

## בתי המשפט

וע 001270/01		בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו	
23/05/2005	תאריך:	ועדת ערר מס שבח מקרקעין 1963-התשכ"ג זמיר עמוס, שופט (דימוס) – יו"ר הועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר צבי פרידמן רו"ח - חבר	

### מרים דורון

בעניין:

### העוררת

ע"י ב"כ עו"ד אריאל נדלר ואח'

- נ ג ד -

מנהל מיסוי מקרקעין – אזור נתניה

ע"י ב"כ עו"ד רותי דה שליט

### המשיב

מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

### צבי פרידמן, רו"ח - חבר

-

#### א. פתח דבר

עניינו של ערר זה בטענת ההסתמכות על התנהגות המשיב בעסקאות קודמות ועל השווי אשר יש לייחס, אם בכלל, לעניין מס שבח ומס מכירה לזכויות הבניה אשר צמודות לבית מגורים ברמת השרון אשר את זכויותיה בו מכרה העוררת, ואשר ידוע במרשם המקרקעין כחלקה 501 בגוש 6599 (להלן – "הנכס").

#### ב. רקע עובדתי

1. העוררת ובעלה דאז רכשו את כל זכויות החכירה בנכס, אשר זכויות הבעלות בו רשומות על שם קרן קיימת לישראל, ביום 28.12.72, בחלקים שווים ביניהם, בתמורה לסך של 340,000 ל"י.

2. הנכס מהווה בית מגורים פרטי (ברח' למרחב מס' 93 ברמת השרון) בשטח בנוי של כ- 226 מ"ר (ובכלל זה 26 מ"ר בקומה א' שנבנתה, ככל הנראה, ללא היתר בניה כדין) בחלקה המשתרעת על שטח של 956 מ"ר (להלן – "החלקה").
3. העוררת רכשה ביום 12.4.88, במסגרת הליך גירושיה, את מלוא זכויותיו של בעלה לשעבר בנכס בתמורה לסך של 221,200 ₪.
4. שתי העסקאות דווחו למשיב ונישמו על ידו, כמכר של דירת מגורים, ללא פיצולן של זכויות הבניה הנוספות, לעסקת מכירת דירת מגורים ולעסקת מכירת זכות אחרת במקרקעין.
5. ביום 3.5.00 התקשרה העוררת בהסכם מכר, במסגרתו נמכרו כלל זכויותיה של העוררת בנכס לרוכשים בתמורה בש"ח השווה לסך של \$1,300,000 (ארה"ב), קרי סך של 5,309,200 ₪ נכון למועד עסקת המכר (להלן – "התמורה").
6. העוררת דווחה למשיב על מכירת זכויותיה בדרך של שומה עצמית. במסגרת השומה, ביקשה העוררת לפטור את העסקה מחבות במס שבח על פי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "החוק") וממס מכירה על פי סעיף 72'ה' לחוק.
7. המשיב אשר שם את העסקה, קבע כי התמורה הושפעה מזכויות בניה נוספות, ולפיכך פיצל את התמורה לשני חלקים, כדלקמן:
  - 7.1 סך של 2,246,200 ₪ (\$550,000) מן התמורה פטר מתשלום מס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק וממס מכירה לפי סעיף 72'ה' לחוק.
  - 7.2 יתרת התמורה, בסך של 3,063,000 ₪ (\$750,000) חויבה על ידי המשיב במס שבח ובמס מכירה, שכן אליבא דמשיב יש לייחס חלק זה מן התמורה לזכויות בניה בלתי מנוצלות בנכס.
8. העוררת השיגה ביום 29.08.2000 על שומת המשיב, וצרפה (מאוחר יותר) לתמיכה להשגתה את חוות דעתו של שמאי המקרקעין מר בצלאל קציר מיום 20.12.2000 (להלן – "שמאי העוררת"). ראשית, קבע שמאי העוררת כי לא ניתן לבצע פיצול פיזי של החלקה, ושנית, הוא העריך את שווי הנכס ללא זכויות הבניה הבלתי מנוצלות על פי

שתי שיטות חלופיות, כאשר על פי שיטת ההשוואה נקבע שווי הנכס ללא זכויות הבניה הבלתי מנוצלות לסך של \$920,000 ואילו על פי שיטת החילוץ (הלכת בטאט) הוערך שווי זכויות אלה לסך של \$780,000. בחוות דעת נוספת מיום 1 באוגוסט 2004 של שמאי העוררת, התייחס שמאי העוררת לעסקאות ההשוואה שסופקו לו על ידי המשיב ביום 22.4.2002. מעסקאות אלה, הגיע שמאי העוררת למסקנה כי גובה התמורה ששולמה בגין הנכס לא הושפעה מזכויות בניה בלתי מנוצלות בנכס. לחילופין, מצא שמאי העוררת כי החלק המיוחס לבית המגורים הינו בסך של \$1,195,000.

9. ביום 3.5.01 ניתנה החלטתו של המשיב בהשגה, בה נאמר, בין היתר, כדלקמן:

**“שווי דירת המגורים נקבע על פי עקרונות הלכת בטאט ודרישתכם בגוף ההשגה אינה עומדת בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה. טענתכם כי הנכס פטור ממס רק בשל כי בעסקאות הרכישה של העוררת ניתן פטור, כאמור, סותרות את ההלכה האמורה. מה עוד שהמנהל, בשלב שקדם למכירה נשואת ההשגה לא נדרש ובהכרח לא המציא לידי המשיגה ו/או בא כוחה, כל חוות דעת שהיא הנוגעת לדירות המגורים, ומשום כך טענת הסתמכות על שומות שנערכו 13 שנים ו – 29 שנים לפני השומה שלפנינו אין עימה כל בסיס חוקי.”**

יחד עם זאת, קיבל המשיב חלק מהשגת העוררת והפחית את השווי שיוחס לזכויות הבניה של הנכס לסך של \$700,000 (ארה"ב), קרי: סך של 2,858,800 ₪.

10. בהתאם למספר תוכניות תב"ע שפורסמו בשנים 1971 עד 1999 (שהאחרונה שבהן פורסמה ביום 11.7.99), ניתן לבנות על החלקה האמורה 2 יחידות דיור לפי 60% זכויות בניה ב- 2 קומות. בנוסף לכך, ניתן לבנות שטחי שירות מעל הקרקע שלא יעלה על 151 מ"ר לכל יחידת דיור וכן מבנה חניה קל בשטח של 30 מ"ר ליחידת דיור. בנוסף, ניתן לבנות קומת מרתף בשטח מתחת לקונטור הבנין שלא תעלה על 40% משטח החלקה, כאשר בבניה חדשה יהיו החניות במרתף. כמו כן, ניתן לבנות בריכת שחיה של כ- 10% משטח החלקה ולא יותר מ- 70 מ"ר וכן פרגולות בקומת הקרקע שישתרעו עד לשטח של 10% מן החלקה.

