

**בית המשפט המחוזי בירושלים**

03 אוקטובר 2012

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

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

טובה נס באמצעות ב"כ עוה"ד עידו שוורץ **העוררת**

נגד

**המשיב** מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים – עוה"ד רנאד עיד

מיני-רציו:

\* בדעת רוב נקבע כי רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה לא תזכה לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים, אלא לשיעורי המס יחושבו בהתאם לאלו החלים על רכישת קרקע.

\* מסים – מס רכישה – שיעור המס

\* מסים – מס רכישה – חישובו

\* מסים – מס רכישה – חיוב במס

\* פרשנות – דין – דיני מסים

עסקינן בערר על החלטת המשיב שקבע כי אין לראות בדירה שרכשה העוררת כדירת מגורים, אלא כנכס המיועד להריסה, המחייב את סיווג שומת מס הרכישה כרכישה של קרקע. הדיון נסב אודות השאלה האם רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה תזכה לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים, או שמא לשיעורי המס יחושבו בהתאם לאלו החלים על רכישת קרקע.

ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי דחתה ברוב דעות את הערר ופסקה כי:

אירוע המס מתרחש בעת מכירת הזכות במקרקעין. סיווג הנכס שרוכש הזכות במקרקעין נקבע במועד זה. במועד עריכת החוזה נקבע יעוד הנכס שרכשה העוררת - המבחן הסובייקטיבי בהגדרת דירת מגורים לצרכי מס רכישה. נקודת המבט היא של הרוכש. האם הוא מתכוון שהדירה שרכש תיועד למגורים אם לאו. מבחן עזר לבחינת כוונתו של הרוכש נלמדת מפעולות שנקט הרוכש לאחר רכישת הנכס. בענייננו העוררת רכשה דירת מגורים לפי המבחן האובייקטיבי, דהיינו כי תהיה זו "דירה", אך לפי המבחן הסובייקטיבי התכוונה להרוס אותה, כעולה מסעיפי הסכם המכר. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירה למגורים אלא הריסת הדירה ובניית שתי יחידות דיור חדשות, אחת לעוררת ואחת למוכרת. העוררת רכשה מגרש עם זכויות בנייה, שהיא עתידה לבנות עליו, בסמוך לאחר רכישת הדירה שתיהרס. העוררת לא קנתה דירה אלא מגרש לבנייה. תשלום מס רכישה מופחת לא נועד למטרה זו. המחוקק קבע

מדרגות מס רכישה מדורגות עבור רכישת דירה אך לא העניק הנחה זו לרכישת מגרש. בדיני מיסים, המס המוטל על עסקה יהיה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה כפי נעשתה בפועל ולא כמו שהצדדים היו רוצים לערכה בדיעבד. המס מוטל על עסקה כפי שנעשתה ולא כמו שהעוררת היתה יכולה לערוך - לחתום על חוזה לרכישת הדירה ולאחר חלוף זמן סביר לפתוח בהליכים להשגת היתר להריסה ובניה מחדש.

חיזוק למסקנה שאין מדובר ברכישת דירה ניתן ללמוד גם מהעובדה שהעוררת לא מסרה תצהיר למשיב. יש לתת משקל נכבד לעובדה שהעוררת לא הגישה תצהיר מטעמה והודתה כי נמנעה מכך מפני שלא התכוונה לגור בדירה שאותה רכשה. מי שלאחר מעשה חפץ להרוס את ביתו ולבנותו מחדש ישלם מס מדורג ונמוך לחוק, שכן בעת עריכת החוזה לא קיננה בליבו המחשבה להרוס את ביתו. מי שחפץ להרוס את הבית שקנה בעת רכישתו, אך הדבר לא פורש בחוזה, ישלם לפי המהות הכלכלית של העסקה. במקרה של הריסת הבית ובניית בית אחר תחתיו, קל יהיה לעמוד על כוונת הרוכש מהתמורה ששילם ומפנייתו לרשויות התכנון בסמוך לרכישה או לאחריה לשנות את התב"ע או להוציא היתר לבנייה או להריסה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

העוררת  
טובה נס באמצעות ב"כ עוה"ד עידו שוורץ

נגד

המשיב  
מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים – עוה"ד רנאד עיד

### פסק דין

#### חבר הועדה, עו"ד ד"ר ליאור דוידאי:

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

#### העובדות

1. לפנינו ערר שהגישה העוררת על החלטת המשיב שבה נקבע כי אין לראות בדירה שרכשה כדירת מגורים, אלא כנכס המיועד להריסה, המחייב את סיווג שומת מס הרכישה כרכישה של קרקע.

2. ביום 30.11.10 נחתם הסכם בין המוכרת, הגב' שרי ברנשטיין (להלן: "המוכרת") לבין העוררת כרוכשת (להלן: "הסכם המכר") למכירת זכות במקרקעין – הכוללת דירה וכמחצית זכויות הבניה הקיימות במגרש (להלן: "הממכר") ברחוב כהנוב 14 בירושלים (גוש שומה 30039 חלקה 33) (להלן: "הנכס") תמורת מחיר של \$700,000.

3. לפי הסכם המכר, הנכס כולל בית מגורים, בו שתי יחידות דיור (אחת פנויה ואחת שנרכשה על ידי העוררת תפוסה בידי דייר מוגן), וכן זכויות בנייה, אשר מחולקים כאמור בין המוכרת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

לעוררת, כך שהבניין הקיים בנכס ייהרס, ובהתאם להיתר בניה ייבנה על הנכס בניין חדש בו שתי דירות מגורים (כאשר בעלויות הבנייה יישאו המוכרת והעוררת – כל אחת בחלקה היחסי), ובסיום הבנייה תיוחד יחידת המגורים במפלס התחתון למוכרת, ואילו יחידת המגורים במפלס העליון תיוחד לעוררת.

4. במאמר מוסגר ייאמר, כי אין חולק, כי זכויות הבניה בנכס, אינן מהוות לפי טיבן דירת מגורים, וכי כל הדיון לפנינו הוא אך ורק ביחס לדירה הבנויה בנכס. הליכי השומה, ההשגה והערר

5. ביום 19.12.10 הגישה העוררת למשיב דיווח בגין הסכם המכר בצירוף שומה עצמית, לפיו הזכות הנרכשת הינה דירת מגורים מזכה, כך ששיעור המס רכישה לתשלום הינו בגובה 67,851 ש"ח.

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

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

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

8. בעקבות החלטה זו הגישה העוררת את הערר המונח לפנינו.

### תמצית טענות העוררת

9. לטענת העוררת, המשיב טעה בקביעה כי הזכות שנרכשה הינה זכות בקרקע, לטענתה, המדובר בדירת מגורים מזכה כהגדרתה בחוק.

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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

מגורים מזכה לצורך חישוב מדרגת המס, לעומת זאת, בהחלטתו השנייה קבע כי יש לדחות את הערר משום שהעוררת לא עומדת במבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה, בקשר עם כוונתה שלא לעשות שימוש בדירה לצורך מגורים.

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

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

12. לטענת העוררת, אין להתלות בעובדה כי היא לא הצהירה שהדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת בכדי לקבוע כי הזכות שנרכשה אינה דירת מגורים.

13. עוד מוסיפה העוררת וטוענת, כי לא יתכן שלצורך חישוב מס השבח נערכה שומה על ידי המשיב המכירה ביחידת הדיור כדירת מגורים, בעוד שלצורך חישוב מס הרכישה ערך המשיב שומה שאינה מכירה בזכות הנרכשת כדירת מגורים.

### תמצית טענות המשיב

14. לטענת המשיב, בפסיקה נקבע כי הגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה טומנת בחובה שני מבחנים – מבחן אובייקטיבי, המתייחס לאלמנטים הפיזיים המצויים בדרך כלל בדירת מגורים, ומבחן סובייקטיבי, הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש שיעשה בדירה.

אשר על כן, לטענת המשיב, ככל שעסקינן ביחידת הדיור בבנין המיועד להריסה, מתקיימים תנאי המבחן האובייקטיבי, שכן מדובר ביחידת דיור שהיא דירת מגורים לפי טיבה, אולם הממכר אינו עומד במבחן הסובייקטיבי, שכן הייעוד לפיו יחידת הדיור תיהרס, כאמור בהסכם המכר, אינו מקיים את התנאי של ייעוד למגורים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

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

מכל מקום, לדעת המשיב, אין המדובר בהחלטות שונות שניתנו על ידו. שתי ההחלטות מדברות על כך כי הלכה למעשה מדובר בעסקת מקרקעין שעניינה רכישת מחצית מזכויות הבעלות בנכס שהינו מגרש מקרקעין וזאת למטרת בנייה.

17. לטענת המשיב, חישוב מס השבח למוכרת ומס הרכישה לעוררת נעשה באופן שונה משום שמבחינה עובדתית המוכרת לא ביקשה להכיר בזכות הנמכרת כדירת מגורים מזכה, כך שהמשיב לא נדרש לבחינת הזכות הנמכרת לפי הגדרתה של דירת מגורים, ובהתאם לכך שם את מס השבח כמכירת זכות במקרקעין בהתאם להוראת החוק.

יתרה על-כן, המבחינים לדירת מגורים לצורכי מס רכישה שונים מהמבחינים לצורכי חישוב מס שבח. בעוד שלצורך חיוב במס רכישה המבחן להגדרת דירת מגורים הינו מבחן משולב ומצטבר (מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי), המבחן הרלוונטי להגדרת דירת מגורים לצורך חיוב במס שבח הוא מבחן אובייקטיבי בלבד.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

### חובת תשלום מס רכישה ביחס לדירת מגורים – המסגרת הנורמטיבית

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

”במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין...”.

