזי חי') 52/96 א.חי בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים טו(1) ה-81 (20.11.2000), שבו נאמר בעמ' 91: "מקום שבמועד ההכרעה ידועות העובדות לאשرون, ניתן וראוי להסתמך על 'חכמה לאחר מעשה'").

31. לצורך בחינת כוונתו העתידית של הרוכש במועד כריתה ההסכם נדרש כי הוא יגיש הצהרה, כעולה מתקנה 2(2)(ד) לתקנות מס רכישה:

"במכירת זכות במרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משויי הזכות הנמכתה קבוע להלן:

...
(ד) הרוכש זכות במרקעין שהוא דירת מגורים ימציא למנהל תחזיר לפי סעיף 15 לפקודת הראות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכת כי התחזיר כאמור היה כובע יהיה מי שהחזיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהוא חל על פי העובדות כהויתן".

עוד רואו בעניין זה יצחק הדרי מסויי מקרקעין – כרך ד (מהדורה שנייה, 2008), בעמ' 64:
"מבחן הייעוד למגורים הוא מבחן על פי הצהרה של רוכש הנכס,
כעולה מתקנה 2(2)(ד)".

32. על חשיבותו של התחזיר לצורך בחינת היסוד הסובייקטיבי אמר הנשיא שmag בפרשת פרידמן, בעמ' 392:

"כיצד תיבחן השאלה האם דירה "מיועדת לשמש למגורים"? או, במילים אחרות, כיצד יכול המנהל לקבוע כי תחזיר מסוים שהוא אליו הינו כובע? נראה, כי בעת ביצוע העיסקה, כאשר מוגש התחזיר, אין אפשרות לקבוע כי הוא כובע, שהרי תוכנו מתייחס לכוונות עתידיות. מאליו ברור כי טרם יוכל המנהל לוודא אמיתיות התחזיר, יחלוף זמן, בו יתברר אם ההצהרה על כוונת הרוכש ליעזר את הדירה למגורים, אכן התגשמה.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

בכך טמון קושי רב, שכן שאלות רבות מתעוררות: מהו פרק הזמן שבמסגרתו על הרוכש למש את כוונתו ליעד את הדירה למגורים? מהו פרק הזמן שעליו "ילגור" בדירה כדי שייראהו כמו שמייש את כוונתו? מהם אופי וטיב המגורים שהתגשיםם יראוהו כ"גרא" בדירה? וכיוצא באלה שאלות.

בעיקרו, נמנע בית משפט זה מלחת לሚותיו של חוק בראשנות לפיה תחילה החוק מותנית בנסיבות עתידיים...

במקרה זה, לשון התקנות קופאה עליינו פירוש, המרחק את הودאות מהן והלאה. רצוי שמהחוק המשנה יתן את דעתו לבעה זו וישנה את התקנה כך שת恭בר הודאות. זאת יכול לעשות, למשל, בדרך של אימוץ ההגדלה האובייקטיבית שבחוק ובכך ייצור אידיות בין מס שבך למס רכישה, והן בדרך של קביעת מועדים מקסימליים כאמור.

[הזהgesות אין במקור]

33. ההצהרה שהרוכש נדרש להגיש ביחס לכוונתו אינה דרישת מינהלית, אלא דרישת קונסיטוטיבית. ללא הגשת הצהרה כזו – יקשה על הרוכש להוכיח כי הדירה מיועדת לשימוש למגורים, ולכן הוא לא יהיה זכאי לשיעורי המס המיוחדים החלים על דירת מגורים.

כך נקבע בעמ"ש (ירושלים) 28/90 אשכוז נ' מנהל מס שבך ירושלים, מיסים ה(5) ה-193 (11.7.1991), עמ' 194:

"הווארה זו אינה הווארה מינהלית בלבד כפי שהיא נחוצה מניטוחה אלא קונסיטוטיבית ...
על מנת להחיל את תקנה (2)(2) לתקנות מס רכישה על העיטה עליה לקיים, איפוא, שני אלמנטים:
א. שהיא "דירת מגורים" דהיינו דירה "המשמש או מיועדת לשימוש למגורים" ...
ב. על הרוכש להציג כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת...
הויאל והמערערים לא הצביעו את ההצהרה כנדרש על פי תקנה 2(ד) רשיי היה המשיב לראות את הנכס איננו עונה על דרישות ההקללה במס ולהיכים במלוא המס כלגבין בנין שאינו דירת מגורים".

יחד עם זאת, אין לדעתו לראות בהצהרה גורם שבשלדיו נשללת הזכות מהותית לשיעורי המס המיוחדים החלים על דירת מגורים. איננו פסולים, כי הרוכש זוכה במרקען יהיה רשאי במקרים המתאים לכך להוסיף הצהרה או לתקנה – בכפוף לסנקציות מינהליות הכרוכות בכך – גם במועד מאוחר יותר אם קיימת סיבה רואה לכך שהוא קבוע לפחות בתקנות.

דברים דומים נאמרו בעמ"ש (ירושלים) 19/93 עליזה גבריאל נ' מנהל מס שבך מקרקעין, מיסים ט(3) ה-224 (26.4.1995), בדקלמן:

"אי הגשת תצהיר אינה עובדה השוללת אפשרות של קביעת שהדירה מיועדת למגורים, אבל היא עובדה חשובה בקביעה זו."



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

שכן תישאל השאלה מדוע לא הוגש התצהיר - שהוא חובה על פי התקנות?... אם כוונות העוררות היו ברורות, היה עליהם להגיש את התצהיר, והעובדת שהמצב הבטחוני לא מאפשר מגורים בפועל או השכלה למעשה, יכולה לשמש גורם בהערכת הזמן הסביר הנראה לעין בנסיבות העניין. אי הגשת התצהיר בכלל משילכה כבדות לגבי כוונותיה".

הזכות לתוכנו מס ו מבחון התוכן הכלכלי

34. הכלל בדייני המס הוא, כי הפטור ממס הינו חריג לכל המTEL חובה לשלם, וכי נטל הוכחה קיומם של התנאים המזכירים בפטור רובץ לפתחו של הנישום המבקש את הפטור (ראו ע"א 43/87 **שרלוטה שניואר נ' מנהל מס שבך מקרקעין, אзор המרכז, פ"ד מה** (1) 300 (1990), בעמ' 304; ע"א 852/86 **פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל. חיפה עיבוד נתונים, פ"ד מג** (1) 686 (1989), בעמ' 689).

35. בכלל, הדיין הישראלי קובע כי "אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מחייב בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא מבון כל עוד איןנו מנסה לעוות במעשה את כוונת החוק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועד לו" (ראו ע"א 4639/91 **מנהל מס שבך מקרקעין נ' חזון, פ"ד מה**(3) (156) (1994), בעמ' 168 (להלן: "עניין חזון").

בכך ביקש החוקן לאוזן בין האינטרסים המצדיקים תוכנו מס בתום-לב על-ידי צד לעסקה לבין אנטרסים חברתיים התומכים בהגבלה האפשרות זו כאשר הנישום מנצל לרעה מוסדotta משפטיים. האיזון נעשה באמצעות קביעת קו גבול של פעולות חכוניות "לא לגיטימיות", שהמן רשות המיסים רשאית להתעלם לצורך מיסוי העסקה. (ראו יודנה סרויסי לעיל, בעמ' 45).

בעניין חזון קובע השופט גולדברג כי "עצם העובדה שצדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה על כך שהמבנה הוא 'מלאכותי' או 'בדוי'. זכותם – אף חובתם – של מומחים בענייני מיסים לתוכן עסקאות משפטיות כך שלא תהיה עתירות מס" (עניין חזון, בעמ' 167).

בעניין אחר, צוין שכאשר החוק מעמיד בפני אדם מרחב אפשרויות, הוא רשאי "לנתב את הליכתו אל המס בדריכים שתאפשרה לו להבטיח עצמו כך שלא יידרש לעמוד בנטל מס מעבר לנדרש. תוכנו מס זה... ככל שהוא מתבצע ללא חריגה מצוות החוק, הריהו... תוכנו מס



בית המשפט המחווי בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחו' ירושלים

לגייטימי שאין למנעו (ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 79/79 סיוון נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יד(1) ה-164 (29.11.1999)).