11. רוכש הנכס (מר רוזנטל יצהר) הרס את המבנה שהיה קיים באותה חלקה והקים תחתיו בית מגורים חדש תוך ניצול מלוא זכויות הבניה האפשריות בנכס (שטח מבונה של 986 מ"ר הכולל קומת מרתף בשטח של כ - 287 מ"ר).

12. ביום 22.8.04 הוגשה מטעם המשיב, חוות דעתו של שמאי המקרקעין מר זוהר רטנר (להלן – "שמאי המשיב"). שמאי המשיב קבע בחוות דעתו כי לא ניתן להחיל במקרה דנן את שיטת ההשוואה לעסקאות דומות, זאת מאחר שבסביבת הנכס אושרו משנת 1981 רצף של תוכניות בנין עיר אשר הוסיפו זכויות בניה בנושאים שונים ומספר ההתאמות הרב שיש לבצע במקרה הספציפי לצורך אומדן שווי בית המגורים, מעמיד בספק את מהימנות התוצאה המתקבלת. לאור זאת, עשה שמאי המשיב שימוש בשתי שיטות חלופיות. ראשית, על פי שיטת השווי הפיזי הוא קבע את שווי הנכס ללא זכויות הבניה הבלתי מנוצלות לסך של \$667,900 ושנית על פי שיטת היוון ההכנסות הוא קבע את שווי זכויות אלה לסך של \$675,000. בהתאם לכך, קבע שמאי המשיב את שווי הנכס ללא זכויות הבניה הנוספות לסך של \$670,000 ואילו יתרת התמורה בסך של \$630,000 יוחסה לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות.

#### ג. גדר המחלוקת

המחלוקת בין הצדדים מתמצת בקליפת האגוז בשתי סוגיות אלו:

א. האם זכאית העוררת להסתמך על העובדה שבעת מכירת הזכויות בנכס בעבר, ניתן בעבר למוכר פטור מחבות במס שבח בגין מכירת דירת מגורים בגין כל הנכס (ללא פיצול ביחס לזכויות הבניה הנוספות), באופן היוצר השתק כלפי המשיב מלחייב במס את העסקה דנן באופן שונה.

ב. האם הושפע שווי המכירה של הנכס מזכויות הבניה הצמודות לנכס כאמור בסעיף 49 לחוק ואם כן, מהו השווי אשר יש לייחס לאותן זכויות, מכלל התמורה אשר שולמה עבור הנכס.

ד. טענות העוררת (בתמצית)

1. המשיב מנוע ומושתק מהטלת מס שבח ומס מכירה בגין מכירת זכויות הבניה הבלתי מנוצלות בנכס, וזאת משנמנע לעשות כן בעסקאות הקודמות שהעוררת היתה צד להן, קרי: בעסקת הרכישה של הנכס ע"י העוררת ובעלה דאז ובעסקה בה רכשה העוררת את מחצית הזכויות בנכס מבעלה לשעבר. העוררת הסתמכה במקרה דנן על התנהגותו כאמור של המשיב, וכלכלה את צעדיה בהתאם ובהסתמך על התייעצות עם מומחים בענין.
2. אין לקבל את חוות הדעת השמאית שהוגשה מטעם המשיב במהלך הדיונים בתיק דנן, מן הטעמים כי חוות הדעת מהווה שינוי בדיעבד של החלטות המשיב ונימוקיו והגשתה בשלב זה של הערר עומדת בניגוד לסדרי הדין של הועדה.
3. על פי המידע ביחס לעסקאות השוואה שהועבר לעוררת על ידי המשיב, שווי הנכס ללא זכויות הבניה הנוספות עומד על \$1,195,000, כמפורט בחוות הדעת השמאית המשלימה שהוגשה מטעם העוררת מיום 1/8/2004.
4. בהתאם להוראת ביצוע מס שבח מס' 6/98, יש לעשות שימוש בעדיפות ראשונה דווקא על פי שיטת ההשוואה ולא על פי שיטת החילוץ, כפי שביצע המשיב.
5. המשיב נמנע מלהמציא לב"כ העוררת, למרות בקשותיהם, נתונים בדבר עסקאות דומות שנעשו באזור בו מצוי הנכס, ולמרות הבטחתו של השמאי מטעמו של המשיב במהלך עדותו בפני הועדה לעשות כן.
6. הסתרת המידע מהעוררת והסתפקות בהבאת 3 עסקאות להשוואה בלבד למרות קיומן של עסקאות נוספות, מעוררת חשד ביחס למניעיו של המשיב לגבי אותן עסקאות שהובאו בפני הועדה.
7. השמאי מטעם המשיב גזר את שווי זכויות הבניה לפי עסקאות מכר של מגרשים ריקים חלף גזירת השווי למ"ר מעסקאות להשוואה בהן נמכר בית צמוד קרקע באזור ללא זכויות בניה נוספות.

8. שימוש בנתונים שהמציא המשיב ביחס לעסקאות ההשוואה של נכסים להן לא היו צמודות זכויות בניה נוספות, מובילה לתוצאה הבלתי סבירה כי התמורה ששולמה באותן עסקאות היתה גבוהה לעין ערוך מהתמורה שהיתה מתקבלת לו היו נכונים הערכות שמאי המשיב.
9. טענתה של ב"כ המשיב כי התמורה באותן עסקאות השוואה אכן הושפעה מזכויות בניה נוספת עומדת בניגוד למכתבה של ב"כ המשיב עצמה, והיא מצאה את ביטויה לראשונה רק במסגרת סיכומי המשיב.

#### ה. טענות המשיב (בתמצית)

1. העוררת לא יכולה להסתמך על פעולות המשיב בעבר ולהסיק מהן מסקנה כלשהי לגבי חבותה במס. כאשר פטר המשיב ממס שבח את העסקאות שנערכו בשנת 1972 ו-1988 הוא לא יצר מצג כלפי העוררת לפיו גם בעסקאות עתידיות יינתן פטור דומה.
2. לטענת ההסתמכות אין מקום בענייני מיסוי. הלכה פסוקה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה. במקרה דנן, לא היה למערער שום סיבה להניח שעמדת המשיב לא תשתנה.
3. בכל מקרה, בעסקאות הקודמות עליהן נסמכת העוררת, היה המצב המשפטי ונסיבות המקרה שונות. כך, בעסקה הראשונה לא ניתן היה, על פי המצב המשפטי באותה עת, לפצל את התמורה ולהטיל מס על מכירת זכויות בניה בלתי מנוצלות. ובעסקה השנייה דובר על מכירה במסגרת הליך גירושין, ולאור נוסחו של סעיף 49 לחוק באותה עת ומשום ששיעור הזכויות לבניה נוספת באותה עת היה 36% (לעומת 60% בשנת 2000). לפיכך, לפיצול מרכיב התמורה המיוחס לדירת המגורים ולזכויות הבניה הבלתי מנוצלות לא היתה כל חשיבות.

