בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2019

וע"ע 52028-10-17 נקסטרנד ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

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

בראשות כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה
עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין) - חבר
רו"ח יהושע ביליצקי - חבר

העוררים	**1. דניאל נקסטרנד**
	2. ליהי צבילינגר
	ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש
	נגד
המשיב	**מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**
	ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי
	מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 9, 9(א), 9(ג), 9(ג1ה), 9(ה), 40, 49ז

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974: סע' 2(1), ו 2(2), 2(4), 11(ד), 12(ב)(3), 16

חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), תשע"א-2011

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965

מיני-רציו:

* אין לפצל בין השימוש למגורים לבין זכויות הבנייה ולהסיק מההסדר שבסעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין בעניין הפטור ממס שבח, לעניין מס הרכישה.

* מסים – מיסוי מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס שבח מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס רכישה – חישובו

* מסים – מס רכישה – שיעור המס

.

העוררים רכשו מחצית מנכס מקרקעין עליו בנויה דירת מגורים. קיימות זכויות בנייה בלתי מנוצלות להרחבת הדירה. לגרסת העוררים, אין בכוונתם בעתיד הקרוב לנצל את זכויות הבנייה האמורות.

לפיכך, לטענתם, לעניין חבותם במס רכישה יש לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת המגורים הקיימת, שכן מיועדת לשמש למגורים, לבין זכויות הבנייה, שאינן מיועדות לשמש למגורים. מנהל מיסוי מקרקעין לא הסכים כי ניתן לערוך פיצול כמבוקש וחייב את העוררים במס רכישה אך ורק לפי שיעורי המס החלים על דירת מגורים – חישוב שהוא מחמיר יותר.

.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

הנכס הנדון מורכב ביסודו מקרקע ומן המחובר אליה (הדירה הקיימת).

זכויות הבנייה נטמעות בנכס המקרקעין מבחינה כלכלית ומשום כך ניתן להכיר בהן כ"זכויות במקרקעין" לצורך החוק. ברי כי ניתוח זה של שילוב והטמעה איננו יכול להוביל לתוצאה של הפרדה בין נכס הבסיס (הקרקע והמבנה המחובר אליה) ובין זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות המוקנות לאותו נכס על פי חוקי התכנון.

אין לפנינו "נכס מעורב" כלל, אלא דירת מגורים אחת, פשוטו כמשמעו. קיומו של סעיף 49ז לחוק, החל בחישוב הפטור שעשוי להינתן לעניין מס שבח, איננו תומך בטיעון העוררים אלא להיפך. אילולי ההוראה המפורשת המצויה בסעיף האמור, המחייבת פיצול התמורה המשתלמת בעד דירת מגורים מזכה לשני חלקים (סכום שווי הדירה מחד ושווי הזכויות לבנייה נוספת מאידך), הרי היו רואים במלוא התמורה כמשולמת עבור דירת המגורים, על כל מאפייניה.

פסק דין

השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר:

א. מבוא

1. העוררים רכשו מחצית מנכס מקרקעין עליו בנויה דירת מגורים. קיימות זכויות בנייה בלתי מנוצלות להרחבת הדירה. לגרסת העוררים, אין בכוונתם בעתיד הקרוב לנצל את זכויות הבנייה האמורות. לפיכך, לטענתם, לעניין חבותם במס רכישה יש לערוך "פיצול רעיוני" בין דירת המגורים הקיימת, שכן מיועדת לשמש למגורים, לבין זכויות הבנייה, שאינן מיועדות לשמש למגורים. זכויות הבנייה הן אפוא בבחינת זכות אחרת במקרקעין, לפי הטיעון – תוצאה המקטינה את החבות במס רכישה בנסיבות מקרה זה. מנהל מיסוי מקרקעין לא הסכים כי ניתן לערוך פיצול כמבוקש וחייב את העוררים במס רכישה אך ורק לפי שיעורי המס החלים על דירת מגורים – חישוב שהוא מחמיר יותר.

ב. עובדות המקרה

2. הצדדים לערר השכילו להגיע לרשימת עובדות מוסכמות ובכך התייתר הצורך לקיים דיון הוכחות בהליך זה.

אלה עובדות המקרה, כפי שנוסחו על ידי הצדדים (בשינויי עריכה קלים ותוך הגדרת מונחים אשר ישמשו בהמשך פסק הדין):

(א) ביום 26.9.2016 נחתם הסכם מכר בין גב' מיכלין ("**המוכרת**") לבין דניאל נקסטרנד וליהי ציבילנגר ("**העוררים**").

(ב) על פי ההסכם, רכשו העוררים מחצית מהמקרקעין הידועים כגוש 6336, חלקה 115, שברחוב הרדוף 4, תל אביב, תמורת סך של 6,150,000 ש"ח ("**המגרש**").

