בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 ספטמבר 2019

ו"ע 1576-06-17 קטן ואח' נ' מס שבח תל אביב 1 ואח'

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

בראשות כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות – חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העוררים
1. ישעיהו קטן
2. איריט אליקים
3. מירב טליס
ע"י ב"כ עו"ד יוסף גיא מוסרי

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 9, 9(ג), 48א(ב)(1), 48א(ב2), 49, 49ז', 49ז(א)

מיני-רציו:

* האם רשאי מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) להתעלם ממכירת חלק מדירה (הגלומות בה זכויות בנייה בלתי מנוצלות) ולקבוע, על אף האמור בהסכם המכר, כי נמכרו זכויות בנייה בלבד וזאת בהתחשב, לטענתו, במהות הכלכלית של העסקה.

* פרשנות – דין – חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)

* פרשנות – דין – דיני מסים

* מסים – מס שבח מקרקעין – חישובו

* מסים – מס שבח מקרקעין – דירת מגורים

.

עניינו של הערר דנן מתייחס לשאלה האם רשאי מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) להתעלם ממכירת חלק מדירה (הגלומות בה זכויות בנייה בלתי מנוצלות) ולקבוע, על אף האמור בהסכם המכר, כי נמכרו זכויות בנייה בלבד וזאת בהתחשב, לטענתו, במהות הכלכלית של העסקה.

.

ועדת הערר קבעה על פי דעת רוב כלהלן:

מדובר במכירת חלק מהדירה וזכויות הבניה הנלוות אליה כאמור בהסכם המכר, ולא של זכויות בניה בלבד (כטענת המשיב), ושיש להחיל בהתאם את הוראות סעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין.

הממכר הינו 60% מהדירה והזכויות הנלוות אליה (ולא 75% מהדירה) היות שהזכויות הנמכרות לעוררות הוגבלו ל-140 מ"ר; כי שווי הממכר (2,175,000 ש"ח) מייצג מכירת חלק מדירה בשטח של כ-33 מ"ר (60% מ-55 מ"ר) ו-107 זכויות בניה נוספות; ובהתאם יש לקבוע את שווי הרכישה לפי 60% משווי הרכישה המקורי הכולל.

באשר למס הרכישה, לא הונח בפני הוועדה בסיס לקביעה כי במקרה דנן הדירה לא "עניינה" את העוררות. העוררות אכן רכשו "דירה".

פסק דין

רו"ח צבי פרידמן, חבר ועדת הערר

פתח דבר

1. עניינו של הערר שבפנינו מתייחס לשאלה האם רשאי מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) להתעלם ממכירת חלק מדירה (הגלומות בה זכויות בנייה בלתי מנוצלות) ולקבוע, על אף האמור בהסכם המכר, כי נמכרו זכויות בנייה בלבד וזאת בהתחשב, לטענתו, במהות הכלכלית של העסקה.

עיקרי העובדות הרלוונטיות

2. העורר מס' 1 מר ישעיהו קטן (להלן גם - "**העורר**") רכש בתאריך 25.10.2012 דירה וחלק יחסי מהמקרקעין, ביחד עם עשרה רוכשים נוספים (סה"כ 11 רוכשים), בבניין ישן בן שלוש קומות, המכיל חמש דירות, ברחוב נורדאו 40 בתל-אביב, הידוע כחלקה 4 בגוש 6956 (להלן - "**הסכם הרכישה משנת 2012**").

3. בהתאם להסכם הרכישה משנת 2012 רכש העורר 240/1000 (24%) מזכויות הבעלות במקרקעין. הבניין על דירותיו, בנוי בהיתר כ-275 מ"ר בתוספת מרפסות פתוחות ומרפסת גג בשטח כולל של 100 מ"ר. בעת הרכישה לא נוצלו זכויות הבנייה הניתנות לניצול בהתאם לתב"ע.

4. במקביל לחתימת ההסכם משנת 2012 נחתם גם, באותו תאריך, הסכם שיתוף בין כלל הרוכשים, לפיו יוחדה לעורר דירה בת 55 מ"ר אשר מצויה בקומה עליונה בבניין (להלן - "ה**דירה**" ו/או "**דירת המגורים**") וכן זכויות בנייה לפי חלקו היחסי במקרקעין.

5. בהתאם לתוכניות החלות על המקרקעין האמורים, ניתן לבנות חלף הבניין הקיים, בניין חדש בן ארבע קומות על קומת עמודים בתוספת חדרי יציאה לגג - סה"כ 865 מ"ר (מהם 672 מ"ר לפי תב"ע ו-193 מ"ר לפי תמ"א 38). בפועל בקשת ההיתר הנוגעת למקרקעין מתייחסת ל-877 מ"ר (נספח ד' לכתב הערר). עפ"י תוכנית הבקשה להיתר העורר יהיה זכאי לדירת הגג בשטח 91 מ"ר, ושתי יחידות דיור נוספות, האחת בשטח של 83 מ"ר והשנייה בשטח של 58 מ"ר, ובסה"כ 232 מ"ר.

6. בעקבות הסכם הרכישה משנת 2012 קבע מנהל מיסוי מקרקעין (בהתאם להסכמות ופשרה) כי יש לפצל את הרכישה **לצרכי שומת מס הרכישה**, ביחס לכלל הרוכשים לשניים:

האחד - דירה וזכויות הבנייה הנלוות לה - 70% משווי הרכישה (2,394,000 ש"ח לגבי העורר);

השני - זכויות בנייה ללא קשר לדירה (קרקע) - 30% משווי הרכישה (984,000 ש"ח לגבי העורר).

7. בתאריך 29.3.2015 הגישו 11 הרוכשים בהסכם הרכישה משנת 2012, באמצעות האדריכלית הגב' ניצה סמוק, בקשה להריסת הבניין והקמת בניין חדש תחתיו. ועדת המשנה לתכנון ולבנייה, בהחלטתה מיום 2.3.2016 אישרה את הבקשה להריסת הבניין ולהקמת בניין מגורים חדש בן 6 קומות וקומת גג חלקית מעל שתי קומות מרתף (נספח 3 לכתב הערר). החלטה זו, כך צוין בה, אינה מהווה היתר בנייה או שימוש בהתאם לחוק.

8. ביום 24.11.2015 (כשמונה חודשים לאחר הגשת הבקשה לוועדת התכנון והבנייה) מכר העורר, מר ישעיהו קטן, לידי העוררות 2 ו-3 (להלן שתיהן ביחד - "**העוררות**") חלק מהדירה נשוא הערר (75%), ובהתאמה גם חלק מזכויות הבנייה המוקנות לה (להלן - "**הסכם המכר משנת 2015**") (נספח ד' לכתב הערר).

9. להלן הוראות מתוך חוזה המכר משנת 2015:

> במבוא: "**...והואיל ובהתאם להוראות הסכם זה, מעונין המוכר למכור לקונה 3/4 מהדירה As Is (כמות שהיא במצבה כיום) ולהעבירן על שם הקונה, והקונה מעונין לרכוש מהמוכר 3/4 מהדירה As Is (כמות שהן כיום) ולקבלן בהעברה על שמו, כשהן נקיות וחופשיות מכל חוב, שעבוד, משכנתא, משכון, עיקול, הערת אזהרה או זכויות צד ג' אחרות. 3/4 מהדירה על הצמדותיה כאמור בהסכם זה מהווה 170/1000 חלקים**

מהמקרקעין בחלוקה היחסית בין יחידי הקונה (תיקרא להלן: 'הממכר')..."