4. העוררת יכלה לפנות אל המשיב ולברר את עמדתו טרם מכירת הנכס במסגרת הליך של אישור מקדמי. העוררת יכולה להלין רק על עצמה מי שלא פנתה לקבל יעוץ משפטי טרם המכירה.
5. העוררת מכהנת כמנהלת של חברת בניה גדולה, וכמי שמצויה בשוק המקרקעין היתה מודעת לשינוי זכויות הבניה בנכס בין שנת 1998 לשנת 2000.
6. גם אם לא חל שינוי בתשתית המשפטית, העובדתית והנסיבתית בין שנת 1988 לשנת 2000, והמשיב טעה כאשר פטר את העסקה משנת 1988 ממס שבח ומס רכישה אין מקום להנציח את הטעות, בכך שיינתן פטור ממס גם במקרה דנא.
7. בכל מקרה, בית המשפט העליון (ע"א 83/88 **בלע קידרון נ' פקיד שומה גוש דן** פ"ד מא (4), 412) כבר קבע כי לא קיימת טענת השתק ביחסים שבין האזרח לבין רשות מנהלית.
8. התמורה ששולמה עבור הנכס שולמה הן עבור בית המגורים והן עבור זכויות הבניה הנוספות, העוררת עצמה הודתה בעדותה על קיומן של זכויות בניה בעלות ערך כלכלי.
9. חוות הדעת מטעם המשיב נדרשה עקב ההלכה שניתנה בפסק הדין של בית המשפט העליון בע"א 8244/02 **פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (מיסים יז/6 ה-3).
10. המשיב השתמש בעסקאות השוואה שהיו ידועות לו והן רלבנטיות לעסקה הנדונה. המשיב הפנה את ב"כ העוררת, לבקשתו, לעסקאות נוספות שבוצעו באזור, אשר אינן בהכרח רלבנטיות לעסקה האמורה.
11. חוות דעתו של השמאי מטעם המשיב בוצעה בצורה אובייקטיבית ובלתי תלויה מבלי שהשמאי יהיה כבול להחלטה קודמת של המשיב.
12. קיים קושי למצוא עסקאות השוואה במקרה דנן, לאור השינויים התכנוניים שבוצעו באזור בו ממוקם הנכס. לפיכך העריך השמאי מטעם המשיב את שווי הנכס בהתבסס על פי שתי גישות שומה שונות המקובלות על פי כללי השמאות.

13. למגרשים הפנויים בהם עשה השמאי מטעם המשיב שימוש לשם מציאת שווי מ"ר מבונה קרקע בסביבה לפי גישת השווי הפיזי, קיימות זכויות בניה, בניגוד לטענתו של ב"כ העוררת.
14. במהלך חקירתו בפני הועדה, לא נשאל השמאי מטעם המשיב לגבי אומדן שווי הבית (ללא זכויות בניה) לפי שיטת היוון הכנסות ולפיכך חוות דעתו לא נסתרה על ידי העוררת.

## 1. דיון ומסקנות

### טענת ההסתמכות

1. כאמור, העלתה העוררת טענה מקדמית לפיה המשיב מנוע ומושתק מהטלת מס שבח ומס מכירה בגין מכירת הזכויות הבלתי מנוצלות בנכס, וזאת משנמנע לעשות כן בעסקאות הקודמות שהעוררת היתה צד להן, קרי: בעסקת הרכישה של זכויות החכירה בנכס במשותף עם בעלה דאז ובעסקה בה רכשה העוררת את מחצית הזכויות בנכס מבעלה לשעבר.
2. אליבא דב"כ העוררת הסתמכה העוררת במקרה דנן – בהיותה צד ישיר לאותן עסקאות - על התנהגותו של המשיב באי פיצול העסקה בין דירת מגורים וזכויות בניה שטרם נוצלו, וכלכלה את מעשיה (ביחד עם מומחים בענין) על פי מצג זה, קרי: מכרה את הנכס חלף בחירה בחלופות אחרות כגון: אי מכירת הנכס או דרישת מחיר גבוה יותר מן הקונה – מחיר אשר מגלם בתוכו את מרכיב מס השבח שישולם על ידי העוררת.
3. טענה זו עם כל הכבוד יש לדחות בשתי ידיים. ראשית, ככלל אין רשויות המס כבולות בהחלטות אשר קיבלו בעבר, ככל שהן נוגעות לשנות מס אחרות או לאירועי מס אחרים, ואין בעובדה כי רשויות המס פעלו באופן מסוי בעבר, כדי להשליך או ליצור ציפיה אצל הנישום כי המשיב יפעל כך גם בעתיד.
- כך למשל, נקבע כבר בעמ"ה 5036/97 י. צוריאליה מימון וסחר בע"מ נ' פקיד שומה עכו, מיסים יג/5 (אוקטובר 1999), ה-12, בעמ' 153: "כידוע העקרון הוא שאין מעשה בית דין בענייני מס וכל שנת מס עומדת בפני



עצמה ולכן לא היו המושב או העוררת יכולים להניח בביטחון שעמדת המשיב לא תשתנה."

4. זאת ועוד, על פי סעיף 85 לחוק רשאי מנהל מיסוי מקרקעין, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה בין היתר מחמת שנתגלתה טעות בשומה. מן האמור עולה, כי במידה ומנהל מיסוי מקרקעין רשאי לתקן שומה שנעשתה מחמת טעות בה והוא אינו כבול בהחלטתו הקודמת, קל וחומר שהוא אינו כבול בהחלטה קודמת שנתנה על ידו בעסקה אחרת.

5. פרשנותו של ב"כ העוררת מובילה לתוצאה אבסורדית ובלתי הגיונית לפיה יהיה המשיב כבול בתוצאות ההחלטה שנתן בעבר לעולמי עד, ובכל טרנסקציה שתבוצע בעתיד בנכס יהא המוכר רשאי להסתמך על הטעות שבוצעה בעבר, ולטעון לפטור ממס שבח ומס מכירה בגין זכויות הבניה הבלתי מנוצלות.