36. עם זאת, יש להבחן בין טענה "עסקה מלאכותית" לבין טענה בדבר מיסוי העסקה על פי תוכנה הכלכלי. רוצה לומר, כי כאשר הצדדים מכנים את העסקה בשם שאינו תואם את מהותה האמיתית, מנהל מיסוי מקרקעין רשאי "לסוג מחדש" את העסקה ולהטיל עליה מס בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה ולפי תוכנה הכלכלי האמיתית, תוך התעלמות מצורתה החיצונית של העסקה, מהכינוי שכינו אותה הצדדים או מהדרך שבה הצדדים רוצים לערכה בדיעדן. יפים לעניין זה דבריה של השופטת בינייש ברע"א 3527,4539/96 דונין צ'צ'קס נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385 (1998), בעמ' 403-404:

**"חווקים פיסקלים שנעודו להטיל מס... מושתחים על העיקרונות
שאת המס יש להטיל על פי המהות הכלכלית או התוכן הכלכלי-
של הפעולות אותה מתכוון החוקק למסות... הבדיקה מהותית-
כלכלית מצדיקה, איפוא, כי ניתן עדיפות לפרשנות המביאה
בחשבון את ההיבט הכלכלי על פני מתן משקל ל מבחן המילולי
הפורמלי, אשר יישמו אינו עולה בקנה אחד עם תכלית החוק...
בין אם נזoor ב מבחן התוכן הכלכלי ובין אם נפעול על פי העקרונות
הכלליים של פרשנות תכליתית, הרי בפואנו לפרש חוק מס עליינו
لتת משקל מכך לפרשנות הנוחנת ביטוי למטרה הכלכלית
ולאפייה הכלכלי של החקיקה על פני מבחן פורמלי שאינו מותאים
למציאות הכלכלית ולחכלה החקיקתית."**

[ההדגשות אינן במקור]

(לධין כללי בהבנה בין מהות עסקה אל מול צורתה, ראו גם דוד גליקסברג גבולות תכנון המס – סיווג מחדש של עסקים לצורך מס (1990)).

37. במקורה שלפנינו, תוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה הינו רכישה של דירת המגורים וזכויות הבניה הצמודות לה, הרישת דירת המגורים (יחד עם הרישת הדירה האחראית המצויה בנכס), ובניה – יחד עם הבעלים الآخر של מחצית הזכויות בנכס (שהוא המוכרת) – בניין מגורים אחר, תוך ניצול זכויות הבניה הנוספות, כך שלקונה (שהיא העוררת) תיוחד בבניין החדש שיבינה ייחידת המגורים העליונה, ולבעליים האחר של מחצית הזכויות בנכס (שהוא המוכרת) תיוחד ייחידת המגורים התחתונה.

בהתאם למהות הכלכלית זו נבחן את חובת תשלום מס הרכישה החל על העוררת.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

השאלה העומדת לדין – מן הכלל אל הפרט

38. השאלה שעהה בענייננו הינה, האם בעובדה שדירות המגורים שנרכשה על-ידי העוררת מיועדת – יחד עם הדירה האחראית המצויה בנכס – להריסה כדי לבנות במקום ובמקום הדירה האחראית המצויה בנכס מגורים בעל שתי דירות, יש כדי לשלול את שיורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכיש דירת מגורים ?
ובפרט השאלה הינה, האם דירת מגורים המיועדת – יחד עם דירה האחראית המצויה בנכס – להריסה, כדי לבנות במקום ובמקום הדירה האחראית המצויה בנכס מבנה מגורים בעל שתי דירות, נחשבת בಗדרו של סעיף 9(ג) לחוק מסויי מקרקעין כ"דירה האחראית לשמש למגורים" ?

39. שאלה זו אוינה מוצאת תשובה מפורשת בהוראות החוק ובמילוטיו. זהה שאלה פרשנית של הוראה בחוק מס. אין להם, לחוקי המס, כללי פרשנות משליהם. חוק מס, כמו כל חוק, יש לפרש על-פי תכליתו, עד כמה שפירוש זה יש לו עיגון בלשון החוק. (ראו ע"א 900/01 קلس נ' פקיד שומה ת"א פ"ד נז(3) 750, בעמ' 759 (2003) (להלן : עניין קلس").

עמד על כך הנשיא ברק בפסק-דין קיבוץ חצור (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, בעמ' 75 (1985) (להלן : "פרשת קיבוץ חצור")):

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משליהם... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החוקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור מס. בזו כבוז על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשה תכלית החוקה".

יפים לענייננו דבריו של הנשיא כתוארו אז ברק בע"א 3185/03 מנהל מס שבך מקרקעין - מרכז נ' פלים שחר ורפנה, מיסים יח(5) ה-99, בעמ' 131-130 (2004) (להלן : "פרשת פלים"):

הוראת סעיף 9 לחוק, כמו כל הוראת חוק, וחוקי מס בכלל זה, יש לפרש על פי תכליתה... על פי תכלית החוק יש לקבוע את הפרשנות המשפטית הנכונה מבין מגוון המשמעויות שיש להן עיגון בלשון החוק. לשון החוק היא נקודת המוצא ותכלית החוק היא מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה הניצבת בפניו. תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק מבקש להגשים. היא מרכיבת מתכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. עמדתי על כך באומריו :



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

"תכלית החוק היא המטרות, הערכים והאינטרסים אשר החקיקה
באה להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ואובייקטיבית
גם יחד. התכלית הסובייקטיבית משקפת את המטרה, הערכים
והאינטרסים אשר הרחוק היסטורי ראה נגד עינן.
התכלית האובייקטיבית משקפת מטרות קונקרטיות שחקיקה
מסוגה של אותה חקיקה מירועת להגשים, וכן משקפת היא את
הערכים של השיטה ואת עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם
פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים" (א. ברק, פרשנות
במשפט (כרך שני, פרשנות החוקה, 1993) 291).

על תכלית החוק יש ללמידה משלונו, מבנהו, מההיסטוריה
ההיקפית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין...".
[ההדגשות אינן במקור]

40. בהתאם לכללי פרשנות אלו נפנה להכרעה בשאלת הפרשנית העומדת בפנינו, ולצורך כך נבחן את לשון החוק ואת תכלית הבדיקה בין רכישתה של דירת מגורים לצורויה השונות בין רכישתה של קרקע לעניין שלום מס רכישה.

תכלית הבדיקה בין דירת מגורים לבין קרקע לעניין שלום מס רכישה

41. מדיניות המיסוי הנוגעת לרכישה של דירות מגורים (לרובות קרקע העתידה לשמש לבנייתה של דירת מגורים) יוצרת, בעיקרם של דברים, שלוש קבועות של זכויות במרקען אשר חייבות במס רכישה לפי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין: **האחת**, רכישה של דירת מגורים יחידה (לרובות רכישה של דירה חלופית לדירה, העתידה להימכר תוך זמן קצר); **השנייה**, רכישה של דירות מגורים להשקעה; **והשלישית**, רכישה של קרקע העתidea לשמש לבנייתה של דירת מגורים.

בעודשמי שרכישת דירת מגורים שהיא דירתו היחידה חייב בשיעורי מס רכישה נמוכים יחסית (מדרגות מס הנעות עד ל- 5%, לרבות אי-חייב במס על חלק מהשווי), הרי החוק משית על מי שרכיש דירת מגורים שהוא דירה להשקעה ששיעור מס קבוע יותר (מדרגות מס הנעות בין 5% ל- 7%), **כשבתווך מצוי מי שרכיש קרקע עליה הוא מתכוון לבנות את ביתו החיבב במס רכישה בשיעור של 5% משווי הקרקע בלבד.**

42. בכך באה לידי ביטוי מדיניות המחוקק המבקשת להקל על מימוש הזכות הבסיסית למגורים של התא המשפטי הרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה, מכיוון שהמטרה ברכישת דירה אינה הפקת רווח אלא סיפוק הצורן הבסיסי של האדם לקורת גג (ראו ירданה סרובי, יובל נובות "שיטות למיסוי דירות מגורים" מיסים יד(4) 92-א). בד-בד המחוקק מבקש להקטין את הcadiot של רכישת דירת מגורים שהוא דירה להשקעה. כשבתווך, קיימת פעילות של רכישת קרקע עליה אדם



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

מתכוון לבנות את ביתו החייבת במס רכישה בשל שווי הקרקע בלבד, בעוד ששווי שיורי
הבנייה שעתידים להירכש לצורך בניית דירת המגורים בנפרד מהקרקע אינם חיבים כלל וכלל
במס רכישה באשר הם אינם זכות במרקען כהגדורתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

על תכלית זו ניתן ללמידה גם בדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת
ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה), התשע"א-2011:

"כדי להזיל את המחרים למי שմבקש לרכוש דירה לצרכי
מגורים, נדרש לא רק להגדיל את היעד הדירות, אלא גם להקטין
את הבדיאות לרוכשת דירות להשקעה. בשנים האחרונות ניכר
גידול של ממש בשיעור הדירות הנרכשות לצורכי השקעה... גידול
זה תרם לעליית המהירים בשנים האחרונות ולקשהם ברכישת
דירות מגורים על ידי זוגות צעירים או על ידי מי שדירות המגורים
הרכשת היא דירותם היחידה המשמשת אותם למגורים".

43. בשולי הדברים ראוי לציין, כי לאחרונה נערכה רפורמה בהתייחסות למס הרכישה שבה חייב
חבר בקבוצת רכישה. בעוד שב吃过 היה מושת חיוב במס רכישה על מי שרכוש קרקע במסגרת
קבוצת רכישה בגין מרכיב הקרקע בלבד (כל עוד לא הייתה קיימת בזמן רכישת הקרקע
התחייבות יומית לסיום הבניה), החל מתיקון 69 לחוק קובל סעיף 9(ג)(א)(3) לחוק מיסוי
מרקען, כי בעת מכירת זכות במרקען לקבוצת רכישה יהיה חיוב במס רכישה על כל אחד
מחברי הקבוצה (בכפוף לתנאים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין) בהתאם לשווי הדירה המוגמרת
הציפייה להיבנות על הקרקע, וזאת אף אם החבר בקבוצת רכישה קונה את הקרקע ושירותי
הבנייה בנפרד. גישה חדשה זו עשויה להקטין את מס הרכישה שישלם בעבר הדירה מי שהחבר
בקבוצת רכישה הרוכש את דירותו היחידה, ואילו כאשר הוא רוכש דירה שנייה – גישה זו עשויה
להגדיל את מס הרכישה המוטל עליו.