בסעיף 2.6: "[המוכר מאשר] **כי עם קבלת מלוא התמורה הוא מעביר בזאת למוכר** [צ"ל לקונה] **באופן בלתי חוזר כל זכות הנוגעת לממכר. מובהר ומוסכם כי הממכר כולל בכל מקרה אך ורק זכות לכ-140 מ"ר בלבד זכויות בנייה בלבד. כל זכות עודפת מעבר לכך נשארת בידי המוכר, אינה חלק מהממכר ותהא שייכת למוכר בלבד.**"

בסעיף 3.2: "**... מובהר ומוסכם כי הממכר כולל בכל מקרה אך ורק זכות לכ-140 מ"ר זכויות בנייה בלבד בחלוקה בין הקונה, וכל זכות עודפת מעבר לכך נשארת בידי המוכר, אינה חלק מהממכר ותהא שייכת למוכר בלבד.**"

בסעיף 5: "**תמורת מכירת זכויות המוכר כאמור לעיל והעברתן על שם הקונה, מתחייב בזה הקונה לשלם למוכר סך של 2,175,000 ש"ח...**"

10. העורר המשיך לקבל את מלוא דמי השכירות בשל הדירה (גם בגין חלקן של העוררות), והמשיך לשאת בתשלום מלוא חלקו במשכנתא שנלקחה לצורך רכישת הבניין.

11. בתאריך 30.12.2015 הוגש דיווח מטעם העוררים, לפיו מכר העורר 170/1000 (17%) מזכויותיו במקרקעין לעוררות בתמורה לסך של 2,175,000 ש"ח, כאשר עוררת 2 (הגב' אליקים) רכשה 70/1000 (7%) ועוררת 3 (הגב' טליס) רכשה 100/1000 (10%).
בהצהרתם למשיב ציינו העוררים כי הממכר מהווה 3/4 מדירת המגורים בלבד, המתוארת לעיל. קרי - מכר של 41.25 מ"ר מתוך 55 מ"ר. דהיינו, לאחר המכירה מחזיק העורר בשטח של 13.75 מ"ר ובזכויות הבנייה (שאינן צמודות לדירה), עוררת 2 (הגב' אליקים) מחזיקה בשטח של 16.99 מ"ר ועוררת 3 (הגב' טליס) מחזיקה בשטח של 24.2 מ"ר.

12. העורר, בשומתו העצמית למשיב, חישב את המס בהתאם לסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "**חוק מיסוי מקרקעין**" או "**החוק**"), חישוב לינארי רגיל, ואת שווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח קבע על סך של 1,795,000 ש"ח שהם 75% משווי הרכישה שיוחס לדירה (2,394,000 ש"ח) כאמור לעיל.

13. במכתב הנושא תאריך 26.6.2016 פנה העורר למשיב וביקש לתקן את שומתו העצמית כך שחישוב מס השבח יעשה בהתאם לחישוב הלינארי המוטב הקבוע בסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין ואשר ניתן רק במכירת דירת מגורים מזכה כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין.

14. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררים ובשומה לפי מיטב השפיטה קבע כי מכירת הזכויות נשוא הסכם המכר משנת 2015 היא של זכויות בנייה וקרקע, בהתאם לתוכן הסכם המכר ולמהות הממכר. בהתאם לכך השית על העורר מס שבח בשל מכירת קרקע ועל עוררות 2 ו-3 מס רכישה בשל רכישת הקרקע (בהתאם לשיעורי מס הרכישה החלים על קרקע). בהחלטת המנהל בהשגה קבע המשיב כי העורר מכר 81% מזכויות הבנייה שברשותו שהם 140 מ"ר לחלק ל-173 מ"ר (יתרת זכויות הבנייה המיוחסות ליחידה (=230 מ"ר פחות 57 מ"ר)). וייחס כשווי רכישה את זכויות העורר כפי שנקבע בפיצול הפיזי (81% מסך של 984,000 ש"ח) (ראו נספח 9 לתצהיר המשיב).

15. העוררים אשר חלקו על שומת המשיב הגישו השגותיהם בהן חזרו על טענותיהם כי הממכר הוא 3/4 מדירת מגורים. השגות העוררים נדחו על ידי המשיב, ומכאן הערר שבפנינו.

16. בפני הוועדה העידו העורר, מר ישעיהו קטן, מר עוז טליס (בעלה של מירב טליס) בשם העוררות 2 ו-3 ומר רואי זרנצ'נסקי מטעם המשיב (פרוטוקול דיון מיום 24.1.2018).

<u>סלע המחלוקת</u>

17. האם הסכם המכר משנת 2015 בין העורר לעוררות 2 ו-3 הינו מכירה של 3/4 מדירת מגורים בלבד (ששטחה הכולל הוא 55 מ"ר בתוספת זכויות הבנייה הצמודות לה) (כעמדת העוררים), או שהסכם המכר משנת 2015 הינו עסקה למכירה של 140 מ"ר זכויות בנייה שהן קרקע ל-2 יחידות דיור בבניין חדש שאמור להיבנות במקום הבניין הישן, בו תקבל עוררת 2 (הגב' אליקים) דירת מגורים בשטח של 58 מ"ר ואילו עוררת 3 (הגב' טליס) תקבל דירה בשטח של 83 מ"ר (כעמדת המשיב)?

לטענת העוררים, החלטת המשיב להתערב בסיווג העסקה מנוגדת להסכמות הצדדים ולחוזה המכר.

<u>טענות העוררים (בתמצית)</u>

18. סך זכויות הבנייה בבניין החדש, העתיד להיבנות במקום הבניין הישן, הוא כ-865 מ"ר וחלקו של העורר הוא 24%, שהם כ-210 מ"ר. המשיב קבע בשנת 2012 כי 70% מיוחסים לדירה הקיימת שגודלה 55 מ"ר ולזכויות הנלוות לה ו-30% מיוחסים לזכויות בנייה בלתי מנוצלות (פיצול פיזי). לפיכך יש לייחס לדירה 147 מ"ר (שהם 210 מ"ר X 70%), ואילו 63 מ"ר לזכויות בנייה עתידיות שהופרדו מהדירה ובגינן נערך אותו פיצול פיזי (30% X 210 מ"ר).

19. אין חולק, כך לטענת העוררים, כי הרוכשות (עוררות 2 ו-3) ביקשו לרכוש בניין קיים ולנצלו לפי המצב הקיים תוך בדיקת מכלול האפשרויות, לרבות בנייה או בנייה חדשה.

20. גם במועד הגשת כתב הערר, לא היה היתר בנייה (קרוב לשנתיים לאחר ביצוע המכר). יש הבדל משמעותי בין הגשת בקשה להיתר לבין קבלת היתר וניצולו.

21. הממכר התייחס למכר דירה בלבד על זכויותיה הנלוות הגלומות בה כמקובל. הוכח למשיב כבר בעת הדיון בשומה כי הממכר משקף שווי נכון בהתאם לעסקאות השוואה שצורפו למשיב בדיון השומה.

22. העורר לא היה חייב למכור בשלב זה את זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות - 63 מ"ר - כי לא היה כל צורך בכך. יש דירה קיימת שבה מגולמות זכויות בנייה מספיקות של 147 מ"ר עיקריות, שהן עניין ודאי וברור. העורר השאיר לעצמו 25% מהזכויות הנלוות לדירה שהן כ-37 מ"ר (25% X 147 מ"ר) ובתוספת 63 מ"ר (זכויות בגין הפיצול) שלא נמכרו שהם יחד כ-100 מ"ר המשקפים את חלקו של העורר בדירה העתידית שתיבנה (כולל מרפסת), אם בכלל.