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

לאמור:

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

...

”דירת מגורים” – ...:

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

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

רכישה") מוסיף וקובע כי:

”במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:  
(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;  
”דירת מגורים” - כהגדרתה בסעיף 9 לחוק;”

20. השאלה המרכזית הניצבת בפנינו הינה, אם כן, מהי "דירת מגורים" על פי סעיף 9 לחוק מיסוי

מקרקעין אשר זכאית לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה?

21. בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386 (1987) (להלן:

"פרשת פרידמן") נקבע, כי הגדרת דירת מגורים לצורכי מס רכישה טומנת בחובה מבחן אובייקטיבי, דהיינו- כי תהיה זו "דירה"; ומבחן סובייקטיבי, שעניינו השימוש בדירה למגורים בידי הרוכש או כוונת הרוכש לייעד את הדירה לשימוש של מגורים תוך זמן סביר ממועד הרכישה (שם, בעמ' 393; ראו גם ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים (2009), בעמ' 571-576 (להלן: "ירדנה סרוסי"); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – כרך ד (מהדורה שנייה, 2008), בעמ' 62-64.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

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

**"סעיף 49 לעומת זאת מתייחס לצורך הפטור אל המונח "דירת מגורים" כהגדרתו הכללית שבסעיף 1, והוא מוסיף תנאים על הגדרה זו כמפורט בהגדרת המונח "דירת מגורים מזכה", שבסעיף 49(א) לחוק. סעיף 72 משתמש אף הוא במונח "דירת מגורים מזכה" בהפנותו לסעיף 49(א) לחוק... בתמצית ייאמר כי בהבדל מ"דירת מגורים" ובוודאי מ"דירת מגורים מזכה" כהגדרתה לצורך הפטור שבסעיף 49 לחוק, מרכז הכובד ככל שהדבר נוגע ל"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, איננו מצוי בהכרח במבחן האובייקטיבי. אולם, לא ראיתי צורך לרונן בפרטי הפרטים של ההבדלים בין הגדרות אלה משום שלענייננו 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)."**

[ההדגשות אינן במקור]

23. במאמר מוסגר יצוין, כי הגדרת דירת מגורים לענין מס רכישה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין קובעת שגם דירה לא גמורה תחשב ל"דירת מגורים", ובלבד שיש "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה". היוצא הוא שלעניין מס רכישה, גם רכישת דירה בלתי גמורה – כדוגמת רכישת דירה "על הנייר" מקבלן – תיחנה משיעורי המס המיוחדים לדירת מגורים, ובלבד שהמוכר מתחייב לסיים את הבנייה.

יחד עם זאת, חלופה זו איננה רלבנטית לענייננו, שהרי העוררת איננה רוכשת דירת מגורים "על הנייר" אותה מתחייבת המוכרת לבנות עבורה. נהפוך הוא; העוררת רוכשת זכות במקרקעין עליה היא בעצמה מתכוונת לבנות את דירת מגוריה.

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





## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

"אשר לאלמנט הראשון [האלמנט האובייקטיבי – ל' ד'] - 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....".

25. עוד יש לומר, כי בדיבור "דירה המשמשת... למגורים" הכוונה היא לשימוש בדירה למגורים

בידי הרוכש.

כך אומרת ירדנה סרוסי לעיל, בעמ' 572:

"החלופה הראשונה היא שהדירה "משמשת למגורים". בחלופה זו הכוונה אינה לשימוש למגורים בידי המוכר אלא בידי הרוכש. משמעותה של חלופה זו היא שהרוכש השתמש בדירה למגורים טרם רכישתה על ידו, כגון במקרה שבו שכר הרוכש את הדירה עובר לרכישה".  
[ההדגשות במקור]

יפים לענייננו דברים שנאמרו בע"ש (ת"א) 140/99 לין - ביכלר משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל

מיסוי מקרקעין, לא פורסם (14.2.2001), בעמ' 258:

"בענייננו, מדובר במס רכישה. מס זה מוטל על הרוכש ולא על המוכר, ולכן הדעת נותנת כי יהיה תלוי במעשיו ובכוונותיו של הרוכש. מענין פרידמן שנינו ולמדנו כי ביחס למבחן הייעודי קובע המבחן הסובייקטיבי, קרי - נקודת המבט של הרוכש, האם הוא מתכוון שהדירה תיועד למגורים אם לאו. נראה לי גם התיבה "משמשת למגורים" מכוונת אל הרוכש, לאמור, רק מקום שבו עובר לרכישה, הדירה שימשה למגורים את מי שרכש את הדירה, הרי שתופעל החלופה של משמשת למגורים. מצבים אלה אמנם אינם שכיחים כלל ועיקר, אך עדיין אינם בגדר חזיון נפרץ, שכן לעיתים הרוכש של הדירה, הוא מי שעובר לרכישה, שכר את הדירה. רק חלופה זו לא תרוקן מתוכן את חלופת השימוש למגורים, ובד בבד תגשים את התכלית מאחורי מס רכישה בכלל ושיעור מס הרכישה המיוחד המוטל על רכישת דירת מגורים...".  
[ההדגשות אינן במקור]

אין חולק כי במקרה דנן, עובר למועד הרכישה לא הייתה בידי העוררת חזקה בממכר או זכות

שכירות בממכר, ולכן לא מתקיים התנאי כי הדירה "משמשת" למגורי העוררת. יוצא, אם כן, כי

חלופה זו איננה רלבנטית לענייננו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

יתרה מזו, לטעמנו גם אם עובר למועד הרכישה יש בידי השוכר חזקה למגורים בנכס הנרכש, אך הוא איננו מתכוון לייעד בעתיד את הנכס הנרכש לשימוש של מגורים – ספק בעינינו אם יהיה בחלופה זו כדי להביא למסקנה כי הרוכש יהיה זכאי ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים. טלו לדוגמא מקרה בו שוכר דירה המשמשת לו למגורים רוכש את דירת המגורים בה הוא מתגורר מתוך כוונה להפכה מיד לאחר מכן למשרד או לחנות. האם במקרה זה הוא יזכה להיחשב כמי שרוכש דירת מגורים? (השוו ע"ש (ת"א) 140/99, שם, שבו נפסק שבמקרה בו הקונה רכש דירה ששמשה למגורים ושאותה הפך למשרד, כי אז העורר איננו נחשב כמי שרכש דירת מגורים, ולכן אינו זכאי לפטור חלקי במס רכישה; וכן ראו ו"ע 1361/06 + ו"ע 1363/06 רן רונן (פקר) ואח' נ' מנהל שבח מקרקעין, מיסים כה(3) ה-203 (14.4.2011), שבו נפסק כי דירה המצויה בבניין ירות אמנם מקיימת את המבחן האובייקטיבי מבחינת פוטנציאל המגורים, אך אינה מקיימת את המבחן הסובייקטיבי - מבחן כוונת ה"שימוש למגורים").

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

### דירה המיועדת לשמש למגורים

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

בע"א 2170/03 מרגריטה שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט (2) 250 (2004), נקבע כי יש לבחון את סוג הנכס כ"דירת מגורים" במועד אירוע המס. כך קובע הנשיא, כתוארו אז, ברק, בעמ' 256-257:

"המועד הקובע לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המס, כלומר, מועד "מכירת הזכות במקרקעין". הדבר מתבקש על פי הגיון פשוט. שכן, הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המס, ולכן, במועד זה יש לבחון את התקיימות תנאי הפטור... לטעמי, הבחינה היא בחינה במועד אירוע המס... השאלה, היא, איפוא, האם מתקיימים בנכס המערערת יסודות ההגדרה של "דירת מגורים" במועד אירוע המס...".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

יש לציין, כי הדברים מתייחסים להגדרה שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין ולא לסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, אך הם יפים, בשינויים המחויבים, גם לענייננו.

28. אולם, מועד אירוע המס איננו עומד במנותק מאירועים רלבנטיים המתרחשים לפניו או לאחריו – הכל בהתאם לעניין. לעיתים אנו נדרשים לבחון גם אירועים המתרחשים מאוחר יותר או מוקדם יותר למועד אירוע המס כדי לעמוד על טיבה של העסקה בצורה נכונה יותר. (בהקשר זה ראו מאמר פרי עטי: ליאור דוידאי "מיסוי עסקות שקיימים בהן פערי עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים הרלוונטיים לקביעת שווי העסקה" משפט ועסקים ה' 199, הדן בקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע-מס ובקביעת השווי הראוי לצורך חישוב של חבות המס בעסקות שקיימים בהן פערי עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים במהלך חיי העסקה שהינם רלוונטיים לקביעת שוויה של העסקה).

29. בענייננו, הבחינה אם הדירה "מיועדת לשמש למגורים" הינו דו-שלבית: בראש וראשונה, יש לבחון במועד כריתת הסכם המכר האם הרוכש מיעד אותה למגורים. אך בכך אין די, ובחלוף זמן סביר ממועד כריתת הסכם המכר יש להשלים את הבדיקה כדי לבחון האם הרוכש הוציא כוונתו זו מהכוח אל הפועל והאם הדירה אכן משמשת בפועל למגורים (לאו דווקא שימוש למגורים של הרוכש עצמו) (ראו ירדנה סרוסי לעיל, בעמ' 573).

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

"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 עשר 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'.