6. לא זו אף זו, ניתן להחיל במקרה דנן את העקרונות אשר נקבעו בע"א 831/76 יוסף ויעקב לוי נ' פקיד שומה חיפה, פד"א ט' עמ' 173. באותו מקרה נדונה שאלת מעמדם של הנחיות מקצועיות אשר הוצאו על ידי רשויות המס הקובעות הלכות מעוגנות בחוק ואף סוטות ממנו, כאשר העוררים טענו להשתק של רשויות המס, ככל שעמדתם סותרת את האמור באותה הנחיה מקצועית.

באותו מקרה קבע כב' השופט ויתקון (בדעת רוב) כי:

**"אך אודה ולא אבוש שחלקי עם אלה השוללים את טענת ההשתק ביחסים שבין האזרח והשלטון, במידה שהמדובר ביחסים שלטוניים - להבדיל מהבטחות חוזיות או מעין חוזיות שהשלטון נתן לאזרח במילוי תפקידיו".**

כך, אם פסק בית המשפט (וראה לעניין זה גם ע"א 83/88 בלע קידרון נ' פקיד שומה גוש דן מא(4), 412) כי אין להחיל את עקרון ההשתק ביחסים השלטוניים קל וחומר שאין בשומה שהוצאה בעבר ובמצג הנובע ממנה, ככל שהיה מצג כזה, כדי להקנות לעוררת בענייננו זכויות כלשהן הניתנות לאכיפה בבית המשפט, ככל שהדבר נוגע לשומות שהוצאו ביחס למכירות של הנכס שבוצעו לאחר מכן.

7. בהקשר זה יצוין, כי קיימת דוקטרינה הידועה בשם "השתק מכח הבטחה" (promissory estoppel) אשר לפיה מושתקות רשויות המדינה, בנסיבות מסוימות, מקום בו נתנה הבטחה מחייבת על ידן באמצעות מי שמוסמך לתיתן. דוקטרינה זו אומצה לראשונה בע"א 135/75 סאי-טקס קורפורישן בע"מ ואח' נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד (1) 673 שם קבע כבי' השופט ברנזון בעניין זה, כדלקמן:

"הבטחה שניתנה על ידי בעל שררה בגדר סמכותו החוקית בכוונה שיהיה לה תוקף משפטי והצד השני מקבל אותה בצורה זו, ההגיונות הציבורית דורשת שההבטחה תקיים הלכה למעשה, כאשר בכוחו של המבטיח למלא אחריה, אפילו לא שינה האזרח את מצבו לרעה בעקבות ההבטחה. אמינות הממשל בעיני הציבור חשובה לאין ערוך מן האפשרות שיינתן לו לחזור או לסגת, במקרה זה או אחר, מהבטחה או התחייבות שקיבל על עצמו כלפי האזרח, בגדר סמכותו החוקית ואפשרות הביצוע המעשית... כאשר ניתנת הבטחה חוקית על ידי מי שהסמכות בידו לתתה ובידו גם למלא אחריה, היא מחייבת, ובאין צידוק חוקי לשנותה או לבטלה – יש לכבדה, ובית המשפט יצווה על מילויה".

8. במקרה דנן, לא ניתן לראות בהוצאת השומות בעבר מבלי שהוטלה חבות במס שבח על הזכויות הבלתי מנוצלות בנכס, משום מתן הבטחה מינהלית של רשויות מיסוי מקרקעין לעוררת כי גם בעתיד ימנעו ממיסוי אותן זכויות, ומסיבה זו נשמט גם הבסיס לטענת השתק של העוררת.

9. יתרה מכך, יש לזכור כי מבוקשו של ב"כ העוררת אינו לעשות צדק עם מרשתו, אלא לתקן עוול (הקיים לטעמו) של פגיעה באינטרס הפרט באמצעות עוול אחר והוא פגיעה באינטרס הציבור. יש לזכור כי מטרת רשויות המס הינה לגבות מס אמת אשר נועד לשמש כמקור מימון לתקציב המדינה. ההימנעות ממיסוי זכויות הבניה הבלתי מנוצלות בנכס ואי גביית המס הנובע מכך, גם אם מדובר בסכום שאינו משמעותי, משמעה עשיית עוול לציבור אשר אמור ליהנות מן השימושים שיעשו במס שיגבה.

10. לפיכך, משהגענו למסקנה כי לא גלומה בהוצאת השומות ביחס למכירות שבוצעו בנכס בעבר הבטחה או מצג עובדתי כלפי העוררת, הרי שאין מקום לדון בשאלה העובדתית האם אכן יש אמת בטענת העוררת כי הסתמכה על השומות שהוצאו על ידי רשויות מיסוי מקרקעין בגין מכירת הנכס בקבלת ההחלטה למכור את הנכס חלף בחירה בחלופות אחרות שעמדו בפניה.

11. ויודגש, כי צודקת גם ב"כ המשיב בטענתה כי המצב המשפטי ונסיבות המכירה היו כאלה, שהמשיב לא ייחס חשיבות לזכויות הבניה בנכס. ובמה דברים אמורים, כאשר בוצעה עסקת המכר, בשנת 1972, במסגרתה רכשה העוררת יחד עם בעלה דאז את זכויות החכירה בנכס, לא אפשר נוסחו של החוק (אשר הוכנס לראשונה לספר החוקים בשנת 1975 בתיקון מס' 6 לחוק) את פיצול התמורה שנתקבלה בידי המוכר בעסקת מקרקעין והטלת מס על מכירת זכויות בניה בלתי מנוצלות (ראה לעניין זה ע"א 104/74 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נתן ושרה פלדמן, פד"א ז' עמ' 19; ע"א 902/77 שושנה זהבי נ' מנהל מס שבח, פד"א ט', עמ' 23). במועד בו בוצעה עסקת המכר השניה (שנת 1988) במסגרתה רכשה העוררת את זכויות בעלה לשעבר בנכס, נוסחו של סעיף 49 לא הגביל את כפל הפטור (מגבלת סכום כפל הפטור הוסף בשנת 1997 במסגרת תיקון מס' 36 לחוק). לפיכך, מטעמים אלה לא נדרש המשיב במסגרת השומות לסוגיית קיומן של זכויות הבניה הבלתי מנוצלות. לאור זאת, גם אם הייתי סבור שבמקרה כגון דא עשוי להיווצר השתק כנגד רשויות המס, הרי בפועל לא יכלה העוררת ללמוד על עמדת המשיב ביחס לשווי המיוחס לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות, ובהתאם לא יכלה להסתמך על אותן שומות. יתרה מכך, במהלך השנים ועל פי תוכניות התב"ע השונות הוגדלו זכויות הבניה לנכס, ולפיכך לא ניתן להשוות בין המצב התכנוני שחל במועד אותן עסקאות (36% זכויות בניה) לבין המצב התכנוני שחל במועד העסקה דנן (60% זכויות בניה), ולפיכך גם מטעם זה לא היה יכולה העוררת להסתמך על השומות שהוצאו בגין אותן עסקאות.