23. העורר אכן המשיך לשאת בתשלום מלוא חלקו במשכנתא שנלקחה לצורך רכישת הבניין, ולקבל את מלוא דמי השכירות בגין הדירה. הסכמה מסחרית זו בין העוררים ניתנת לשינוי בכל עת ואינה משפיעה או רלבנטית למהות העסקה או תוכנה. אין חולק כי הדירה מושכרת לצד ג' וכי משולמת משכנתא משותפת לכלל הבניין. מר טליס העיד בבירור כי בבחירה שבין לקבל חלק יחסי משכירות או לבצע שינוי במשכנתא הקיימת ולהיכנס כלווה בהלוואה של 7.5 מיליון ש"ח, העדיפו העוררות (הרוכשות) לא להצטרף להלוואה גדולה זו.

24. החלטת המשיב להתערב בסוג העסקה ולקבוע עסקה שונה ממה שהצדדים סיכמו ביניהם, מעוררת שאלות כבדות משקל ואולי נובעת מחוסר הבנה או חוסר בדיקה מספקת של "היסטוריית הרכישה בבניין". קביעתו של המשיב מנוגדת להסכמת הצדדים ולמצב העובדתי והמשפטי.

25. העוררים תוהים כיצד יכול היה העורר למכור 140 מ"ר זכויות בנייה אם מלכתחילה הוכח כי זכויות הבנייה הנותרות הבלתי מנוצלות, שאינן הדירה עצמה, הן לא יותר מאשר כ-63 מ"ר (30% מתוך הזכויות אגב אותו פיצול פיזי שנעשה בעת הרכישה המקורית).

26. יש לאבחן בין המקרה דנן ובין המקרים שנידונו בפסקי הדין בעניין **פריאנטה** (ו"ע 58675-09-14) [פורסם בנבו] ובעניין **הרצברון** (ו"ע 18942-06-15), [פורסם בנבו], שכן

במקרה דנן מטרת הרכישה על ידי העוררות 2 ו-3 הייתה רכישה של חלק מהדירה וכי מסמכי הרכישה לא מעידים על כוונה להרוס את הדירה.

27. אין כל ודאות לביצוע הפרויקט בזמן הקרוב. המדובר בפרויקט המורכב משני היתרים נפרדים לשני בניינים סמוכים אשר עתידים לכלול קיר משותף ובינוי מורכב, מימון מורכב ועוד.

28. לטענת העוררים, המשיב לא דייק בעובדות לפיהן טען שיש היתר או שהעורר קיבל יחידת דיור בגג ואף טען כי זו שווה אקוויוולנטית יותר מדירה רגילה (125%). המשיב, כך לטענתם, טועה ומטעה, שהרי לעורר תהא בעתיד, אם יינתן היתר, דירה משותפת בגג עם בעלים בחלקה אחרת, היינו חלק בדירה בלבד וחלקו אף קטן מ-50% באותה דירה עתידית. זאת ועוד, לא רק ששווי מ"ר בדירה משותפת (מושע) אינו שווה יותר, אלא קיים בכלל ספק אם קונה סביר היה משלם על זכות עתידית לחלק מדירה משותפת מחיר שוק למ"ר ממוצע. יש לומר שההיגיון מחייב כי לדירה כזו יש בכלל שווי שלילי לעומת דירות מלאות ושלמות אחרות בבניין ולבטח אין לה ערך אקוויוולנטי גבוה מ-100%.

<u>טענות המשיב (בתמצית)</u>

29. החלטת המשיב לפיה, הממכר נשוא הערר דנן הוא של זכויות בנייה של כ-140 מ"ר וקרקע לשתי יחידות דיור, בבניין חדש שעתיד להיבנות על המקרקעין, מתבססת על האמור בהסכם המכר משנת 2015, על המסמכים אשר הוצגו לפניו לפיהם העוררות 2 ו-3 תקבלנה 2 דירות (דירה אחת לכל עוררת) בשטח כולל של כ-140 מ"ר, על כך שהעוררות לא קיבלו חזקה פיזית בדירה והן אינן שותפות להוצאות ולדמי השכירות המתקבלים ממנה. ומעל לכל, למהות הכלכלית האמיתית העומדת מאחורי העסקה.

30. בהתאם להלכה הפסוקה יש לבחון כל עסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית ולא להיצמד ללבוש המשפטי אשר נתנו לה הצדדים.

31. בהתאם להלכה הפסוקה יש לראות בזכויות בנייה כ"זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין.

32. על אף הגדרת הממכר כמכירת 3/4 מהדירה, הרי שבסעיפים 2.6 ו-3.2 להסכם המכר משנת 2015 קבעו הצדדים והגדירו במדויק כי זכויות הבנייה והקרקע להן יהיו זכאיות העוררות, הן של כ-140 מ"ר בלבד, כאשר כל זכות עודפת תישאר בידי העורר.

33. אילו היו רוכשות העוררות 2 ו-3 3/4 מדירת המגורים, הן היו זכאיות לקבל בדיוק 3/4 מהזכויות הצמודות לחלקן הנרכש ולא היה צורך להבטיח את סך הזכויות שיקבלו במסגרת ההסכם או להגביל אותן.

34. מר טליס (בעלה של עוררת 3) אשר הגיע לעדות בשם העוררות, למרות שלא היה צד לעסקת הרכישה משנת 2015, לא הצליח לתת תשובה סדורה ועניינית כיצד הוחלט על רכישה של 75% ומדוע היה צורך לעגן את היקף זכויות הבנייה בהסכם המכר כאשר ההגבלה עליה הסכימו הצדדים "הרעה" את מצבן של העוררות לעומת הזכויות אותן היו זכאיות לקבל על פי החלק אותו רכשו.

35. בחינת הסכם המכר משנת 2015 מראה כי העוררות לא קיבלו חזקה פיזית בדירה, כפי שמקובל בכל הסכם מכר של דירה, אלא "חזקה משפטית" בלבד המלמדת אף היא על מכירה ורכישה של זכויות בנייה, שכן לא ניתן לקבל חזקה פיזית על זכויות בנייה. העוררות 2 ו-3 לא נרשמו כצד להסכמי השכירות ולא קיבלו על עצמן כל זכות או חובה הנוגעות לדירה, היות שלא נשאו בהוצאות הנוגעת לה ולא קיבלו את דמי השכירות בגינה על פי חלקן היחסי בדירה והעורר המשיך לקבל את מלוא דמי השכירות המתקבלים הימנה (4,900 ש"ח לחודש).

36. הן מבחינה סובייקטיבית והן מבחינה אובייקטיבית, נמכרו (ונרכשו) זכויות בנייה ולא הייתה כל כוונה, כך לטענת המשיב, למכור או לרכוש חלק בדירת המגורים.

37. התמורה ששילמו העוררות 2 ו-3 משקפת מחיר קרקע ליחידת דיור באזור לפי חוות דעת שמאיים מכריעים, ואין בכך ביטוי לשטח הדירה הקיימת.

38. ניסיון החיים מלמד כי לא נעשו עסקאות במקרקעין בהן אדם מוכר לשתי רוכשות שאין לו איתן כל קשר, 75% בדירה קטנה של 55 מ"ר, באופן שנשאר לו 13.75 מ"ר.