(ג) על המקרקעין בנוי בית דו-משפחתי, כאשר על המגרש אותו רכשו העוררים עומד בית מגורים בשטח של כ-95 מ"ר, ומחסן בשטח של כ-14 מ"ר ("**הדירה**"). על החלק שלא נרכש על ידם בנוי בית מגורים נוסף, שאינו חלק מהמכירה נשוא הערר. העוררים לא הרסו את הדירה שרכשו.

(ד) שטחם הכולל של המקרקעין 798 מ"ר. על המקרקעין חלה, בין היתר, תכנית 958, לפיה ניתן לבנות עליהם בית דו-משפחתי אחד, בהיקף של 30% משטחם הכולל. כך שעל המגרש (מחצית המקרקעין שרכשו העוררים), ניתן לבנות בהיקף של 15% משטחם הכולל של המקרקעין, או 30% משטח המגרש שנרכש על ידם.

(ה) ביום 3.11.2016 דיווחו העוררים למשיב על הרכישה דנן. בטופס הדיווח ציינו העוררים כי הזכויות הנרכשות מהוות דירת מגורים, שהשימוש שייעשה בה הינו "בשלמות ובחטיבה אחת".

(ו) בנוסף, במסגרת אותו דיווח ערכו העוררים שומה עצמית, לפיה מס הרכישה לתשלום עומד על סך 517,067 ש"ח, כנגזרת של מדרגות מס רכישה לדירת מגורים שאינה יחידה, בהתאם להוראות סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("**החוק**").

(ז) ביום 20.7.2017 הגישו העוררים למשיב "בקשה לתיקון שומה", בה טענו כי מס הרכישה לתשלום הוא בסך של 455,100 ש"ח. לשיטתם, יש לאבחן בין התמורה עבור הדירה הבנויה על החלק שרכשו, שעל פי סעיף 9(ג) סיפא היא דירת מגורים, לבין התמורה עבור זכויות הבנייה כזכות אחרת במקרקעין, לפי סעיף 9(א) לחוק ותקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 ("**תקנות מס הרכישה**").

(ח) העוררים טוענים בבקשתם, כי הסתמכו על קביעת המשיב לעניין החבות במס שבח שהוצאה **למוכרת**, לפיה סך של 4,305,000 ש"ח יוחס לדירת המגורים, בהתחשב

בהצהרת המוכרת כי שטח בית המגורים הבנוי הינו כ-100 מ"ר אקוויוולנטי, כאשר בגין חלק זה ניתן פטור ממס שבח, וסך של 1,845,000 ש"ח יוחס לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות, להרחבת בית המגורים הקיים, והכל בהתאם להוראות סעיף 49ז לחוק.

(ט) ביום 26.7.2017 דחה המשיב על הסף את בקשת העוררים, וקבע כי מס הרכישה לתשלום יחושב בהתאם לסעיף 9 לחוק ולתקנה 2(2) לתקנות מס הרכישה. כמו כן ציין המשיב, כי תקנה 2(4) לתקנות מס רכישה, לפיה פוצלו שיעורי מס הרכישה, בוטלה ביום 1.3.1998.

(י) לגישת המשיב, ההוראות הקבועות בסעיף 49ז לחוק הן לצורך חישוב מס השבח ולא לצורך חישוב מס הרכישה.

(יא) ביום 12.9.2017 הגישו העוררים השגה על שומת המשיב.

(יב) המשיב דחה את השגת העוררים, הן מן הטעם שההשגה הוגשה בחלוף המועד הקבוע בחוק, והן מן הטעם שאין לבצע "פיצול" בשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, כטענת העוררים.

(יג) לאחר הגשת הערר התקיים דיון בין נציג המשיב לבין ב"כ העוררים, במסגרתו נשמעו ונדונו טענות העוררים. לאחר בחינת טענות העוררים, המשיב לא מצא לנכון לשנות מהחלטותיו.

עד כאן העובדות המוסכמות.

3. ניתן אפוא להבין כי שטח החלקה כולה הוא 798 מ"ר וכי במרכזו עומד מבנה לא חדש המשמש בית דו-משפחתי. הנכס שנרכש על ידי העוררים ("המגרש") הוא למעשה שני רבעים (2/4) בלתי מסויימים מבעלות החלקה (במושע). בפועל בעלות חלקית זו משקפת החזקה בחלק הדרומי של החלקה כאשר שטח חלק זה הוא 399 מ"ר (מחצית מהשטח הכולל; וראו ה"הואיל" השלישי במבוא להסכם המכר). חלק דרומי זה כולל חלק מן המבנה הקיים, כלומר בית מגורים בשטח של כ-95 מ"ר ומחסן בשטח של כ-14 מ"ר.

4. כמו כן, ניתן להבין כי תוכנית בניין עיר מס' 958, החלה על החלקה, תאפשר הרחבת המבנה הקיים (לרבות על ידי הוספת קומה) כך ששטחו הכולל של המבנה המורחב לא יעלה על 30% משטח החלקה, דהיינו הוא לא יעלה על כ-240 מ"ר. יוצא כי חלקם של

העוררים במבנה מורחב, אם אכן ינוצלו זכויות הבנייה הנוספות, לא יעלה על כ-120 מ"ר.