חוות תשולם מס רכישה לדירות מגורים – מן הכלל אל הפרט

44. האם תכלית ההבחנה בין דירת מגורים לבין קרקע לעניין תשולם מס רכישה מתיקיימת כאשר
רכוש אדם דירת מגורים, במטרה להרשות אותה ובנות על הקרקע – יחד עם הבעלים الآخر של
מחצית הזכיות בנכס – בניין מגורים שבו שתי יחידות דירות, תוך ניצול אחוזה בינוי נוספים?
לדעתי כן. אבהיר דברי.

45. לדעתו יש להבחין בין מקרה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרשות במטרה
לבנות על הקרקע דירת מגורים חלופית אחרת (חוץ לניצול זכויות בינוי קיימות ובلت-מנוצלות)



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

לבין מצב בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרשות במטרה לבנות על הקרקע בניין מגוריים השונה מהותית מהדירה הנרכשת (תיק ניצול זכויות בניה קיימות ובבלתי-מנוצלות).

46. במצב הראשון – בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרשות במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת בתקופת זמן מוגדרת (תיק ניצול זכויות בניה קיימות ובבלתי-מנוצלות) – ראוי, לדעתו, להכיר ברכישה של הזכות במרקען כרכישה של דירה מגורים אף שהדירה הנרכשת מיועדת להריסה ובמקומה תיבנה דירה החלופית אחרת. זאת, מכוח עקרון השחלוף שבין הדירה המקורית הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה הן מבחינה תוכנותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן. (לענין עקרון השחלוף ראו אליו גודאך "האם פר הרבעה משחלה פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפקודה?", מיסים ד(4) 24).

47. זה יהיה הדין לדעתו כאשר אדם הרוכש דירה מתכוון לבנות במקומה מגורים חלופית אחת (תיק ניצול זכויות בניה קיימות ובבלתי-מנוצלות). לעניין זה, אין נפקא מינה אם אותו רוכש עושה כן לבדו או בשיתוף עם הבעלים الآخر של מחצית הזכויות בנכס. [השו לעניין זה עמ"ש (תל אביב) 363/77 ערוצי נ' מנהל מס שב מקרקעין, פד"א ט 333 (17.4.1978)].

ויבחרו, בהתייחס לדבריו של כבוד השופט (בדימ') משה רביד בפסקה 6 לפסק-דיןו, כי אני טוען לתחוליה ישירה של עקרון השחלוף בענייננו, אלא لتחוליה מכוח עקרונות משפט כללים ובהיקש מסוגיות אחרות בדיוני מיסוי מקרקעין (כמפורט בפסקה 6 לפסק-דיןו של כבוד השופט (בדימ') משה רביד). עקרון השחלוף, כעקרונות משפט אחרים, עשוי לשמש מקור משפטי לפרשנות הרואיה אליה יש לשאוף בעניין המונח בפנינו.

לדעתי, לפרשנות המוצעת יש עיגון בלשון החוק. להבנתי, דירה כזו זו שbehpniyo יכולה להיכנס לגדיר הדברו "דירה המיועדת לשמש למגורים" אף שהיא עצמה מיועדת להריסה, שכן הרוכש אותה מתכוון לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת תיק זמן סביר. לשיטתי, על-מנת להלץ את המהות האמיתית של העסקה יש להביט על התמונה הכלולה מעוף הציפור, ולא במבט צר שמטבעו לוכד רק את התמונה הראשונה מבין תമונות המזהה. אין לראות את ריבשת דירת המגורים בענייננו כאפיודה בודדת, אלא יש לדאותה כחוליה ברצף, שתחלילתו וסיום בדירה המיועדת לשמש אך ורק למגורים – רצף הכלול רכישה, הריסה ובניה תיק זמן סביר לאוთה מטרה. המהות הכלכלית של הפעולה המונחת לפניינו הייתה לכל אורכה בגדר רכישה של דירה המועדת לשמש למגורים.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקראין מהוז ירושלים

ייתכן שיעיגון זה בלשון החוק אינו אופטימאלי, אך אין לנו נדרשים לעיגון אופטימאלי בלשון החוק אלא לעיגון מינימאלי (כדברי הנשיא ברק בפסק-דין קיבוץ חצור המובאים בפסקה 39 לעיל). ואם יקשה השואל מדוע יש לבחור בעניין המונח בפנינו את הפרשנות שלה יעיגון מינימאלי בלשון החוק – על כך משיב הנשיא ברק בפרשנת קיבוץ חצור ובפרשנת פلم, כיאמת-המידה שעלה-פה תיבחר הפרשנות הראויה מבין האפשרויות הלשוניות השונות, תהא זו המבשימה את תכלית החקיקה שבуниינו, המבקשת להשת Shiurori מס מיוחדים של מס רכישה על מי שרכש דירת מגורים. זהו "מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה הניצבת בפנוי" (פרשנת פלאם, שם).

49. תכלית החקיקה לפנינו מובילה אותנו למסקנה, כי ראוי להכיר ברכישה של דירת מגורים המועדת להריסה במטרה לבנות במקום דירת מגורים חלופית אחרת בתקופה זמן מוגדרת כרכישה של דירת מגורים.

פרשנות המכילה מצב של שחלוף דירת מגורים בתחום תקופת זמן מוגדרת בתחום קשת המצביעים של רכישת דירת מגורים הולמת את עקרונות הצדקה וההגינות, מכיוון שהוא עשויה להקטין את מס הרכישה שישלם מי שרכש דירת מגורים יחידה אף אם הוא מתכוון להרשות אותה כדי לבנות עלייה דירת מגורים חלופית בתקופה זמן מוגדרת, ובכך היא מונעת הבדיקה בלתי מוצדקות בין נישומים שוויים (זהי הgeshma של עקרונות הצדקה האופקי). הלא, אין הבדל מהותי בין העוררות שבפנינו הרוכשת דירת מגורים אותה היא מתכוונה להרשות במטרה לבנות במקום דירת מגורים חלופית בתחום זמן סביר ובין כל נישום אחר הרוכש דירת מגורים. ובה במידה היא עשויה להיות בעורcroו – ובצדך לטעמי – של מי שרכש דירה להשקעה לשם הריסתה כדי לבנות עלייה דירת מגורים חלופית, אשר יחויב בשיעורי מס קבועים יותר (מדרגות מס הנעות בין 5% ל- 7% המאפיינות דירה להשקעה) מאלו שהי עשו לחוב אילו היה נחשב כמי שרכש קרקע (מס רכישה בשיעור של 5% משווי הנכס) (זהי הgeshma של עקרונות הצדקה האנכי).

50. ייאמר, כי לתוצאה זו ניתן להגיע, על דרך ההיקש, גם מהעיקרון הקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקראין, לפיו גם דירה לא גמורה תיחס ל"דירות מגורים", ובלבד שיש "התהיבות מצד המוכר לסיים את הבניה". אמנם, במקרה דנן העוררת אינה רוכשת דירת מגורים "על הניר" אותה מתחייבת המוכרת לבנות עבורה, אולם ניתן להקיש בין המקרים ולקבוע כי אם אדם רוכש זכות במרקען עלייה דירת מגורים אותו הוא מתכוון להרשות כדי להחליפה בדירה אחרת תוך זמן סביר – ראוי לואותו לעניין מס רכישה כמי שרכש דירת מגורים, ובהתאם לכך לחיבור בשיעורי המס המיוחדים לדירות מגורים.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מהוז ירושלים

51. לעומת זאת, במצב השני – בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרשות במטרה לבנות על הקרקע בנין מגורים השונה מהותית (תווך ניצול זכויות בנייה קיימות ובلت-מנוצלות) – וזאת אף אם הדבר לא היה בא לידי ביטוי בהסכם המכבר – ניתן לדעתנו הזיקה המהותית בין רכישת הדירה המקורי לבין הבנייה הנעשית במקום של דירת המגורים, וזאת בשל השינוי המהותי הנעשה בזכות הנרכשת. במקרה זה הרוכש איננו רוכש דירת מגורים אלא קרקע לבנייה.