39. בעת חתימת הצדדים על הסכם המכר משנת 2015 כבר הוגשו תוכניות להריסת הבניין, כאשר זמן קצר לאחר מכן, בתאריך 2.3.2016 אושרה על ידי ועדת המשנה לתכנון ולבנייה הבקשה להריסה הנ"ל ובניית בניין מגורים חדש בו שש קומות וקומת גג חלקית מעל שתי קומות מרתף בתוספת הקלות שהתבקשו. כלומר, העורר מכר לעוררות 2 ו-3 זכויות בבניין שקיבל אישור להריסה ושבעלי הבניין הסמוך ברח' נורדאו 38 כבר דיווחו למשיב על הסכם שחתמו עם יזם להריסה ובנייה לפי תמ"א 38/2 שעתיד לחלוק קיר משותף עם הבניין נשוא ערר זה.

40. העובדה שמר טליס לא התעניין בדירה אשר הוא אמור להיות בעליה (למרות שיש לכך השלכות כלכליות ברורות מאליהן) והעובדה כי כבר בשנת 2015 הכל ידעו שהעורר

יקבל את דירת הפנטהאוז בבניין החדש, מלמדת שלא הייתה כל חשיבות איזו דירה רכשו, שכן ממילא היה ברור שהבניין ייהרס וייבנה במקומו בניין חדש.

41. העוררים נמנעו מלהביא לעדות עדים רלוונטיים כגון: בנו של העורר אשר טיפל בכל העסקה ושולט בפרטי העסקה, עדות אשר הייתה יכולה לשפוך אור על העסקה כולה. גם העוררות 2 ו-3 שהיו צד לעסקה לא הגישו תצהיר ולא זומנו לעדות. והרי ידועה ההלכה הפסוקה לפיה הימנעות מהבאת עד רלוונטי משמשת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהביא אותו.

42. לטענת המשיב, נסיבות העסקה מלמדות שנמכרו רק 55% מתוך כלל זכויותיו של העורר בדירת המגורים ובזכויות הבנייה, כדלקמן: העורר עתיד לקבל דירת גג בשטח של 91 מ"ר. שווי קרקע לדירת הגג לעומת דירות רגילות הוא כ-125% ולכן שטח דירת גג אקוויוולנטי הוא 114 מ"ר. שטח הדירות של העוררות ביחד הוא 141 מ"ר. לפיכך, החלק הנמכר הוא 55% (=141 מ"ר מתוך 255 מ"ר). העורר דיווח על מכירת דירת מגורים מזכה בלבד, אולם אילו העורר היה מדווח על מכירת דירת מגורים בתוספת זכויות בנייה, הרי שהמשיב היה פועל בהתאם להוראות סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין וממסה מכירה של 55% מתוך דירת המגורים וזכויות הבנייה הנלוות לה.

דיון והכרעה

43. העוררים באים "בחיטים" וטוענים כי העורר מכר חלק מהדירה (75%), ועוררות 2 ו-3 רכשו חלק מדירה זו, וזאת בהתבסס על ההסכמות של הצדדים. ואילו המשיב טוען "בשעורים" שהעורר מכר זכויות בנייה בלבד ועוררות 2 ו-3 רכשו זכויות בנייה שכן בחינת מהותו האמיתית היא ממכר של זכויות בנייה וקרקע ולא חלק בדירה.

פיצול אנכי ופיצול פיזי

44. בטרם ניכנס לבחינת מהותו האמיתית של הסכם המכר משנת 2015 ובטרם נכריע במחלוקת זו שבין הצדדים, יש להידרש למספר הבהרות והדגשים בסוגיה של רכישת דירה ומכירת דירה עם זכויות בנייה הנלוות אליה, לצרכי שומת מס הרכישה בעת רכישת הדירה ולשומת מס השבח בעת מכירתה.

ראשית, יש להבחין בין שני סוגי פיצול בין הזכויות המיוחסות לחלק של דירת המגורים לזכויות האחרות:

הסוג הראשון הוא "**הפיצול האופקי**" הידוע גם בשם "**פיצול פיזי**": בהתאם לפיצול זה אם מצורפת לדירת המגורים קרקע המשמשת למטרה אחרת, ניתן לפצל את התמורה

בין אותו חלק קרקע מן המקרקעין המשמשים למגורים, ובהתאם למסות כל אחד מאותם חלקים בנפרד.

הסוג השני הוא "**הפיצול האנכי**" הידוע גם בשם "**פיצול רעיוני**", המוסדר במסגרת סעיף 49ז' לחוק ולפיו מבוצע כאמור פיצול בין החלק המיוחס לדירת המגורים לבין החלק המיוחס לזכויות הבנייה הנוספות.

יודגש כי אין מניעה לבצע את הפיצולים זה לאחר זה כאמור לעיל. יפים לעניין זה דבריו של המלומד פרופ' יצחק הדרי בהשתתפות עו"ד רו"ח טארק דיביני בספרם "**מיסוי מקרקעין דירת מגורים**" (כרך א - חלק שני, עמוד 738; מהדורה שלישית, 2014). ושם נאמר, בין היתר:

> **"... אך לא מן הנמנע שבעסקה אחת ייעשו שני הפיצולים גם יחד. ראשית, הפיצול האופקי בין דירת המגורים לבין יתרת המגרש ולאחר מכן הפיצול האנכי לפי סעיף 49ז לגבי דירות המגורים בלבד."**

שנית, **ברכישת** דירת מגורים עם זכויות בנייה הנלוות אליה ב"**פיצול אנכי**" מושת על הדירה בתוספת זכויות הבנייה הצמודות אליה מס רכישה החל על רכישת דירות מגורים (כולל בגין זכויות הבנייה הנוספות הצמודות אליה), ואילו ברכישת דירת מגורים כאשר בוצע לחלק מזכויות הבנייה גם "**פיצול פיזי/אופקי**", הרי שלגבי זכויות הבנייה שב"**פיצול האופקי**" מושת מס רכישה לפי השיעור החל על קרקע פנויה (כבמקרה דנן).

באשר למכירת דירת מגורים עם זכויות בנייה נוספות הצמודות אליה, הרי שעל זכויות הבנייה הנוספות, הן ב"פיצול אנכי" והן ב"פיצול אופקי" מושת מס שבח לפי השיעור החל על מכירת קרקע. באשר ל"פיצול האנכי" הרי שהוא מוסדר, כאמור לעיל, במסגרת סעיף 49ז' לחוק, לפיו מבוצע כאמור פיצול בין החלק המיוחס לדירת המגורים לבין החלק המיוחס לזכויות הבנייה הנוספות. וזה לשונו של סעיף 49ז(א) לחוק:

> **"(1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן - זכויות לבנייה נוספת)** [עד תיקון 76 נאמר: הושפעה מזכויות לבניה נוספת], **יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף להוראות סעיפים 49א ו-49ב, 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-2,082,000 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 2,082,000 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך. [הסכום מעודכן ליום 16.1.2019]

(3) ...

(4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממס לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות.

(5) ..." (ההדגשות - אינן במקור)

יצויין, תנאי לתחולתו של סעיף 49ז' לחוק הוא כי התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה גם מזכויות בנייה נוספות. הקביעה האם התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה מזכויות בנייה נוספות מתבצעת ללא קשר לכוונותיו של הקונה ביחס לנכס הנרכש. יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט א. לוי, בעניין **כרמל** (ע"א 8244/02 **פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 26.11.2003) כדלקמן:

"הלכה היא כי יש לשום את הקרקע לפי מצבה בעת המכירה, ואין זה משנה מה בכוונת הקונה לעשות בה - להחזיקה כמות שהיא, או לפצלה ולמכור חלק ממנה, או להרוס את המבנה שעליו ולהקים אחר במקומו (ראו ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד ואח', פד"י מו(4), 693, 702). ההיגיון שבהלכה זו הוא רב, שאם לא תאמר כן אתה עלול לעודד אנשים להערים על שלטונות המס."