עוד יוער כי בכל מקרה אין אפשרות להוסיף מבנים נוספים על החלקה ועל פי התב"ע ניתן לקיים עליה מבנה אחד בלבד.

ג. <u>הפלוגתא המוסכמת</u>

5. הצדדים גם הסכימו על הסוגיה שתובא להכרעת ועדת הערר:

> **"האם בנסיבות המקרה יש לחשב את מס הרכישה בהתאם לרכישת דירת מגורים או שיש למסות את הממכר כרכישת שני נכסים: האחד, דירת מגורים, והשני, זכות אחרת במקרקעין."**

6. כמו כן, הודיעו הצדדים כי "**הם מוותרים על טענות שאינן לגופו של עניין: הן על טענת ההתיישנות** [אשר טען המשיב תחילה] **והן על טענת האפלייה** [שטענו העוררים תחילה]."

7. על מנת לשים את נושא המחלוקת בהקשרו המעשי והכספי, הרי משמעות טענת העוררים היא כי על סכום של 1,845,000 ש"ח מתוך התמורה ששולמה על ידם, יחול מס רכישה בשיעור של 6% במקום שיעורים של 8% ו-10% בהתאם למדרגות המס החלות על דירת מגורים.

8. ככלל יש להבין את הנסיון להפריד בין דירת המגורים עצמה לבין זכויות הבנייה הנלוות אליה על רקע השינוי בשיעורי המס שהביא חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011. קודם לכן שיעורי מס הרכישה שחלו על רכישת דירת מגורים לא עלו על אלה שחלו על זכות אחרת במקרקעין ואף היו נמוכים מהם במקרים רבים, והנה מאז שינוי החקיקה האמור ולנוכח מדרגות מס הרכישה, שמגיעות אף לכדי 10%, לעתים עדיף לאזרח לטעון כי הנכס הנרכש הוא דווקא זכות אחרת במקרקעין, ולא דירת מגורים.

ד. <u>מיקוד טענת העוררים</u>

9. חשוב לצורך ניתוח הסוגיה הנדונה לזקק את טענות העוררים, כפי שהן עולות מכתב הערר וסיכומיהם בכתב.

10. ראשית, **אין** העוררים גורסים כי יש מקום לערוך "פיצול אופקי" בנכס הנרכש בשל קיום זכויות בנייה בלתי מנוצלות. מוסכם כי זכויות הבנייה הנובעות מתב"ע 958 הן

"צמודות" (מתייחסות) למבנה הקיים ומאפשרות את הרחבתו ולא ניתן לומר כי הן אינן קשורות למבנה זה באופן המצדיק פיצול אופקי (וראו "דף זכויות" מאת עיריית תל אביב-יפו, המצורף כנספח 2 לכתב הערר).

11. עם זאת, לדעת העוררים יש להביט על הנכס הנרכש כעל "נכס מעורב", המורכב מדירת המגורים הקיימת (הפיזית) וכן זכויות בנייה ממשיות, שאינן טפלות מבחינת שווין לדירה עצמה.

12. ככלל, ביישום דיני המס לגבי "נכס מעורב" כאמור, כך טוענים העוררים, יש להפריד בין מרכיבי הנכס השונים ולהעניק לכל אחד מהם את הטיפול המיסויי המתאים.

13. לעניין מס רכישה, יסוד חיוני בהגדרת המונח "דירת מגורים" על פי סעיף 9 לחוק הוא כוונת הרוכש להשתמש בנכס הנרכש לצורכי מגורים.

דרישה זו נלמדת מן התיבה "**המיועדת לשמש למגורים**" – כלומר קיים בין היתר מבחן סובייקטיבי. וכאן טמון עיקר טענת העוררים: בעוד שיש בכוונתם להשתמש בדירת המגורים הקיימת (הפיזית) ולא להורסה, **אין** בכוונתם (כך נטען) לנצל את זכויות הבנייה הנוספות בעתיד הנראה לעין. ומפני שיש להפריד, לגישת העוררים, בין הדירה ובין הזכויות (כחלקים נפרדים בנכס מעורב), אזי יישום המבחן הסובייקטיבי **לגבי זכויות הבנייה** מביא למסקנה כי **אין הן מיועדות לשמש למגורים**.

14. כתוצאה מכך, כך סוברים העוררים, זכויות הבנייה מהוות "זכות אחרת במקרקעין", וכמוסבר סיווג זה יביא להטלת שיעור נמוך יותר של מס רכישה על חלק מן התמורה ששולמה על ידם בגין הנכס הנרכש.