זה יהיה הדין, למשל, במקרה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרשות במטרה לבנות על הקרקע כמה יחידות דיור, בין אם הדבר נעשה במסגרת עסקת קומבינציה ובין אם הדבר נעשה כרכישת היחיד המתכוון לבנות בנין מגורים במקום של הדירה המצוייה על הקרקע. במקרים אלו ניתן לבדוק באופןו ה殊別 של הבניין הנבנה על הקרקע בהשוואה לדירת המגורים המקורי הנרכשת. במקרים אלו ניתן להסיק כי פוטנציאלית הבנייה בקרקע היה השיקול המרכזי בתוויות טיב העסקה ובקביעת התמורה עבור הנכס. לכן, להשפטנו זהה עסקה לרכישת קרקע ולא עסקה לרכישת דירה. לפיכך, בסוג מצבים זה אין, לדעתנו, להכיר ברכישה של הזכות במקרקעין כרכישה של דירת מגורים.

טלו למשל מקרה בו פלוני רוכש זכויות במקרקעין, כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד לקרקע. זמן מסוים לאחר הרכישה היה ניגש פלוני להרשית בית המגורים ולקמתו של בנין דירות הכלל כמה יחידות דיור במקומו. במקרה כגון דא, היה מקום לטעמו להחיל על פלוני תוצאה מס השוללה ממנו שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים. תוצאה דומה מוצדרת לטעמו אף אם אותו פלוני לא היה הורש את בית המגורים אותו רוכש, אלא היה מקים על בית המגורים הבניין על הקרקע והוא רוכש בנין דירות הכלל כמה יחידות דיור. גם במקרה זה, אין לדעתנו לראות בפלוני כמו שרוכש דירת מגורים המיועדת לשמש למגורים אף שהוא איננו הורש את בית המגורים.

52. בהתאם להבנה שהצעתה לעיל, ראוי לקבוע, לדעתינו, כי במקרה דנן העוררת זכאות ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים בשל השחלוף שבין הדירה המקורי הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה. הלא העוררת מתכוונת לבנות במקום של הדירה אותה היא רוכשת דירת מגורים חלופית אחרת (תווך ניצול זכויות בנייה קיימות ובلت-מנוצלות).



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

לטעמי, אין לומר כי העוררת בבקשתה לרכוש קרקע כדי לבנות עליו מבנה שאין לו כל זיקה לדירה המקורית הנרכשת.

אמנם, הדירה שתיבנה במקום של הדירה הנרכשת עשויה להיות שונה בגודלה מהדירה הנרכשת, אך היא אינה שונה מהותית. רוצה לומר, העוררת התכוונה לייעד את הדירה המקורית הנרכשת לשימוש של מגורים בשלמות וכחטיבה אחת, אף אם לשם כך יהיה עליה להרסה זמנית כדי לבנותה בסמוך לאחר מכן מחדש.

לענין זה ייאמר, כי בפרשת פרידמן פוסק בית המשפט העליון, כי אין הכרה שהדירה הנרכשת תשמש "מיד" עם רכישתה למגורים, וכי בכך שהדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר. פסיקה זו מחזקת את הבדיקה המוצעת, שכן ניתן גם בענייניה של העוררת כי הדירה שהיא רוכשת עתידה לשמש – לאחר פעולות של הריסה ובניה מחדש – למגורים בתוך זמן סביר.

53. למה הדבר דומה? טלו למשל מקרה בו רואבן רוכש זכות במקרקעין בשלמותה (שלא יחד עם שותפים), כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד קרקע. עם הרכישה רואבן מצהיר כי ישמש בבית למגורים כפי שהוא במצבו ביום רכישתו, אך זמן מסוים לאחר מכן הוא ניגש להריסטה הבית ולהקמתו של בית חלופי אחר במקומו למגוריו. או, למשל, מקרה בו שמעון רוכש זכות במקרקעין בשלמותה (שלא יחד עם שותפים), כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד קרקע. עם הרכישה שמעון מצהיר כי ישמש בבית למגורים כפי שהוא במצבו ביום רכישתו, אך זמן מסוים לאחר מכן הוא ניגש להריסטה מרביתו של הבית – אך כמעט המעט החיצונית שלו – ולשיפוץ בהתאם לצרכי מגוריו. מטבע הדברים, בשני המקרים הללו השתלשות עניינים כזו לא הייתה באה לידי ביטוי בהסכם המכיר או בהצהרותיהם של רואבן ושמעון לרשותו המס. אפשר להמשיך ולהקשות, מה יהיה דין של לוי שרכוש דירת מגורים, ושעם הרכישה הוא מצהיר כי ישמש בדירה למגורים כפי שהיא במצבה ביום רכישתה, אך זמן מסוים לאחר מכן היה ניגש להריסטה חלקים משמעותיים מהדירה – כדוגמת המטבח, האמבטיה והשירותים, אותן מתקנים חיוניים ההופכים את הדירה לדירת מגורים – ולבנייתם מחדש בהתאם לצרכי מגוריו (השו לפрешת פרידמן לעיל). האם במקרים כגון דא היו מבקשות רשותה המס לחייב את רואבן, שמעון או לוי במס רכישה בגין רכישת קרקע? הלא השתלשות עניינים שכזו מתרחשת בדבר שבסגורה אצל אנשים פרטיים הרוכשים בית מגורים צמוד קרקע או דירת מגורים, ולא שמענו מפי המשיב כי במקרים כאלה הוא מחייב את מי שרכוש בית מגורים צמוד קרקע שכזה במס רכישה בגין רכישת קרקע.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

יתרה מזוז, נראה לי כי קיים קושי של ממש לבחון אם בזמן כריתת החוזה בלבו של הרוכש קינהה המחשבה להרoses את ביתו.

זאת ועוד, אם תישמע במקרים המפורטים לעיל תשובה כאילו יש לעורך ביניהם ובין העוררת הבדיקה בשל כך שבליים של הרוכשים לא קינהה מחשבה בזמן רכישת הרoses את הבית (כפי שנאמר על-ידי כבוד השופט (בדימ') משה וبيد בפסקה 8 לפסק דינו) – יש להמשיך ולהקשות, מהו פרק הזמן המינימאלי הנדרש מרכישת דירת מגורים, אשר אמרו לחילוף מיום רכישת הדירה להרises, כדי להבטיח את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכישת דירת מגורים: האם די בחודש ימים? או, שמא, יש לדרוש לפחות 10 חודשים? או, אולי, מנין שנים? האם ברצוננו לפרש את החוק בדרך המביאה לחוסר יעילות כלכלית בכך שתכיפה על רוכש דירת מגורים המתנה לתקופת צינון כדי שיבטיח לו את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכישת דירת מגורים. אני לכשעצמו אינני מוצא הבדל בין מקרה שבו אדם מבקש להרoses את הדירה בחילוף זמן מסוים ממועד רכישתה לבין מקרה שבו הוא מבקש לעשות כן מיד לאחר רכישתה.

54. בנסיבות אלו, נשאלת השאלה האם יש טעם להפלות את העוררת שבפניו המבקשת לבנות את דירתה במקומות של הדירה המקורית הנרכשת במסגרת שותפות עם אדם אחר, בהשוואה לראובן המבקש להרoses את הבית שרכש בלבד ולהקים במקום בו בית חלופי אחר למגוריו, או בהשוואה לשמעון המבקש להרoses את מרבית הבית שרכש, למעט המעטפת החזונית שלו, ולשפכו בהתאם לצרכי מגוריו, או בהשוואה לloi המבקש להרoses חלקים מסוימים מהדירה כדי לבנותם מחדש לצרכי מגוריו? האם ראוי למסות באופן שונה נישומים הרוכשים דירת מגורים בסכום זהה רק בשל העובדה כי אחד מהם מבקש להרoses את מרבית הבית שרכש, למעט המעטפת החזונית שלו, ולשפכו בהתאם לצרכי מגוריו, או שהוא מבקש להרoses מתקנים חיוניים מהדירה ולבנותם מחדש בהתאם לצרכי מגוריו? לטעמי, כפי שיש להחיל על ראובן, שמעון שרכש ולהקים במקום בו בית חלופי אחר למגוריו? ולוי תוצאה מס המלצה אותו בשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכישת דירתה מגורים – כך יש לעשות ביחס לעוררת, וזאת משיקולי צדק אופקי ושוויון.

55. במסקנה זו תומך גם עקרון הניטרליות במיסוי, שהינו אחד מעקרונות היסוד של דיני המיסים. על עיקרונו זו עמדה השופטת טוביה שטרסברג-כהן בע"א 3489/99 מנהל מס שב מקרקעין חיפה נ' איןMRI עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003), בעמ' 615:



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

"עורך אובייקטיבי נוסף שיש בפרשנותנו כדי לקדמו, הוא ערך הניטרליות של דיני המס... הפרשנות המוצעת, היא, איפוא, הפרשנות המגשימה מידה רבה יותר של ניטרליות ומצמצמת יותר את השפעת דיני המס על החלטותיו הלבר פיסקלות של הנישום".