12. מכל המקובץ לעיל עולה, כי יש לדחות את טענתה המקדמית של העוררת ביחס לקיומו של השתק כלפי רשויות מיסוי מקרקעין ביחס למיסוי זכויות הבניה הבלתי מנוצלות, הן מן הטעם כי ככלל אין

בהוצאות השומות בעסקאות קודמות כמקימות השתק כלפי רשויות המס ביחס לשומות עתידיות, והן לגופה לאור העובדה כי בכל מקרה לא ניתן היה להסתמך על השומות בעסקאות הקודמות, לאור העובדה כי בשומות שהוצאו בעבר לא ניתן היה למסות את זכויות הבניה הבלתי מנוצלות או לא היתה קיימת חשיבות לקיומן של זכויות הבניה אלה.

#### שווי בית המגורים ללא זכויות הבניה הבלתי מנוצלות

13. משקבענו כי יש לדחות את טענתה המקדמית של העוררת, יש להידרש לסוגיה הנוספת שעלתה בערר זה והיא מהו השווי שיש לייחס, אם בכלל, לזכויות הבניה בנכס. כאשר העוררת מחד באה בחטים וטוענת כי שווי הנכס לא הושפע כלל מזכויות הבניה הבלתי מנוצלות בנכס ואילו המשיב טוען בשעורים כי יש לייחס מרכיב נכבד ממחיר הנכס לזכויות אלה.

14. על מנת להכריע במחלוקת זו יש להידרש למקור הסטטוטורי למיסוי זכויות בניה הבלתי מנוצלות הצמודות לדירת מגורים מזכה. סעיף 49 לחוק קובע כדלקמן:

#### **”כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה**

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

(2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ – 1,269,100 ₪ יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,269,100 ₪ לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך [נכון לתקופה שבין 16.1.00 ועד ל – 15.1.01].

(3) סכום הפטור הכולל לפי פסקאות (1) ו – (2) בשל מכירת דירה כאמור, שבנייתה הסתיימה לפני יום כ”ג באדר ב’ התשנ”ז (1)

באפריל 1997) ואשר יום רכישתה על ידי המוכר קדם למועד האמור, לא יפחת מ – 317,300 ₪ [נכון לתקופה שבין 16.1.00 ועד ל – 15.1.01].

(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 של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות...”

15. מטרתה של הוראת סעיף 49 לחוק (אשר נוסף לאור הפסיקה בע"א 104/74 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נתן ושרה פלדמן, פד"א ז' עמ' 19) היא פיצול התמורה בהם שווי הנכס (אשר בחלקו הינו דירת מגורים) הושפע מקיומם של זכויות בניה בלתי מנוצלות הצמודות לנכס הנמכר, כאשר חלק מן התמורה מיוחסת למכר של דירת המגורים ואילו יתרת התמורה ממוסה כמכר של זכות אחרת במקרקעין. בדרך זו, ביקש המחוקק להגביל את היקף הפטור לו זכאי בעל דירת המגורים בדרך של הפיצול הרעיוני.

16. יחד עם זאת, יש להבחין בין שני סוגי פיצול בין הזכויות המיוחסות לחלק של דירת המגורים לזכויות האחרות. הסוג הראשון הוא "הפיצול האופקיי" הידוע גם בשם "פיצול פיסיי" - 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 ה"פיצול האנכי" הידוע גם בשם "פיצול רעיוני", המוסדר במסגרת סעיף 49 לחוק ולפיו מבוצע כאמור פיצול בין החלק המיוחס לדירת המגורים לבין החלק המיוחס לזכויות הבניה הנוספות.

17. במקרה דנן, נראה כי לאור העובדה שניתן להקים יחידת מגורים נוספת על החלקה ושהחלק הבנוי משתרע על חלק קטן בלבד מן החלקה, יתכן והיה מקום לבצע פיצול אופקי/תכנוני בין הקרקע המיוחסת ליחידת המגורים ליתרת הקרקע ולאחר שבוצע פיצול זה היה מקום לבצע פיצול אנכי, קרי: פיצול התמורה שיוחסה לדירת

המגורים, בין החלק המיוחס לדירת המגורים עצמה ובין אותו חלק שיוחס לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות.

יודגש, כי אין מניעה לבצע את הפיצולים זה לאחר זה כאמור לעיל. יפים לעניין זה דבריו של המלומד יי הדרי בספרו "מס שבח מקרקעין" (יונתן הוצאה לאור, 1993), ע' 385 שם הוא מציין, כדלקמן:

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

18. יחד עם זאת, משבחרו שני הצדדים לבסס את טיעוניהם ואת חוות הדעת מטעמם על הפיצול האנכי בלבד, לא נותר לנו אלא לילך בתלם אשר נחרש על ידי הצדדים, ולבחון את גובה התמורה המיוחסת לדירת המגורים על פי הפיצול האנכי בלבד. בהקשר זה יצוין כי, צודקת ב"כ המשיב בציינה כי ב"כ העוררת ושמאי העוררת נקלעו לכלל טעות בסוברים כי בשומה האמורה בוצע "פיצול פיסיי", כאשר במקרה דנן ביצע המשיב "פיצול רעיוני" בלבד.

19. תנאי לתחולתו של סעיף 49 לחוק היא כי התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה גם מזכויות בניה נוספות. אציין, כי הקביעה האם התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה מזכויות בניה נוספות מתבצעת ללא קשר לכוונותיו של הקונה ביחס לנכס הנרכש. יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט א. לוי, בפרשת פאולה כרמל האמורה 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."**

יחד עם זאת, סבורני, כי העובדה שבמקרה דנן בחר הקונה להרוס את המבנה הקיים ולבנות תחתיו מבנה בעל שטח גדול יותר תוך ניצול מלא של זכויות הבניה בנכס לרבות אותן זכויות שלא נוצלו

קודם לכן, מהווה חיזוק לעמדה כי הקונה ייחס שווי מסוים מן התמורה לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות, וכי התמורה שהשתלמה בגין הנכס הושפעה, בסופו של יום, מזכויות בניה אלה. בכל מקרה, ולמרות האמור לעיל, יש לשום את מרכיב דירת המגורים בנכס בעת המכירה על מנת לקבוע אם אכן הושפעה התמורה בגין הנכס מאותן זכויות בניה בלתי מנוצלות.