15. עוד יש להבהיר כי העוררים **אינם** טוענים כי חלות במקרה הנדון הוראות סעיף 49ז לחוק; הם מסכימים שסעיף זה עניינו אופן הענקת פטור (או פטור חלקי) **ממס שבח** למוכר דירת מגורים. יחד עם זאת, מפנים העוררים להוראות אותו סעיף כדוגמה נוספת, מיני רבות לדעתם, בהן חוקי המס מפרידים בין המרכיבים השונים של "נכס מעורב": כאשר התמורה מושפעת מקיום "**אפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר**", אזי הפטור ממס שבח יחושב תוך הבחנה בין שווי הדירה הקיימת ושווי הזכויות לבנייה נוספת.

16. והנה לקט מנימוקי העוררים המשקפים את קו הטיעון הנ"ל:

> **"לגרסת העוררים, ברור שיש לראות בזכויות הטפלות לדירה ומשמשות אותה, כגון: מקום חניה, מחסן, גינה וחצר בגודל סביר כחלק בלתי נפרד מדירת המגורים, אך זכויות אחרות אשר אינם**

משמשות את הדירה, כגון זכויות בנייה אשר אין כוונה מוצהרת לשמש במועד הרכישה להרחבת הדירה אינם 'דירת מגורים'.

...

במקרה דנן, זכויות הבניה אינ[ן] משמשות את הדירה ביום המכירה (או סמוך לאחר מכן) ואין לרוכשים כוונה לעשות בהם שימוש כזה.

...

ואכן במקרה דנן, במועד הרכישה ועד עתה אין כוונה לנצל את זכויות הבנייה הנוספות להרחבת הדירה."

(מתוך סעיף 2.5 לסיכומי העוררים וכן סעיפים 1.7 ו-4.2 לסיכומי התגובה מטעמם)

17. כנגד גישתם של העוררים, גורס המשיב כי אין כל עיגון בחוק לפיצול בין דירת המגורים (הפיזית) מחד ובין זכויות הבנייה הצמודות לה מאידך:

"... בדין הקיים אין עיגון בהוראות החוק הנוגעות למס רכישה לפיצול התמורה ששילמו העוררים, כאילו שולמה מקצתה בגין דירת המגורים ומקצתה בגין זכויות בנייה. מה שהעוררים מבקשים אינו פרשנות הטקסט החקוק, אלא כתיבת החוק מחדש.

...

... מדובר בשני סוגים שונים של פיצול: הפיצול האחד פיסי, בין הדירה לבין קרקע/זכויות בנייה, שאינן חלק מהדירה ואף לא נועדו לשמש אותה, פיצול שאינו טעון הוראת חוק מפורשת. הפיצול האחר הוא פיצול רעיוני, בין דירה לבין זכויות בנייה הצמודות אליה, שאפשר שישמשו להרחבתה, כאשר התמורה בגין הדירה מושפעת מקיומן, פיצול הטעון הוראת חוק מפורשת. באין הוראת חוק, המשיב אינו יכול 'להסכים' לפיצול מהסוג האחרון."

(מתוך סעיפים 14 ו-44 לסיכומי המשיב)

ה. <u>דיון</u>

18. לדעתי, דין הערר להידחות.

19. למועד הרכישה מושא ערר זה סעיף 9(ג1ה) לחוק קבע כי:

"... במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים... ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) על חלק השווי שעד 4,896,615 שקלים חדשים - 8%;

(2) על חלק השווי העולה על 4,896,615 שקלים חדשים - 10%."

לעומת זאת, תקנה 2(1) לתקנות מס הרכישה מורה כי "**במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים**", שיעור מס הרכישה יהיה 6%.

המונח "**דירת מגורים**", המשמש בשתי ההוראות הנ"ל, מוגדר בסעיף 9(ג) לחוק כדלקמן:

"כל אחת מאלה:

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

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;"

20. בליבת טענתם של העוררים עומדת ההנחה כי לפנינו "נכס מעורב". מכאן, כמוסבר, מסיקים העוררים כי יש ליישם את דיני המס על כל מרכיב בנפרד (ובפרט, יש ליישם את המבחן הסובייקטיבי, בדבר הכוונה לעשות שימוש למגורים, לגבי זכויות הבנייה במובחן מדירת המגורים הפיזית).

21. לטעמי טיעון העוררים בעניין הטיפול בנכס מעורב מניח את מבוקש, ולדידי כלל אין בפנינו שני נכסים שונים.

כאן יש לשוב ולהבהיר כי זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות הן נלוות וקשורות לבית הקיים והן יכולות לשמש להרחבתו.

הנכס הנדון מורכב ביסודו מקרקע ומן המחובר אליה (הדירה הקיימת).