שלישית, נוסיף ונאמר כי כל האמור לעיל, הן לגבי "הפיצול הפיזי" ("הפיצול האופקי") והן לגבי "הפיצול האנכי" ("הפיצול הרעיוני"), המדובר בחישובים לצרכי שומת מס הרכישה ומס השבח בלבד ואין להן קשר לצד המשפטי של הסכם המכר (כפי שנראה גם בהמשך).

<u>התייחסות לטענות העורר</u>

45. כאמור לעיל, המשיב בעת הרכישה משנת 2012, קבע (בהסכמת הצדדים) כי יש לערוך "פיצול פיזי" באופן ש-70% יוחסו לדירה הקיימת בפועל שגודלה 55 מ"ר ולזכויות

הנלוות לה (שלגביהן אין טעם לערוך גם פיצול אנכי משום שהמדובר בתשלום מס רכישה לפי שיעורי המס החלים על דירה, זאת לעומת המכירה בעתיד; ראו גם בהמשך) ו-30% יוחסו לזכויות בנייה בלתי מנוצלות - פיצול פיזי שבגינם שולם מס רכישה כעל רכישת קרקע. לפיכך מסיק העורר כי יש לייחס זכויות בנייה לדירה בגובה של 147 מ"ר שהם 70% מסה"כ "אוצר הזכויות" שיש לעורר, המחושבים לפי 24% מסה"כ זכויות הבנייה הקיימות כיום - 865 מ"ר (672 מ"ר לפי תב"ע ו-193 מ"ר לפי תמ"א 38, מוכפל ב-24% ומוכפל ב-70%).

לטענת העורר 147 מ"ר אלו מיוחסים לדירה הקיימת ומהם מכר לעוררות 2 ו-3 כ-140 מ"ר, ואילו 30% מ"בנק הזכויות", קרי 63 מ"ר (210 מ"ר X 30%) שבגינן נערך פיצול פיזי, נשארו ברשותו. לטענת העורר לאחר שהתייעץ עם בנו ועורך הדין שלו, החליט להשאיר בידיו חלק יחסי מהדירה הקיימת (25%) ואת יתרת 63 מ"ר זכויות הבנייה שבגינן נעשה פיצול פיזי ובדרך זו, כך הוא קיווה, יוכל לזכות בדירה קטנה בבניין החדש (אם יינתן ההיתר) אשר תתאים לצרכיו (ראו סעיף 14 לתצהירו).

46. טענתו זו של העורר מעוררת מספר תהיות:

<u>האחת</u>: אם סך הזכויות של העורר בדירה מסתכם ב-147 מ"ר, כטענתו, הרי ש-75% מהם עולה לכ-<u>110</u> מ"ר שאלו נמכרו לעוררות 2 ו-3. אם כן כיצד זה מתיישב עם האמור בחוזה המכר משנת 2015 לפיו בכל מקרה הממכר כולל אך ורק זכויות ל-140 מ"ר זכויות בנייה בלבד **וכל זכות עודפת** תהא שייכת למוכר בלבד (סעיף 2.6 וסעיף 3.2 לחוזה)?

<u>השנייה</u>: לטענת העורר הוא מכר מתוך 147 מ"ר של הדירה 140 מ"ר לעוררות, הרי שנשארו לו 7 מ"ר ובתוספת 63 מ"ר הרי שנותרו בידיו 70 מ"ר זכויות בנייה. אם כך, כיצד זה מתיישב עם טענתו בסעיף 27 לסיכומיו לפיה העורר השאיר לעצמו ביודעין 25% מהדירה, דהיינו 25% מ-147 מ"ר שהם כ-37 מ"ר ובתוספת 63 מ"ר (הזכויות בגין הפיצול הפיזי שלא נמכרו) – סה"כ ביחד כ-100 מ"ר המשקפים את חלקו של העורר בדירה העתידית אם וככל שתבנה (כולל המרפסת)?

<u>השלישית</u>: בסעיף 4.2 להסכם השיתוף מיום 25.10.2012 נאמר כי ידוע לרוכשים "**שזכויות כל רוכש יוחדו באופן ספציפי לדירה ספציפית שרכש... ובהתאם לנספח A - נספח חלוקה בפועל של הבניין ואחוז ההשתתפות**" ואכן בנספח A נקבע כי מר ישעיהו קטן (העורר) יקבל דירה בקומה 2 ואחוז ההשתתפות שלו בזכויות הבנייה 240/1000 (24%) כאשר אחוז ההשתתפות מוגדר בסעיף ההגדרות כ"**חישוב המוסכם**

באחוזים של חלקו של כל אחד מהרוכשים בעלויות רכישת המקרקעין...". אין כל קשר בהסכם השיתוף לפיצול הפיזי שעשה המשיב לצורך שומת מס הרכישה.

את הסכם המכר משנת 2015 בו נמכרו 75% מהדירה (והזכויות הנלוות אליה) ובלבד שלא יעלה על 140 מ"ר, יש לפרש לאור הסכם השיתוף ללא קשר ל"פיצול הפיזי" שערך המשיב בשנת 2012 בהסכם הרכישה (בהסכמת הצדדים), לפיו 30% יוחסו ל"קרקע". שכן, פיצול זה נעשה לצורך חישוב שומת מס הרכישה בלבד. חוזה המכר משנת 2015 הוא חוזה משפטי שיש לפרשו בפני עצמו ולאורו של הסכם השיתוף ואין לו נגיעה לפיצול הפיזי שערך המשיב לצורך שומת מס הרכישה.

אשר על כן, בהתאם להסכם המכר והסכם השיתוף, העורר מכר אומנם 75% מהדירה וכל הזכויות הנלוות אליה שלפי הסכם השיתוף, אולם מכר זה מוגבל ל-140 מ"ר של זכויות הבנייה. קרי, 75% מוכפל ב-210 זכויות בנייה (כולל הדירה) שיש לעורר. קרי, 157.5 מ"ר ובלבד שלא יעלה על 140 מ"ר.

ואם נמשיך באותו קו מחשבה, הרי שלכאורה מכר העורר **2/3** מהזכויות שיש לו בדירה בתוספת כל זכויות הבנייה הנלוות אליה (2/3= 140 מ"ר מתוך 210 מ"ר).

וראו גם את עדותו של מר טליס: "**צריך למכור שליש** [או] **שני שליש לא יודע מהדירה או שלשת רבעי מהדירה...**" (פרוטוקול הדיון, עמוד 27, שורות 23-24).

47. אמרנו "לכאורה" היות וחישוב זה לא עולה בקנה אחד עם הטענה של העורר בסיכומים (ראו סעיף 27 לסיכומים) לפיה העורר ראה לפניו דירה שיקבל בבניין החדש בשטח של כ-100 מ"ר (ראו גם לעיל). והרי 100 מ"ר בתוספת 140 מ"ר שנמכרו לעוררות עולה לסך של 240 מ"ר. והיחס של מכירת הזכויות לעוררות - 140 מ"ר מתוך סה"כ הזכויות 240 מ"ר - עולה לשיעור של כ-60%.

<u>התייחסות לטענות המשיב</u>

48. המשיב טוען שהעורר עתיד לקבל דירת גג בשטח של 91 מ"ר שהוא אקוויוולנטי ל-114 מ"ר (תוספת של 25% לדירת גג לעומת דירה רגילה) הרי שהעורר זכאי ל-114 מ"ר ואילו העוררות זכאיות ל-141 מ"ר (סה"כ 255 מ"ר) והחלק הנמכר הוא אם כן 55% (=140 מ"ר מתוך 255 מ"ר).