20. המחלוקת בין שמאי העוררת לבין שמאי המשיב נעוצה ראשית בסוג השיטה השמאית שיש לאמץ במקרה דנן, על מנת לקבוע מהו החלק מן התמורה המיוחס לדירת המגורים. בעוד שמאי העוררת נקט בחוות דעתו הראשונה בשיטת ההשוואה (ביחס לדירות מגורים בבניה רוויה ברמת השרון תוך שימוש במקדמי השוואה) ובשיטת החילוץ לפי הלכת בטאט ובחוות דעתו הנוספת (מיום 1/8/04) עשה שמאי העוררת שימוש בשיטת ההשוואה (בין היתר, ביחס לעסקאות השוואה של בתי מגורים ברמת השרון על פי נתונים שסופקו על ידי המשיב), הרי שמאי המשיב בחר לעשות שימוש בשיטת השווי הפיזי ובגישת היוון ההכנסות.

19. אליבא דשמאי המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי בחוות דעתו מיום 11.08.04 לא ניתן ליישם במקרה דנן את שיטת ההשוואה (הישירה או העקיפה) וזאת מן הטעם כי:

”... בסביבת הנכס אושרו משנת 1981 רצף של תוכניות בנין עיר, אשר הוסיפו זכויות בניה בנושאים שונים כגון: תוספת בשטחים העיקרים ושטחי שירות, תוספת מרתפים, פרגולות, בריכות וכיוצ”ב. כידוע שימוש בשיטת ההשוואה מצריך שימוש במקדמי התאמה ובמקרה הנדון יש לבצע מספר רב של התאמות כדי לנטרל את השפעת תוספת זכויות הבניה שנוספו לחלקה במרוצת השנים כאמור לעיל. מכל מקום, מספר ההתאמות שיש לבצע במקרה הספציפי לצורך אומדן סכום שווי הדירה – הוא רב עפ”י גישת ההשוואה, עד כי מהימנות התוצאה מוטלת בספק. גם יישום שיטת ההשוואה העקיפה אינה מעשית במקרה הנדון, כלומר – ביצוע השוואה בין מחירי דירות מגורים בבית משותף (עם כל ההתאמות הנדרשות) לבין בית מגורים צמוד קרקע. במקרה הנדון מדובר באזור יוקרתי של וילות וקוטג’ים ואין בסביבה הקרובה לנכס

דירות בבית משותף. כל ניסיון לבצע השוואה בין שני סוגי הדירות כנ"ל אינו ריאלי, דבר שיכול להוביל לטעויות ולאי דיוקים בקביעת סכום שווי הדירה לצורכי הסעיף.

לפיכך, במקרה הנדון, עסקאות מכר של דירות מגורים בבית משותף אינן בהכרח מתאימות להשוואה עם בתי מגורים צמודי קרקע ברמת השרון המערבית."

20. אין ספק כי שיטת ההשוואה, היא השיטה השמאית המועדפת לקביעת שווי של נכס. כפי שנקבע בפסיקה (ראה למשל עמ"ה 8/92 חברת משה גלבאום ובניו נ' פקיד שומה פתח תקוה – מיסים יב/3 עמ' ה – 11), מהווה שיטת ההשוואה כלי מהימן לקביעת שווי השוק על פי עסקאות דומות. יחד עם זאת, יש לבצע את ההשוואה, בזהירות המתבקשת, תוך התייחסות להבדלים הקיימים, אם ואכן קיימים, בין הנכסים המשווים. פעמים רבות, די בהבדל קטן במיקום הפיסי, גודל הנכס, צורת הנכס כדי להשפיע באופן ניכר על שווי לעומת עסקת ההשוואה.

21. יודגש כי שלטונות המס עצמן (בניגוד לעמדת המשיב בערר זה), אמצו במסגרת הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 6/98 את שיטת ההשוואה כשיטה המועדפת לקביעת שווי דירת המגורים, כדלקמן:

"2.2 את סכום שווי יש לחשב לפי הכללים המקובלים בשמאות. לפיכך בעדיפות ראשונה יש לקבוע את שווי הדירה בשיטת ההשוואה דהיינו, אם בסביבה הקרובה לדירה הנדונה בוצעו מכירות של דירות צמודות קרקע ללא זכויות בניה נוספות, יש לשום את הדירה בהשוואה לדירות שנמכרו כאמור. מובן שיש להביא בחשבון את כל ההתאמות הנדרשות, בגין יום המכירה, שנת הבנייה, טיב הבנייה, מיקום, יתרונות וחסרונות אחרים וכו'.

2.3 לחילופין, אם לא קיימת מכירות של דירות צמודות קרקע בסביבה הקרובה שהינן בנות השוואה, יש להזדקק למכירות בפועל של דירות בבית משותף, עם כל ההתאמות שנימנו לעיל ולשווי זה יש להוסיף עד 30% עבור פרטיות בהתאם לשיקול דעתו של עורך השומה.



**2.4 בעדיפות האחרונה יש להיעזר בשיטות שומה אחרות המבוססות על שיטת החילוץ (הילכת בטאט) או על שיטת ההכנסות הצפויה.**

22. במידה ושיטת ההשוואה איננה השיטה המתאימה יש לפנות לשיטות אחרות להערכת החלק המיוחס לדירת המגורים, ובין היתר לשיטת החילוץ אשר אומצה, בין היתר, בע"א **בטאט יחזקאל ועזריה דוד נ' מנהל מס שבח ת"א**, מיסים ג/4 עמ' ה – 14. לפי שיטה זו תחושב עלות בניית דירת המגורים בניכוי שנצבר על הדירה עד לאותו מועד בצירוף השווי היחסי של הקרקע עליו מצויה הדירה.

23. אמנם, בע"א 8244/02 **פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים יז/6 עמ' ה-3, צומצמה מעט תחולתה של הלכת בטאט, יחד עם זאת, יש לצמצם את הלכת פאולה כרמל עצמה לנסיבות המיוחדות של אותו מקרה: מבנה קטן על חלקת קרקע גדולה, קביעת שומה מזערית לדירת המגורים, האזור הכפרי בו מצוי הנכס וכיוצ"ב.