אכן למקרקעין אלה **תכונה** שוות ערך שהיא האפשרות, על פי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, להוסיף על אחוזי הבנייה הקיימים באתר. והנה לפי ההלכה שנקבעה

בעניין ע"א 7394/03 **נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות ואח'** (ניתן ביום 6.12.2006), המושג "זכות במקרקעין" שבחוק מיסוי מקרקעין יתפרש ככולל גם זכויות בנייה. אולם יש לשים לב להנמקה שניתנה למסקנה זו על ידי בית המשפט העליון:

> **"על פי גישה פרשנית זו ונוכח המשקל המכריע שיש לזכויות הבנייה בקביעת שוויה של הקרקע ... ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של וועדת הערר אשר סברה כי ה'קרקע' לצורך חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה'קרקע' במובן הכלכלי של מונח זה והמונח 'זכות במקרקעין' כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה.**
>
> **...**
>
> **הנה כי כן, הגישה הרואה בזכויות בנייה 'זכות במקרקעין', מתיישבת היטב עם המדיניות הפרשנית החותרת להגשמת התכלית שביסוד דיני המס כולם ודיני מיסוי מקרקעין בפרט לפיה יש לתור אחר המהות הכלכלית של העסקאות נשוא השומה ולמסות את הרווחים שהופקו בהן..."**
>
> (מתוך סעיף 20 לחוות דעתה של כבוד השופטת חיות (כתוארה אז); קווי ההדגשה אינם במקור)

עינינו הרואות כי מסקנת בית המשפט העליון מושתתת על היות זכויות הבנייה **מאפיין** מרכזי של הקרקע **וחלק** מאגד זכויות הבעלות או החכירה – כלומר זכויות הבנייה נטמעות בנכס המקרקעין מבחינה כלכלית **ומשום כך** ניתן להכיר בהן כ"זכויות במקרקעין" לצורך החוק.

22. ברי כי ניתוח זה של שילוב והטמעה איננו יכול להוביל לתוצאה של **הפרדה** בין נכס הבסיס (הקרקע והמבנה המחובר אליה) ובין זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות המוקנות לאותו נכס על פי חוקי התכנון.

אם למשל נבנה בית מגורים תוך ניצול של 120% זכויות בנייה (בית בשטח של 300 מ"ר על מגרש של רבע דונם, לדוגמה), בעוד שניתן היה לבנות לפי 140% (350 מ"ר), עדיין אין בפנינו שני נכסים שונים (בית מגורים וזכויות בנייה; או שמא שלושה נכסים: קרקע, מבנה וזכויות בנייה). הדברים נאמרים כל עוד אין אנו עוסקים במקרים המיוחדים של ניוד זכויות בנייה מאתר לאתר, פעולה משפטית אשר מן ההכרח "מנתקת" את הזכויות מנכס הבסיס.

23. בהקשר זה נזכיר כי סעיף 9 (ג1(ה) לחוק חל "במכירת זכות במקרקעין, **שהם** בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים", דהיינו בהעדר פיצול אופקי, קיומה של דירת המגורים קובע את מהות הזכות במקרקעין (ומונע את החלתה של תקנה 2(1)), ולפיכך כל זכות בנייה נלווית בלתי מנוצלת היא, מניה וביה, חלק מדירת המגורים בהתאם להלכת **ר.א.ר.ד**.

24. לגישתי אפוא אין לפנינו "נכס מעורב" כלל, אלא דירת מגורים אחת, פשוטו כמשמעו.

25. לדעתי קיומו של סעיף 49ז לחוק, החל כאמור בחישוב הפטור שעשוי להינתן לעניין מס שבח, איננו תומך בטיעון העוררים אלא להיפך. אילולי ההוראה המפורשת המצויה בסעיף האמור, המחייבת פיצול **התמורה** המשתלמת בעד דירת מגורים מזכה לשני חלקים (סכום שווי הדירה מחד ושווי הזכויות לבנייה נוספת מאידך), הרי היו רואים במלוא התמורה כמשולמת עבור דירת המגורים, על כל מאפייניה.

26. למעשה הסוגיה הנדונה כאן כבר זכתה לליבון בפסק דינו המקיף של כבוד השופט ארנון ב[ו"ע 10629-05-12] **חנניה לסק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 4.12.2013). אף שם התבקש "פיצול רעיוני" לצורכי מס רכישה בין שוויו של בית מגורים ובין שווין של זכויות בנייה בלתי מנוצלות הצמודות לאותו בית. השופט ארנון פסק כי: "**... לא ניתן לבצע פיצול רעיוני של תמורת המכר ללא הוראה מסמיכה לכך בחוק**" (מתוך סעיף 53 לפסק הדין).

כמו כן הוטעם שם כי:

> "**... הנני קובע בזאת כי את סעיף 9(ה) בחוק הקובע כי 'דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי – כדין המס' יש לפרש עפ"י לשונו, מיקומו בחוק, ותכליתו החקיקתית. לפיכך, אין להקיש לגביו מהוראת סעיף 49ז הממוקם בחוק בפרק חמישי 1, ועניינו במתן פטור לדירת מגורים מזכה אגב קביעת חריג לפטור הכללי בעניין זה.**"

(מתוך סעיף 51 לפסק הדין)

27. העוררים ניסו לאבחן את הפסיקה בעניין **לסק** מפני ששם רוכשי המקרקעין השליכו את יהבם על הוראות סעיף 49ז לחוק וטענו כי סעיף זה אמור לחול גם לעניין מס רכישה - או במישרין (מכוח סעיף 9(ה) לחוק), או בהיקש או מפאת הסימטריה המתבקשת בין אופן שומת המוכר לבין אופן שומת הרוכשים (טענות אשר נדחו כולן על ידי ועדת הערר שם).