עיקנון הניטרליות במיסוי בא להגשים את השאייפה לייצור שיטת מס הchallenge על הפעולות הכלכליות במשק בצורה נייטרלית. לפי עיקנון זה, ראוי כי הסדרי מס לא ישפיעו על הקצתה מקורות במשק או על התנהוגותם של FIRMOOT כלכליות או פרטיים במשק. הנהגת ניטרליות כלכלית מבטיחה, כי שיטת המס אינה פוגעת ביעילות הכלכלה במשק או בנקודת שיווי משקל הנוצרות בעולם הכלכלי. לעומת זאת, בהיעדר ניטרליות – עלולים להיגרם עיותם בהקצתה מקורות במשק. אחת ההשלכות המרכזיות של עיקנון הניטרליות הכלכלית הינה במיסוי פעילויות כלכליות דומות באופן שווה, וזאת כדי לנבוע בחירה של הפעולות הכלכליות לפי החלטה המביאה לנטל המס הנמוך ביותר. היעדר ניטרליות כלכלית עשוי לייצר הזדמנויות לתחרונים ומיניפולציות ביצוע עסקאות כלכליות זהות המביאות לנטל מס שונה. עיקנון זה מהוות אחת הסיבות העיקריות לכך שהחוק מיסוי מקרקעין בוחן להעניק את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכש דירת מגורים ייחודה גם למי שרכש דירה שנייה אם הדירה שנרכשה מהוות תחליף לדירה אחרת שבבעלותו אותה הוא מכר תוך 24 חודשים לאחר רכישת הדירה השנייה, כמפורט סעיף 9(ג)(א)(2)(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. (היגיון דומה מעניק פטור מס שבבח מסלול דירה ייחודה למי שמכיר דירה שאינה ייחודה אם הדירה הנוספת שבבעלותו נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב- 18 החודשים שקדמו למכירה, כמפורט סעיף 9(ג)(1) לחוק מיסוי מקרקעין).

ההבחנה המוצעת מביאה למיסוי פעילויות דומות באופן שווה, ובכך מונעת מוטיביציה לבחירה של הפעולות הכלכליות לפי החלטה המביאה לנטל המס הנמוך ביותר. כתוואה מכך, נמנע המצב הבעיתי של נישומים המעווניים להרווש את הדירה שרכשו אך נאלצים להמתין פרק זמן משמעותי כדי לנתק את הזיקה בין הרכישה ובין הרישת הבית. החלטותיו של נישום הרוכש דירת מגורים באם להרסה מיד לאחר רכישתה אם לאו אין מושפעות יותר משיקולי מס אלא נעשות משיקולי כדאיות כלכליות ומשיקולים אישיים.

אמנם, העוררת לא המציאות ה策יר לפי הינה 2(2)(ד) לחקנות מס רכישה עת שהגיעה איה הדיווח על העסקה. זאת עתה בתום-לב ומחמת הזיהירות, כיוון שבקשה שלא לה策יר כי



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקראין מחוון ירושלים

הדירה אותה רכשה תשמש למגורים בשלמות וכהטיבה אחת, כאשר ייעודה הוא הרישת הדירה ובנייה של דירה חדשה במקום.

אולם, משפטתי כי מבחינה מהותית העוררת זכאיות ליהנות מהקלת המס של רכישת דירת מגורים בשל השלופף בין הדירה המקורי הנרכשת לבין הדירה החדשה שבאה תחתה הן מבחינת תוכנותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן – יש לראות בדירה שהעוררת רכשה מבחינת המהות הכלכלית האמיתית של העסקה כדייה אשר תשמש למגורים בשלמות וכהטיבה אחת. לכן, אין בא-הגשת ההצהרה כדי לשולח את זכותה מהותית של העוררת ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכוש דירת מגורים כל אימת שהוא מתכוונת לבנות – במקומה של דירת המגורים המקורי – דירות מגורים חלופית אחרת. מבחינה זו, המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא שאמורה להכריע בשאלת זכאותה של העוררת ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכוש דירת מגורים. התצהיר שלותו העוררת הייתה אמורה להגיש לפיו היא תעשה שימוש בדירת המגורים בשלמות וכהטיבה אחת ועוד לשורת את זההו של המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, ואם קיימת אי-התאמה ביניהם – חובה על רשות המס להתאים את ההצהרה כך שתחשוף את המהות הכלכלית האמיתית של עסקה.

.57

מהטעמים המפורטים הינו מליצ' לחברי לקבל את הערך.
אילו דעתך הייתה נשמעת, העוררת תהיה זכאית לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרכוש דירת מגורים, כך שאם תוכיח כי מדובר בדירתה היחיד – היא זוכה לשיעורי המס שבסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מסויי מקראין. זאת, בלי לפגוע בחיובה במס מלא בגין זכויות הבניה שרכשה.

בנסיבות העניין, היה והמדובר בשאלת משפטית שיש לה פנים לכאן ולכאן, הייתה מציע שלא להטיל.
כל צד יישא בהוצאותיו.

השופט (בדימ') משה רביד

1. קראתי בעיון את חוות דעתו המקורי והיסודית של חברי, עו"ד ד"ר ליורם דוידאי, אך אני יכול להסכים למסקנה הסופית שלו.
חלוק אני עליו בכל הנוגע למסקנותיו הפרטניות, או בלשונו של חברי המלומד (בסעיפים 45-46 להווות דעתו):



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

"לדעתי יש להבהיר בין מקורה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתוכנן להרשות במטרה לבנות על הקרקע דירת מגורים חלופית אחרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובلت-מנוצלות) לבין מצב בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתוכנן להרשות במטרה לבנות על הקרקע בניין מיוחד השונה מהותית מהדירה הנרכשת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובلت-מנוצלות).

במצב הראשון – בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתוכנן להרשות במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת בתקופת זמן מוגדרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובلت-מנוצלות) – ראוי, לדעתי, להכיר ברכישה של הזכות במרקען כרכישה של דירת מגורים אף שהדירה הנרכשת מיועדת להריסה ובמקומה תיבנה דירה חלופית אחרת. זאת, מכוח עקרון השחלוף שבין הדירה המקורי הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה אין מבחינת תוכנותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן. (לענין עקרון השחלוף ראו אליו גודארד "האם פר הרבעה משחלוף פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפוקודה?", מיסים ד(4))."

.2. לדעתי, אין למסקנות חברי עיגון ولو מינימאלי בלשון החוק. גם חברי מסכים לכך אך סבור שהעיגון אינו אופטימאלי, לדבריו בסעיף 48 לחוות דעתו :

"לדעתי, לפרשנות המוצהנת יש עיגון בלשון החוק. להבנתי, דירה כזו זו שבענינו יכולה להיות להיכנס לצד הדיבור "דירה המועדת לשמש למגורים" אף שהיא עצמה מיועדת להריסה, שכן הרוכש אותה מתוכנן לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת תוך זמן סביר".

אני סבור, בכלל הכלבוד, שלפרשנות של חבריין עיגון בלשון החוק ולא בתכליתו. אומר הנשיא ברק בע"א 3185/03 מנהל מס שבך מקרקעין - מרכז נ' פלם שחר ודפנה, פ"ד נת(1), עמ'

(2004) 130-131:

"ההוראת סעיף 9 לחוק, כמו כל הוראת חוק, וחוקי מס בכלל זה, יש לפרש על פי תכליתה... על פי תכלית החוק יש לקבוע את הפרשנות המשפטית הנכונה מבין מגוון המשמעויות שיש להן עיגון בלשון החוק. לשון החוק היא נקודת המוצא ותכלית החוק היא מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה הניצבת בפניו. תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק מבקש להגשים. היא מרכיבת מתחילה סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. עמדתי על כך באומריו:

תכלית החוק היא המטרות, הערכים והאינטרסים אשר החקיקה באה להגשים. היא מרכיבת מתחילה סובייקטיבית ואובייקטיבית גם יחד. התכלית הסובייקטיבית משקפת את המטרה, הערכים והאינטרסים אשר המחוקק היסטורי ראה נגד עניין. התכלית האובייקטיבית משקפת מטרות קונקרטיות שחקיקה מסווגה שי אותה חקיקה מיועדת להגשים, וכן משקפת היא את הערכים של



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

השיטה ואות עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים' (א. ברק, פרשנות במשפט (ברך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291).

על תכלית החוק יש למלוד מלשונו, מבנהו מההיסטוריה החקיקתית, מערכונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין...".

חברי אינו מציין בהחותו דעתו היכן העיגון לפרשנותו בלשון החוק. בע"מ 2775/01 וינטר ואח' נ. הוועדה המקומית לתכנון ולבניה "שורנים", פ"ד ס(2) 230, 245 (2005), אומרת השופטה בינוי (כתארה אז):

"נקודות המוצא לפרשנותו של חוק הינה לשון החוק, שכן אין לקבל פרשנות אשר לא ניתן למצוא לה אחיזה בלשון החוק (ראא' א' ברק, פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה (תשנ"ב, ברך ב) (להלן: ברק, פרשנות החקיקה) 97).

כאשר לשון החוק מאפשרת מספר פירושים, יבחר מבין הפירושים השונים המשתמעים מלשונו החוק, הפירוש אשר מגשים את תכלית דבר החקיקה".

בע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק סיון, פ"ד נת(4) 588 (2005), אומר המשנה לנשיה מצא, בעמ' 603:

"אלא שגם לפרשנות תכליתית צריך שימצא עיגון לשוני, ولو מינימלי, בטקסט המתרפרש... ולפרשנות המוצעת על-ידי פקיד השומה אין בסעיף 93 עיגון לשוני כלשהו".