לטענת המשיב, לו היה העורר טוען למכירת חלק מהדירה בתוספת זכויות הבנייה הנלוות אליה, הוא היה פועל בהתאם להוראות סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין

וממסה מכירה של 55% מתוך דירת המגורים וזכויות הבנייה הנלוות לה. אך מכיוון שהעורר לא טוען כך, הרי שגם המשיב לא יפעל כך ולא יפעיל את הוראות סעיף 49ז' לחוק. חלף זאת קבע המשיב בהחלטתו שהעורר מכר זכויות בנייה בלבד של 140 מ"ר וייחס למכירה זו שווי רכישה של הקרקע שיוחסה לעורר בפיצול הפיזי לפי 63 מ"ר (ראו גם סעיף 14 לעיל).

טענתו זו של המשיב מעוררת, גם היא, מספר תהיות:

האחת: הקביעה לפיה "בנק הזכויות" של העורר הינו כ-255 מ"ר (כולל חישוב אקוויוולנטי של דירת הגג) מבוססת על בקשת ההיתר שהוגשה לרשויות התכנון בתל-אביב, והתשריטים שהוכנו על ידי האדריכלית הגב' ניצה סמוק, ואשר על פיה העורר יקבל דירת פנטהאוז בגודל של 91 מ"ר (אקוויוולנטי ל-114 מ"ר), ואילו העוררות יקבלו דירות בשטח של 83 מ"ר ו-58 מ"ר. כנגד קביעה זו של המשיב טוענים העוררים כי בדירת הגג יהיה העורר זכאי רק לחלק בדירה המשותפת (בניגוד לטענת המשיב) וכי המדובר בבקשת היתר בניה שטרם אושרה ועד היום אין היתר למרות שחלפו מספר שנים מאז המכר. כמו כן טוען העורר כי קיימת אי-ודאות בדבר היקף הזכויות שיתקבלו במסגרת תוכנית הרובעים.

בעניין זה, לכאורה, צודק העורר לפיו "בנק הזכויות" שלו, עובר למועד המכירה בשנת 2015 היה 210 מ"ר וזאת בהתאם לתוכניות הקיימות של התב"ע ו-תמ"א 38. אומנם קיימת ציפייה שאם יאושר ההיתר סכום השטח יגדל ואולם המדובר בציפייה בלבד אשר תמומש אם ההיתר יאושר כפי שהוגש לרשויות התכנון והבנייה (מבחינת "ביצה שטרם נולדה").

אמרנו "לכאורה" שכן העורר בסיכומיו טוען שבחוזה המכר שבו מכר לעוררות 75% מהדירה (מוגבל ל-140 זכויות בנייה) ראה לפניו שתיוותר בידו דירה של 100 מ"ר בבניין החדש. דהיינו סה"כ זכויות הבנייה שראה לפניו הן 240 מ"ר. משכך נראה לי לאמץ, כדרך ביניים, את הקביעה לפיה "אוצר הזכויות" של העורר לעניין חוזה המכר עולה לכ-240 מ"ר, וכי יחס הזכויות שנמכרו ביחס לסה"כ זכויות הבנייה עולה לכ-60% (=140 מ"ר מתוך 240 מ"ר).

השנייה: המשיב שוטח בפנינו באריכות ובצדק את העקרון שנקבע בפסיקה ענפה בנושא זה, לפיו יש לבחון לצרכי מס כל עסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית ולא להיצמד לאופן אותו הגדירו הצדדים ולמלבוש אשר נתנו לה

(ראו ע"א 2330/04 **מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 21.5.2006; ועוד). משכך, אם המשיב היה מוכן להכיר בכך שמבחינת המוכר יש כאן מכר של חלק מדירה כולל זכויות הבנייה הנלוות אליה (בין בפיצול אנכי ובין בפיצול פיזי) הרי שאין סיבה, לדעתי, מלטעון אחרת מכיוון שהעורר לא טען כך.

השלישית: המשיב ייחס לשווי המכירה של 140 מ"ר שנמכרו לעוררות את שווי הרכישה של הפיצול הפיזי שערך לעורר בעת הרכישה המקורית של הבניין של 63 מ"ר (ראו גם סעיף 14 לעיל). לא ברור כיצד ניתן לייחס לשווי מכירה של 140 מ"ר שווי רכישה של 63 מ"ר כשהוא מוכפל ב-81% (ראו סעיף 14 לעיל). **ייחוס כאמור לא סביר ולא הגיוני ומוביל לתשלום מס שאינו מס אמת.**

<u>העורר זכאי למכור חלק מהדירה וזכויות הבנייה הנלוות אליה</u>

49. העורר אומנם יכול היה למכור רק את זכויות הבנייה בלבד (וראו בעניין זה ע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 6.12.2006), אולם משבחר למכור בדרך של מכירת חלק מהדירה (בתוספת זכויות הבנייה הנלוות אליה) זו זכותו, בדומה לעסקאות קומבינציה בהן ניתן למכור את כל החלקה תמורת קבלת דירות בבניין שייבנה או למכור חלק מהחלקה ולקבל שירותי בנייה על החלק הנותר. וראו בעניין זה את ע"א 487/77 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 19.3.1978), לפיו הכיר בית המשפט העליון באפשרות של עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" לעומת "מכר מלא" הגם ששתי העסקאות מהוות עסקת חליפין ומגיעות לאותה תוצאה כלכלית, אלא שלגבי תוצאות המס קיים הבדל משמעותי בין שני סוגי העסקאות, והקביעה האם בוצעה עסקה מסוג "מכר מלא" או מסוג "מכר חלקי" תלויה אך ורק לפי נוסח החוזה וכפי שהצדדים הסכימו ביניהם.

<u>סיכום ביניים</u>

50. לדעתי, יש לקבל את העמדה של מכירת חלק מהדירה וזכויות הבנייה הנלוות אליה כאמור בחוזה המכר (ולא של זכויות הבניה בלבד) ובכפוף לאמור להלן:

(א) עם חלק הדירה שנמכר נמכרו גם זכויות הבנייה הנלוות לדירה (כאמור בהסכם השיתוף) ולפיכך יש לחשב את שומת מס השבח בהתאם להוראות סעיף 49ז לחוק (ולעניין זה, במקרה דנן, אין משמעות כספית בין חישוב לפי פיצול אנכי בלבד ובין חישוב הכולל גם פיצול אנכי וגם פיצול פיזי, שכן בכל מקרה הפטור הנוסף שלפי סעיף 49ז מנוצל).

(ב) הממכר הינו 60% מהדירה והזכויות הנלוות אליה (ולא 3/4 מהדירה), היות שהזכויות הנמכרות לעוררות הוגבלו ל-140 מ"ר.