והנה העוררים **דנן** מסבירים בסיכומיהם (סעיפים 10.8, 10.9 ו- 10.10) כי:

> **"טענתם העיקרים של העוררים בהליך ההוא** [לסק], [הייתה] **שיש ללמוד מההסדר שבסעיף 49ז לעניין הפטור ממס שבח ולהסיק ממנו 'בגזרה שווה', לעניין מס הרכישה.**
> **העוררים מקבלים את הנימוק העיקרי של וועדת הערר אך דווקא בשל כך, אין לקבל את מסקנת וועדת הערר.**
> **וועדת הערר קבעה, כי אין להסיק ממנגנון הפטור שנקבע לפי סעיף 49ז לחוק מיסוי מקרקעין על מס רכישה. העוררים כאמור, מסכימים עם ניתוח זה, בין היתר, לאור סעיף 9(ה) לחוק...".**

ובכן, העוררים כאן מדגישים כי אין עמדתם מבוססת בעיקר על הפניה לסעיף 49ז, אלא נטען כי קיים עקרון כללי בדיני המס לפיו יש להפריד נכסים מורכבים לחלקיהם, "למסות עסקה מעורבת לפי אופי חלקיה", ולא לטפל במקרים מורכבים באופן "פשטני".

28. אולם גם פסק דין **לסק** עסק בהיבטים של הסוגיה מעבר לאלה הקשורים לסעיף 49ז לחוק: בסעיפים 20 עד 23 לפסק הדין מפורטות טענות העוררים שם לפיהן "**עקרון הפיצול הרעיוני חל על מס רכישה מכוח 'עקרון על' שיש למסות עסקה על פי מהותה הכלכלית ואינו מחייב חקיקה מפורשת**". בהמשך, ועדת הערר הנכבדה שם דנה בהרחבה באותן טענות (בסעיפים 52 עד 56 לפסק הדין) והגיעה, כאמור, למסקנה כי:

> **"... אין בעקרון זה כדי לאפשר החלת עיקרון של פיצול רעיוני בעת קביעת החיוב במס רכישה ללא קיומה של הוראה מסמיכה לכך בחוק..."**
> (מתוך סעיף 56)

29. מן העבר השני, האמירה השגורה לפיה פיצול אופקי (פיזי) **איננה** מחייבת הסמכה מפורשת בחוק (כפי שצויין בפסק דין **לסק** ונקבע עוד בע"א 152/79 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שוורץ**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 9.9.1979) משקפת את העובדה שבאותם מקרים מדובר מלכתחילה (ex ante) בשני נכסים שונים (למצער מן ההיבט הכלכלי, אף אם הם נכללים באותה יחידת רישום במרשם המקרקעין) – דהיינו לא באמת מדובר ב"פיצול" נכס אחד לשניים אלה בהבלטת השוני בין שני נכסים הנפרדים ממילא.

30. מכל מקום, אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר בעניין **לסק** ונימוקיי לכך מפורטים כאן. מעבר להעדר העיגון בחוק, כמודגש בפסק דין **לסק**, לדעתי אין גם מקום, מבחינת תכליות החוק ולאור מושגי היסוד המצויים בו, לאפשר עריכת פיצול כמבוקש. הלכת **ר.א.ר.ד** מבארת כי לעיתים קרובות שוויו הכלכלי של נכס מקרקעין ינבע במידה רבה מזכויות הבנייה הצמודות לו (כלומר מן הפוטנציאל, ולא רק מן הקיים). לפיכך לטעמי מס המוטל על רכישת נכסי מקרקעין והמחושב כאחוז משווים, חייב להביא בחשבון גם את הפוטנציאל הכלכלי האצור בהם.

31. העוררים הביאו שורה ארוכה של הוראות חוק, הן בעניין מס שבח והן בעניין מס רכישה, על מנת להדגים את "**הנטייה... לפרק כל נכס או עסקה למרכיביה ולמסות כל חלק בהתאם למהותו**" (וראו סעיפים 8.9, 8.10 ו-8.11 לסיכומי העוררים). אכן בכל אחת מן ההוראות המנויות שם נעשה ייחוס או נטרול כלשהו של סכומים (למשל בסעיף 40 לחוק, הדן ב"**חישוב הניכוי במכירת חלק מזכות במקרקעין**"). דא עקא, עיון באותם סעיפים איננו באמת מסייע בפתרון הסוגיה הניצבת לפנינו: האם לעניין יישום מבחן הייעוד לשימוש במקרקעין, זכויות בנייה הנלוות לדירת מגורים ייבחנו ככך נפרד, אם לאו.