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

[ההדגשות אינן במקור]



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

השופט בך, בדעת הרוב, הרחיב באותה פרשה את גבולות המבחן הסובייקטיבי באמרו שם,

בעמ' 395-396:

“עם כל הכבוד, לא נראה לי, כי כדי לספק את דרישת התקנה האמורה חייב בית המשפט להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאלתר, היינו מיד עם השלמת העיסקה נושא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחרי מועד זה. לדעתי, מספיק אם בית המשפט יוכל לקבוע, על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר, הנראה לעין...”

תישאל השאלה: איפוא הגבול? מהו “הזמן הנראה לעין”, שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו סיכוי שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה “מיועדת לשמש למגורים” במובן התקנות. אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, משימה אשר מטבע הדברים מוגבלת היא בזמן, מתכוונת היא להיכנס לאותה דירה, שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו מתקבלת ככנה בידי כולי עלמא, אזי די בכך כדי שנוכל לקבוע, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן הנראה לעין...”

נראה לי, כי אם נרצה לתת להגדרה דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים... פירוש התואם את רוח החוק והתקנות כאחד, אזי נגיע למסקנה, כי דירה, ששופצה לצורכי מגורים כמפורט לעיל והמהווה דירתה היחידה של המערערת, ושהמערערת מתכוונת, על-פי הצהרתה המהימנה, להיכנס אליה ולהשתמש בה בתור דירת מגורים עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, מספקת את דרישת אותה הגדרה ונכנסת לתחומה.”

[ההדגשות אינן במקור].

30. אין זה המקרה היחיד שרשויות המס רשאיות להחליט בשאלות הנוגעות לכוונתו של הנישום בזמן רלבנטי על-פי נתונים מאוחרים. כאשר עובדה מאוחרת משליכה לגבי העבר ניתן להביאה בחשבון.

כך למשל, מבחן התושבות של אדם – באם הוא תושב ישראל אם לאו – איננו נערך בזמן אמת, אלא באופן רטרואקטיבי. בחינה זו בדיעבד ובחלוף הזמן מקלה על בחינת תושבותו של האדם בעבר, מאחר שהיא מאפשרת לאסוף די נתונים המקנים נקודת מבט נכונה יותר. (ראו דורון לוי ואיתן אסנפי מיסוי בינלאומי (2008) בעמ' 80). יפים לעניין זה דבריו של בית-המשפט המחוזי בעמ"ה (מחוזי חי') 5048/97 גונן נ' פקיד השומה, מיסים טז(1) ה-137 (11.12.2001), בעמ' 147:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

"...לעניין בחינת מעמד המערער כתושב ישראל, יש להתמקד בשנות המס שבדין, אך לצורך ראיית התמונה בכללותה ובעיקר כדי לעמוד על אלמנט הסובייקטיבי שבמבחן מרכז החיים, ניתן להתבונן על מה שקרה בשנים שקדמו לשנות המס נשוא המחלוקת ואף לשנים מאוחרות יותר שמא נתקיים הכלל הראיתי של 'סוף מעשה במחשבה תחילה'. צריך לזכור, ששינוי מעמד 'התושבות' אינו בהכרח אקט חד, אלא תהליך הנבנה על רצף מסוים."

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

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

"במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

...  
(ד) הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר לפי סעיף 15 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכח כי התצהיר כאמור היה כוזב יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהיה חל על פי העובדות כהויתן."

עוד ראו בעניין זה יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – כרך ד (מהדורה שנייה, 2008), בעמ' 64:

"מבחן הייעוד למגורים הוא מבחן על פי הצהרה של רוכש הנכס, כעולה מתקנה 2(ד)."

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

"כיצד תיבחן השאלה האם דירה "מיועדת לשמש למגורים" ? או, במילים אחרות, כיצד יוכל המנהל לקבוע כי תצהיר מסויים שהוגש אליו הינו כוזב?  
נראה, כי בעת ביצוע העיסקה, כאשר מוגש התצהיר, אין אפשרות לקבוע כי הוא כוזב, שהרי תוכנו מתייחס לכוונות עתידיות. מאליה ברור כי בטרם יוכל המנהל לוודא אמיתות התצהיר, יחלוף זמן, בו יתברר אם ההצהרה על כוונת הרוכש לייעד את הדירה למגורים, אכן התגשמה."



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

בכך טמון קושי רב, שכן שאלות רבות מתעוררות: מהו פרק הזמן שבמסגרתו על הרוכש לממש את כוונתו ליעד את הדירה למגורים? מהו פרק הזמן שעליו "לגור" בדירה כדי שיראוהו כמי שממש את כוונתו? מהם אופי וטיב המגורים שבהתגשם יראוהו כ"גר" בדירה? וכיצד באלה שאלות.

כעיקרון, נמנע בית משפט זה מלתת למילותיו של חוק פרשנות לפיה תהא תחולת החוק מותנית בנתונים עתידיים... במקרה זה, לשון התקנות כופה עלינו פירוש, המרחיק את הוודאות מהן והלאה. רצוי שמחוקק המשנה יתן את דעתו לבעיה זו וישנה את התקנה כך שתגבר הוודאות. זאת יוכל לעשות, למשל, בדרך של אימוץ ההגדרה האובייקטיבית שבחוק ובכך ייצור אחדות בין מס שבח למס רכישה, והן בדרך של קביעת מועדים מקסימליים כאמור".

[ההדגשות אינן במקור]

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

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

"הוראה זו אינה הוראה מינהלית בלבד כפי שהיא נחזית מניסוחה אלא קונסיטטיבית... על מנת להחיל את תקנה (2)(2) לתקנות מס רכישה על העיסקה עליה לקיים, איפוא, שני אלמנטים: א. שהיא "דירת מגורים" דהיינו דירה "המשמשת או מיועדת לשמש למגורים"... ב. על הרוכש להצהיר כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת... הואיל והמערערים לא הצהירו את ההצהרה כנדרש על פי תקנה 2(ד) רשאי היה המשיב לראות את הנכס כאינו עונה על דרישות ההקלה במס ולחייבם במלוא המס כלגבי בנין שאינו דירת מגורים".

יחד עם זאת, אין לדעתי לראות בהצהרה גורם שבלעדיו נשללת זכות מהותית לשיעורי המס המיוחדים החלים על דירת מגורים. איננו פוסלים, כי הרוכש זכות במקרקעין יהיה רשאי במקרים המתאימים לכך להוסיף הצהרה או לתקנה – בכפוף לסנקציות מינהליות הכרוכות בכך – גם במועד מאוחר יותר אם קיימת סיבה ראויה לכך שהדבר לא נעשה במועד הקבוע לכך בתקנות.

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

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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

שכן תישאל השאלה מדוע לא הוגש התצהיר - שהוא חובה על פי התקנות? ... אם כוונות העוררות היו ברורות, היה עליהן להגיש את התצהיר, והעובדה שהמצב הבטחוני לא איפשר מגורים בפועל או השכרה למעשה, יכולה לשמש גורם בהערכת הזמן הסביר הנראה לעין בנסיבות הענין. אי הגשת התצהיר בכלל משליכה כבדות לגבי כוונותיהן".

### הזכות לתכנון מס ומבחן התוכן הכלכלי

34. הכלל בדיני המס הוא, כי הפטור ממס הינו חריג לכלל המטיל חובה לשלמו, וכי נטל הוכחת קיומם של התנאים המזכים בפטור רובץ לפתחו של הנישום המבקש את הפטור (ראו ע"א 43/87 שרלוטה שניאור נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, פ"ד מה (1) 300 (1990), בעמ' 304; ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים, פ"ד מג (1) 686 (1989), בעמ' 689).

35. ככלל, הדין הישראלי קובע כי "אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא כמובן כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועדו לו" (ראו ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156 (1994), בעמ' 168 (להלן: "עניין חזון").

בכך ביקש המחוקק לאזן בין האינטרסים המצדיקים תכנון מס בתום-לב על-ידי צד לעסקה לבין אינטרסים חברתיים התומכים בהגבלת האפשרות הזו כאשר הנישום מנצל לרעה מוסדות משפטיים. האיזון נעשה באמצעות קביעת קו גבול של פעולות תכנוניות "לא לגיטימיות", שמהן רשות המיסים רשאית להתעלם לצורך מיסוי העסקה. (ראו ירדנה סרוסי לעיל, בעמ' 45).

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

בעניין אחר, צויין שכאשר החוק מעמיד בפני אדם מרחב אפשרויות, הוא רשאי "לנתב את הליכתו אל המס בדרכים שתאפשרנה לו להבטיח עצמו כך שלא יידרש לעמוד בנטל מס מעבר לנדרש. תכנון מס זה... ככל שהוא מתבצע בלא חריגה ממצוות החוק, הריהו... תכנון מס



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

לגיטימי שאין למנעו" (ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 79/97 סיוון נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יד(1) ה-164 (29.11.1999)).