(ג) שווי הממכר הינו 2,175,000 ש"ח המייצג מכירת חלק מדירה כ-33 מ"ר (55 מ"ר מוכפל ב-60%) ו-107 מ"ר זכויות בנייה נוספות – סה"כ זכויות בנייה של 140 מ"ר בבניין החדש שייבנה בעתיד. בקביעת שווי הדירה הקיימת יש להביא בחשבון שהמדובר בבניין ישן מאד המיועד להריסה, כך שלדעתי, יש לחשב את שווי הדירה בהתאם למחיר הקרקע שלה (14.5 אלפי שקלים ל-1 מ"ר) ובתוספת היוון דמי השכירות החודשיים של 4,900 ש"ח לחודש לתקופה של כ-5 שנים שבהן הדירה תהיה מושכרת ממועד המכר ועד להריסת הבניין, ועל פי ההערכה כ-250 אלפי שקלים. רוצה לומר, כ-14.5 אלפי שקלים לכל 1 מ"ר קרקע **בהתחשב בשווי הבנייה**.[1]

דהיינו, שווי הדירה **כולה** מוערך בסכום של כ-1,050 אלפי ש"ח לפי החישוב הבא: 14.5 אלפי שקלים מוכפל ב-55 מ"ר (קרקע של הדירה) ובתוספת 250 אלפי ש"ח כאמור לעיל. סה"כ כ-1,050 אלפי ש"ח (וראו בעניין זה הלכת **בטאט** של בית המשפט העליון - ע"א 178/87 **יחזקאל בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 1.6.1989). ובענייננו, מכיוון שנמכרה 60% מהדירה (כאמור לעיל) הרי שיש לייחס למכירה זו 60% משווי הדירה. קרי, 630,000 ש"ח (לחלק מהדירה הנמכרת) וכן 1,545,000 ש"ח לזכויות הבנייה הנלוות לדירה (סה"כ 2,175,000 ש"ח).

(ד) יש לייחס לשווי המכירה האמור לעיל 60% משווי הרכישה המקורי הכולל בסכום שהיה 3,378,000 ש"ח.

<u>העוררות 2 ו-3 רכשו "קרקע" - זכויות בנייה</u>

51. חוק מיסוי מקרקעין כולל שתי הגדרות שונות למונח "דירת מגורים". הראשונה: מצויה בסעיף 1, הוא סעיף ההגדרות. הגדרה זו רלוונטית לצרכי מס השבח והפטור ממנו כאשר מדובר ב"דירת מגורים מזכה". וכך נקבע בסעיף 1 לחוק:

> **"'דירת מגורים' - דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, <u>ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה</u>, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה."** (ההדגשה - אינה במקור)

[1] 33X14,464+0.6(250,000)+107X14,464=2,175,000.

לעניין מס רכישה קיימת הגדרה ספציפית למונח "דירת מגורים" המצויה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:

"'דירת מגורים' - כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

(2) ..." (ההדגשה - אינה במקור)

על פרשנותה של הגדרת המונח "**דירת מגורים**" שבסעיף 9 לחוק לעניין חישוב גובה מס הרכישה, במובחן מהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק והגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49 לחוק לעניין הפטור ממס השבח במכירה, עמד בית המשפט העליון בע"א 278/84 **דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 10.8.1987) (להלן - "**פס"ד פרידמן**"). בעומדו על מהות ההגדרה של "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (המצויה כיום בסעיף 9(ג) לחוק) התייחס בית המשפט העליון גם להעדרן של המילים "**לפי טיבה**" אשר מצויות בהגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק. כרקע להבנת פס"ד פרידמן מן הראוי לציין כי ההגדרה של דירת מגורים לעניין מס רכישה, הייתה מצויה במועד מתן פס"ד פרידמן בתקנות בלבד והיא הועתקה מאוחר יותר, ככתבה וכלשונה, מהתקנות לחוק גופו, רק בתיקון מס' 31 לחוק מיסוי מקרקעין (ס"ח 1509 מיום 17 במרס 1995).

וכך אמר, בין היתר, כב' הנשיא דאז שמגר ב**פס"ד פרידמן**:

"נראה כי המבחן לייעוד הדירה למגורים, חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי - הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו 'דירה', ואלמנט סובייקטיבי - הטמון בכוונת הרוכש לייעד את ה'דירה' לשמש למגורים.

אשר לאלמנט הראשון - הגדרת ה'דירה' - נראה לנו כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ'דירה המיועדת למגורים לפי טיבה', אלא, יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם 'דירות'. לפיכך, המשמעות הרצויה הינה שמבנה יהיה 'דירה', אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר

(ראה גם הדיון בהגדרת 'דירה' ביחס להגדרה שבחוק אצל הדרי הנ"ל, בעמ' 144 ו-147).

אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הקושי רב יותר. מחד, לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כעבור 10 שנים, מספקת את דרישות התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו.

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

דהיינו, על פי הלכת **פרידמן** הגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה טומנת בחובה שני אלמנטים מצטברים, האחד - האלמנט האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר, והשני - האלמנט הסובייקטיבי הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שיעשה בדירה.

הלכה זו כי "דירת מגורים" לעניין מס רכישה נבחנת במבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי כאחד, חזרה ונשנתה ע"י בית המשפט העליון גם ב**פס"ד אוסיף** (ע"א 2744/05 **מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרויקטים 1998 בע"מ**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 10.8.2006) מפי כב' השופטת חיות (כתוארה אז):

"... אין חולק על כך שהשאלה האם יחידות המגורים והשטחים הנלווים אליהם עונים להגדרת המונח 'דירת מגורים' שבסעיף 9(ג) לחוק, צריכה להיבחן הן על פי המבחן האובייקטיבי (התאמתן של היחידות לשמש למגורים) והן על פי המבחן הסובייקטיבי (השימוש בפועל או ייעודן לשימוש למגורים על פי כוונת הצדדים)."

לסיכום: הגדרת "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה אוצרת בתוכה (עפ"י ההלכה הפסוקה) שני מבחנים מצטברים. האחד, המבחן האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים, השני והחשוב יותר - המבחן הסובייקטיבי, הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שייעשה בדירה.

כעת נלך בדרכה של הלכה פסוקה זו ונפנה לבחון האם בענייננו התקיימו המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי.

52. מבחינה אובייקטיבית נראה כי העוררות 2 ו-3 אכן רכשו חלק מ"דירה" העומדת בהגדרת "דירה" לפי המבחן האובייקטיבי, דהיינו, הנכס כולל מאפיינים של דירת מגורים (מתקנים פיזיים, מגורים בפועל וכו'), ואולם עולה השאלה האם מתקיים במקרה דנן גם המבחן הסובייקטיבי.

עפ"י הראיות שהונחו בפנינו נראה כי לא מתקיים המבחן הסובייקטיבי, מהנימוקים הבאים:

(א) העוררות 2 ו-3 לא קיבלו חזקה פיזית בדירה כפי שמקובל בכל הסכם מכר של דירה, אלא "חזקה משפטית" בלבד.

(ב) העוררות לא נרשמו כצד להסכמי השכירות ולא קיבלו על עצמן כל זכות או חובה הנוגעות לדירה. העוררות לא קיבלו את דמי השכירות על פי חלקן היחסי בדירה והעורר המשיך לקבל את מלוא דמי השכירות בגין הדירה.

(ג) מה שעניין את העוררות זה לא רכישת חלקים מהדירה אלא זכויות בנייה שיהיו להן בבניין החדש (שייבנה לאחר הריסת הבניין הנוכחי). כובד המשקל לאורכו ולרוחבו של הסכם המכר הוא על זכויות הבנייה במקרקעין ופחות על הדירה עצמה. אין זה גם הגיוני כי העוררות ישקיעו כספים כדי לרכוש חלקים בדירה במשותף עם אדם שאין לו איתן כל קשר.

53. יצויין כי מס הרכישה מוטל על הרוכש ולכן שיעור המס תלוי במעשיו ובכוונותיו של הרוכש. שיעורי המס המופחתים לרכישת דירת מגורים ניתנים על מנת להקל על רוכש שמייעד את הדירה למגורים ואין כל כוונה להקל עם רוכש שאין זו כוונתו.