כמוסבר, התשובה לשאלה זו נובעת מעצם צמידות הזכויות לדירת המגורים, ואילו מוצדק היה כאן לערוך פיצול אופקי (פיזי) מסיבה כלשהי, יתכן שהתוצאה הייתה שונה.

לדעתי סעיפי החוק האחרים אשר גוייסו על ידי העוררים כדי להוכיח דבר, אינם למעשה מעלים או מורידים לענייננו.

32. העוררים ממשיכים וגורסים כי "**התקנות** [בעניין מס רכישה] **מלאות בדוגמאות מהן עולה כי מחוקק המשנה ביקש לטפל בנכסים מעורבים או מורכבים לפי מרכיביהם השונים כאשר בדרך כלל, המבחן הוא שילוב של מבחן טיב הנכס ביום הרכישה בצירוף מבחן השימוש...**" (סעיף 6.7 לסיכומיהם).

אולם עיון בדוגמאות שהובאו שם (סעיפים 6.8 עד 6.11 לסיכומים) מראה כי ברובן מדובר הלכה למעשה בחזקת פיצול **אופקי** (פיזי), שאין בה כדי לקדם את ניתוח הסוגיה מושא ערר זה (למשל תקנה 11(ד) דנה בהפרדה בין דירות שונות שעשויות להיבנות באותו אתר; תקנה 12(ב)(3) דנה בתיחום השטח הסובב אשר ישוייך לדירת מגורים או בית עסק; ותקנה 16 דנה גם כן בהיקף השטח הסובב אשר ייוחס לבניין המגורים).

33. שני הצדדים התייחסו לתוכנה של תקנה 2(4) לתקנות מס הרכישה ולנסיבות ביטולה בשנת 1998. תקנה זו קבעה כדלקמן:

> "**בנין** [שהוא דירת מגורים] **אשר שטחו הכולל פחות מ-30% מהשטח הכולל שהיה מותר לבנות... רשאי המנהל לראות את הבניין כאילו היה שני נכסים, שהאחד מהם הוא הבנין בתוספת שטח קרקע של 300% משטחו הכולל (להלן - 'המבנה'), והשני יתרת הקרקע; על המבנה ישולם מס רכישה לפי פסקה (1) ואילו על יתרת הקרקע ישולם מס רכישה לפי פסקה (3); שווי יתרת הקרקע יהיה כשווי הזכות במקרקעין שנמכרה פחות שווי המבנה**".

אינני רואה צורך לדון כאן בסיבות שהביאו לביטול התקנה האמורה ולשינויים שנעשו בשיעורי מס הרכישה בד בבד עם הביטול, וייתכן שההסבר המוצע על ידי העוררים להשתלשלות הדברים אכן נכון. אולם עיון בלשון התקנה המבוטלת מלמד כי אין בה כל חיזוק לעמדת העוררים. הרי התקנה יצרה פיקציה (ככל הנראה אנטי-תכנונית, על רקע שיעורי מס הרכישה השונים שנהגו אז), לפיה "רשאי המנהל לראות את הבניין **כאילו** היה שני נכסים". ניתן להשקיף על הוראה זו בשני אופנים: כמכתיבה את מידות הפיצול האופקי של הנכס, או כקביעת אפשרות של ביצוע פיצול רעיוני (אם הבניין הקיים מיצה פחות מ-30% מאפשרות הבנייה על תכסית הקרקע). בכל הנוגע לאפשרות השנייה, מילת המפתח היא "כאילו" – כי אין בנמצא עקרון-על המחייב את ביתורו הרעיוני של נכס ל"מרכיביו" השונים. והרי אילו היה קיים עקרון כאמור, תקנה 2(4) הייתה מיותרת מלכתחילה.

על כן אינני סבור כי פתרון לסוגיה הנדונה נמצא, לכאן או לכאן, בתוכנה או בעצם ביטולה של תקנה 2(4) הנ"ל.

34. הגעתי אפוא למסקנה כי אין בסיס לפיצול הנכס.

35. למעלה מן הנדרש, ומתוך ההנחה (שאיננה מקובלת עלי) כי יש להביט על הנכס הנרכש כ"נכס מעורב" שמרכיביו ניתנים להפרדה, אתייחס לטענת העוררים כי לא היה בכוונתם

(הסובייקטיבית) להשתמש בזכויות הבנייה לצרכי מגורים ולכן אין הזכויות בבחינת חלק מ"דירת מגורים" כהגדרת מונח זה בסעיף 9 לחוק. ויודגש – הדירה הבנויה על הנכס הנרכש לא נהרסה על ידי הרוכשים ולא נטען לגביה כי היא לא "מיועדת לשמש למגורים".

בהקשר זה טוענים העוררים כזכור כי לא הייתה בכוונתם לנצל את זכויות הבנייה (וראו סעיף 16 לעיל).