בספרו של אהרן ברק, פרשנות החקיקה, עמ' 303 (1993-תשנ"ג), נאמר:

"... על-פי השיטה הפרשנית התחילית, לשון החקיקה מהוות מקור חשוב ומרכזי לתחילת החקיקה. הטעמים העיקריים לכך הם שניים: ראשית הלשון הוא מקור אמין לתחילה. מנקודת המבט הסובייקטיבית – המקובלת על השיטה התחילית – יש להניח כי המשפט הצליח במשימתו, לשון החקיקה לא רק אפשר את ביצוע התחילה אלא גם חבטא אותה. מנקודת המבט האובייקטיבית – המקובלת אף היא על השיטה התחילית – אין כלשון החקיקה לבטא את טיפוס ההסדר החקיקתי ומהותו, הקובעים את תחילתו. שיקולים חוקתיים של דמוקרטייה והפרדת רשותות תומכים, איפוא, בראיית לשון החקיקה כמקור מרכזי לתחילה. שנית, הנמען של דבר החקיקה – הציבור הרחב החי על-פי החוקים – מעיין בלשון החקיקה. זהו טקסט פתוח לעיונו, ושאליו יש לו גישה קלה יחסית. שיקולים של שלטון חוק מצדיקים מתן משקל כבד להבנה בדבר מובן החוק הנלמדת מלשונו".

בעמ' 717, ממשיך המחבר ואומר:



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחוון ירושלים

"לשון החוקה ממלאת תפקיד כפוף: היא קובעת את גבולות הפרשנות הלאומית והיא מעניקה נתונים באשר לתכליות החוקה".

כאמור, דעת כי להבחנות שעשה חברין אין עיגון לשוני וגם תכלית ההוראה בסעיף 9 לחוק מסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") אינה זו של הותר חברין. אבאר את דבריו.

airyous המש מתරחש בעת מכירת הזכות במרקען (השו: דברי הנשיא ברק בע"א 2170/03 מרגריטה שכנר נ' מנהל מס שבך מקרקעין, פ"ד Nat (2) 250, 256-257 (2004). סיווג הנכס שרכש הזכות במרקען נקבע במועד זה. זו גם דעתו של יצחק הדרי בספר מסויי מקרקעין - 65, בסעיף 20.37 (מהדורה שנייה, 2008) במועד זה, מועד עריכת החוזה, נקבע עוד הנכס שרכשה העוררת – המבחן האובייקטיבי. נקודת המבט היא של הרוכש. האם הוא מתכוון שהדירה שרכש תיוודع למגורים אם לאו. מבחן עוזר לבחינת כוונתו של הרוכש נלמدة מפעולות שנקט הרוכש לאחר רכישת הנכס. עמד על כך גם הנשיא שmag בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבך מקרקעין, פ"ד מא(3) 386, 393 (1987), שאותו ציטט גם חבריו:

"אשר לאלמנט השני – כוונה המגורים – כאן הקשי רב יותר. Mach, לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואני מגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון כי גם כוונה למגורים, כנה, להtaggor בדירה בעבר עשר שנים, מספקת את דרישות התקנה, ובכלל שהרכש יצחיר על כוונה זו.

מайдך גיסא, על פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשור בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לעוד את הדירה למגורים: לשון ההגדירה "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים", ולשון תקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי 'הדירה תשמש למגורים'.

אין ספק כי היפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש בדירה, אפשר השתמשות ממש. לעומת זאת, היפירוש הצר מתיישב יותר עם נוסח התקנות ומגשים את כוונת המחוקק. לפיכך, נראה כי יש לדוש קשור בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים. לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים, צריך לעבור משך זמן בו מוציא אדם סביר כוונת למגורים מן הכוח אל הפועל".

גם חבריי מביא בחוות דעתו (סעיף 30) מקרים שבהם ראייה מאוחרת מציבעה על כוונת הנישום או מעמדו.

4. מהראיות שבתיק עולה כי העוררת רכשה דירה למגורים לפי המבחן האובייקטיבי, אך לפי המבחן הסובייקטיבי התחונה להרשות אותה, כעולה מסעיפי החוזה שנערך בין העוררת למוכחת. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירה למגורים אלא הריסת הדירה ובנויות שתי יחידות דיור



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

חדשנות אחת לעוררת וחתת למוכרת. העוררת רכשה מגרש עם זכויות בניה, שהיא עתידה לבנות עליו, בסמוך לאחר רכישת הדירה שתיהרס.

העוררת, לפי המבחן המשולב, לא קנתה דירה אלא מגרש לבניה, בעוד גם מחוות דעתו של חברי משה יצחקי, שmai מקרקעין. תשלום מס רכישה מופחת לא ועוד למטרה זו. המחוקק קבע מדרגות מס רכישה מדורגות עברו רכישת דירה, כמו בפסקה 9(ג) לחוק אך לא העניק הנחה זו לרכישת מגרש.

5. בדיני מיסים, המס המוטל על עסקה יהיה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה כפי נעשתה בפועל ולא כמו שהצדדים היו ווצים לערכה בדיעד. עד מה ערך השופט חיota בע"א 30/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ, לא פורסם :

"כל ידוע ומקובל הוא בדייני המס כי יש לשום את העיסקה על ידי האופן שבו נערכה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורית לערכתה, ככל שהצדדים לא בחרו לממשה (ראו: ע"א 521/65 וכן הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפרוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3), 625, 626 (1966); ע"א 349/85 מנהל מס שבת מקרקעין נ' דודיס, [פורסם ב公报] תק על 87(2), בפסקה 4 (1987))."

כך השופט ויתקון בע"א 487/77 מנהל מס שבת מקרקעין, נתניה נ' אחימברקאי בניין בע"מ, פ"ד לב(2) (1978) 125, 121 :

"על עסקה זו חל הכלל שקבענו וחזרנו וקבענו בשורה ארוכה של פסק דין (למשל, ע"א 521/65 ון-הרטן נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3), 625, 626 (1966), כי לא מה שהניסום יכול היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה קבוע את מצבו ואת דינו מבחינה המס"".

6. איןני מתחלם מכך שאליו העוררת הייתה ערכות עסקה שונה שונה התוצאה, מבחינת דיני המס, הייתה אחרת, אך זה הדין. המס מוטל על עסקה כפי שנעשה ולא כמו שהעוררת הייתה יכולה לעורך (השו פסק הדין שנייתן בו"ע (י-ם) 3012-09 פיננסיטק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ירושלים, לא פורסם (23.3.2012)), שבו העוררת חוותה במס שבת מאחר שבמקום לבטל את העסקה שהתקפוצה, הסבה את זכויותיה במקרקעין לאחר. במקרה דנן, העוררת יכולה לחזור על הווה לרכישת הדירה ולאחר שיחלוף זמן סביר הייתה פותחת בהליכים להשגת היתר להריסה ובניה מחדש של הדירה במשותף עם בנייה של דירה שהמוכרת גם התעתדה לבנות על המגרש.



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

. 7. גם הטענה כי המשיב הבהיר בכך שהמוכרת מכירה דירה בעוד שסביר להבהיר בכך שהעוררת רכשה דירה – דין להידחות. המוכרת מכירה "דירה מגורים" לפי המבחן האובייקטיבי (סעיף 1 לחוק), בעוד שהעוררת לא רכשה "דירה מגורים", שהגדיתה כוללת, כאמור, מבחן אובייקטיבי ו מבחן סובייקטיבי (סעיף 9(ג) לחוק). דוגמה לשוני בהבחנה בין שתי ההגדרות ניתן למצוא בדוגמה הבאה: פלוני מוכר דירה ואלמוני רוכש אותה במטרה להפכה למשרד (ע"ש (ת"א) 140/99 לין – ביכלר משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (14.2.2001)). במקרה זה המוכר לא ישלם מס שבח אם ימכור דירת מגורים מזוכה (פרק חמישי 1 לחוק) ואילו הקונה לא יזכה להטבה במס רכישה כי לא עמד בתנאי סעיף 9 לחוק.

בטענה זו דנתי בהרחבה בו"ע 34462-03, 34470 שיפ ובן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (11.5.2012), שם ציינתי כדלקמן:

"מס שבח ומס רכישה מצוים שניהם תחת קורת הגג של החוק. בום, כל מס יש לו מטרות שונות. מס שבח הוא מס ישיר ומס רכישה הוא מס עקיף. מס שבח מוטל על השבח ומס רכישה על הצדקה של הזכות במרקעין. מס שבח מוטל על המוכר ומס רכישה מוטל על הקונה. מס שבח מוטל על המוכר רק אם הינה שבח. באין שבח אין מס (ע"א 188/82, שם; אהרן נמדר, מס שבח מקרקעין, בסיס המס, ברק א, מהדורה ששית (תשס"ט-2009), סעיף 216 [ראו כיוום סעיפים 217-216 לספרו של אהרן נמדר, בסיס המס, מהדורה שביעית, תשע"ב-2012])."