24. במקרה דנן, נמסרו כאמור לוועדה שלוש חוות דעת שמאיות. על פי חוות הדעת הראשונה שהוגשה מטעם העוררת שווי הזכויות המיוחסות לדירת המגורים נע בין סך של \$780,000 (לפי שיטת החילוץ על פי הלכת בטאט) לסך של \$920,000 (לפי שיטת ההשוואה לבניה רוויה), כאשר לאחר מכן, הוגשה חוות דעת שמאית נוספת מטעם העוררת, לפיה שווי הזכויות המיוחסות לדירת המגורים (המבוססת על שיטת ההשוואה לנתוני עסקאות דומות שבוצעו על ידי המשיב) הנו \$1,195,000. מנגד, הגיש ב"כ המשיב חוות דעת שמאית מטעמו לפיה חלק התמורה המיוחס לדירת המגורים נע בין \$667,900 (שיטת החילוץ) לבין \$675,000 (גישת היוון ההכנסות).

25. יש לדחות את האומדן אליו הגיע שמאי העוררת בחוות הדעת הנוספת. ברי, כי ייחוס סך של \$105,000 בלבד לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות כאשר ניתן לבנות על החלקה בית מגורים נוסף, עומדת בניגוד לכל הגיון כלכלי. לדעתי, צודק שמאי המשיב בציינו כי העובדה שהקונה הרס את המבנה הקיים ובנה מבנה שגודלו למעלה מפי 4 מן המבנה שהיה קיים על החלקה במועד המכירה, עשויה

להעיד כי התמורה הושפעה באופן משמעותי מזכויות הבניה הבלתי מנוצלות. בהקשר זה אציין, כי מקובלת עלי עמדתה של ב"כ המשיב בסיכומיה (כפי שאושרו גם על ידי שמאי המשיב בעדותו) לפיו בעסקאות ההשוואה שנמסרו לב"כ העוררת (ע/1) היו צמודות לאותם נכסים זכויות בניה שטרם נוצלו, שהרי לא יעלה על הדעת שלחלק מן הנכסים שנבנו באיזור יהיו צמודות זכויות בניה וחלק לא. דווקא התוצאות הבלתי סבירות עליהן מצביע ב"כ העוררת בסיכומיו באמצעות השימוש בנתוני התמורה בגין אותם נכסים מעידה כי אכן היו צמודות לאותם נכסים זכויות בניה שטרם נוצלו.

26. יתרה מזאת, החלוקה שעשה המשיב במסגרת השומות שהוצאו בגין עסקאות ההשוואה בין החלק שיוחס לדירת המגורים לבין החלק שיוחס לזכויות הבניה הנוספות, אינן מהוות עסקאות השוואה מן הטעם שאין פיצול זה מהווה "עסקה בין מוכר מרצון לבין קונה מרצון", אלא חלוקה שביצע המשיב במסגרת השומה. לא ברור גם הרקע להוצאת אותן שומות, האם למשל שומות אלה הוצאו במסגרת הליכי פשרה, לאחר הליך השגה וכיוצ"ב. בכל מקרה, אין אופן הפיצול אותו ביצע המשיב ביחס לאותן עסקאות מהווה עסקת השוואה לשם קביעת שווי דירת המגורים וזכויות הבניה הבלתי מנוצלות.

27. יחד עם זאת, נראה לי כי יש לאמץ את שיטת ההשוואה, בהתאמות הנדרשות, ביחס לבניה רוויה, בה השתמש שמאי העוררת בחוות דעתו הראשונה. בחוות דעת זו הגיע שמאי העוררת למסקנה כי שווי חדר בבית מגורים של בניה רוויה הנו \$85,000, כאשר לאור שטחו של הנכס מתאים לדירה בת 8 חדרים (233 מ"ר שטח הנכס הנו אקווילנטי ל - 8 חדרי מגורים), מכפלת השטחים האמורה בצירוף מרכיב פרטיות של 35% הביאה את שמאי העוררת לשווי של \$918,000 (מעוגל ל-\$920,000).

28. סבורני, כי בהתבסס על עקרונות החישוב האמור ובהתחשב בהתאמות הנדרשות העולות מהערותיו של שמאי המשיב, יש לבצע את חישוב התמורה המיוחסת באופן הבא:

צודק שמאי המשיב בטענתו כי נתוני הבניה הרוויה התייחסו למבנה חדש ואילו במקרה דנן מדובר בנכס ישן בן כ - 30 שנים, לפיכך יש

להפחית משווי חדר בבניה רוויה כפי שנקבע על פי אומדן השמאי פחת מבנה בשיעור של 50% (כאשר לאור מיקום הדירות באזור יוקרתי כרמת השרון, יש לייחס 60% משווי החדר למרכיב הקרקע ו- 40% לשווי המבנה). לפיכך, שווי חדר בבניה רוויה המקבילה לנכס נשוא ערר זה הנו \$68,000 (80% x \$85,000). כאשר שווי של בניה רוויה ביחס לנכס במקרה דנו הנו \$544,000 (8 x \$68,000 חדרים). לשווי זה יש להוסיף את שווי החצרות הצמודות לנכס ואשר אינם קיימים בבניה רוויה. אליבא דשמאי המשיב שווי החצר מסביב לנכס הנו \$148,500 ואילו שווי חצר עודפת הנו \$117,000. יש להוסיף את שווי החצרות לשווי לצורכי בניה רוויה ובהתאם יש לקבוע את גובה התמורה המיוחס לדירת המגורים לסך בשקלים של \$809,500 (148,500 + 544,000 + 117,000) נכון למועד הסכם המכר. יתרת התמורה תיוחס לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות.

29. אין לקבל את עמדת שמאי המשיב לפיה יש לנכות ממחיר עסקת ההשוואה את מע"מ העסקאות שחל בגין העסקה. בין בעסקת ההשוואה ובין בעסקה דן אין כל חשיבות לשאלת המע"מ, ומרכיב המע"מ מהווה חלק אינטגרלי מהעלות של דירות ההשוואה בבניה הרוויה.

30. ב"כ העוררת, העלה בנוסף שתי טענות מקדמיות הנוגעות לתיק זה. ראשית, ב"כ העוררת התנגד לקבלת חוות הדעת שמאי המשיב שהוגשה לטענתו באיחור ובניגוד לסדרי הדין של הועדה. לא מצאתי צורך ממשי להכריע בסוגיה זו, באשר דחיתי את מרבית קביעות שמאי המשיב (למעט לעניין הערותיו לחוות דעתו של שמאי העוררת ולעניין שווי החצרות). שנית, טען ב"כ העוררת ביחס למספר הקטן של עסקאות ההשוואה שהומצאה לב"כ העוררת ולוועדה ע"י המשיב. צודק ב"כ העוררת כי תמוה הדבר כי באזור כה גדול נמצאו מספר כה מועט של עסקאות השוואה כה מעטות, וכי קיים חשש שנבחרו העסקאות הנוחות לצד שהביא אותן, קרי: למשיב (ראה למשל ע"ש 5398/99 תנובה – מרכז שיתופי לשיווק נ' הממונה על מס רכוש וקרן פיצויים, מיסים יד/5 ה-451). יחד עם זאת, יש להחיל במקרה דן את חזקת תקינות המנהל, לפיה אין לומר כי

רשויות המס פעלו בחוסר בתום לב, אלא אם קיימת ראייה ברורה הסותרת חזקה זו, ראייה שלא הומצאה לנו במקרה דנן.