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

"חוקים פיסקליים שנועדו להטיל מס... מושתתים על העיקרון שאת המס יש להטיל על פי המהות הכלכלית או התוכן הכלכלי של הפעילות אותה מתכוון המחוקק למסות... הבחינה המהותית-כלכלית מצדיקה, איפוא, כי תינתן עדיפות לפרשנות המביאה בחשבון את ההיבט הכלכלי על פני מתן משקל למבחן המילולי הפורמלי, אשר יישומו אינו עולה בקנה אחד עם תכלית החוק... בין אם נעזר במבחן התוכן הכלכלי ובין אם נפעל על פי העקרונות הכלליים של פרשנות תכליתית, הרי בבואנו לפרש חוק מס עלינו לתת משקל מכריע לפרשנות הנותנת ביטוי למטרה הכלכלית ולאפיינה הכלכלי של החקיקה על פני מבחן פורמלי שאינו מתאים למציאות הכלכלית ולתכלית החקיקתית".  
[ההדגשות אינן במקור]

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

37. במקרה שלפנינו, תוכנה הכלכלי האמיתי של העסקה הינו רכישה של דירת המגורים וזכויות הבניה הצמודות לה, הריסת דירת המגורים (יחד עם הריסת הדירה האחרת המצויה בנכס), ובנייה – יחד עם הבעלים האחר של מחצית הזכויות בנכס (שהוא המוכרת) – בניין מגורים אחר, תוך ניצול זכויות הבניה הנוספות, כך שלקונה (שהיא העוררת) תיוחד בבנין החדש שייבנה יחידת המגורים העליונה, ולבעלים האחר של מחצית הזכויות בנכס (שהוא המוכרת) תיוחד יחידת המגורים התחתונה.

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





## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

### השאלה העומדת לדיון – מן הכלל אל הפרט

38. השאלה שעולה בענייננו הינה, האם בעובדה שדירת המגורים שנרכשה על-ידי העוררת מיועדת – יחד עם הדירה האחרת המצויה בנכס – להריסה כדי לבנות במקומה ובמקום הדירה האחרת המצויה בנכס מבנה מגורים בעל שתי דירות, יש כדי לשלול את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים?

ובפרט השאלה הינה, האם דירת מגורים המיועדת – יחד עם דירה אחרת המצויה בנכס – להריסה, כדי לבנות במקומה ובמקום הדירה האחרת המצויה בנכס מבנה מגורים בעל שתי דירות, נחשבת בגדרו של סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין כ"דירת המיועדת לשמש למגורים"?

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

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

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

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

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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

על תכלית החוק יש ללמוד מלשונו, ממבנהו, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין...".

[ההדגשות אינן במקור]

40. בהתאם לכללי פרשנות אלו נפנה להכרעה בשאלה הפרשנית העומדת בפנינו, ולצורך כך נבחן את לשון החוק ואת תכלית ההבחנה בין רכישה של דירת מגורים לצורותיה השונות לבין רכישה של קרקע לעניין תשלום מס רכישה.

### תכלית ההבחנה בין דירת מגורים לבין קרקע לעניין תשלום מס רכישה

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

בעוד שמי שרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה חייב בשיעורי מס רכישה נמוכים יחסית (מדרגות מס הנעות עד ל- 5%, לרבות אי-חיוב במס על חלק מהשווי), הרי החוק משיית על מי שרוכש דירת מגורים שהיא דירה להשקעה שיעורי מס כבדים יותר (מדרגות מס הנעות בין 5% ל- 7%), כשבתוכם מצוי מי שרוכש קרקע עליה הוא מתכוון לבנות את ביתו החייב במס רכישה בשיעור של 5% משווי הקרקע בלבד.

42. בכך באה לידי ביטוי מדיניות המחוקק המבקשת להקל על מימוש הזכות הבסיסית למגורים של התא המשפחתי הרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה, מכיוון שהמטרה ברכישת דירה אינה הפקת רווח אלא סיפוק הצורך הבסיסי של האדם לקורת גג (ראו ירדנה סרוסי, יובל נבות "שיטות למיסוי דירות מגורים" מיסים יד (4) א-92). בד-בבד המחוקק מבקש להקטין את הכדאיות של רכישת דירת מגורים שהיא דירה להשקעה. כשבתוכם, קיימת פעילות של רכישת קרקע עליה אדם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

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

"כדי להוזיל את המחירים למי שמבקש לרכוש דירה לצרכי מגורים, נדרש לא רק להגדיל את היצע הדירות, אלא גם להקטין את הכדאיות לרכישת דירות להשקעה. בשנים האחרונות ניכר גידול של ממש בשיעור הדירות הנרכשות לצורכי השקעה... גידול זה תרם לעליית המחירים בשנים האחרונות ולקשיים ברכישת דירת מגורים על ידי זוגות צעירים או על ידי מי שדירת המגורים הנרכשת היא דירתם היחידה המשמשת אותם למגורים".

43. בשולי הדברים ראוי לציין, כי לאחרונה נערכה רפורמה בהתייחסות למס הרכישה שבה חייב חבר בקבוצת רכישה. בעוד שבעבר היה מושג חיוב במס רכישה על מי שרוכש קרקע במסגרת קבוצת רכישה בגין מרכיב הקרקע בלבד (כל עוד לא הייתה קיימת בזמן רכישת הקרקע התחייבות יזמית לסיום הבנייה), החל מתיקון 69 לחוק קובע סעיף 9(א1ג)(3) לחוק מיסוי מקרקעין, כי בעת מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה יהיה חיוב במס רכישה על כל אחד מחברי הקבוצה (בכפוף לתנאים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין) בהתאם לשווי הדירה המוגמרת הצפויה להיבנות על הקרקע, וזאת אף אם החבר בקבוצת רכישה קונה את הקרקע ושירותי הבנייה בנפרד. גישה חדשה זו עשויה להקטין את מס הרכישה שישלם בעבור הדירה מי שחבר בקבוצת רכישה הרוכש את דירתו היחידה, ואילו כאשר הוא רוכש דירה שנייה – גישה זו עשויה להגדיל את מס הרכישה המוטל עליו.

### חובת תשלום מס רכישה לדירת מגורים – מן הכלל אל הפרט

44. האם תכלית ההבחנה בין דירת מגורים לבין קרקע לעניין תשלום מס רכישה מתקיימת כאשר רוכש אדם דירת מגורים, במטרה להרוס אותה ולבנות על הקרקע – יחד עם הבעלים האחר של מחצית הזכויות בנכס – בניין מגורים שבו שתי יחידות דיור, תוך ניצול אחוזי בנייה נוספים? לדעתי כן. אבהיר דבריי.

45. לדעתי יש להבחין בין מקרה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות על הקרקע דירת מגורים חלופית אחרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות)



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

לבין מצב בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות על הקרקע בניין מגורים השונה מהותית מהדירה הנרכשת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות).

46. במצב הראשון – בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת בתקופת זמן מוגדרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות) – ראוי, לדעתי, להכיר ברכישה של הזכות במקרקעין כרכישה של דירת מגורים אף שהדירה הנרכשת מיועדת להריסה ובמקומה תיבנה דירה חלופית אחרת. זאת, מכוח עקרון השחלוף שבין הדירה המקורית הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה הן מבחינת תכונותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן. (לעניין עקרון השחלוף ראו אלי גודארד "האם פר הרבעה משחלוף פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפקודה?", מיסים ד(4) 24).

47. זה יהיה הדין לדעתי כאשר אדם הרוכש דירה מתכוון לבנות במקומה מגורים חלופית אחת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות). לעניין זה, אין נפקא מינה אם אותו רוכש עושה כן לבדו או בשיתוף עם הבעלים האחר של מחצית הזכויות בנכס. [השוו לעניין זה עמ"ש (תל אביב) 363/77 ערוסי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א ט 331 (17.4.1978)].

ויובהר, בהתייחס לדבריו של כבוד השופט (בדימ') משה רביד בפסקה 6 לפסק-דינו, כי אינני טוען לתחולה ישירה של עקרון השחלוף בענייננו, אלא לתחולה מכוח עקרונות משפט כלליים ובהיקף מסוגיות אחרות בדיני מיסוי מקרקעין (כמפורט בפסקה 6 לפסק-דינו של כבוד השופט (בדימ') משה רביד). עקרון השחלוף, כעקרונות משפט אחרים, עשוי לשמש מקור משפטי לפרשנות הראויה אליה יש לשאוף בעניין המונח בפנינו.

48. לדעתי, לפרשנות המוצעת יש עיגון בלשון החוק. להבנתי, דירה כגון זו שבפנינו יכולה להיכנס לגדר הדיבור "דירה המיועדת לשמש למגורים" אף שהיא עצמה מיועדת להריסה, שכן הרוכש אותה מתכוון לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת תוך זמן סביר. לשיטתי, על-מנת לחלץ את המהות האמיתית של העסקה יש להביט על התמונה הכוללת ממעוף הציפור, ולא במבט צר שמטבעו לוכד רק את התמונה הראשונה מבין תמונות המחזה. אין לראות את רכישת דירת המגורים בענייננו כאפיזודה בודדת, אלא יש לראותה כחוליה ברצף, שתחילתו וסיומו בדירה המיועדת לשמש אך ורק למגורים – רצף הכולל רכישה, הריסה ובנייה תוך זמן סביר לאותה מטרה. המהות הכלכלית של הפעולה המונחת לפנינו הייתה לכל אורכה בגדר רכישה של דירה המיועדת לשמש למגורים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

ייתכן שעיגון זה בלשון החוק איננו אופטימאלי, אך אין אנו נדרשים לעיגון אופטימאלי בלשון החוק אלא לעיגון מינימאלי (כדברי הנשיא ברק בפסק-דין קיבוץ חצור המובאים בפסקה 39 לעיל). ואם יקשה השואל מדוע יש לבחור בעניין המונח בפנינו את הפרשנות שלה עיגון מינימאלי בלשון החוק – על כך משיב הנשיא ברק בפרשת קיבוץ חצור ובפרשת פלם, כי אמת-המידה שעל-פיה תיבחר הפרשנות הראויה מבין האפשרויות הלשוניות השונות, תהא זו המגשימה את תכלית החקיקה שבענייננו, המבקשת להשית שיעורי מס מיוחדים של מס רכישה על מי שרוכש דירת מגורים. זהו "מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה הניצבת בפניו" (פרשת פלם, שם).