סעיף 6 לחוק קובע:
(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכויות במרקעין.
(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47'.
מס רכישה יוטל על הקונה ללא קשר לשבח שצמח למוכר, אם צמח.

בע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel N' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) (1985), 210-207, 197, אומר השופט ד' לויון: "...מן הבדיקה המהותית אין חוספת המס [קיימים מס רכישה – מ' ר'] יסוד וגנו מס השבח. אין שני המסים הללו יצדדים לאוთה מطبع' כלשונה של את-כוח המנהל. בע"א 71/65 פ"ד יט(2) 591, נאמרו דברים מפורשים בנדון על-ידי השופט ויתקון, בעמ' 594, כדלקמן:

'כאן באה פעולות המחוקק כהפטעה, בכללו בגדר מס שבח דבר, שכמעט תרתי דסורי היה לקרוא לו מס שבח נוספת. הרוי מס שבח הוא, לפי פשוטו, מס על שבת, ואילו חוספת המס לפי סעיף 9 אינה תלואה כלל ועיקר בקיומו של שבח כלשהו. היא תוטל אפילו במקרה הזכות או נעשה הפעולה בהפסד. תחולתה ושיעורה של התוספת תלויים בעצם המכירה (או הפעולה) ובשוויה'...
ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק והמאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל חוספת המס תכליתה להביא לפישוט מערכת



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

המשמעות והגביהה על-ידי מניעת כפל הוראות המסדריות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמרוים בהוראות המחוונות הקובעות את החיבור, קיים שונה ויישנה הפרדה גלויה בין שתי המעוינות הללו...

הטעם לכך ברור. לאחר שהמטרה החוקית העומדת מאחוריו כל אחד משני סוגים המס הללו שונה, אין מקום להחיל פטור, המגדיר למעשה את היקף החיבור במס השבח החל על המוכר בעיסקה, גם על הצד השני לה - הקונה - בגין מوطל החיבור במס الآخر. בעיקרו זה הכיר בית המשפט זהה עוד בטרם הוסף הסיג להוראה הנ"ל (ראה ע"א 485/64 ש' חסיד ושות' בע"מ נ' מנהל

מס שבך מקרקעין, פ"ד יט(1)...'). כאמור, חשלום מס רכישה יהיה לפני השווי, שווי המכירה ולא עקב השבח שצמיח:

'9.(א) במכירת זכות במרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספיים של הכנסתת...

(ה) דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדי המס'.

כך גם עולה מטעיף 2 לתקנות מס רכישה: 'במכירת זכות במרקעין או בשיטת פעללה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת קבוע להלן...".

כאמור פטור מס שבך אינו משליך אל פטור מס רכישה. כך גם נאמר בסעיף 9(ה) לחוק:

"דין מס הרכישה לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי
1 עד פרק שישי - כדי המס'."

8. כאשר המחוקק חיפז להעניק פטור מס רכישה בשל זכות מקרקעין, במקרים שבהם ניתן פטור בחקיקה ראשית מתשולם מס שבך, בין פטור אמיתי ובין דחיתת תשלוםו של המס, הוא קבע זאת ברוח ביתך הקטנה כאשר התקין את תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבהו ורכישה)(מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

עיקרון השחלוף, שעליו מדובר חבירי מתיחס להקללה בחישוב רווחה הון (ראו הגדרת "רווחה הון" בסעיף 88 לפקודה מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") במקורה של מכירת נכס בר פחת (סעיף 96 לפקודה). לעומת זאת במס שבך הפטורים לחיליפין, או שחלוף, בלשונו של חבירי, פירשו דחיתת תשלום מס שבך. שני פרקים דנים בחוק בעניין זה:

בפרק חמישי 3 שכותרתו: חילוף זכויות במרקעין – הוראת שעה, מוענק פטור מס שבך, שהוא, כאמור, דחיתת תשלום מס שבך. בפרק זה ישנה גם הוואה המתיחסת למס רכישה בתקופה הקובעת המוגדרת בסעיף 49יא לחוק. הפטור ניתן במקרה חילופין של מבנה עסקית, של קרקע חוקלאית, של דירת מגורים, ושל מכירת דירת מגורים כדי לרכוש זכות בביתה אבotta. הפטור החלקי מס רכישה נדון בסעיף 49יז לחוק:



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מהוז ירושלים

- "(א) ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במרקען שהוא זכות חלופית, ישולם מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששויה כשווי הזכות הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה.
(ב) הוראות סעיף קתן (א) יהולן, בשינויים המחויבים, גם לעניין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלאפית וזכות למגורים בבית אבות".

הוראות פרק זה באו להשלים את האמור בסעיף 96 לפקודה שלל על נכס הרן שאינו מקרקעין (אהרן נמדר מסויי מקרקעין, עסקאות מוטבות מס, סעיפים 1402, 1411 (מהדורה חמישית, תשס"ז-2006)).

פרק חמישי 4 לחוק, שכותתו: פינוי ובינוי, דין בחילופי מקרקעין בשל פינוי לשם בגין או עיבובי בניה (סעיף 49 לחוק). גם כאן עסוקין בדוחית תשלום מס שבת. סעיף 49 כד קובע:

"על אף הוראות סעיף 9, במכירת יחידת מגורים כאמור בסעיף 49ככ, פטור המוכר מס רכישה ברכישת יחידת המגורים החלופית".

(ראו אהרן נמדר, שם, סעיף 1413; אהרן נמדר מס שבת מקרקעין, בסיס המס (מהדורה שביעית, תשע"ב-2012), סעיף 1202).

דוחית תשלום המס בקרה של חילופי מקרקעין, כאשר בפועל מדובר בשתי עסקאות נפרדות מכירה לפולני ולאחר מכן רכישה חדשה של זכות במרקען לזכאי לפטור הדחיי, מתרחשה לעומת פעילות כלכלית של פרויקטים של פינוי בגין בכך שמצוינים עלויות מס בעיקר על היזמים. מדובר בדוחית תשלום של מס שבת. כאשר ניתן פטור מס שבת הפטור מס רכישה לא היה אוטומטי, והוא ניתן רק כאשר החוק אמר את דברו במפורש תוך הפניה לסעיף 9 לחוק.

נזכיר ונסכם: לא הרי חילופי מקרקעין לצורך מס שבת, הדוחה את תשלום השבח מכירת זכות במרקען לפי סעיף 6 לחוק, בין החיבור בתשלום מס רכישה שאינו מבוסס על שבת אלא על תשלום מס בהתאם לשווי המכירה לפי לתוך הכלכלי שלה.

9. חיזוק למסקנה שאין מדובר ברכישת דירה ניתן ללמידה גם מהעובדת שהעוררת מודה כי לא מסרה תצהיר למשיב. תקנה 2(2)(ד) לתקנות מס רכישה נאמר:

"הרוכש זכות במרקען שהוא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר לפי סעיף 15 לפקודת הראות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כי



בית המשפט המחווי בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מסויי מקרקעין מחווי ירושלים

הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכח כי התצהיר כאמור היה כובע יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלוט מס רכישה שהיא חל על פי העובדות מהויתן".

כפי שעמד על כך חברי, יש לחתם משקל נכבד לעובדה שהעוררת לא הגישה תצהיר מטעמה והודתה, ביוורר רב, כי נמנעה מכך מפני שלא התכוונה לגור בדירה שאותה רכשה (עמ' 3, שורה 3 לפוטוקול מיום 3.4.2012). וכך כוחב חברי, בסעיף 33:

"הצהרה שהרכש נדרש להגיש ביחס לכוננותו אינה דרישת מינימלית, אלא דרישת קונסטיטוטיבית. ללא הגשת הצהרה זו – יקשה על הרוכש להוכיח כי הדירה מיועדת לשמש למגורים, וכן הוא לא יהיה זכאי לשיעורי המס המיוחדים החלים על דירות מגורים".

זו גם עמדתו של יצחק הדרי (שם, עמ' 65; ראו גם עמ"ש (ירושלים) 28/90 אשכנזי נ' מנהל מס שבחר ירושלים, מיסים ה(5) ה-193 (11.7.1991) בעמ' 194).

גם אם נלקח לפי הגישה המקרה בעמ"ש (ירושלים) 19/93 עליזה גבריאל נ' מנהל מס שבחר מקרקעין, מיסים ט(3) ה-224 (26.4.1995), שאותו מצטט חברי, לא תיוושע העוררת, שכן היא מודה כי החלטת הכלכלית של העסקה עם המוכרת הייתה להרוו את הדירה ולבנות בשיתוף עם המוכרת שתי דירות.

10. חברי מביא בסעיף 50 לטענות דעתו מקרים שבהם התגבשה כוונתו של הרוכש לאחר מעשה להרוו את הבית או לשמר על המעטפת שלו, אך לשנות את פנים שלו או להוסיף לו תוספות (במונח בית אני מתכוון גם, לפי נסיבות המקרה, לדירה). לדידי, אין מקרים אלה מעוררים קושי. מי שלאחר מעשה חפץ להרוו את ביתו ולבנותו מחדש ישלם מס מדורג ונמוך כאמור בסעיף 9 לחוק, שכן בעקבות החלטה לא קינה בלבבו המחשבה להרוו את ביתו.