36. ואכן, על פי הלכת בית המשפט העליון,

> **"ההגדרה בחוק הכוללת את המילים 'לפי טיבה' מכוונת לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה. בתקנות, לעומת זאת, מושם הדגש על היעוד לשמש למגורים בפועל ולא על בחינה אובייקטיבית של טיב הדירה. כך, המוכר דירה המיועדת לשמש למגורים לפי טיבה, ואין גרים בה, יכול לזכות לפטור ממס שבח כ'דירת מגורים', ואילו הרוכש של אותה דירה שאינו גר בה ואינו מייעד אותה לשמש למגורים, יהיה חייב בתשלום מס רכישה כאילו אין זו 'דירת מגורים'.**
>
> ...
>
> **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."**
>
> (דברי כבוד הנשיא שמגר בע"א 278/84 **דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 10.8.1987 – סעיף 8 לפסק הדין)

בעניין אחר (ו"ע 58675-09-14 **עו"ד דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, [פורסם בנבו] ניתן ביום 28.2.2016). הבעתי את דעתי כי:

> **"... מקרה זה, כמו אחרים שקדמו לו, ממחיש את הקושי ביישום המבחן הסובייקטיבי (שהוא פרי פסיקה מחייבת אשר מצאה לנכון לייחס נפקות להעדר המילים 'לפי טיבה' בנוסח ההגדרה שבסעיף 9). המנהל ובעקבותיו ועדת הערר, נאלצים 'לבחון כליות ולב' ויש לתהות האם מבחן נוסף זה, הקשה כל כך ליישום, אכן נחוץ מבחינה פיסקאלית על מנת לגבות מס אמת מרוכשי זכויות במקרקעין. נראה**

שהנושא ראוי לבחינה מחודשת בידי המחוקק (כפי שהומלץ בעניין פרידמן עצמו לפני כמעט שלושה עשורים...).״

ערר זה מהווה דוגמה מובהקת נוספת לקושי האמור, הנעוץ במבחן הסובייקטיבי: העוררים אמנם מצהירים כי אין בכוונתם לנצל בעתיד הנראה לעין את זכויות הבנייה, אולם הכיצד המנהל או ועדת הערר אמורים לבחון ולאמת הצהרה זו (ומדוע התוצאה הפיסקלית כלל צריכה להיות מושפעת מקיום ההצהרה או מהעדרה). החיים דינמיים ומהלך שהיום נראה מעבר לאופק (הרחבת הבית וניצול מלוא זכויות הבנייה) עשוי להיות אקטואלי ובר יישום בעוד זמן מה.

37. בעניין **פריאנטה** הנ"ל, לאחר התלבטות הסכמתי עם התוצאה אליה הגיע חבר ועדת הערר רו"ח נדב הכהן, לפיה לנוכח מצב הנכס הנדון שם (״בניין ישן המיועד להריסה״ – ראו סעיף 27 לפסק הדין) והכוונה המסתמנת והברורה להורסו תוך זמן קצר, הנכס הנרכש לא ייחשב כ״מיועד לשמש למגורים״, לפחות מבחינת הרוכשים עצמם. אולם הסכמתי לתוצאה זו הותנתה בכך שהמבנה הקיים אכן ייהרס תוך שישה חודשים ממועד פסק הדין, ואכן כך נקבע בפסיקת ועדת הערר.

כאן לעומת זאת אין מניעה כי במועד עתידי כלשהו ישנו העוררים את טעמם ויפעלו להרחבת דירת המגורים תוך ניצול הזכויות הנוספות. אין כל דרך מעשית לעקוב אחר ההתפתחויות העתידיות ללא הגבלת זמן, והדבר אף איננו רצוי.

38. יתרה מזו, דומה כי הסכום ששולם על ידי העוררים בגין הנכס – 6,150,000 ש"ח – אף הוא מעיד על כך שהם לא ראו בבית הקיים (בשטח עיקרי של 95 מ"ר) כחזות הכל בעסקה שעשו.

39. בשולי הדברים יש גם לדחות את טיעון העוררים לפיו ״**במקרה נדון, השימוש בדירה הנרכשת הוא למגורים ואילו הכוונה לשימוש בזכות הבנייה איננה למגורים אלא לבנייה בלבד במועד עתידי כל שהוא**״ (סעיף 6.15 לסיכומי העוררים).

אין כל מקום להבחנה מלאכותית בין ״שימוש למגורים״ לבין ״בנייה למגורים״ בידי בעלי הנכס, כאילו פעולת הבנייה (הרחבת הבית הקיים) היא מטרה בפני עצמה.

40. הייתי דוחה אפוא את הערר ומחייב את העוררים לשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 18,000 ש"ח אשר ישולם תוך 30 ימים.

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

אני מסכים.

<u>רו"ח יהושע ביליצקי, חבר ועדת הערר</u>:

אני מסכים.

נפסק פה אחד כאמור בחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר.

מזכירות ועדת הערר תמציא פסק דין זה לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום י"ב אלול תשע"ט, 12 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

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

ה' קירש 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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