31. בנוסף, בשולי הדבר, מצאתי לנכון להתייחס לטענה אפשרית, אשר לא הועלתה אמנם על ידי העוררת, כי לעניין מס מכירה מהוות דירת המגורים וזכויות הבניה הצמודות לה מקשה אחת, לפיכך נבלעות זכאיות זכויות הבניה הצמודות בדירת המגורים הזכאית לפטור ממס מכירה על פי סעיף 72(ה) לחוק. כפי שנקבע כבר בו"ע 1450/01, 1072/02 **יצחק שביט ואח'**, **שרה מגודנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין איזור נתניה ואח'**, מיסים יז/6 עמ' ה-50, מהוות זכויות הבניה הבלתי מנוצלות זכות נפרדת מדירת המגורים, והנם בבחינת זכות אחרת במקרקעין החייבת במס מכירה.

## ז. סוף דבר

לאור כל האמור, הייתי מציע לחברי לקבל את הערעור בחלקו באופן שסך של 809,500 דולר מן התמורה כערכו בשקלים נכון למועד עסקת המכר ייוחס לדירת המגורים, ואילו יתרת התמורה, בסך של 409,500 דולר כערכה בשקלים נכון למועד הסכם המכר תיוחס לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות, הן לעניין החבות במס שבח והן לעניין החבות במס מכירה.

בנסיבות העניין, הייתי מציע לחברי לא להשית הוצאות וכל צד ישא בהוצאותיו הוא. פקדון שהופקד (אם הופקד) יושב לעוררת.

---

**צבי פרידמן, רו"ח**

**חבר**

## דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

לאחר עיון בחוות דעתו של חברי, רו"ח צבי פרידמן אני מצטרף באשר לדחיית טענת ההסתמכות של העוררת מן הטעמים כפי שפורטו על ידו. באשר לאופן השומה של הבית הקיים ללא זכויות לבנייה נוספת ניתן לומר כי הדרך והתוצאה אליה הגיע חברי נכונה מבחינה כלכלית, אך אפשר להוסיף ניתוח כוללני יותר בתמיכה לכך כדלקמן:

סעיף 49' עוסק בפיצול רעיוני של זכויות להבדיל מפיצול פיזי. פיצול פיזי הינו האפשרות לחלק את החלקה עליה עומד המבנה לחלקות נפרדות. החלוקה לחלקות נפרדות לא תמיד ניתנת להיעשות על פי הוראות תוכנית מיתאר מקומית או מפורטת ברוח חוק התכנון והבניה, תשכ"ה – 1965. אבל ברור כי האפשרות לבנות יחידות נוספות יוצרת את האפשרות לערוך פיצול תכנוני, כאשר המדובר בצמודי קרקע. למדנו בעבר כי הפטור לבית המגורים על חלקת אדמה מבוסס על פיקציה של החוק ולא על שיקול כלכלי, שכן העובדה שהקונה הורס את המבנה הקיים ובונה מבנה או מבנים חדשים בהתאם לתב"ע הנוהגת בפועל היא זו שהייתה צריכה לבא בבסיס החיוב במס, אלא שאותה הפיקציה קובעת, שמגיע פטור גם אם בית המגורים זניח או מיועד להריסה.

לעניות דעתי, השומה הנכונה הייתה צריכה להתייחס לחלוקה בעין (לפי חוק התכנון והבניה) ולחלוקה תכנונית ללא אפשרות ביצוע חלוקה בעין באופן דומה, שכן ניתן לבצע חלוקת הזכויות בעתיד באמצעות רישום בית משותף או רישום חכירות ארוכות ובכך לפצל את הזכויות מן הבחינה המשפטית וכך גם מן הבחינה הכלכלית. אלא מאי שהצדדים הסכימו שאין לבצע במקרה זה פיצול פיזי.

במקרה שלנו, אין כל מחלוקת כי ניתן לבנות על החלקה כולה 2 יח"ד לפחות לפי הוראות התב"ע. כך שמן הבחינה הכלכלית ניתן היה לקבוע כי מחצית החלקה תחוייב במס כמגרש ואילו המחצית האחרת תפוצל רעיונית לפי סעיף 49' לחוק המיסוי.

במקרה זה היה מקום לסבור כי שווי כל מחצית היה שואף למחצית התמורה,  $\$ 650,000 = \$ 1,300,000$ .

ברגע שהמשיב הפעיל על העסקה את סעיף 49' הוא יצר מצב שבו מן המגרש התכנוני הניתן לניצול בנפרד, יש לקזז ערך של שימוש בשטח כגינה ליחידה הקיימת וזאת בשיעור שיכול לנוע בין 25% - 35% מערך המגרש ליחידה הנוספת בניצול מלא.

מכאן ששווי הבית ללא זכויות לבנייה נוספת (פיקציה משפטית ולא כלכלית) היה מורכב ממחצית התמורה שהיא כ-  $\$ 650,000$  בתוספת של 25% עד 35% משווי המחצית האחרת (ששווייה כ-  $\$ 650,000$ ) שאינה בנוייה. התוצאה המתקבלת קרובה מאד לתוצאה אליה הגיע חברי בחוות דעתו.

לפיכך, אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי באשר לשווי הכלכלי לצורך החיוב במס.

---

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין  
חבר

עמוס זמיר, שופט (בדימוס), יו"ר:

אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חבר הועדה רו"ח צבי פרידמן ולהערותיו של חבר הועדה עוה"ד דן מרגליות.

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של חבר הועדה, רו"ח צבי פרידמן.

המזכירות תמציא העתק מפסק דין זה לצדדים בדרך הנאותה.

**ניתן היום י"ג באייר, תשס"ה (22 במאי 2005) בהעדר הצדדים**

---

עמוס זמיר, שופט (בדימוס)	דן מרגליות, עו"ד	צבי פרידמן, רו"ח
	ושמאי מקרקעין	
יו"ר	חבר	חבר