מי שמחפץ להרוו את הבית שקנה בעת רכישתו, אך הדבר לא פורש בחוזה, ישלם לפי המהות הכלכלית של העסקה – כדברי השופטת בינייש, כתארה אוז, ברע"א 3527, 4539/96 דוניין צ'יצ'ק נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385 (1998), בעמ' 403-404:

"חווקים פיסקיים שנעדנו להטיל מס... מושתחים על העיקרון שאות המס יש להטיל על פי המהות הכלכלית או התוכן הכלכלי של הפעולות אותה מתחוון החוקק למסות... הבדיקה מהותית כלילתית מצדיקה, איפוא, כי ניתן עדיפות לפרשנות המביאה בחשבון את ההיבט הכלכלי על פני מתן משקל לבחן המילולי הפורמלי, אשר יישומו אינו עולה בקנה אחד עם תכלית החוק... בין אם נעזר בבחן התוכן הכלכלי ובין אם נפעל על פי ההחלטה החקוק הכלליים של פרשנות תכליתית, הרי בובאו לפרש חוק מס עליינו



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוון ירושלים

לחת משקל מכריע לפרשנות הנותנת ביטוי למטרת הכלכלית
ולאפייה הכלכלי של החקיקה על פני מבחן פורמלי שאינו מתאים
למציאות הכלכלית וلتכנית החקיקתית".

ב"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ, מיסוי
כ/5 80 (16.8.2006), נאמר מפי השופט חיות:

"כל ידוע ומקובל הוא בדיוני המס כי יש לשום את העיסקה על פי
האופן שבו נרכחה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורטית
לעריכתה, ככל שהצדדים לא בחרו למשה...".

(ראו גם סעיף 17 לפסק דין בו"ע 34462-03-12, 34470 שיפ ובן שמעון נ' מנהל מיסוי
קרקעין, הנ"ל). כך מדובר גם במשפט הפלילי, כאשר מתחקים אחר מחשבתו הפלילית של
נשם. במקרה של הרישת הבית ובנית בית אחר תחתיו, קל יהיה לעמוד על כוונת הרוכש
מהתמורה ששילם למוכר ומפנייתו לרשותו התכנון בסמוך לרכישה או לאחריה לשנות את
התב"ע או להוציאו הירך לבנייה או להריסה. כך נאמר בסעיף 145(א) לחוק התכנון והבנייה,
תשכ"ה-1965:

"(א) לא יעשה אדם אחד מלאה ולא יתחיל לעשותו אלא לאחר
שנתנה לו הועדה המקומית או רשות הרישוי המקומית, לפי העניין,
היתר לכך ולא יעשה אותו אלא בהתאם לתנאי ההיתר:
...
(1)

(2) הקמתו של בנין, הריסתו והקמתו שנית, כולל או מכךו,
הוספה לבניין קיימים וכל תיקון בו, למעט שינוי פנימי בדירה;".

ראו גם אהרן נמדר מיסוי מקרקעין, כרך ד' חישוב המס ותשולם, סעיפים 1513-1512 (מהדורה
חמיישית (תשס"ז-2007)).

נוסיף כי במקרה זהה, של אי ציון נכוון ואמתי של מטרת הרכישה, מתעוררת שאלה נוספת שלא
אדון בה - האם חוזה זהה הוא חוזה מראית עין (סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כלל), תשל"ג-
1973) או חוזה פסול (סעיפים 30-31 לחוק זה).

11. בסיום בראצוני להתייחס לטענת ב"כ העוררת בסעיפים 11-13 לכתב העורר, כי המשיב נתן
ニימוקים שונים בהחלטה בשומה ובהחלטה בהשגה. עיון בשתי ההחלטה מעלה כי בשתי
ההחלטה התכוונו המחייבים לקבוע כי לא התקיים המבחן הסובייקטיבי בסעיף 9(ג) לחוק.
אבל גם אם הטעמים שנתנו היו שונים, הרי זו מטרת ההשגה לבחון מחדש על ידי עובד אחר של
המשיב, האם נפלה שגגה בקביעת השומה (סעיף 87א לחוק).



בית המשפט המחוון בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקראען מהוז ירושלים

12. לאור האמור, דעתך היא כי יש לדחות את העורר. לאחר שמדובר בשאלת משפטית שהתעוררה לראשונה, למשפט ידיעתי, בתיק זה, אין להטיל הוצאות על העוררת וכל צד ישא בהוצאותיו.

חבר הוועדה משה יצחקי, שמאלי מקראען

קראתי בעיון רב את חוות הדעת שהוגשו לפני ואני מצטרף לחווות הדעת של כב' השופט בדים'ו, משה רVID.

השאלה שהזגגה בפנינו, אם יש לראות בעסקה זאת שהזגגה בפנינו רכישת דירת מגורים מזכה ע"פ החוק.

כאמור יש לדחות את העורר מהעובדות שיפורטו להלן :

1. (א) ע"פ הסכם המכרז מיום 3.11.2010, עולה במובנים רבים מתוך ההסכם כי העסקה הינה עסק קרקע, המבנה זניה לחלוtin.

(ב) הודגש כי הוצאה היתר מיום 4.2.2007 ותוכנויותיו הוכנו לשם מתן היתר לבניה על גבי המגרש, תקופה ארוכה טרם נעשה הסכם המכרז. כן מודגש כי המוכרת הגישה להיתר לבניה והיתר להריסת הבניין הקיים.

(ג) התמורה שהתקבלה אכן מתאימה לערך הקרקע שנרכשה ואינו כולל בתוכו סכום המוקדש למבנה. לא נמסרה עדות כל שהיא בנוגע זה.

(ד) סעיף 11 להסכם המכרז מציין את הזכיות במגרש וכן שיתוף פעולה מלא לבנית המבנה החדש.

2. בפרוטוקול מיום 3.4.2012 מציין ב"כ העוררת כי לעוררת היתר לבניה להריסת שתי הדירות ממשיך ומציין כי העוררת רכשה דירה אחת מתוך השתים בכפוף לאותו היתר, היינו הריסת המבנה ובנית מבנה אחר גדול יותר.

3. עפ"י תקנה 2 ד', רוכש המבקש ליהנות מהתנאי הפטור מס רכישה מדירת מגורים, חייב להגיש הצהרה מפורשת וחד משמעית שאotta זכות שנרכשה תשמש למגורים בשלמות ובחטיבה אחת. הצהרה כחוק לא הוגשה ואני מתקבל את הטענה של "מה בכך", אם לא הוגשה הצהרה. הכוונה של החוק ברורה, דהיינו בירור מהי כוונת הרוכש.

4. העוררת רכשה חצי מהמגרש, שטח שהמבנה ניצב עליו + זכויות בניה ע"פ התוכנית התקפה. שטח מבנה שנחרס היה 60 מ"ר, זכויות בניה שנרכשו הינם + 86 מ"ר.



בית המשפט המ泓חי בירושלים

30 אוקטובר 2012

ו"ע 11-12-9750 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחו' ירושלים

היין שמלכתחילה כוונת הרוכש הייתה ניצול מלא הזכיות בנכס שרכש הינו בנית דירה של 146 מ"ר.

כאמור הסכום בסך - \$ 700.000 הינו לזכויות הבניה בלבד ואין ביטוי לשטח המבנה. התנאי בהסכם המכיר להריסט המבנה הקיים אינו מקיים את התנאי שהנכס הנרכש מיועד למגורים.

שכן גם המוכר וגם הרוכש ציינו במבוא להסכם כי המוכרת הגישה בקשה להיתר בניה וכן היתר להריסט המבנה.

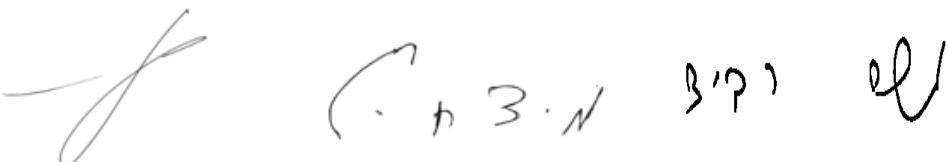
המבוא להסכם מהוות חלק בלתי נפרד מההסכם.

5. פסק דין פרידמן, לדעתו אין מייצג נכון את המקורה הנדון, שם מדובר בנכס קיים שהוכשר לדירת מגורים וגם הוגשה ע"י היורש על כוונתו למגורים. גם פסק דין הקר, לא מתאים לענייננו כי מדובר בדירה נופש.

סיכום

לאור האמור העור נידחה ברוב דעתות של השופט בדיון' משה רביד וחבר הוועדה משה יצחקי, שmai מקרקעין, כנגד דעתו החולקת של חבר הוועדה עו"ד ד"ר ליאור דוידאי. אין צו להוצאות.

נתן היום, י"ז תשרי תשע"ג, 30 באוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.



משה יצחקי, שmai
מקרקעין
ד"ר ליאור דוידאי,
עו"ד

משה רביד, שופט
בדים