49. תכלית החקיקה לפנינו מובילה אותי למסקנה, כי ראוי להכיר ברכישה של דירת מגורים המיועדת להריסה במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת בתקופת זמן מוגדרת כרכישה של דירת מגורים.

פרשנות המכילה מצב של שחלוף דירת מגורים בתוך תקופת זמן מוגדרת בתוך קשת המצבים של רכישת דירת מגורים הולמת את עקרונות הצדק וההגינות, מכיוון שהיא עשויה להקטין את מס הרכישה שישלם מי שרוכש דירת מגורים יחידה אף אם הוא מתכוון להרוס אותה כדי לבנות עליה דירת מגורים חלופית בתקופת זמן מוגדרת, ובכך היא מונעת הבחנות בלתי מוצדקות בין נישומים שווים (זוהי הגשמה של עקרונות הצדק האופקי). הלא, אין הבדל מהותי בין העוררת שבפנינו הרוכשת דירת מגורים אותה היא מתכוונת להרוס במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית בתוך זמן סביר ובין כל נישום אחר הרוכש דירת מגורים. ובה במידה היא עשויה להיות בעוכריו – ובצדק לטעמי – של מי שרוכש דירה להשקעה לשם הריסתה כדי לבנות עליה דירת מגורים חלופית, אשר יחויב בשיעורי מס כבדים יותר (מדרגות מס הנעות בין 5% ל- 7% המאפיינות דירה להשקעה) מאלו שהיה עשוי לחוב אילו היה נחשב כמי שרוכש קרקע (מס רכישה בשיעור של 5% משווי הנכס) (זוהי הגשמה של עקרונות הצדק האנכי).

50. ייאמר, כי לתוצאה זו ניתן להגיע, על דרך ההיקש, גם מהעיקרון הקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיו גם דירה לא גמורה תיחשב ל"דירת מגורים", ובלבד שיש "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה". אמנם, במקרה דנן העוררת איננה רוכשת דירת מגורים "על הנייר" אותה מתחייבת המוכרת לבנות עבורה, אולם ניתן להקיש בין המקרים ולקבוע כי אם אדם רוכש זכות במקרקעין עליה דירת מגורים אותם הוא מתכוון להרוס כדי להחליפה בדירת מגורים אחרת תוך זמן סביר – ראוי לראותו לעניין מס רכישה כמי שרוכש דירת מגורים, ובהתאם לכך לחייבו בשיעורי המס המיוחדים לדירת מגורים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

זה יהיה הדין, למשל, במקרה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות על הקרקע כמה יחידות דיור, בין אם הדבר נעשה במסגרת עסקת קומבינציה ובין אם הדבר נעשה כרוכש יחיד המתכוון לבנות בניין מגורים במקומה של הדירה המצויה על הקרקע. במקרים אלו ניתן להבחין באופיו השונה של הבניין הנבנה על הקרקע בהשוואה לדירת המגורים המקורית הנרכשת. במקרים אלו ניתן להסיק כי פוטנציאל הבנייה בקרקע היה השיקול המרכזי בהתווית טיב העסקה ובקביעת התמורה עבור הנכס. לכן, להשקפתנו זוהי עסקה לרכישת קרקע ולא עסקה לרכישת דירה. לפיכך, בסוג מצבים זה אין, לדעתנו, להכיר ברכישה של הזכות במקרקעין כרכישה של דירת מגורים.

טלו למשל מקרה בו פלוני רוכש זכות במקרקעין, כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד קרקע. זמן מסוים לאחר הרכישה היה ניגש פלוני להריסת בית המגורים ולהקמתו של בניין דירות הכולל כמה יחידות דיור במקומו. במקרה כגון דא, היה מקום לטעמנו להחיל על פלוני תוצאת מס השוללת ממנו שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים. תוצאה דומה מוצדקת לטעמנו אף אם אותו פלוני לא היה הורס את בית המגורים אותו רכש, אלא היה מקים על בית המגורים הבנוי על הקרקע ואותו הוא רכש בניין דירות הכולל כמה יחידות דיור. גם במקרה זה, אין לדעתנו לראות בפלוני כמי שרוכש דירת מגורים המיועדת לשמש למגורים אף שהוא איננו הורס את בית המגורים.

52. בהתאם להבחנה שהצעתי לעיל, ראוי לקבוע, לדעתי, כי במקרה דנן העוררת זכאית ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים בשל השחלוף שבין הדירה המקורית הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה. הלא העוררת מתכוונת לבנות במקומה של הדירה אותה היא רוכשת דירת מגורים חלופית אחרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

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

לעניין זה ייאמר, כי בפרשת פרידמן פוסק בית המשפט העליון, כי אין הכרח שהדירה הנרכשת תשמש "מיד" עם רכישתה למגורים, ודי בכך שהדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר. פסיקה זו מחזקת את ההבחנה המוצעת, שכן ניתן לומר גם בעניינה של העוררת כי הדירה שהיא רוכשת עתידה לשמש – לאחר פעולות של הריסה ובנייה מחדש – למגורים בתוך זמן סביר.

53. למה הדבר דומה? טלו למשל מקרה בו ראובן רוכש זכות במקרקעין בשלמותה (שלא יחד עם שותפים), כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד קרקע. עם הרכישה ראובן מצהיר כי ישתמש בבית למגורים כפי שהוא במצבו ביום רכישתו, אך זמן מסוים לאחר מכן הוא ניגש להריסת הבית ולהקמתו של בית חלופי אחר במקומו למגוריו. או, למשל, מקרה בו שמעון רוכש זכות במקרקעין בשלמותה (שלא יחד עם שותפים), כשהזכות כוללת בית מגורים צמוד קרקע. עם הרכישה שמעון מצהיר כי ישתמש בבית למגורים כפי שהוא במצבו ביום רכישתו, אך זמן מסוים לאחר מכן הוא ניגש להריסת מרביתו של הבית – אך למעט המעטפת החיצונית שלו – ולשיפוצו בהתאם לצרכי מגוריו. מטבע הדברים, בשני המקרים הללו השתלשלות עניינים כזו לא הייתה באה לידי ביטוי בהסכם המכר או בהצהרותיהם של ראובן ושמעון לרשויות המס. אפשר להמשיך ולהקשות, מה יהיה דינו של לוי שרוכש דירת מגורים, ושעם הרכישה הוא מצהיר כי ישתמש בדירה למגורים כפי שהיא במצבה ביום רכישתה, אך זמן מסוים לאחר מכן היה ניגש להריסת חלקים משמעותיים מהדירה – כדוגמת המטבח, האמבטיה והשירותים, אותם מתקנים חיוניים ההופכים את הדירה לדירת מגורים – ולבנייתם מחדש בהתאם לצרכי מגוריו (השוו לפרשת פרידמן לעיל). האם במקרים כגון דא היו מבקשות רשויות המס לחייב את ראובן, שמעון או לוי במס רכישה בגין רכישת קרקע? הלא השתלשלות עניינים שכזו מתרחשת כדבר שבשגרה אצל אנשים פרטיים הרוכשים בית מגורים צמוד קרקע או דירת מגורים, ולא שמענו מפי המשיב כי במקרים כאלו הוא מחייב את מי שרוכש בית מגורים צמוד קרקע שכזה במס רכישה בגין רכישת קרקע.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

יתרה מזו, נראה לי כי קיים קושי של ממש לבחון אם בזמן כריתת החוזה בליבו של הרוכש קיננה המחשבה להרוס את ביתו.

זאת ועוד, אם תישמע במקרים המפורטים לעיל תשובה כאילו יש לערוך ביניהם ובין העוררת הבחנה בשל כך שבליבם של הרוכשים לא קיננה מחשבה בזמן הרכישה להרוס את הבית (כפי שנאמר על-ידי כבוד השופט (בדימ') משה רביד בפסקה 8 לפסק-דינו) – יש להמשיך ולהקשות, מהו פרק הזמן המינימאלי הנדרש מרוכש דירת מגורים, אשר אמור לחלוף מיום הרכישה ועד להריסה, כדי להבטיח את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים: האם די בחודש ימים? או, שמא, יש לדרוש לפחות 10 חודשים? או, אולי, מניין שנים? האם ברצוננו לפרש את החוק בדרך המביאה לחוסר יעילות כלכלית בכך שתכפה על רוכש דירת מגורים המתנה לתקופת צינון כדי שיבטיח לו את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים. אני לכשעצמי אינני מוצא הבדל בין מקרה שבו אדם מבקש להרוס את הדירה בחלוף זמן מסוים ממועד רכישתה לבין מקרה שבו הוא מבקש לעשות כן מיד לאחר רכישתה.

54. בנסיבות אלו, נשאלת השאלה האם יש טעם להפלות את העוררת שבפנינו המבקשת לבנות את דירתה במקומה של הדירה המקורית הנרכשת במסגרת שותפות עם אדם אחר, בהשוואה לראובן המבקש להרוס את הבית שרכש לבדו ולהקים במקומו בית חלופי אחר למגוריו, או בהשוואה לשמעון המבקש להרוס את מרבית הבית שרכש, למעט המעטפת החיצונית שלו, ולשפצו בהתאם לצרכי מגוריו, או בהשוואה ללוי המבקש להרוס חלקים משמעותיים מהדירה כדי לבנותם מחדש בהתאם לצרכי מגוריו? האם ראוי למסות באופן שונה נישומים הרוכשים דירת מגורים בסכום זהה רק בשל העובדה כי אחד מהם מבקש להרוס את מרבית הבית שרכש, למעט המעטפת החיצונית שלו, ולשפצו בהתאם לצרכי מגוריו, או שהוא מבקש להרוס מתקנים חיוניים מהדירה ולבנותם מחדש בהתאם לצרכי מגוריו, ואילו האחר מבקש להרוס את הבית שרכש ולהקים במקומו בית חלופי אחר למגוריו? לטעמי, כפי שיש להחיל על ראובן, שמעון ולוי תוצאת מס המזכה אותם בשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים – כך יש לעשות ביחס לעוררת, וזאת משיקולי צדק אופקי ושוויון.

55. במסקנה זו תומך גם עקרון הנייטרליות במיסוי, שהינו אחד מעקרונות היסוד של דיני המיסים. על עיקרון זה עמדה השופטת טובה שטרסברג-כהן בע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' אן מרי עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003), בעמ' 615:





## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

עיקרון הנייטרליות במיסוי בא להגשים את השאיפה ליצור שיטת מס החלה על הפעילויות הכלכליות במשק בצורה נייטרלית. לפי עיקרון זה, ראוי כי הסדרי מס לא ישפיעו על הקצאת מקורות במשק או על התנהגותם של פירמות כלכליות או פרטים במשק. הנהגת נייטרליות כלכלית מבטיחה, כי שיטת המס אינה פוגעת ביעילות הכלכלית במשק או בנקודות שיווי משקל הנוצרות בעולם הכלכלה. לעומת זאת, בהיעדר נייטרליות – עלולים להיגרם עיוותים בהקצאת מקורות במשק. אחת ההשלכות המרכזיות של עקרון הנייטרליות הכלכלית הינה במיסוי פעילויות כלכליות דומות באופן שווה, וזאת כדי למנוע בחירה של הפעילות הכלכלית לפי החלופה המביאה לנטל המס הנמוך ביותר. היעדר נייטרליות כלכלית עשוי ליצור הזדמנויות לתמרונים ומניפולציות בביצוע עסקאות כלכליות זהות המביאות לנטל מס שונה. עיקרון זה מהווה אחת הסיבות העיקריות לכך שחוק מיסוי מקרקעין בוחר להעניק את שיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים יחידה גם למי שרוכש דירה שנייה אם הדירה שנרכשה מהווה תחליף לדירה אחרת שבבעלותו אותה הוא מכר תוך 24 החודשים שלאחר רכישת הדירה השנייה, כמצוות סעיף 9(א1ג)(2)(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. (היגיון דומה מעניק פטור ממס שבח במסלול דירה יחידה למי שמוכר דירה שאיננה יחידה אם הדירה הנוספת שבבעלותו נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב- 18 החודשים שקדמו למכירה, כמצוות סעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין).

ההבחנה המוצעת מביאה למיסוי פעילויות כלכליות דומות באופן שווה, ובכך מונעת מוטיביציה לבחירה של הפעילות הכלכלית לפי החלופה המביאה לנטל המס הנמוך ביותר. כתוצאה מכך, נמנע המצב הבעייתי של נישומים המעוניינים להרוס את הדירה שרכשו אך נאלצים להמתין פרק זמן משמעותי כדי לנתק את הזיקה בין הרכישה ובין הריסת הבית. החלטותיו של נישום הרוכש דירת מגורים באם להרסה מיד לאחר רכישתה אם לאו אינן מושפעות יותר משיקולי מס אלא נעשות משיקולי כדאיות כלכלית ומשיקולים אישיים.

56. אמנם, העוררת לא המציאה תצהיר לפי תקנה 2(ד) לתקנות מס רכישה עת שהגישה את הדיווח על העסקה. זאת עשתה בתום-לב ומחמת הזהירות, כיוון שביקשה שלא להצהיר כי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

הדירה אותה רכשה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, כאשר ייעודה הוא הריסת הדירה ובנייה של דירה חדשה במקומה.

אולם, משפסקתי כי מבחינה מהותית העוררת זכאית ליהנות מהקלת המס של רכישת דירת מגורים בשל השתלוף בין הדירה המקורית הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה הן מבחינת תכונותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן – יש לראות בדירה שהעוררת רכשה מבחינת המהות הכלכלית האמיתית של העסקה כדירה אשר תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת. לכן, אין באי-הגשת ההצהרה כדי לשלול את זכותה המהותית של העוררת ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים כל אימת שהיא מתכוונת לבנות – במקומה של דירת המגורים הנרכשת – דירת מגורים חלופית אחרת. מבחינה זו, המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא שאמורה להכריע בשאלת זכאותה של העוררת ליהנות משיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים. התצהיר שאותו העוררת הייתה אמורה להגיש לפיו היא תעשה שימוש בדירת המגורים בשלמות וכחטיבה אחת נועד לשרת את זיהויה של המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, ואם קיימת אי-התאמה ביניהם – חובה על רשויות המס להתאים את ההצהרה כך שתשקף את המהות הכלכלית האמיתית של עסקה.

57. מהטעמים המפורטים הנני ממליץ לחבריי לקבל את הערר.

אלו דעתי הייתה נשמעת, העוררת תהיה זכאית לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים, כך שאם תוכיח כי מדובר בדירתה היחידה – היא תזכה לשיעורי המס שבסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. וזאת, בלי לפגוע בחיובה במס מלא בגין זכויות הבנייה שרכשה.

בנסיבות הענין, היות והמדובר בשאלה משפטית שיש לה פנים לכאן ולכאן, הייתי מציע שלא להטיל.

כל צד יישא בהוצאותיו.

### השופט (בדימ') משה רביד

1. קראתי בעיון את חוות דעתו המקיפה והיסודית של חברי, עו"ד ד"ר ליאור דוידאי, אך אינני יכול להסכים למסקנה הסופית שלו.

חלוק אני עליו בכל הנוגע למסקנותיו הפרטניות, או בלשונו של חברי המלומד (בסעיפים 45-46 לחוות דעתו):



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

"לדעתי יש להבחין בין מקרה שבו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות על הקרקע דירת מגורים חלופית אחרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות) לבין מצב בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות על הקרקע בניין מגורים השונה מהותית מהדירה הנרכשת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות).

במצב הראשון – בו אדם רוכש דירת מגורים אותה הוא מתכוון להרוס במטרה לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת בתקופת זמן מוגדרת (תוך ניצול זכויות בנייה קיימות ובלתי-מנוצלות) – ראוי, לדעתי, להכיר ברכישה של הזכות במקרקעין כרכישה של דירת מגורים אף שהדירה הנרכשת מיועדת להריסה ובמקומה תיבנה דירה חלופית אחרת. זאת, מכוח עקרון השחלוף שבין הדירה המקורית הנרכשת ובין הדירה החדשה שבאה תחתיה הן מבחינת תכונותיהן הדומות והן בהיבט השימוש בהן. (לעניין עקרון השחלוף ראו אלי גודארד "האם פר הרבעה משחלף פרה נחלבת לפי סעיף 96 לפקודה?", מיסים ד(4) 24).

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

"לדעתי, לפרשנות המוצעת יש עיגון בלשון החוק. להבנתי, דירה כגון זו שבפנינו יכולה להיכנס לגדר הדיבור "דירה המיועדת לשמש למגורים" אף שהיא עצמה מיועדת להריסה, שכן הרוכש אותה מתכוון לבנות במקומה דירת מגורים חלופית אחרת תוך זמן סביר".

אני סבור, בכל הכבוד, שלפרשנות של חברי עיגון בלשון החוק ולא בתכליתו. אומר הנשיא ברק בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין - מרכז נ' פלם שחר ודפנה, פ"ד נט(1) 123, עמ' 130-131 (2004):

"הוראת סעיף 9 לחוק, כמו כל הוראת חוק, וחוקי מס בכלל זה, יש לפרש על פי תכליתה... על פי תכלית החוק יש לקבוע את הפרשנות המשפטית הנכונה מבין מגוון המשמעויות שיש להן עיגון בלשון החוק. לשון החוק היא נקודת המוצא ותכלית החוק היא מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה הניצבת בפניו. תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק מבקש להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. עמדתי על כך באומרי: 'תכלית החוק היא המטרות, הערכים והאינטרסים אשר החקיקה באה להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ואובייקטיבית גם יחד. התכלית הסובייקטיבית משקפת את המטרה, הערכים והאינטרסים אשר המחוקק ההיסטורי ראה לנגד עיניו. התכלית האובייקטיבית משקפת מטרות קונקרטיות שחקיקה מסוגה של אותה חקיקה מיועדת להגשים, וכן משקפת היא את הערכים של



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

השיטה ואת עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים' (א. ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291).  
על תכלית החוק יש ללמוד מלשונו, ממבנהו מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין...".

חברי אינו מצייין בחוות דעתו היכן העיגון לפרשנותו בלשון החוק. בע"מ 2775/01 וינטר ואח' נ. הוועדה המקומית לתכנון ולבניה "שרונים", פ"ד ס(2) 230, 245 (2005), אומרת השופטת ביניש (כתארה אז):

"נקודת המוצא לפרשנותו של חוק הינה לשון החוק, שכן אין לקבל פרשנות אשר לא ניתן למצוא לה אחיזה בלשון החוק (ראו א' ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה (תשנ"ב, כרך ב) (להלן: ברק, פרשנות החקיקה) 97).  
כאשר לשון החוק מאפשרת מספר פירושים, ייבחר מבין הפירושים השונים המשתמעים מלשון החוק, הפירוש אשר מגשים את תכלית דבר החקיקה".

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

"אלא שגם לפרשנות תכליתית צריך שיימצא עיגון לשוני, ולו מינימלי, בטקסט המתפרש... ולפרשנות המוצעת על-ידי פקיד השומה אין בסעיף 93 עיגון לשוני כלשהו".

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

"... על-פי השיטה הפרשנית התכליתית, לשון החקיקה מהווה מקור חשוב ומרכזי לתכלית החקיקה. הטעמים העיקריים לכך הם שניים: ראשית הלשון הוא מקור אמין לתכלית. מנקודת המבט הסובייקטיבית – המקובלת על השיטה התכליתית – יש להניח כי המחוקק הצליח במשימתו, ולשון החקיקה לא רק תאפשר את ביצוע התכלית אלא גם תבטא אותה. מנקודת המבט האובייקטיבית – המקובלת אף היא על השיטה התכליתית – אין כלשון החקיקה לבטא את טיפוס ההסדר החקיקתי ומהותו, הקובעים את תכליתו. שיקולים חוקתיים של דמוקרטיה והפרדת רשויות תומכים, איפוא, בראיית לשון החקיקה כמקור מרכזי לתכליתה. שנית, הנמען של דבר החקיקה – הציבור הרחב החי על-פי החוקים – מעיין בלשון החקיקה. זהו טקסט פתוח לעיונו, ושאליו יש לו גישה קלה יחסית. שיקולים של שלטון חוק מצדיקים מתן משקל כבד להבנה בדבר מובן החוק הנלמדת מלשונו".

בעמ' 717, ממשיך המחבר ואומר:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

**"לשון החקיקה ממלאת תפקיד כפול: היא קובעת את גבולות הפרשנות הלגיטימית והיא מעניקה נתונים באשר לתכלית החקיקה".**

3. כאמור, דעתי כי להבחנות שעשה חברי אין עיגון לשוני וגם תכלית ההוראה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") אינה זו שלה חותר חברי. אבאר את דברי.

אירוע המס מתרחש בעת מכירת הזכות במקרקעין (השוו: דברי הנשיא ברק בע"א 2170/03 מרגריטה שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט (2) 250, 256-257 (2004). סיווג הנכס שרוכש הזכות במקרקעין נקבע במועד זה. זו גם דעתו של יצחק הדרי בספרו מיסוי מקרקעין -65, 64, בסעיף 20.37 (מהדורה שניה, 2008)) במועד זה, מועד עריכת החוזה, נקבע יעוד הנכס שרכשה העוררת – המבחן הסובייקטיבי. נקודת המבט היא של הרוכש. האם הוא מתכוון שהדירה שרכש תיועד למגורים אם לאו. מבחן עזר לבחינת כוונתו של הרוכש נלמדת מפעולות שנקט הרוכש לאחר רכישת הנכס. עמד על כך גם הנשיא שמגר בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386, 393 (1987), שאותו ציטט גם חברי:

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

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

4. מהראיות שבתיק עולה כי העוררת רכשה דירת מגורים לפי המבחן האובייקטיבי, אך לפי המבחן הסובייקטיבי התכוונה להרוס אותה, כעולה מסעיפי החוזה שנערך בין העוררת למוכרת. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירה למגורים אלא הריסת הדירה ובניית שתי יחידות דיור



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

חדשות אחת לעוררת ואחת למוכרת. העוררת רכשה מגרש עם זכויות בנייה, שהיא עתידה לבנות עליו, בסמוך לאחר רכישת הדירה שתייהרס. העוררת, לפי המבחן המשולב, לא קנתה דירה אלא מגרש לבנייה, כעולה גם מחוות דעתו של חברי משה יצחקי, שמאי מקרקעין. תשלום מס רכישה מופחת לא נועד למטרה זו. המחוקק קבע מדרגות מס רכישה מדורגות עבור רכישת דירה, כמוגדר בסעיף 9(ג) לחוק אך לא העניק הנחה זו לרכישת מגרש.

5. בדיני מיסים, המס המוטל על עסקה יהיה בהתאם למהותה הכלכלית של העסקה כפי נעשתה בפועל ולא כמו שהצדדים היו רוצים לערכה בדיעבד. עמדה על כך השופטת חיות בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, לא פורסם (16.8.2006):

"כלל ידוע ומקובל הוא בדיני המס כי יש לשום את העסקה על פי האופן שבו נערכה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורטית לעריכתה, ככל שהצדדים לא בחרו לממשה (ראו: ע"א 521/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966); ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס, [פורסם בנבו] תק על 87(2) 323, בפסקה 4 (1987)".

כך השופט ויתקון בע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב (2) 121, 125 (1978):

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

6. אינני מתעלם מכך שאילו העוררת היתה עורכת עסקה שונה התוצאה, מבחינת דיני המס, היתה אחרת, אך זה הדין. המס מוטל על עסקה כפי שנעשתה ולא כמו שהעוררת היתה יכולה לערוך (השוו פסק הדין שניתן בו"ע (י-ם) 3012-09 פיננסיטק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ירושלים, לא פורסם (23.3.2012)), שבו העוררת חויבה במס שבח מאחר שבמקום לבטל את העסקה שהתפוצצה, הסבה את זכויותיה במקרקעין לאחר. במקרה דנן, העוררת יכלה לחתום על חוזה לרכישת הדירה ולאחר שיחלוף זמן סביר היתה פותחת בהליכים להשגת היתר להריסה ובניה מחדש של הדירה במשותף עם בנייה של דירה שהמוכרת גם התעתדה לבנות על המגרש.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

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

בטענה זו דנתי בהרחבה בו"ע 34470, 34462-03-12, שיף ובן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין, לא פורסם (11.5.2012), שם ציינתי כדלקמן:

"מס שבח ומס רכישה מצויים שניהם תחת קורת הגג של החוק. ברם, כל מס יש לו מטרות שונות. מס שבח הוא מס ישיר ומס רכישה הוא מס עקיף. מס שבח מוטל על השבח ומס רכישה על הצריכה של הזכות במקרקעין. מס שבח מוטל על המוכר ומס רכישה מוטל על הקונה. מס שבח מוטל על המוכר רק אם היה שבח. באין שבח אין מס (ע"א 188/82, שם; אהרן נמדר, מס שבח מקרקעין, בסיס המס, כרך א, מהדורה שישית (תשס"ט-2009), סעיף 216 [ראו כיום סעיפים 216-217 לספרו של אהרן נמדר, בסיס המס, מהדורה שביעית, תשע"ב-2012])."

סעיף 6 לחוק קובע:

'(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

מס רכישה יוטל על הקונה ללא קשר לשבח שצמח למוכר, אם צמח.

בע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 197, 210-207, (1985), אומר השופט ד' לוי:

'...מן הבחינה המהותית אין תוספת המס [כיום מס רכישה - מ' ר'] יסוד הנגזר ממס השבח. אין שני המסים הללו 'צדדים לאותה מטבע' כלשונה של באת-כוח המנהל. בע"א 71/65 פ"ד יט(2)

591, נאמרו דברים מפורשים בנדון על-ידי השופט ויתקון, בעמ' 594, כדלקמן:

'כאן באה פעולת המחוקק כהפתעה, בכללו בגדר מס שבח דבר, שכמעט תרתי דסתרי היא לקרוא לו מס שבח נוסף. הרי מס שבח הוא, לפי פשוטו, מס על שבח, ואילו תוספת המס לפי סעיף 9 אינה תלויה כלל ועיקר בקיומו של שבח כלשהו. היא תוטל אפילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה בהפסד. תחולתה ושיעורה של התוספת תלויים בעצם המכירה (או הפעולה) ובשוויה...'

ההוראה המצויה בסעיף 9(ה) לחוק והמאחדת את הדינים של מס שבח מקרקעין ושל תוספת המס תכליתה להביא לפישוט מערכת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

המיסוי והגבייה על-ידי מניעת כפל הוראות המסדירות שני אירועי מס הנובעים מאותה מערכת עובדתית. אולם ככל שהדברים אמורים בהוראות המהותיות הקובעות את החיוב, קיים שוני וישנה הפרדה גלויה בין שתי המערכות הללו...

הטעם לכך ברור. מאחר שהמטרה החקיקתית העומדת מאחורי כל אחד משני סוגי המס הללו שונה, אין מקום להחיל פטור, המגדיר למעשה את היקף החיוב במס השבח החל על המוכר בעסקה, גם על הצד השני לה - הקונה - בגינו מוטל החיוב במס האחר. בעיקרון זה הכיר בית המשפט הזה עוד בטרם הוסף הסייג להוראה הנ"ל (ראה ע"א 485/64 ש' חסיד ושות' בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד יט(1) (582)...).

כאמור, תשלום מס רכישה יהיה לפי השווי, שווי המכירה ולא עקב השבח שצמח:

9. (א) במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישה מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת...

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

כך גם עולה מסעיף 2 לתקנות מס רכישה:

'במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן...'

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

"דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 עד פרק שישי - כדין המס".

8. כאשר המחוקק חפץ להעניק פטור ממס רכישה בשל רכישה של זכות מקרקעין, במקרים שבהם ניתן פטור בחקיקה ראשית מתשלום מס שבח, בין פטור אמיתי ובין דחיית תשלומו של המס, הוא קבע זאת ברחל ביתך הקטנה כאשר התקין את תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה").

עקרון השחלוף, שעליו מדבר חברי מתייחס להקלה בחישוב ריווח הון (ראו הגדרת "ריווח הון" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") במקרה של מכירת נכס בר פחת (סעיף 96 לפקודה). לעומת זאת במס שבח הפטורים לחליפין, או שחלוף, בלשונו של חברי, פירושו דחיית תשלום מס שבח. שני פרקים דנים בחוק בעניין זה:

בפרק חמישי 3 שכותרתו: חילוף זכויות במקרקעין - הוראת שעה, מוענק פטור ממס שבח, שהוא, כאמור, דחיית תשלום מס שבח. בפרק זה ישנה גם הוראה המתייחסת למס רכישה בתקופה הקובעת המוגדרת בסעיף 49יא לחוק. הפטור ניתן במקרה חילופין של מבנה עסקי, של קרקע חקלאית, של דירת מגורים, ושל מכירת דירת מגורים כדי לרכוש זכות בבית אבות. הפטור החלקי ממס רכישה נדון בסעיף 49יז לחוק:





## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

"(א) ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שהיא זכות חלופית, ישולם מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששוויה כשווי הזכות הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה.  
(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים, גם לענין קרקע חקלאית חלופית, דירת מגורים חלופית וזכות למגורים בבית אבות".

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

פרק חמישי 4 לחוק, שכותרתו: פינוי ובינוי, דן בחילופי מקרקעין בשל פינוי לשם בינוי או עיבוי בניה (סעיף 49 לחוק). גם כאן עסקינן בדחיית תשלום מס שבח. סעיף 49 כד קובע:

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

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

דחיית תשלום המס במקרה של חילופי מקרקעין, כאשר בפועל מדובר בשתי עסקאות נפרדות מכירה לפלוני ולאחר מכן רכישה חדשה של זכות במקרקעין לזכאי לפטור הדחוי, מטרתה לעודד פעילות כלכלית של פרויקטים של פינוי בינוי בכך שמצמצמים עלויות מס בעיקר על היזמים. מדובר בדחיית תשלום של מס שבח. כאשר ניתן פטור ממס שבח הפטור ממס רכישה לא היה אוטומטי, והוא ניתן רק כאשר המחוקק אמר את דברו במפורש תוך הפנייה לסעיף 9 לחוק.

נחזור ונסכם: לא הרי חילופי מקרקעין לצורך מס שבח, הדוחה את תשלום השבח ממכירת זכות במקרקעין לפי סעיף 6 לחוק, לבין החיוב בתשלום מס רכישה שאינו מבוסס על שבח אלא על תשלום מס בהתאם לשווי המכירה לפי לתוכן הכלכלי שלה.

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

"הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר לפי סעיף 15 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכח כי התצהיר כאמור היה כוזב יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהיה חל על פי העובדות כהויתן;".

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

"ההצהרה שהרוכש נדרש להגיש ביחס לכוונותיו אינה דרישה מינהלית, אלא דרישה קונסטיטוטיובת. ללא הגשת הצהרה כזו – יקשה על הרוכש להוכיח כי הדירה מיועדת לשמש למגורים, ולכן הוא לא יהיה זכאי לשיעורי המס המיוחדים החלים על דירת מגורים".

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

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

10. חברי מביא בסעיף 50 לחוות דעתו מקרים שבהם התגבשה כוונתו של הרוכש לאחר מעשה להרוס את הבית או לשמור על המעטפת שלו, אך לשנות את פנים שלו או להוסיף לו תוספות (במונח בית אני מתכוון גם, לפי נסיבות המקרה, לדירה). לדידי, אין מקרים אלה מעוררים קושי. מי שלאחר מעשה חפץ להרוס את ביתו ולבנותו מחדש ישלם מס מדורג ונמוך כאמור בסעיף 9 לחוק, שכן בעת עריכת החוזה לא קיננה בליבו המחשבה להרוס את ביתו. מי שחפץ להרוס את הבית שקנה בעת רכישתו, אך הדבר לא פורש בחוזה, ישלם לפי המהות הכלכלית של העסקה- כדברי השופטת ביניש, כתארה אז, ברע"א 3527,4539/96 דונין צ'צ'קס נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385 (1998), בעמ' 403-404:

"חוקים פיסקליים שנועדו להטיל מס... מושתתים על העיקרון שאת המס יש להטיל על פי המהות הכלכלית או התוכן הכלכלי של הפעילות אותה מתכוון המחוקק למסות... הבחינה המהותית-כלכלית מצדיקה, איפוא, כי תינתן עדיפות לפרשנות המביאה בחשבון את ההיבט הכלכלי על פני מתן משקל למבחן המילולי הפורמלי, אשר יישומו אינו עולה בקנה אחד עם תכלית החוק... בין אם נעזר במבחן התוכן הכלכלי ובין אם נפעל על פי העקרונות הכלליים של פרשנות תכליתית, הרי בבואנו לפרש חוק מס עלינו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

לתת משקל מכריע לפרשנות הנותנת ביטוי למטרה הכלכלית ולאפיינה הכלכלי של החקיקה על פני מבחן פורמלי שאינו מתאים למציאות הכלכלית ולתכלית החקיקתית".

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

"כלל ידוע ומקובל הוא בדיני המס כי יש לשום את העיסקה על פי האופן שבו נערכה בפועל ולא על פי אפשרות תיאורטית לעריכתה, ככל שהצדדים לא בחרו לממשה...".

(ראו גם סעיף 17 לפסק דיני בו"ע 34462-03-12, 34470 שיף ובן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין, הנ"ל). כך הדבר גם במשפט הפלילי, כאשר מתחקים אחר מחשבתו הפלילית של נאשם. במקרה של הריסת הבית ובניית בית אחר תחתיו, קל יהיה לעמוד על כוונת הרוכש מהתמורה ששילם למוכר ומפנייתו לרשויות התכנון בסמוך לרכישה או לאחריה לשנות את התב"ע או להוציא היתר לבנייה או להריסה. כך נאמר בסעיף 145(א) לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965:

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

...(1)

(2) הקמתו של בנין, הריסתו והקמתו שנית, כולו או מקצתו, הוספה לבנין קיים וכל תיקון בו, למעט שינוי פנימי בדירה";

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

נוסיף כי במקרה כזה, של אי ציון נכון ואמיתי של מטרת הרכישה, מתעוררת שאלה נוספת, שלא אדון בה - האם חוזה כזה הוא למראית עין (סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973) או חוזה פסול (סעיפים 30-31 לחוק זה).

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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

12. לאור האמור, דעתי היא כי יש לדחות את הערר. מאחר שמדובר בשאלה משפטית שהתעוררה לראשונה, למיטב ידיעתי, בתיק זה, אין להטיל הוצאות על העוררת וכל צד ישא בהוצאותיו.

### חבר הוועדה משה יצחקי, שמאי מקרקעין

קראתי בעיון רב את חוות הדעת שהוגשו בפני ואני מצטרף לחוות הדעת של כב' השופט בדימוס, משה רביד.

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

כאמור יש לדחות את הערר מהעובדות שיפורטו להלן :

1. (א) ע"פ הסכם המכר מיום 3.11.2010, עולה במובנים רבים מתוך ההסכם כי העסקה הינה עסקת קרקע, המבנה זניח לחלוטין.

(ב) הודגש כי הוצא היתר מיום 4.2.2007 ותוכניותיו הוכנו לשם מתן היתר לבניה על גבי המגרש, תקופה ארוכה בטרם נעשה הסכם המכר. כן מודגש כי המוכרת הגישה בקשה להיתר בניה והיתר להריסת הבניין הקיים.

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

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

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

3. עפ"י תקנה 2 ד', רוכש המבקש ליהנות מתנאי הפטור ממס רכישה מדירת מגורים, חייב להגיש הצהרה מפורשת וחד משמעית שאותה זכות שנרכשה תשמש למגורים בשלמות ובחטיבה אחת. הצהרה כחוק לא הוגשה ואינני מקבל את הטענה של "מה בכך", אם לא הוגשה הצהרה. הכוונה של המחוקק ברורה, דהיינו בירור מהי כוונת הרוכש.

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



## בית המשפט המחוזי בירושלים

03 אוקטובר 2012

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

היינו שמלכתחילה כוונת הרוכש היתה ניצול מלוא הזכויות בנכס שרכש היינו בנית דירה של 146 מ"ר.

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

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

המבוא להסכם מהווה חלק בלתי נפרד מההסכם.

5. פסק דין פרידמן, לדעתי אינו מייצג נכון את המקרה הנדון, שם מדובר בנכס קיים שהוכשר לדירת

מגורים וגם הוגשה ע"י היורש על כוונתו למגורים.

גם פסק דין הקר, לא מתאים לענייננו כי מדובר בדירת נופש.

### סיכום

לאור האמור הערר נידחה ברוב דעות של השופט בדימ' משה רביד וחבר הוועדה משה יצחקי, שמאי מקרקעין, כנגד דעתו החולקת של חבר הוועדה עו"ד ד"ר ליאור דוידאי. אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"ז תשרי תשע"ג, 03 באוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.

ד"ר ליאור דוידאי,  
עו"ד

משה יצחקי, שמאי  
מקרקעין

משה רביד, שופט  
בדימוס