54. תימוכין לעמדה זו ניתן למצוא במספר פסקי דין, כמפורט להלן:

(א) בעניין **הרצברון** (ר"ע 18942-06-15) **איריס הרצברון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 4.5.2017) נדון עניין הדומה באופן כללי למקרה דנן ושם קבעה ועדת הערר מפי כב' יו"ר הוועדה השופטת אורית וינשטיין:

> **"לאור המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבין המוכרים לרוכשים... יש לקבוע כי הרוכשים לא רכשו בפועל דירת מגורים מהרצברון, אלא רכשו זכויות במקרקעין ובהתאם למהות זו יש לחייבם במס רכישה."**

(ב) בעניין **פריאנטה** (ר"ע 58675-09-14) **עו"ד דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 28.2.2016) קבעה

הוועדה פה אחד כי המדובר ברכישת מגרש ולא ברכישת בית ישן. בין היתר קובע שם כב' חבר הוועדה רו"ח נדב הכהן שכתב את פסק הדין, כדלקמן:

"מהעדויות ששמענו ומהראיות שהוצגו בפנינו (וגם במבחן השכל הישר) מתקבלת תמונה סובייקטיבית לפיה רכש הנהנה (ביזמת אביו) בית מגורים ישן, בצהלה, כאשר תכלית הרכישה הינה הריסת הבניין הישן ושימוש במגרש לכל מטרה אחרת.

אזכיר עוד, וכפי שנקבע זה מכבר בבתי המשפט (ראה למשל, ע"א 4271/00, מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח [פורסם בנבו]**), כי תכליתו של החוק הינה מיסוי כלכלי. אינני סבור שיש להטיל מס רכישה בסכום מסוים על מי שרוכש מגרש לבניה, ולהטיל מס רכישה בסכום אחר על מי שרוכש מגרש זהה, שעליו בנוי בנין ישן המיועד להריסה (וזאת להבדיל ממי שרוכש בנין ישן כדי לשפצו, ו/או כדי לעשות בו שימוש למגורים כי שהוא)."**

(ג) פסקי דין נוספים התומכים בגישה זו ניתן למצוא גם בעניין **טובה נס** (ו"ע 9750-12-11 **טובה נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים**,[פורסם בנבו] ניתן ביום 3.10.2012), ובעניין **לין-ביכלר** (ע"ש 140/99 **לין-ביכלר משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל מס שבח מרכז**, ניתן ביום 14.2.2001). שם נקבע, בין היתר, כי מס הרכישה מוטל על הרוכש ולכן המס תלוי במעשיו ובכוונותיו.

בשולי הדברים

55. עם רכישת חלק מהדירה היו העוררות זכאיות לקבל את חלקן בדמי השכירות. טענת העוררות לפיה הוויתור על חלקן בדמי השכירות נובע בשל חוסר רצונן לשאת בתשלום המשכנתא כאשר העורר המשיך לשלם את מלוא חלקו במשכנתא אינו הגיוני ולא מתיישב עם השכל הישר היות שהעוררות ששילמו את מלוא התמורה בגין הממכר אינן אמורות לשאת בתשלומה של המשכנתא הרובצת על המקרקעין. יתכן והוויתור של העוררות בקבלת חלקן בדמי השכירות יש בכך תשלום "רעיוני" נוסף בגין רכישת זכויותיהן בנכס, אך ענין זה הוא רחב וחורג ממסגרת ערר זה. מה שבכל אופן ניתן ללמוד מוויתור זה הוא חיזוק לכך שאת העוררות עניין רכישת זכויות הבניה במקרקעין (הדירות שתיבננה בבניין החדש) ללא כוונה להשתמש בדירה וליהנות מפירותיה עד להריסתה.

סוף דבר

56. ראינו כי זכותו של העורר (מר ישעיהו קטן) למכור חלק מהדירה בתוספת זכויות בנייה בלתי מנוצלות הנלוות אליה, כפי שהוסכם בחוזה המכר משנת 2015, ויש לכבד מתווה זה של הצדדים, בדומה להסכמות בין הצדדים בבואם לבצע עסקת קומבינציה בשיטת ה"מכר החלקי".

57. ראינו כי לפי מהות העסקה העורר מכר 60% מהדירה וזכויות הבנייה הבלתי מנוצלות הנלוות אליה לפי הסכם השיתוף היות שהמכירה הוגבלה ל-140 מ"ר של זכויות בנייה (ולא 3/4 כטענתו), וכי יש להפעיל במקרה דנן את הוראות סעיף 49ז' לחוק, כאמור לעיל בסעיף 50 לעיל.

58. ראינו גם כי לעוררות 2 ו-3 לא היה להן כל ענין ברכישת הדירה וכל רצונן היה לרכוש זכויות בנייה בבניין החדש שייבנה, לפיכך, ובהתאם למבחן הסובייקטיבי יש לחייבן, לדעתי, במס רכישה לפי השיעור החל על רכישת קרקע.

59. אשר על כן הייתי מציע לחברי לקבל חלקית את הערר כאמור לעיל. באשר להוצאות המשפט: הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות על מי מהצדדים וכל צד יישא בהוצאותיו הוא, היות שכל צד לא חף מטעויות בערר זה.

<u>השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר</u>

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע רו"ח פרידמן בעניין אופן הטלת מס שבח על העורר. כמו רו"ח פרידמן, גם אני סבור כי (א) אין לבסס את עריכת שומת מס השבח על החלוקה האופקית (70% - 30%) שנעשתה בעת הרכישה; (ב) אין לקבל את המצג כי הממכר היה 75% מהדירה (חרף כתיבת הדבר בהסכם שנערך עם העוררות); (ג) מאידך, אין לקבל את טיעון המשיב כי נמכרו רק זכויות בנייה ולא חלק מדירה; ו- (ד) יש להביא בחשבון שווי רכישה כפי שהוסבר על ידי רו"ח פרידמן.

בעניין אופן הטלת מס רכישה על העוררות, אין דעתי כדעתו של רו"ח פרידמן. לטעמי אין להסיק מן הנסיבות כי העוררות לא רכשו, מבחינתן, חלק מדירת מגורים קיימת (לרבות זכויות בנייה). אמנם ההלכה הפסוקה מחייבת, בין השאר, יישום מבחן סובייקטיבי בנוגע למס רכישה, אולם לדעתי לא מונח בפני הוועדה בסיס לקביעה כי במקרה דנן הדירה לא "עניינה" את העוררות. לעיתים רכישת בית מגורים קיים נעשית גם עם מבט לעתיד (לניצול החלקה באופן אחר) והדבר איננו מביא בהכרח למסקנה כי בהווה הממכר איננו "דירת מגורים". הרי בערר זה עצמו הודגש – אגב הדיון בהיקף הזכויות שהיו בידי העורר – כי טרם התקבל היתר בנייה וכי הוצאת תכנית ההריסה אל הפועל הייתה עוד חזון

למועד. אם כך, נראה כי הצד השני של אותו מטבע הוא כי בהווה העוררות רכשו דירת מגורים.

<u>עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין), חבר ועדת הערר</u>

אני מסכים לתוצאה בעניין מס שבח ומצטרף להערותיו של יו"ר הוועדה. בעניין מס רכישה אני מסכים עם דעתו של יו"ר הוועדה.

**** **** ****

אשר על כן, בעניין הטלת מס שבח, הוחלט פה אחד כאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן. בעניין הטלת מס רכישה, הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה.

אין צו להוצאות.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ט' אלול תשע"ט, 09 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט **יו"ר**	**צבי פרידמן, רו"ח** **חבר**	**דן מרגליות, עו"ד,** **שמאי מקרקעין** **חבר**

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

ה' קירש 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה