

חידושים בדיני מיסוי מקרקעין בשנת המשפט תשע"ב*

מאת

רפעת עזאם**

במאמרי זה אני בוחן נורמטיבית את החידושים המרכזיים במיסוי מקרקעין בשנת המשפט תשע"ב על פי חלוקה לשלוש קטיגוריות מרכזיות: החבות במס, הפטורים ממס ואכיפת המס. במישור החבות במס נקבע למשל בפרשת עיריית תל-אביב-יפו כי בעסקות אופציות במקרקעין חלה החבות במועד כריתת ההסכם על כל התקופה לרבות תקופת האופציה עוד בטרם מימושה. עוד נקבע בעניין אספן בבית המשפט המחוזי כי תאגיד שיש לו מוניטין בשיעור העולה על 10% יוצא מהגדרת "איגוד מקרקעין". אלא שעד להדפסת מאמר זה קיבל בית המשפט העליון את ערעורה של המדינה על פסק דין אספן וקבע במקרה הספציפי כי התאגיד הנדון הוא "איגוד מקרקעין" מטעמים שונים, ובין היתר משום שהמוניטין אינם שייכים לתאגיד הרלוונטי. מפסיקותיו השונות של בית המשפט בהקשר החבות במס זיהיתי מגמה כללית של רגרסיה מן הפרשנות התכליתית בדיני המסים לפרשנות מילולית, ולטעמי זו התפתחות לא ראויה. בהקשר הפטורים ממס נעשו כמה שינויים חקיקתיים שנועדו להגדיל את היצע הדירות כדי להשפיע על מחירי הדירות אך הדבר לא עלה יפה. לאחרונה, במסגרת תיקון 76 לחוק, שונה מודל המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה, וחל מפנה בגישה ונעשה ניסיון להקטין את הביקוש לדירות השקעה על ידי ביטול הטבות מס שונות ופטורים בגין השקעה בדירות מגורים. מפנה מדיניות זה רצוי בעיניי הן משיקולי צדק חלוקתי, כדי לצמצם את גידול הפערים בין העשירים לעניים בחברה, והן משיקולי יעילות כלכלית – כדי לצמצם את הפערים במיסוי בין שוק הנדל"ן לשווקים האחרים ולהפנות את ההשקעות לשווקים בעלי התשואה הכלכלית הגבוהה ביותר. מידת השפעתו ותוצאותיו המעשיות של מפנה זה טרם התבררו, ויש לעקוב בעין פקוחה אחר התוצאות המעשיות בשוק.

* תחילתו ולידתו של מאמר זה בכינוס שנת המשפט תשע"ב בפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה ביום 18.10.2012.

** מרצה, חבר סגל בית ספר רדזינר למשפטים במרכז הבינתחומי הרצלייה. אני מודה לד"ר אמנון רייכמן על ההזמנה להשתתף בפרויקט חשוב זה ולתרום לו. כן אני מודה לחברי המושב על הערותיהם ועל תרומתם הרבה במהלך הדיון ולאחריו, היו"ר, כבוד השופט רון סוקול מבית המשפט המחוזי בחיפה, עו"ד אביבה אטיאס, ממונה מיסוי מקרקעין בחטיבה המשפטית של רשות המסים, ועו"ד דורון שופי, שותף מנהל במשרד עורכי הדין ש. פרידמן. הערות והארות יתקבלו בשמחה ל-razam@idc.ac.il.

בהיבטי האכיפה של המס חלו כמה התפתחויות עת נפסק למשל כי שינוי מהותי בעסקה שדווחה מחייב דיווח מחדש. אי-דיווח מחדש מעניק למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להוציא שומה בכל עת. חידוש אכיפתי חשוב עניינו בהצעות החוק השונות להגברת האכיפה שאינני רואה אותן בעין נורמטיבית יפה בשל פגיעתן הבלתי מידתית בזכויות היסוד. עמדתי היא כי יש לשמור על האיזון העדין שבין אכיפת דיני המס לזכויות האדם.

במאמרי זה, בריכוזם ובסקירתם של החידושים החקיקתיים, השיפוטיים והפרקטיים בשנה נתונה, ניסיתי לתרום ללימוד יחסי הגומלין בין ההתפתחויות השונות, יחסי הגומלין בין הרשויות השונות והמגמות העכשוויות שמפתחת כל אחת מהן. אך המסר המרכזי שלי והשאיפה העיקרית שלי הם הקריאה לכיבוד זכויות הנישום ואיזון המידתי אל מול האינטרסים הציבוריים הן בתהליך חקיקת המס, הן בתהליך פרשנות דיני המס והן בתהליך יישום דיני המס בכל שנת משפט ובכל עת.

א. מבוא. ב. החבות במס; 1. הגדרת "מכירה"; 2. הגדרת "זכות במקרקעין"; 3. פעולה באיגוד מקרקעין; 4. ביטול עסקה או מכר חוזר; 5. מיסוי קרן פרטית להשקעות במקרקעין בישראל; 6. סכום המס; 7. הערה נורמטיבית כללית על פרשנות דיני המסים. **ג. הפטורים ממס;** 1. הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה על פי פרק חמישי; 2. הרחבת הפטורים בגין דירת מגורים על פי הוראת השעה; 3. הפטורים להתחדשות עירונית – פינני בינוי ותמ"א 38; 4. פטורים אחרים ממס שבח; 5. פטור ממס הכנסה לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות מגורים לטווח ארוך; 6. הערה נורמטיבית כללית על מדיניות הפטורים לדירות מגורים; 7. הרפורמה במיסוי מקרקעין בתיקון מס' 76 לחוק; (א) שינוי מודל המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה; (ב) צמצום הפטור ממס באשר לעברה בין קרובים; (ג) הרחבת בסיס מס הרכישה והעלאת שיעורו. **ד. ניהול מערכת המס ואכיפתה;** 1. דיווח שאינו משקף שינוי מהותי בעסקה; 2. יחסי הגומלין בין מנהל מיסוי מקרקעין לפקיד שומה; 3. בית הדין לעררים; 4. חידושי אכיפה וניהול נוספים; 5. הערה נורמטיבית כללית על אכיפה וזכויות אדם. **ה. סיכום.**

א. מבוא

בשנת המשפט תשע"ב נעשו חידושים רבים בדיני מיסוי מקרקעין שעמדו בסימן השימוש במערכת המס כאמצעי להתמודדות עם מחירי הדיור הגבוהים בשוק. בולטים בחידושים: (א) הענקת פטורים נוספים ממס בגין מכירת דירות מגורים באמצעות הוראת שעה,¹ וזאת כדי להגדיל את היצע הדירות בשאיפה להוריד בכך את מחיריהן; (ב)

1 חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א–2011, ס"ח 2278.

הרחבת הפטורים ממס לפרויקטים של התחדשות עירונית כמו פינוי ובינוי ותמ"א 38, הן כדי להאיץ תהליכי התחדשות עירונית והן כדי להגדיל את היצע הדירות ולהשפיע על מחיריהן;² (ג) באותה מגמה נחקק גם חוק המעניק פטור על הכנסות מדמי שכירות כדי לעודד פרויקטים של השכרה,³ מתוך מחשבה שהתרחבות שוק השכירות תקטין את הביקושים לרכישת דירות ובכך תתרום להורדת מחירים. לזרם החקיקה המתואר נלווה גם זרם הצעות חוק,⁴ פופוליסטיות בחלקן, שלא השתכללו לכדי חקיקה. לעת הזו נראה כי המהלכים השונים שנעשו לא הניבו פרי ומחירי הדירות המשיכו, וממשיכים, לעלות. מובן כי עלייתו של האתגר המרכזי בדבר מחירי דירות המגורים לא הותירה אתגרים אחרים על משמנם. האתגרים המלווים את חוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג–1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין או החוק) מיום חקיקתו הוסיפו ללוות אותו גם בשנת תשע"ב וסיפקו מלאכה רבה למחוקק, לבתי המשפט ולרשויות המס. במאמר זה אני מבקש לסקור את החידושים השונים במיסוי מקרקעין בשנת המשפט תשע"ב תוך הערכה נורמטיבית של החידושים. למען הסדר והנוחות בניתי את סקירתי לפי מבנה חוק מיסוי מקרקעין ופרקיו השונים בחלקי את המאמר לשלושה חלקים:

החלק הראשון, שיבוא מיד לאחר מבוא זה, יעסוק בכל הקשור לחבות במס. למשל: אדון בפיתוח הגדרת "מכירת זכות במקרקעין", שהיא העוגן המרכזי להקמת החבות במס; נעמוד על חבות המס בעסקות אופציות במקרקעין עת נקבע בפסיקה בין היתר כי המס חל מלכתחילה על כל התקופה לרבות תקופת האופציה;⁵ ננתח את הגדרתו של איגוד מקרקעין לצורך החיוב במס בגין פעולה באיגוד מקרקעין ואת הפסיקה שקבעה כי חברה שיש לה מוניטין בגין עסק השכרת מקבץ דיור בשיעור שעולה על 10% מנכסיה אינה "איגוד מקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין;⁶ כן נדון בחלק זה בהחלטת מיסוי חשובה ביותר של רשות המסים, שפירטה את הסדר המס שיחול על קרן פרטית להשקעות במקרקעין בישראל.⁷

- 2 תמ"א 38 היא תוכנית מתאר ארצית שנועדה לחיזוק מבנים כנגד רעידות אדמה ומאפשרת לעשות חיזוק ושיפור פני הבניין ובתמורה מגדילה את זכויות הבנייה בבניין ומאפשרת הרחבת הדירות הקיימות ובניית דירות נוספות על גג הבניין.
- 3 חוק מס הכנסה (פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות בשל השכרת דירות מגורים לטווח ארוך), תשע"ב–2012, ס"ח 519.
- 4 הצעת חוק היטל על דירה ריקה, תשע"ב–2012; הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון – מס רכישה לתושב חוץ), תשע"ב–2011;
- 5 ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו, 20.6.2012) (להלן – עניין עיריית תל אביב-יפו).
- 6 ו"ע (מחוזי חי') 615-03-10 אספן בניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה (פורסם בנבו, 24.8.2011) (להלן – פסק הדין בעניין אספן בניה ופיתוח בע"מ).
- 7 החלטת מיסוי 6326/12 קרן פרטית להשקעות במקרקעין – החלטת מיסוי בהסכם (פורסם בנבו).

החלק השני של המאמר ידון בפטורים השונים ובחידושים שחלו בהם תוך הדגשת הפטורים שנועדו להגדיל את היצע הדירות ובכך להוריד את מחירי הדירות. כן נדון בפסיקה עשירה שעסקה בפטורים ממס וקבעה למשל כי דירת נופש אינה "דירת מגורים" במובן סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולכן לא חל על מכירתה פטור ממס לפי פרק חמישי 1 לחוק העוסק בפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים מזכה.⁸ בשלבים האחרונים של הכנת המאמר לפרסום נחקק תיקון 76 לחוק, שהכניס שינויים ניכרים בכלל הקשור לפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין ולפטור בגין מכירת דירת מגורים. מצאנו לנכון להתייחס לשינויים אלה במאמרנו זה, להרחיב בעניינם ולייחד לכך תת־פרק נפרד.⁹ בשינויים אלה חל מפנה רב בגישת המחוקק, שהעדיף לצמצם בפטורים ממס כדי להפחית את כדאיות ההשקעה בדירות מגורים ובכך להפחית את הביקוש.

בחלק השלישי והאחרון של המאמר אבחן את החידושים בתחום ניהול מערכת המס ואכיפתה. בהקשר זה בולטת במיוחד פסיקתו של בית המשפט העליון שלפיה שינוי מהותי בעסקה שדווחה מחייב דיווח חדש, והיעדרו כמוהו כהיעדר דיווח בכלל, המקנה סמכות למנהל מיסוי מקרקעין לפעול על פי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין ולהוציא שומה בכל עת ללא מגבלת זמן והתיישנות.¹⁰ כן בולטת יזמתם של מנהלי רשות המסים בייצול ניהול המערכת והצעתה בעידן הטכנולוגי על ידי הכנסת מערכת מקוונת לדיווח על עסקות ומאגר מידע בנושא עסקות מקרקעין ומיסוי מקרקעין.

אסיים את מאמרי במסקנות ובסיכום. לדעתי, הגישה של הענקת פטורים והטבות מס להגדלת היצע הדירות לא הוכיחה את עצמה. שינוי הגישה ברפורמה האחרונה בדגש על צד הביקוש לדירות, ובעיקר לדירות השקעה על ידי צמצום הפטורים לדירות השקעה, הוא שינוי מבורך הן מבחינת שיקולי צדק חלוקתי והן מבחינת שיקולי יעילות כלכלית, ויש לבחון את תוצאותיו ואת השלכותיו על שוק הדיור בהמשך הדרך.

ב. החבות במס

החוק מטיל חבות במס שבח על המוכר בגין השבח מ"מכירת זכות במקרקעין"¹¹ או "פעולה באיגוד מקרקעין"¹² וכן חבות במס רכישה על הרוכש בגין אירועי המס

8 ר"ע (מחוזי ת"א) 11068-04-10 פרדריק וקרול חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 13.12.2011).

9 במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013, ס"ח 116 (להלן – חוק לשינוי סדרי עדיפויות).

10 ע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בנבו, 13.2.2012).

11 סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין.

12 סעיף 7 לחוק מיסוי מקרקעין.

האמורים.¹³ אין להתפלא אפוא ששני אירועי המס האמורים זכו לדיון רחב ומעמיק בספרות ובפסיקה והמשיכו להעסיק את בתי המשפט גם בשנת תשע"ב, שידעה פסיקות חשובות בהקשר זה.

1. הגדרת "מכירה"

אירוע המכירה, שהוא מרכיב מרכזי באירוע המס בדבר "מכירת זכות במקרקעין", זכה להגדרה מפורשת בסעיף 1 לחוק, כדלקמן:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

- (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
- (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
- (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
- (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

כפי שניתן לראות בבירור מלשון החוק, המחוקק ניסה לכלול בהגדרת "מכירה" פעולות העברה רבות ומגוונות והרחיב מאוד את ההגדרה כדי לסכל ניסיונות שונים לצאת מרשת ההגדרה ללא הצדקה. על כן נכללת בהגדרה העברת זכות קניינית במקרקעין, העברת זכות חוזית במקרקעין, עסקות אופציות במקרקעין ועסקות נוספות. עם זאת הגדרה זו איננה חובקת עולם כפי שניתן לראות בפסיקה מגוונת שפיתחה את ההגדרה ותחמה את גבולותיה ושעל חלקה מתשע"ב נעמוד מיד.

בעניין **לוביא**¹⁴ נקבע כי זיכרון דברים שאינו בראכיפה אינו מהווה "מכירה" במובן סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. במקרה זה חתמו הצדדים על הסכם למכירת דירה ביום 25.3.2010 ודיווחו עליו לרשויות המס בציינם כי לא נערך הסכם קודם. כמה ימים לאחר מכן הגישו הצדדים הודעת תיקון ובה מסרו כי נערך זיכרון דברים קודם ביום 25.2.2010 כדי ליהנות מן הפטור על פי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין בגין מכירת שתי דירות

13 סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין.

14 ר"ע (חי') 19393-05-11 **לוביא נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (פורסם בנבו, 23.2.2012).

באותה שנת מס, משהתברר כי המוכרת מכרה דירה קודמת ביום 22.3.2009. רשויות המס לא קיבלו את המסמך מיום 25.2.2010 כזיכרון דברים המהווה מכירה, וועדת הערר אישרה זאת. כבוד השופט סוקול סקר בהרחבה את המסמך האמור וקבע כי הוא איננו הסכם מחייב, משום שהוכתר "הסכם בלתי מחייב" משום שאין בו פרטים מדויקים של הנכס פרט לכתובתו, אין בו תיאור של הנכס, לא נקבעה תמורה ולא נקבעו תנאי תשלום, ומשום שמעדויות הצדדים וטענות בא כוחה של המוכרת עולה כי לא ראו במסמך הסכם מחייב וברא-אכיפה. לכן קבעה ועדת הערר כי לא אירעה מכירה במובן חוק מיסוי מקרקעין, בין היתר מטעמים של הרמוניה בין הדינים. השופט סוקול קבע כי "...הגדרתו הרחבה של המושג מכירה בחוק אינה מנתקת אותו מהדין הכללי ועל מנת לקבוע כי בוצעה מכירה עלינו לברר האם העסקה שבין הצדדים הינה בעלת תוקף מחייב וניתנת לאכיפה ביחס ביניהם".¹⁵ לפיכך נדחה הערר, הגם שהדבר הותיר "תחושה לא נוחה", בלשון בית המשפט, משום שנמנע מן המוכרת פטור ממס רק בגלל איחור של ימים ספורים. אכן התחושה אינה נוחה, אך אין למוכרת להלין אלא על עצמה.

צמצום גבולות המכירה נעשה גם בהקשר של יצירת הקדש, שהוא למעשה קונסטרוקציה משפטית שבמסגרתה עוברים נכסיו של יוצר ההקדש לשליטתו וניהולו של אחר. במסגרת החלטת מיסוי נדון עניינו של אדם מבוגר ("הקשיש" או "היוצר") המחזיק בכמה נכסי מקרקעין ובמניות של כמה חברות.¹⁶ מפאת גילו של הקשיש ומסיבות נוספות נוצר צורך מידי למסור את ניהול הנכסים לידי גורם חיצוני למשפחה, אשר ינהג בהם לטובתו של הקשיש ולאחר אריכות ימיו, לטובת שאריו. לצורך כך יצר הקשיש הקדש פרטי לפי סעיף 17 לחוק הנאמנות באופן שמרבית נכסיו בנדל"ן, בזכויות ובמיטלטלין והשליטה בהם הועברו לידי חברה שתשמש נאמן ההקדש ("חברת ההקדש" או "הנאמן"). על פי ההחלטה, יצירת ההקדש והקניית נכסי ההקדש לנאמן לא ייחשבו למכירת זכות במקרקעין (כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין), ואילו מכירת זכויות במקרקעין על ידי חברת ההקדש בימי חייו של היוצר תיחשב למכירה בידי היוצר עצמו, ולאחר אריכות ימיו של היוצר (וכל עוד לא השתנו הנהנים הספציפיים הנקובים בכתב ההקדש) תיחשב המכירה למכירה על ידי יורשיו.

2. הגדרת "זכות במקרקעין"

כאמור, תחולת החוק מצומצמת לעסקות בזכויות במקרקעין, וכך מוגדר נדבך חשוב זה בחוק מיסוי מקרקעין:

15 שם, בפסקה 13.

16 החלטת מיסוי 3324/12 הקמת הקדש פרטי – החלטת מיסוי בהסכם (פורסם בנבו, 23.7.2012).

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר; לענין זה –
[...]

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

הגדרה זו נדונה בתשע"ב בפסק דין חשוב ומקיף שניתן בבית המשפט העליון מפני השופט יצחק עמית, הדין במיסוי אופציות במקרקעין. בעניין עיריית תל-אביב-יפו¹⁷ חתמה העירייה בשנות החמישים, ובטרם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין בשנת 1963, על חוזה חכירה עם כמה חוכרים, ובהם התחייבה להחכיר להם מגרשים לתקופה של 60 שנה, המסתיימת בשנת 2010, "לשם הקמת בנינים לצרכי תעשייה". בחוזה החכירה ניתנה לחוכרים אופציה לחדש את החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים "על בסיס חוזה חכירה שיהיה נהוג אז לגבי חכירות אדמות העירייה". בשנת 2001, כתשע שנים לפני סיום תקופת החכירה הראשונה, הגיעה העירייה להסכמות עם כמה חוכרים בדבר מימוש האופציה והארכת חוזה החכירה לתקופה נוספת של 49 שנים כנגד תשלום תמורה שסוכמה ונקבעה שיטת חישובה. במועד מימוש האופציה כבר חל שינוי ביעוד הקרקע מ"תעשייה" ל"אזור תעסוקה א", המאפשר בנייה למטרות משרדים, תעשייה, מסחר ומוסדות בעלי אופי ציבורי ושירותים עירוניים. כמו כן חלה עלייה באחוזי הבנייה המותרים מ-150% ל-200%. בשל מימוש האופציות קבע מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב כי התקיים אירוע מס של "מכירת זכות במקרקעין". לפיכך קמה חבות של החוכרים במס רכישה וחבות של המחכירה ב"מס מכירה" שהיה בתוקף באותה עת. על כך חלקו החוכרים והמחכירה וטענו בין היתר כי אין אירוע מס חדש במימוש האופציה משום שאירוע המס חל במלואו עד תום תקופת החכירה לפי האופציה במועד כריתת חוזה החכירה המקורי בשנות החמישים, וזאת כמצוות סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, המגדיר "חכירה לתקופה" כך: "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע".

בית המשפט העליון בחן שאלה זו לעומק ועמד על הטיעונים בעד ונגד כל אחת משתי הדרכים הנטענות למיסוי תקופת האופציה. על פי הדרך האחת, מיסוי תקופת האופציה חל בעת מתן האופציה. על פי הדרך השנייה, מיסוי תקופת האופציה חל במועד מימוש האופציה. לפי גישה זו, מיסוי עסקות אופציה הוא למעשה מיסוי דו-שלבי: בשלב הראשון, במועד כריתת חוזה החכירה המקורי, חל המס עד תום תקופת החכירה המקורית; בשלב השני, במועד מימוש האופציה, חל המס על תקופת האופציה. בסופו של דבר קבע בית המשפט העליון כי אירוע המס היחיד מתרחש במועד

17 עניין עיריית תל אביב-יפו (לעיל, הערה 5).

כריתת החוזה המקורי, והוא מתייחס לכל התקופה, הן המקורית והן המוארכת לפי האופציה. וכך סיכם כבוד השופט עמית את עמדתו:

יש יתרונות והגיון כלכלי בהחלת שיטת המיסוי הדו־שלבית על הסכמי חכירה הכוללים אופציה להארכת תקופת החכירה. עם זאת, שיטה זו אינה משתמעת מלשון החוק; לשיטה זו חסרונות ומגרעות והיא כרוכה בקשיים מושגיים ומעשיים; ושיטה זו נוגדת את הפרקטיקה בה נוהג או נהג מנהל מיסוי מקרקעין כפי שעולה גם מהוראות ביצוע 19/93. אפילו היה מקום לאמץ את שיטת המיסוי הדו־שלבית, לא היה מקום להחילה על המקרה שלפנינו, באשר יש בכך מעין החלה רטרואקטיבית על חוזים שנכתבו טרם נחקק חוק מיסוי מקרקעין. במאמר מוסגר: למרות הקשיים עליהם הצבענו לעיל, אני סבור כי אין להסיק מלשון החוק מניעה מוחלטת להחלת השיטה הדו־שלבית, ולאור יתרונותיה, שמא אף רצוי להחילה, אלא שהדברים צריכים להיעשות במבט צופה פני עתיד.¹⁸

לאור זאת קבע בית המשפט העליון כי לא קמה חבות במס על המחכירה והחוכרים בנסיבות המקרה בגין מימוש האופציה. עם זאת בית המשפט הוסיף וקבע כי קמה חבות במס משום שחל שינוי בייעוד המגרשים, ומשום שהוגדלו זכויות הבנייה במגרשים. שינויים אלה העניקו לחוכרים זכויות חדשות שלא היו קיימות בחוזה המקורי, ומכאן חבותם במס כמי שקיבלו זכויות חדשות במקרקעין.

אני כשלעצמי תומך בגישה הדו־שלבית. נראה לי שאין זה נכון ומוצדק להטיל מס במועד כריתת החוזה המקורי גם על תקופת האופציה כשעוד לא ברור אם זו תמומש. אירוע המס בגין תקופת האופציה מתרחש אך ורק עם מימוש האופציה, וממועד זה בלבד קמה חבות במס באשר לתקופת האופציה. לשון החוק אינה מחייבת מסקנה אחרת. הגדרת חכירה לתקופה בסעיף 1 לחוק כתקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע היא נורמה אנטי־תכנונית ספציפית¹⁹ ומובנת שנועדה למנוע ניסיונות יציאה מרשת המס, ומתקופת 25 השנה על ידי שימוש באופציה, זאת ותו לא. אין להסיק ממנה כי מלכתחילה יש להטיל את המס על כל התקופה. בשל עמדתי זו אני מפנה ביקורת כלפי עמדתו של בית המשפט העליון בעניין **עיריית תל־אביב**, אם יש בה אמירה כללית הדוחה את הגישה הדו־שלבית. אלא שאין זה ברור כי יש אמירה כללית כאמור. כפי שנאמר בציטוט שהבאתי לעיל מפי השופט עמית, גם הוא רואה את הפן החיובי בגישה הדו־שלבית אך נמנע מלאמץ אותה משום שרשויות המס לא אימצו אותה, כעולה

18 שם, בפסקה 31.

19 נורמה אנטי־תכנונית ספציפית היא נורמה חקוקה שנועדה ספציפית לנטרול תכנון מס מסוים. להרחבה על נורמות אנטי־תכנוניות ספציפיות, ראו: דוד גליקסברג, **גבולות תכנון המס** (תש"ן).

מהוראת הביצוע, ²⁰ ומשום שאין לאמץ אותה כלפי העבר אלא כלפי העתיד, אם יש שינוי בעמדת רשויות המס, ולכן מצמצם בית המשפט את מסקנתו, בצורה כזו או אחרת, לנסיבות המקרה הספציפי.

אני סבור כי היה על בית המשפט לקבוע הלכות כלליות בנוגע לגישה הדו-שלבית על פי לשון החוק ותכליתו תוך התחשבות בעמדת רשויות המס ופרשנותן, אך לא תוך הסתמכות רבה מדי על פרשנות רשויות המס. בקביעות כלליות כאמור היה ראוי לטעמי כי בית המשפט העליון יאמץ את הגישה הדו-שלבית למיסוי אופציות במקרקעין.

להשלמת התמונה מעניין לראות גם את הפסיקה בעניין **שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ**.²¹ באותו מקרה קבעה ועדת הערר כי יש לשלם מס רכישה על מימוש אופציה להארכת תקופת החכירה ב-49 שנים נוספות על תקופה המקורית, שאף היא עמדה על 49 שנים. הוועדה קבעה כי לא הוכח על ידי החברה ששולם מלכתחילה מס רכישה על כל התקופה (49 + 49), ולכן יש לשלם על תקופת האופציה עם מימושה. חשוב לציין גם את הפסיקה בעניין **שמי בר**.²² באותו מקרה חקר המשביר המרכזי נכס משנת 1962 למשך 49 שנים עם זכות להאריך את החכירה ל-49 שנים נוספות ושילם מס רכישה בגין כל תקופת החכירה, לרבות תקופת האופציה. בשנת 1993 רכשה שמי בר את זכויות החכירה של המשביר, ובשנת 2009 מימשה את האופציה להארכת החכירה ל-49 שנים נוספות. ועדת הערר קבעה כי שמי בר רכשה מהמשביר זכויות חכירה רק עד תום החוזה המקורי של המשביר, וההסכם השני משנת 2009 הקים לה זכות חדשה במקרקעין ועליה יש לשלם מס רכישה נוסף.²³

יש הטוענים כי קיימת סתירה בין פסק הדין בעניין **עיריית תל-אביב** לבין פסק הדין בעניין **שיכון ובינוי**: הראשון אימץ גישה חד-שלבית, ואילו האחרון אימץ גישה דו-שלבית. דעתי שונה. אינני חושב כי פסק הדין בעניין **שיכון ובינוי** אימץ את הגישה הדו-שלבית. לטעמי, גם בו הגישה היא חד-שלבית, אך בית המשפט החמיר עם הנישום

20 הוראת ביצוע 19/93 **בנושא מכירה לעניין מס שבח ומס רכישה**, מיסים 6/ז, ג-22.
 21 ו"ע (מחוזי ב"ש) 47482-03-11 **שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור באר שבע** (פורסם בנבו, 12.12.2011).
 22 ו"ע (מחוזי ב"ש) 44565-02-11 **שמי-בר מקרקעין 1993 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע** (פורסם בנבו, 13.11.2011).
 23 ראוי להוסיף ולהתייחס לעניין אלוניאל בע"מ (ו"ע (ב"ש) 41220-03-12 **אלוניאל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (פורסם בנבו, 5.9.2012)), שבו סירב מנהל מיסוי מקרקעין להחזיר לעוררת את מס הרכישה ששילמה בעקבות חתימתה על שני הסכמים לחכירת מקרקעין שכללו אופציות הארכה לתקופה מצטברת העולה על עשר שנים (התקופה הרלוונטית באותה תקופה לגיבושה של "זכות במקרקעין" שרכישה חייבת במס רכישה), אף שבשני המקרים תקופת החכירה בוטלה בטרם חלפו אותן עשר שנים. זאת, מהטעם שהעוררת השתתה בהגשת הבקשות להחזר. ועדת הערר קבעה כי אף שאין חולק כי על פי ההלכה שנקבעה בעניין **בזק** העוררת אכן הייתה זכאית להחזר מס הרכישה עקב אי-מימוש האופציה, יש לדחות את הערר מהטעם של השהיה והתיישנות.

בהטילו עליו את הנטל להוכיח כי בשלב הראשון שילם את המס עבור כל התקופה. אם לא הוכיח הנישום כי שילם את המס עבור כל התקופה, כמו במקרה של שיכון ובינוי, יהא עליו לשלם מס רכישה גם על הארכת האופצייה בשלב השני. לטעמי, נטל ההוכחה שהוטל על הנישום על פי פסק הדין בעניין שיכון ובינוי הוא כבד ובלתי מוצדק בשל פרק הזמן הארוך ובשל עמדת רשויות המס והפסיקה שלפיה בחוזי אופצייה יש לשלם את המס מלכתחילה על כל התקופה. אם זה הדין, אז הנחת המוצא צריכה להיות שהמס שולם על כל התקופה אלא אם רשות המסים תוכיח אחרת. אך גם גישה זו לטעמי איננה הגישה הראויה ביותר. כפי שכבר ציינתי, אני סבור שיש לאמץ את המיסוי הדו-שלבי בחוזי אופציות במקרקעין, דבר שיחסוך את כל הדיון בשאלה העובדתית אם שולם מלכתחילה מס על כל התקופה אם לאו.

להבנתי, עמדתה של רשות המסים איננה ברורה ואיננה עקיבה, וזאת יש לבקר ולשנות. אם רשות המסים דוגלת בגישה החד-שלבית, הרי שעליה לברך על פסק הדין בעניין עיריית תל-אביב, ועל אחת כמה וכמה על הטלת נטל ההוכחה על הנישום – לפי פסק דין שיכון ובינוי – שמשרת את אינטרס רשות המסים בצורה ברורה. אם רשות המסים דוגלת בגישה הדו-שלבית, הרי שבידיה הכלים לאמץ גישה זו בהוראת ביצוע או ביזמת שינוי לחקיקה ברורה ומפורשת.

פסק דין חשוב נוסף שעסק במיסוי אופציות במקרקעין הוא עניין פיננסיטק בע"מ.²⁴ במקרה זה התקשרה חברת ליקוויד עם חברת נידר בע"מ ביום 6.8.2006 ומכרה לה בעסקת קומבינציה 50% מזכויות הבנייה שהיו לה במתחם הולילנד בירושלים. ביום 27.4.2007 נחתם הסכם אופצייה עם החברה המערערת, פיננסיטק בע"מ, לרכישת מחצית מזכויות ליקוויד, ובהתאם נרשמה הערת אזהרה לטובת פיננסיטק. באותו מעמד העניקה פיננסיטק לליקוויד הלוואה בסך 7 מיליון דולר. מימוש האופצייה נקבע לשיעורין, וכך גם תמורת המימוש, דהיינו בהתאמה למועדי פירעון ההלוואה. בין ליקוויד לבין נידר התגלעו חילוקי דעות באשר ליישום הסכם הקומבינציה, ונידר הגישה תביעה בעניין לבית המשפט. ביום 24.10.2007 הגיעו הצדדים להסכם פשרה משולש, ולפיו בוטל הסכם הקומבינציה שבין ליקוויד לנידר, ליקוויד מכרה את זכויותיה לנידר תמורת 144,661,000 ש"ח, פיננסיטק ויתרה על זכות האופצייה שניתנה לה על ידי ליקוויד והסכימה למחיקת הערת האזהרה לטובתה "בתמורה לתשלום 17,100,000 ש"ח שישולם לה מאת נידר...", חלקו במזומן וחלקו באג"חים של נידר. לאחר הצהרות שונות לרשויות המס, גלגולים שונים בטענות ואף סתירה בין הטענות, התמקדו טענותיה של פיננסיטק בכך שאין מוטלת עליה כל חבות במס בעקבות ההסכם מיום 24.10.2007, בעיקר מהטעמים האלה: (א) התמורה שהתקבלה אינה בגין הויתור על האופצייה אלא כדי שהעוררת לא תפריע לעסקה בין ליקוויד לנידר, ולכן אין חבות במס. התמורה, או

24 ר"ע (י-ם) 3012/09 פיננסיטק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, 26.3.2012).

למצער חלק הארי שלה, שולמה בגין מחיקת הערת האזהרה שנרשמה לטובת העוררת והוסרה במסגרת הסכם הפשרה. הערת אזהרה אינה זכות במקרקעין. לאור האמור יש למסות את העסקה כהכנסה פרוטית או כרווח הון; (ב) אי-מימוש האופציה שקול כנגד ביטול ההסכם מיום 27.4.2007; (ג) גם אם מדובר בזכות במקרקעין, מועד התשלום של המס טרם הגיע ככל שהדבר נוגע לתמורה של האג"חיס החסומים שקיבלה העוררת, ששוויים אינו ניתן להערכה באופן סביר. נטען כי מדובר באיגרות חוב חסומות אשר ניתן לכמתן רק במועד שבו ניתן לממשן, ותשלום המס ייעשה באותו מועד. לטענת המערער, הלכה זו נקבעה בפסיקה ומחייבת את מנהל מיסוי מקרקעין.²⁵ הלכה זו גם מצאה את מקומה בהוראת סעיף 104ח לפקודת מס הכנסה.

ועדת הערר דחתה את כל טענותיה של פיננסיטק. הוועדה קבעה כי החברה המערערת הצהירה בהצהרותיה השונות, ובכלל זה לרשויות המס, כי מדובר בעסקת ויתור על אופציה, ואין היא יכולה להתכחש לכך. על פי הוועדה, עסקת ויתור על אופציה במקרקעין היא בגדר "מכירת זכות במקרקעין" במובן סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ולכן קמה חבות במס; אין לקבל את הטענה כי מהותה של העסקה היא מניעת הפרעה לעסקת ליקוויד-נידר משום שאין לכך בסיס עובדתי, ואת המס יש להטיל על פי העסקה שנעשתה בפועל ולא על פי העסקה שיכלו הצדדים לעשותה אך לא עשו. אמנם, כך נקבע, מחיקת הערת אזהרה אינה בגדר מכירת זכות במקרקעין, אך לא בגין כך שולמה התמורה; עוד קבעה הוועדה כי "אין מקום לקבל את טענת ביטול העסקה, הן מהטעם שאין מכירה חוזרת לליקוויד והן מהטעם שלא דווח על כך בזמן (סעיף 73 לחוק). גם כאן מדובר בטענה כבושה, שזכרה ציץ לראשונה במכתב מיום 13.1.2009. ביטול עסקה משמעה העברה חוזרת של הזכות מהקונה למוכר, תוך מחיקת תוצאות המכירה הראשונית. [...] בענייננו, לא התבטלו תוצאות המכירה הראשונה אלא העוררת העבירה את האופציה לנידר תמורת תשלום. במילים אחרות העוררת ויתרה בתמורה על האופציה שהיתה לה לנידר (עמ"ס 8/73 אבטליסמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א ו' 181). ויתור זה אינו פטור ממס כי ניתן בתמורה (סעיף 63 לחוק)."²⁶ כמו כן דחתה ועדת הערר את הטענה כי יש לדחות את מועד אירוע המס בנוגע לתמורה שניתנה באג"חיס חסומים עד למועד מימושם, מכמה טעמים: ראשית, משום שניתן היה לקבוע את שווי העסקה והוא נקבע במפורש ולא היה צורך בהערכות; שנית, משום שכלכלית, אליבא דיו"ר הוועדה, התשלום באג"ח שקול לעסקת תשלום מלא מנידר לפיננסיטק שלאחריו ניתנה הלוואה מפיננסיטק לנידר שמתבטאת באיגרות החוב; שלישית, משום שאיגרות החוב היו חסומות למסחר בבורסה אך לא הייתה מניעה לסחור בהן מחוץ לבורסה, ואליבא דחבר הוועדה, עובדה זו מצדיקה מיסוי מיד.

25 ע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 31.1.2008).

26 שם, בפסקה 22.

פסק דינה של ועדת הערר ומסקנותיה מקובלים עליי. אכן, ויתור על אופצייה במקרקעין הוא בגדר מכירת זכות במקרקעין. כך הוצגה העסקה הנדונה בהזדמנויות רבות ואין לשנות זאת. אמת, העסקה המקורית לא בוטלה, אלא נעשתה עסקה חדשה עם צדדים שונים והכוללת תמורות שונות. צדקה הוועדה בתוצאה של אי-דחיית תשלום המס בגלל התמורה שנקבעה באיגרות חוב חסומות למסחר בבורסה. בעניין אחרון זה אני מבקש להדגיש כי בפסיקה הענפה שדנה במיסוי אופציות במס הכנסה ובמיסוי מקרקעין ובקביעת מועדי המיסוי השונים, עוברים כחוט השני שלושה שיקולים מרכזיים: האחד, שיקול הודאות בדבר התרחשות העסקה, ובענייננו אין ספק כי העסקה התרחשה והושלמה; השני, שיקולי הנזילות לתשלום המס, ובמקרה דנן מתקיימת נזילות מפני שאגרות החוב לא היו חסומות למכירה מחוץ לבורסה; השלישי, שיקול יכולת ההערכה והניהול של דין המס, וגם שיקול זה מתקיים מאחר שבהסכם נקבעה התמורה במפורש.²⁷ לאור כל האמור, פסיקתה של ועדת הערר בעניין זה צודקת ועולה בקנה אחד עם הרציונלים העומדים ביסוד הפסיקה בנושא מיסוי אופציות בכלל.

מצאתי בפסק הדין ובין שורותיו כי להתנהלות הבעייתית של באי כוח המערערת, לרבות שינויי הטיעונים שהתרחשו בשלבים השונים והסתירות בין הטיעונים, הייתה השפעה רבה על תוצאת פסק הדין. דומני כי מלכתחילה היו צריכים הצדדים לעצב את העסקה כעסקת הלוואה בלבד המובטחת בשעבוד זכויות במקרקעין, ומכל מקום, היה צריך לטעון בכל ההצהרות וההליכים כי זו מהותה הכלכלית של ההתקשרות: עסקה פיננסית של הלוואה המובטחת בשעבוד הזכויות במקרקעין, שמקנה למלווה זכויות מימוש וקבלת נכס המקרקעין אם לא יעמוד הלווה בהתחייבויותיו בעסקת הלוואה. להערכתי, ייתכן שטיעון מעין זה היה קל יותר לביסוס מבחינה עובדתית והיה לו סיכוי טוב יותר מבחינה משפטית, אם כי אינני גורס בהכרח כי הדבר היה משנה את התוצאה, ומעניין לראות מה הייתה פוסקת הוועדה בקונסטרוקציה מימונית זו.

3. פעולה באיגוד מקרקעין

גם אירוע המס בדבר "פעולה באיגוד מקרקעין" זכה להגדרות מפורטות בסעיף 1 לחוק, ובכלל זה נקבע כי –

"פעולה באיגוד" – הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה; לענין זה, "הקצאה" – הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין;

27 ראו: ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר, פ"ד נח(4) 913.

"איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית;

הטלת מס שבח ומס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין על פעולה באיגוד מקרקעין נועדה למנוע התחמקות ממס על ידי יצירת מסך פורמלי בלבד של התאגדות כאשר כל תוכנו ומהותו של התאגיד הם החזקה במקרקעין. מיסוי זה נועד לסכל את הפרקטיקה שנהגה להתחמקות ממס על ידי יצירת חברות גוש חלקה, שכל קיומן מתמצה בהחזקת זכויות במקרקעין. אך חרף תכלית ברורה זו ניסו רשויות המס למתוח את גבולותיו של אירוע המס הזה אל מעבר לגבולות שנועד להם, ולכן נוצר חוסר ודאות באשר לגבולות ה"פעולה באיגוד מקרקעין", שהיא האדן השני של חוק מיסוי מקרקעין על פי סעיף 7 לחוק. בכך עסקו כמה פסקי דין חשובים ומשמעותיים, והשניים המרכזיים שבתשע"ב הם פסק הדין בעניין **אספן בניה ופיתוח בע"מ**²⁸ ופסק הדין בעניין **שיף**²⁹ ובעניין **בן שמעון**³⁰.

במקרה הנידון בעניין **אספן** זכתה השותפות לב הדר ביום 2.10.2002 במכרז של משרד הבינוי והשיכון למתן שירותי השכרה למגורים במקבץ דיור ובו 200 יחידות דיור אשר ייבנו על ידיה לתקופה של 15 שנים ממועד האכלוס, וזאת בתמורה לתשלומים רבעוניים. על פי המכרז הקימה השותפות לב הדר את הפרויקט ששווי הוערך בכ"67 מיליון ש"ח. ביום 16.3.2008 נכרת חוזה בין העוררת, אספן בניה ופיתוח בע"מ, לבין אשל הירדן אחזקות בע"מ, שהייתה שותף כללי בשותפות לב הדר, ולפיו רכשה אספן את מניותיה של אשל בשותפות לב הדר, שהוערכו בסך של כ"9.8 מיליון ש"ח. על עסקה זו הטיל מנהל מיסוי מקרקעין מס רכישה על הרוכשת משום שראה בשותפות לב הדר "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין. על כך חלקה והשיגה העוררת אספן. ועדת הערר קיבלה את השגתה וקבעה כי השותפות לב הדר איננה איגוד מקרקעין כמשמעותו של מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין, משום שיש לה מוניטין עסקי שעולה על 10% משווייה. מכאן שאין היא עומדת בכל יסודות ההגדרה של איגוד מקרקעין. וכך כתבה ועדת הערר:

28 פסק הדין בעניין **אספן בניה ופיתוח בע"מ** (לעיל, הערה 6).
 29 ו"ע (מחוזי י-ם) 34462-03-12 אלנה רינה שיף נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, 5.8.2012).
 30 ו"ע (מחוזי י-ם) 34470-03-12 בן שמעון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, 5.8.2012).

5. דעתנו היא כי הקמת מקבץ הדיור על פי ההסכם עם המשרד היא חיונית לביצוע מטרת שותפות הדר ולייצור הכנסותיה כפי שנקבע בהסכם היסוד ואין להחשיב את מימוש הזכויות על פי ההסכם עם המשרד כטפל למטרות השותפות. מכירת המניות בעסקה שבפנינו מהווה את מכירת זכאותו של המוכר בבעלות במקרקעין יחד עם הזכויות על פי ההסכם עם המשרד. [...] 6. ברור הוא שלעסק לב הדר קיים מוניטין בשווי כלשהו. למוניטין שרכש עסק שהוא נכס בלתי מוחשי יש ערך כלכלי. עסקת המכר שבפנינו כוללת את חלקו היחסי של המוכר במוניטין כחלקו בשותפות לב הדר. [...] שווי הפעילות העסקית של לב הדר עולה על 10% משווי כלל נכסיה, ויש לכך גם מטעם זה לקבוע שאינה איגוד מקרקעין (ראה החלטת מיסוי בנושא: הגדרת איגוד מקרקעין, מסים כה/4, עמ' ג'-100).³¹

אמנם הוועדה לא חידדה את הנמקתה, ואין זה ברור אם הדגש הוא על המוניטין של השותפות לב הדר, על הפעילות העסקית של השותפות לב הדר או על שני הדברים יחד בשילוב כזה או אחר. עם זאת אני מסכים עם פסק הדין. דעתי בעניין הגדרת "איגוד מקרקעין" מגובשת ומוצקה זה זמן רב.³² לדעתי, הטלת מס על פעולה באיגוד מקרקעין היא נורמה אנטי-תכנונית ספציפית, שנועדה לתפוס ברשת המס מקרים של מכירת מקרקעין במסווה של מכירת מניות. אך כשיש לחברה הנמכרת קיום ומשמעות מהותיים ועסקיים, הרי שמכירת מניותיה לא נועדה לכל הסוואה, אלא יש בה תוכן עסקי ממשי הטומן בחובו סיכויים וסיכונים החורגים בהרבה ממכירת המקרקעין של החברה. לכן אין כל הצדקה לראות בה "איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין ותכליתו. לטעמי, זו עסקה במניות חברה עסקית לכל דבר ועניין, כמו כל עסקת מניות אחרת. לכן השותפות לב הדר, שיש לה עסק של השכרה למגורים המניב הכנסות עסקיות על פי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה וכולל בחובו גם מוניטין, אינה בגדר "איגוד מקרקעין". כך גם חברה שמחזיקה ומפעילה עסק של קניון מסחרי יש לה עסק שמפיק הכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה, הכולל בחובו סיכויים וסיכונים עסקיים שונים וגם מוניטין, והיא איננה איגוד מקרקעין על פי תכליתו של החוק. הוא הדין בחברת בית מלון, שאינה מתאימה להגדרת איגוד מקרקעין, לשיטתי, לא רק בגלל המיטלטלין של בית המלון אלא גם, ובעיקר, בשל הפעילות העסקית שלו, שהיא תוכן עסקי מהותי משל עצמו. לדעתי, פרשנות זו עולה בקנה אחד עם תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית של החוק, ויש בה כדי להגשים מס אמת ושוויון בין הנישומים. עמדת נתמכת בספרות מצד עמיתי וחבריי, שכתבו בין השאר:

31 פסק הדין בעניין אספן בניה ופיתוח בע"מ (לעיל, הערה 6), בפסקאות 5 ו-6.
 32 למען ההגינות והגילוי הנאות אני מבקש לגלות כי אני מייצג כמה חברות קניונים במחלוקת שיש להן עם משרדי מיסוי מקרקעין, וטענתנו היא כי חברת קניון איננה איגוד מקרקעין בשל פעילותה העסקית ובשל המוניטין שלה ומטעמים נוספים.

הגדרת איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין לא נועדה לתפוס ברשתה איגודים עסקיים גם אם רוב נכסיהם הינם נכסי מקרקעין.³³

לשיטתנו, ההוראה בנושא 'איגוד מקרקעין' היא בבחינת נורמה אנטי תכנונית. תכלית ההוראה היא לחימה בתכנוני המס ובהעברת מקרקעין בעקיפין ובמסווה של העברת מניות. לאור תכלית זו אין מקום להחיל את הגדרת איגוד מקרקעין על חברות ששווי מניותיהן משקף לא רק את נכסי המקרקעין שבהן, אלא גם את קיומם של נכסים נוספים, שאינם מקרקעין, או את פעולתן העסקית, ובמיוחד את הצפי לרווחים שיופקו מאותה פעילות עסקית של החברה.

הואיל וההוראות הנוגעות לאיגוד מקרקעין הן במהותן אנטי תכנוניות, הרי שמטרתן להשוות בין מיסוי מכר מקרקעין במישרין לבין מכירתם באופן עקיף – באמצעות מכירת המניות באיגוד. על כן, כל אימת שעסקינן במקרקעין, אשר מכירתם אינה חייבת במס שבח כי אם במס הכנסה בשל היות המקרקעין מלאי עסקי במסגרת האיגוד, מן הראוי שגם מכירת מניות האיגוד המחזיק במקרקעין לא תתחייב במס שבח בהתאמה.

ברם, ההגדרה כפי נוסחה האמור, איננה מתאימה למקרים שונים, דוגמת המקרים אשר יוצגו בהמשך המאמר בהרחבה, על פיהם פעולה במניות האיגוד איננה העברה עקיפה של מקרקעי האיגוד. במקרים אלה, לדעתנו, אין הצדקה להיצמד לפירוש מילולי גרידא של 'איגוד מקרקעין' אלא לעמוד על תכליתם של דברים והלכה למעשה על תכליתה של ההוראה והרציונל העומד בבסיסה.³⁴

עמדתי זו, כי חברה נדל"נית עסקית איננה "איגוד מקרקעין", קיבלה חיזוק משמעותי בפסק דינו של בית המשפט העליון, שדווקא קיבל את ערעור המדינה על פסיקת המחוזי באספן. בפסק דינו מיום 13.1.2014 בע"א 924/12 מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בניה ופיתוח כתב בית המשפט העליון:

... לא נעלמה מעינינו טענת המשיבה (סעיף 46 לסיכומיה), לפיה ההכנסה מפעילות השותפות סווגה לאורך השנים כהכנסה מעסק לפי סעיף (1)2 לפקודת מס הכנסה, והשותפות גובה מע"מ ממשרד הבינוי השיכון,

33 ראו: אהרן נמדר, **מס שבח מקרקעין: בסיס המס** (מהדורה שביעית, 2012) בעמ' 604.
34 ראו: א' אלתר, עיוותים בהגדרת איגוד מקרקעין ביחס לחברות עסקיות (ניתן לצפייה באתר, <http://www.mezia>).

עובדה המלמדת – כך נטען – כי אין המדובר בדמי שכירות בלבד. טענה זו לא התבררה כל צרכה בפנינו ועל כן אין בידינו לטעת בה מסמרות, אולם נציין את המובן מאליו – כי רשויות המס אינן רשאות לדבר בשני קולות אלא אם כן בידן צידוק משפטי להבחנה.³⁵

הדברים מדברים בעד עצמם, אך כמובן מעמדם איננו מעמד הלכה מחייבת כמו גם קביעות נוספות של בית המשפט העליון בעניין אספן, שהעדיף להכריע במקרה הספציפי ולקבל את עמדת מנהל מס שבח כי התאגיד איננו "איגוד מקרקעין" אך מבלי לקבוע הלכות כלליות. לפיכך הוא קבע כי אי אפשר להפריד את החוזה עם משרד הבינוי והשיכון מהקרקע עצמה, ולכן אין מדובר בשני נכסים נפרדים. כן קבע כי המוניטין הנטען איננו שייך לאספן, ולכן לא דן בהשלכות המוניטין על סיווגה של אספן כאיגוד מקרקעין. משתי הקביעות הקונקרטיות האמורות הגיע למסקנה כי אספן איננה איגוד מקרקעין מבלי לחוות דעה בשאלות משפטיות עקרוניות שעלו באותו מקרה.

בעניין שיף רכשו העוררים, אב ובתו, ביום 27.9.1990 שתי דירות מגורים בירושלים באמצעות שתי חברות זרות, האחת בבעלותה המלאה של הבת והשנייה בבעלותו המלאה של האב. ביום 2.9.2011 פורקו שתי החברות, והזכויות בדירות הועברו במלואן לכל אחד מהעוררים בהתאמה, בהיותם בעלי מניות יחידים. פירוקי החברות והעברת הזכויות בדירות אגב הפירוק דווחו למנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, אשר פטר אותם ממס שבח לפי הפטור שבסעיף 71 לחוק, אך חייב אותם במס רכישה, וקבע את מועד אירוע המס ליום הפירוק (2.9.2011). על עצם החיוב במס רכישה ועל מועד החיוב במס חלקו העוררים והעלו טענות שונות. ועדת הערר דחתה את הטענות וקבעה כי הפטור ממס שבח על פי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין אינו כולל פטור ממס רכישה, משום שמדובר בשני מסים שונים ונפרדים שלכל אחד יש קיום וכללים משלו; כן קבעה הוועדה כי לשם קבלת פטור ממס רכישה אגב פירוק יש לבסס עלית פטור עצמאית כמו זו שבסעיף 27(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין, הפוטרת ממס רכישה עסקות פטורות לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין כאשר הזכות במקרקעין הייתה בבעלות האיגוד לפני יום ה-27.7.1983.³⁶ אלא שעילה זו אינה מתקיימת בשל מועד רכישת הזכויות במקרקעין במקרה דנן; לבסוף קבעה ועדת הערר כי מועד אירוע המס חל ביום פירוק החברות, משום שעל פירוק זה והעברת הדירות במסגרתו מוטל המס, ובלשון הוועדה: "הפירוק הוא אירוע מס בשל העברה של זכויות במקרקעין לעוררים. למוכרים, איגודי מקרקעין, ישויות נפרדות מיחידה. פירוק איגודי המקרקעין והעברת הזכויות במקרקעין אל בעלי המניות – העוררים – הוא עסקה במקרקעין שמועדה מועד פרוק החברות. החברות

35 ע"א 924/12 מדינת ישראל – מנהל מס שבח חיפה נ' אספן בנייה ופיתוח בע"מ (פורסם בנבו, 13.1.14).

36 תקנה 27א לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974, ק"ת 140.

פורקו ביום 2.9.2011 ואז הועברו הזכויות לעוררים. לכן במועד זה חבים העוררים במס רכישה לפי השווי של הדירות ביום זה.³⁷

פסק דין זה חידד אפוא את אישיותו המשפטית הנפרדת של איגוד המקרקעין ואת משמעותה של פעולה באיגוד מקרקעין שכוללת גם פעולת פירוק האיגוד והעברת הזכויות אגב הפירוק לבעלים. כן הדגיש פסק הדין כי הפטור ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק בגין העברת זכויות אגב פירוק האיגוד איננו חל על מס רכישה, ולזה יש לבסס פטור עצמאי ונפרד. לבסוף חזר פסק הדין על העמדה המושרשת כי אירוע המס בפירוק איגוד מקרקעין חל במועד הפירוק לפי דיני הפירוק על כל המשמעויות שיש לכך לכל דבר ועניין, ובכלל זה לעניין השווי. בכל אלה העשיר פסק דין שיף את הבנת אירוע המס בדבר "פעולה באיגוד מקרקעין".

4. ביטול עסקה או מכר חוזר

שאלת ההבחנה בין ביטול עסקה ומכר חוזר היא שאלה קריטית שיש לה השלכות מרכזיות על החבות במס במקרים שכאלה. ביטול עסקה במקרקעין מוביל עמו לביטול החבות במס בגין העסקה ולהחזר המס ששולם, וזאת כמצוות ההוראה המפורשת שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.³⁸ אולם כדי לעמוד בתנאי הסעיף יש להראות כי אכן מדובר בביטול עסקה ולהתמודד עם טענת הנגד של רשויות המס כי מדובר במכר חוזר, שלא רק שאינו מחזיר את המס ששולם אלא אף מקים בפני עצמו חבות במס, ויש לשלם את המסים כדין בגין מכר חוזר, כעסקה במקרקעין לכל דבר ועניין. לפיכך אין זה מפתיע שהשאלה חזרה ועלתה פעמים רבות לאורך השנים, וכך גם בשנת המשפט תשע"ב,³⁹ ויישום ההבחנה במקרים השונים מלמד רבות על אודותיה ומוסיף ידע וניסיון בסוגיה.

אחד ממקרי הבוחן הבולטים הוא עניין אלי לוי ומירה יצחקי,⁴⁰ שם נידון מקרה שבו הוקמה חברה, הוקצו כל 100 מניותיה לבעל החברה מר אלי לוי, המערער הראשון, וכמה חודשים לאחר הקמתה הוקצו ביום 28.8.2000 למר מנחם יצחקי ע"ה (להלן – המנוח) 100 מניות נוספות של החברה, בתמורה להעמדת הלוואת בעלים בסך 800,000 דולר וחתימה על ערבויות לטובת החברה. החברה רכשה זכויות במקרקעין ובכך הפכה ל"איגוד מקרקעין" במובן חוק מיסוי מקרקעין, אך מהר מאוד השתבשו התכניות, וזאת עם מותו ביום 29.12.2000 של המנוח, שהשקיע בחברה וקיבל מחצית ממניותיה, וחלקו במניות עבר על פי צו ירושה לאלמנתו, הגב' מירה יצחקי, שהיא המערערת השנייה. ביום

37 עניין שיף (לעיל, הערה 29), בפסקה 34.

38 וכך מורה סעיף 102 לחוק: "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס".

39 ראו: ו"ע (נצ') 111-09 עיזבון המנוח יאסין סולימאן עומרי ז"ל נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת (פורסם בנבו, 15.3.2012).

40 ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (פורסם בנבו, 23.4.2012).

5.9.2001 נחתם הסכם בין המערער מירה יצחקי לבין המערער אלי לוי, שלפיו תעביר יצחקי את המניות שבבעלותה לידי לוי (להלן: הסכם העברת המניות) בתמורה לקבלת 900,000 דולר (המתוארים בהסכם כמורכבים מהחזר הלוואת הבעלים שהעמיד המנוח לחברה בסך 800,000 דולר, בצירוף ריבית בסך 56,000 דולר, ועוד החזר כספים שהלווה המנוח לחברה לתשלומי חובה והוצאות בסך 44,000 דולר) וביטול כל הערבויות שנתן המנוח בגין שותפותו בחברה. במסגרת הסכם העברת המניות התחייב המערער לשפות את המערער בגין כל תביעה נגדה בכל הקשור להקצאת המניות ולחברה. כשנה לאחר מותו של המנוח (ביום 19.12.2001) יצאה לפועל העברת המניות האמורה. מנהל מיסוי מקרקעין ראה בכך "פעולה באיגוד מקרקעין" החייבת במיסוי מקרקעין על פי חוק ועל פי זה הוציא שומות מס. על שומות אלה חלקו המערערים בטענה כי מדובר בביטול עסקת הקצאת המניות מיום 28.8.2000 והחזרת המצב לקדמותו ולכן אין כל חבות במס. טענות אלה נדחו בהשגה ובערעור בפני בית המשפט המחוזי, ומכאן הערעור בפני בית המשפט העליון.

בית המשפט העליון דחה את הערעור על אף אהדתו למערערים בנסיבות המקרה. בהנמקתו עמד על מיסוי פעולה באיגוד מקרקעין והדגיש כי הקו המנחה הוא לראות בעסקות כאלה כאילו היו עסקות במקרקעין עצמם. השופטים בחנו את סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין וקבעו כי הוא כולל שלושה יסודות: (1) ביטול עסקה; (2) העסקה שבוטלה היא מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין; (3) שולם בעבר מס בגין העסקה המתבטלת. במקרה דנן, כך קבע בית המשפט, אין מתקיים אף יסוד אחד משלושת היסודות האמורים. על פי פסק הדין, מאחר שעסקת הקצאת המניות שלביטולה נטען אירעה לפני שהחברה רכשה מקרקעין והפכה לאיגוד מקרקעין, הרי שאין מדובר בביטול פעולה באיגוד מקרקעין. מכאן שאין מתקיים היסוד השני ואף לא היסוד השלישי, שהרי לא שולם מס בגין הקצאת המניות מאחר שהחברה לא הייתה אז איגוד מקרקעין. עוד נקבע כי אף אם יהא בית המשפט מוכן ללכת לקראת המערערים ולומר כי מתקיימים שני היסודות האמורים, אין מתקיים היסוד המרכזי הראשון בדבר ביטול העסקה על פי מבחן "החזרת המצב לקדמותו" שנקבע בפסיקה ובמבחני העזר שפותחו בעניין.⁴¹

בית המשפט העליון התייחס לטענה נוספת שהעלו המערערים, כי על מנהל מיסוי מקרקעין להשתמש בסמכותו להתעלם מעסקה על פי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין גם לטובת הנישום, ובהתאם לזה להתעלם מעסקת העברת המניות ולא להטיל מס בגין עסקה זו משום שזו התוצאה ההוגנת שיש בה הטלת מס אמת. בית המשפט לא דחה את הטענה מכול וכול וראה כי יש לה בסיס מסוים. הוא עמד על חובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית, ובכלל זה רשות המס, על מסקנת ההדדיות המתבקשת מכך ועל עקרון היסוד בדבר הטלת מס אמת. אך בסופו של דבר לא קיבל בית המשפט את הטענה מפני

41 שם, בפסקאות טו–יז.

שלא הייתה כל טעות או פגם במיסוי עסקת העברת המניות שאינה עסקת ביטול אלא עסקה חדשה לכל דבר ועניין.

אני חושב כי נכון וצודק היה להגיע למסקנות אחרות במקרה דנן. בקביעתו כי היסוד השני של סעיף 102 אינו מתקיים משום שהקצאת המניות הייתה לפני רכישת המקרקעין והפיכת החברה לאיגוד מקרקעין, נקט בית המשפט גישה טכנית וצרה ולא הסתכל מהותית על התמונה הכוללת ועל תכליתו של סעיף 102 לפקודה – ביטול תוצאות המס אם נעשתה פעולה שבוטלה לאחר מכן והמצב חזר לקדמותו. זהו העיקר ובוזה יש להתמקד, ולא בדקויותיה של העסקה הראשונה. סבור אני כי עסקת העברת המניות אכן מבטלת את עסקת הקצאת המניות, ואין לה כל תכלית אחרת. בהקצאת המניות קיבל המנוח 50% ממניות החברה מתוך רצון וכוונה להשקיע בחברה ולפתח אותה ולהרוויח ממנה, אך הדברים נקטעו בשל מותו. בנסיבות אלה נאלצה אלמנתו להעביר את המניות מתוך כוונה להחזיר את המצב לקדמותו ולקבל בחזרה את כספי ההשקעה. זו תכלית המהלכים, בכנות מלאה, כפי שנקבע על ידי בית המשפט עצמו וללא כל רצון מצד המערערת לצאת מרשת המיסוי. לשם כך בדיוק נועד סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, והיה מקום להחילו.

זאת ועוד: לטעמי, גם ללא היזקקות לסעיף 102 לחוק שהדגש בו הוא על החזר מס ששולם בעסקה המתבטלת, היה מקום שלא לחייב את עסקת העברת המניות במס מפני שהיא מחזירה את המצב לקדמותו בכנות ועל רקע נסיבות חיצוניות שאינן תלויות בצדדים עצמם. איני חושב כי העיגון הפורמאלי לכך יכול למצוא את מקומו בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. על אף היצירתיות בטענת המערערים באשר לסעיף זה צדק בית המשפט עת דחה אותה. עם זאת היה מקום להסתמך על עקרונות ההגינות המנהלית ומס האמת כחלק מתכלית החקיקה ולהגיע בדרך פרשנית למסקנה שאין חבות במס בנסיבות המקרה ולהגיע בדרך זו לתוצאה נכונה, ראויה וצודקת יותר.

5. מיסוי קרן פרטית להשקעות במקרקעין בישראל

קרנות ההשקעה בנדל"ן מעלות שאלות מיסוי מיוחדות, ובראש ובראשונה שאלת תחולת חוק מיסוי מקרקעין או פקודת מס הכנסה אם תסווג ההכנסה כהכנסה מעסק ואז המיסוי יהיה בגין הכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה בדומה לקבלנים ולסוחרים במקרקעין. כמו כן אין זה ברור אם קרן כאמור היא אישיות משפטית נפרדת לצורכי מיסוי בדומה לחברה, או שמא דינה כדין שותפות לעניין דיני המס. שאלות אלה ועוד רבות אחרות לא זכו להסדר חקיקתי מפורט.

בהחלטת מיסוי⁴² נקבע הסדר מיסוי מפורט בנוגע לקרן שהתאגדה כשותפות מוגבלת על פי פקודת השותפויות. השותף הכללי בשותפות הוא חברה ישראלית חדשה שהוקמה

42 החלטת מיסוי (לעיל, הערה 7).

לשם כך, ואין לה כל פעילות אחרת. השותפים המוגבלים בשותפות הם יחידים ותאגידים ישראליים וזרים המעוניינים להשקיע בקרן. ניהול הקרן וקבלת כל החלטות ההשקעה ניתנו לשותף הכללי בלבד, ללא כל מעורבות של השותפים המוגבלים. מקורות הרווח הצפויים לקרן יהיו אלה: הכנסות שוטפות מדמי שכירות; שבח ממימוש נכסי המקרקעין המניבים; הכנסות מנכסים פיננסיים לזמן קצר כהשקעות נלוות בלבד. בהסדר המיסוי שבהחלטה נקבע כי פעילות הקרן כשלעצמה לא תגרום לסיווג הכנסתם של השותף המוגבל הישראלי והשותף המוגבל הזר מהקרן כפעילות מעסק; אירוע המס בידי כל אחד מהשותפים המוגבלים הישראליים והזרים יהא במועד מכירת / פדיון היחידה בקרן או במועד פירוק הקרן בלבד (להלן – מועד אירוע המס משקיעים). חלוקת רווחים שחויבו במס ברמת הקרן לשותפים המוגבלים אינה חייבת במס; אירוע המס בידי הקרן יחול בכל מועד שבו תקבל / תכיר הקרן דמי שכירות מהמקרקעין או במועד מכירת המקרקעין עצמם או בקבלת / הכרת הכנסות מהנכסים הפיננסיים שבהם משקיעה הקרן לתקופת ביניים (להלן – מועד אירוע המס בקרן); במועד אירוע המס ייראו המשקיעים כאילו מכר המשקיע את זכותו בקרן, ולצורך חישוב השבח ייקבע שווי המכירה לפי התמורה שהתקבלה בעד הזכות, ושווי הרכישה – לפי הסכום שהשקיע המשקיע ביחידה, בתוספת הכנסותיה של הקרן שחויבו במס ובניכוי הרווחים שחולקו למשקיעים; במועד אירוע המס בקרן ינוכה מס במקור מההכנסות השונות בשיעורים שנקבעו בסעיף 11 להחלטת המיסוי. עוד נקבע כי בכל רכישת מקרקעין מניבים ישולם מס רכישה בשיעור האמור בסעיף 9 לחוק. כמו כן ברכישת יחידה בקרן על ידי צד ג תקום חבות במס רכישה בשיעור של 5% משווי המקרקעין בקרן, לפי שיעור ההחזקה הנרכש. להחלטה זו חשיבות רבה, באשר היא מוסיפה ודאות לסוגיה בהיעדר הסדר חקיקתי. עם זאת מן הראוי ומן הדין כי הסדר מיסוי מהותי וראשוני שכזה ייקבע על ידי המחוקק הראשי ולא על ידי הגוף המנהלי.

6. סכום המס

סכום המס זכה לפרק נפרד בחוק והוסדר בפירוט בפרק החמישי לחוק שקובע גם את שיעורי המס שעברו שינויים רבים לאורך השנים, ואין זה המקום לעמוד עליהם. בתיקון 72 לחוק מיסוי מקרקעין שונו שוב שיעורי מס שבח על השבח החל ממועד השינוי (1.1.2012). על פי התיקון, שיעור מס השבח המוטל על יחיד בגין מכירת זכות במקרקעין על השבח שצמח החל ממועד השינוי הועמד על שיעור המס השולי לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, ועד למדרגה מרבית של 25% במקום 20% כפי שהיה עובר לתיקון. כאשר מדובר בפעולה באיגוד מקרקעין, התקרה היא 30% אם עסקינן בבעל מניות מהותי.⁴³

43 חוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), תשע"ב–2011, ס"ח 42.

כידוע, החוק קובע שיעורי מס היסטוריים נמוכים בגין מקרקעין שנרכשו לפני שנת 1948, ואלה הועלו לאחרונה מ 12% כאמור בסעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין ונתווסף לשיעור האמור 1% בשנת 2011 ועוד 1% בשנת 2012 ועוד 2% בגין כל שנת מס החל משנת 2013 ועד שיושגו לשיעורי המס הרגילים.⁴⁴

כמו כן מאפשר חוק מיסוי מקרקעין לפרוס את השבח, כלומר לחלק את הרווח על פני כמה שנים כדי ליהנות ממדרגות המס הנמוכות יותר במדרוג הפרוגרסיבי, דבר שיש בו כדי להפחית את שיעור המס ואת סכום המס מטעמים מוצדקים. זאת, משום שהשבח נוצר לאורך שנות ההחזקה בנכס אך אירוע המס חל אך ורק במועד המכירה. על פי הוראת הפריסה בסעיף 48א(ה), רשאי המוכר לבקש את פריסת השבח בחלקים שווים על פני ארבע שנים שקדמו למכירה או על פני תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן. בפסק הדין בעניין גוטצייט⁴⁵ קבעה ועדת הערר כי בחישוב תקופת הבעלות במקרקעין לצורך ביצוע פריסה של מס השבח יש להביא בחשבון גם את תקופת הבעלות בידי נותן המתנה. על פי אותה גישה ומחשבה פורסמה ביום 21.8.2012 החלטת מיסוי של רשות המסים⁴⁶ שבה נקבע כי במקרה שבו נמכרת זכות במקרקעין שהתקבלה אצל המוכר בירושה, והמוכר מתחייב במס על השבח שנצמח בתקופת הבעלות של המוריש מכוח עקרון "הכניסה לנעליים",⁴⁷ הרי שתקופת הבעלות לצורך הפריסה תכלול גם את התקופה שבגינה משלם היורש מס בעקבות כניסתו לנעלי המוריש. החלטה זו הופכת למעשה את עמדתה הרשמית הקודמת של רשות המסים.⁴⁸

בעניין ברמן ושות'⁴⁹ קבעה ועדת הערר בחיפה, מפי כבוד יו"ר הוועדה השופט סוקול, כי בחישוב יתרת שווי הרכישה לצורך חישוב המס אין לנכות פחת שהיה ניתן לנכותו ניכוי שוטף על פי החוק אך הנישום לא ניכה אותו. ועדת הערר נימקה את

44 סעיף 48א(ד)(3) לחוק מיסוי מקרקעין. נוסף ונציין כי במסגרת המגמה העולה כחוט השני בתיקוני חוקי מיסוי מקרקעין בשנת תשע"ב, להשתמש במערכת המס כדי להשפיע על שוק הדיור ולהוריד את מחירי הדירות, פורסמה לאחרונה מטעם משרד האוצר הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 75), תשע"ב-2012 שמוסיפה פרק שישי 2 לחוק שנושא את הכותרת מס בשל עיכוב בנייה למגורים. בהצעה מוצע להטיל מס חדש, המכונה "מס עיכוב בנייה" על תאגיד המחזיק ב-25% לפחות מהזכויות בקרקע שניתן לבנות עליה לפחות 200 דירות מגורים, בשיעור העולה על 0% ויכול להגיע ל-10% ככל שמכירת הקרקע מתעכבת יותר מאז חקיקתו של החוק המוצע.

45 ר"ע (ת"א) 1290/09 אילנה גוטצייט נ' מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב (פורסם בנבו, 14.2.2012).

46 החלטת מיסוי 5825/12 חישוב המס - פריסת השבח הריאלי במכירה ע"י יורש, (פורסם בנבו, 20.8.2012).

47 סעיף 26 לחוק מיסוי מקרקעין.

48 משה מזרחי וש' אהרונוביץ' "משולחנו של היועץ המשפטי לרשות המיסים" מיסים כא(3) א-109.

49 ר"ע (מחוזי חי') 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (פורסם בנבו, 6.8.2012).

קביעתה בנימוקים של מס אמת, כדי שהנישום ישלם את המס המגיע ממנו, ולא מעבר לכך, על השבח שנוצר לו ונהנה ממנו.⁵⁰

בעניין מלונות צרפת ירושלים בע"מ⁵¹ נמכר מלון על מיטלטליו, ונשאלה השאלה אילו מיטלטלין מחוברים למקרקעין והם חלק מהמקרקעין ועל כן נכללים בחישוב ערך הנכס, ולכך יש כמובן השלכות על החבות במס ועל סכום המס שישולם בסופו של דבר. הוועדה הסתמכה על המבחן הפיזי שאומץ בעבר בכמה פסקי דין וקבעה כי "בסיווג מיטלטלין המחברים למקרקעין, ויש לראותם מיטלטלין ולא מקרקעין, צריכים להתקיים שני נתונים: א. ניתן להסירם מן החיבור ע"י הסרת ברגים, ואפשר בנקל לנתקם. ב. הם שבים להיות ניידים אחרי הסרתם מבלי לאבד את זהותם ואופיים העצמאיים".⁵² נטל ההוכחה להתקיימות תנאים אלה הוא על הנישום. במקרה דנן, כך נקבע, לא הוכחה המערערת כי המיטלטלין עומדים בתנאים האמורים, ולכן נחשבו חלק מבסיס המס. המעליות, מערכת מיזוג האוויר, מערכת החשמל והתאורה, מערכת טלפון ותקשורת פנים ועבודות גמר – כל אלה לא הוכחו כמיטלטלין נפרדים, ולכן הם חלק מהמקרקעין אשר עליהם חלה החבות במס.

ערעורה של מלונות צרפת על כך נדחה בבית המשפט העליון.⁵³ בית המשפט העליון הרחיב את הדיון המשפטי בשאלת המבחן שחל להבחנה בין מקרקעין למיטלטלין לצורך חוק מיסוי מקרקעין. בסופו של דיון ארוך קבע כי המבחן הוא מבחן הכוונה שבגדרו בוחנים אם הכוונה המקורית הייתה לחיבור של קבע או לחיבור ארעי. למבחן עיקרי זה הוסיף בית המשפט את מבחני המשנה או מבחני העזר האלה: המבחן הפיזי או מבחן הבורג שלפיו בודקים אם ניתן לנתק את האובייקט מבלי לגרום נזק ממשי לאובייקט או למקרקעין; מבחן כלכלי אם האובייקט יאבד הרבה משווי ע"מ עם ניתוקו; מבחן הזהות אם האובייקט יאבד את זהותו ומאפייניו עם ניתוקו; מבחן ערך וזהות המקרקעין שלפיו בוחנים אם המקרקעין יאבדו הרבה מערכם ומזהותם עם ניתוק האובייקט; מבחן השכל הישר וחוש המומחיות של המשפטן. על פי זה קבע בית המשפט כי "מערכות מיזוג אויר, חשמל ומעליות במלון חמישה כוכבים, אינן מערכות אותן ניתן לראות כ"מיטלטלין" על פי כל אחד מהמבחנים דלעיל".⁵⁴ גם בקשתה של מלונות צרפת לדיון נוסף נדחתה.⁵⁵

50 עוד קבעה ועדת הערר בחיפה בהרכב הנשיא בדימוס סלוצקי, ב"ו"ע (חי) 23520-12-09 יאסמין מחאג'נה נ' מנהל מס שבח חדרה (פורסם בנבו, 3.10.2011), כי היעדר הופעה של שמאי מטעם הנישום מקל את אימוץ השמאות של מנהל מיסוי מקרקעין.

51 ר"ע (מחוזי י-ם) 2010-01 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח ירושלים (פורסם בנבו, 9.1.2012).

52 שם, בפסקה 25.

53 ע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים נ' מנהל מס שבח אזור ירושלים (פורסם בנבו, 8.7.2013).

54 שם, בפסקה 22.

55 דנ"א 5200/13 מלונות צרפת ירושלים נ' מנהל מס שבח ירושלים (פורסם בנבו, 21.10.2013).

ונקבע כי אמנם בית המשפט פיתח ושכלל את המבחנים להבחנה בין מקרקעין למיטלטלין, אך המבחנים אינם רחוקים מן המבחנים הנוהגים שהתגבשו בפסיקה, ולכן מדובר ב"התפתחות טבעית והדרגתית של ההלכה המשפטית"⁵⁶.

7. הערה נורמטיבית כללית על פרשנות דיני המסים

אני מבקש לסיים חלק זה של סקירת ההתפתחויות בקביעת החבות במס שבח מקרקעין בהערה נורמטיבית כללית על פרשנות דיני המסים. בפסקי הדין השונים שסקרתי בחלק זה של המאמר זיהיתי ניצנים של מגמת נסיגה מן הפרשנות התכליתית בדיני המסים כפי שעוצבה בפסק הדין הנודע בעניין קיבוץ חצור⁵⁷ ובאה לידי ביטוי בפסקי דין מאוחרים יותר.⁵⁸ כך למשל בעניין עיריית תל-אביב-יפו⁵⁹ נתלה בית המשפט העליון בהנמקתו כי במימוש אופציה חל אירוע מס אחד בשלב הראשון, על לשון החוק ועל החוזר המקצועי המבטא את פרשנות הרשות המנהלית. עם כל הכבוד, ניתוח מעמיק של תכלית החוק, תוך מתן משקל ראוי לתכלית האובייקטיבית בדבר מס אמת, היה מחייב מסקנה אחרת, שלפיה אי אפשר לחייב במס בשלב הראשון בטרם מומשה האופציה, משום שאין להטיל מס על אירוע שטרם התרחש, ולא ברור כלל אם אכן יתרחש. זו הפרשנות הנכונה המקיימת את תכליתו האובייקטיבית של החוק, הלא היא הטלת מס אמת על עסקה שהתרחשה תוך כיבוד זכות הקניין באופן מידתי.

הוא הדין בעניין אלוניאל⁶⁰, שבו נימק בית המשפט הנכבד את פסק דינו בנימוק טכני של שיהוי תוך שהוא שולל החזר מס המגיע לפי הדין גם על פי גישתו של בית המשפט הנכבד. להבנתו, פרשנות תכליתית של החוק מחייבת מסקנה אחרת, שהייתה מצדיקה התגברות על השיהוי למען הטלת מס אמת וקיום תכליתו העמוקה של החוק. גם פסק הדין בעניין אספן⁶¹ אינו מדגיש את הפרשנות התכליתית. בעיניי הייתה הנמקתו הנמקה דלה, שסמכה את ידיה על הנחיות מקצועיות קודמות של רשות המסים. לדעתי, היה מקום לקבוע בצורה ברורה וחזקה כי תכלית המיסוי על פעולה באיגוד מקרקעין היא תכלית אנטי-תכנונית ספציפית שאינה מתקיימת בחברה עסקית שיש בה

56 שם, בפסקה 7.

57 ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75 (להלן – עניין חצור).

58 ראו: ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699; ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נז(3) 750; עופר גרנות, "פרשנות תכליתית בדיני המס מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית", מיסים יח/2, א-79.

59 עניין עיריית תל אביב-יפו (לעיל, הערה 5)

60 עניין אוליאל (לעיל, הערה 23).

61 עניין אספן בניה ופיתוח בע"מ (לעיל, הערה 6).

תוכן עסקי מהותי ומפיקה הכנסות מעסק, אפילו אם כל נכסיה הם נכסי מקרקעין. זוהי לטעמי המסקנה המשפטית המתבקשת מפרשנותו התכליתית של החוק. בדומה לכך, פסק הדין בעניין אלי לוי⁶² סטה לטעמי מן הפרשנות התכליתית ודבק בפרשנות מילולית לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, ונכון היה להגיע לתוצאה אחרת, שאף בית המשפט הנכבד עצמו חשב כי היא ראויה וצודקת יותר, וזאת בהסתמך על פרשנות תכליתית של החוק.

הנסיגה מן הפרשנות התכליתית אינה ראויה בעיניי, ויש בה כדי להחטיא את תכליתו של החוק ולפגוע בזכויות אדם בסיסיות ביותר כפי שראינו בבירור בתוצאות השונות של פסקי הדין שסקרנו. את זאת יש לבקר, בשאיפה להחזיר את הפרשנות התכליתית בדיני המס למקום הראוי לה, לדעתי ולתפיסתי המשפטית והערכית.

ג. הפטורים ממס

1. הפטור בגין "דירת מגורים מזכה"

אחד הפטורים המרכזיים בחוק מיסוי מקרקעין הוא הפטור על פי פרק חמישי 1 לחוק בגין מכירת "דירת מגורים מזכה". סעיף 1 לחוק מגדיר "דירת מגורים" כך:

"דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;"

המבחן העולה מלשון ההגדרה בסעיף 1 וכפי שנקבע בפסיקה הוא המבחן האובייקטיבי הבוחן את מאפייניו הפיזיים והנורמטיביים של הנכס לפי טיבו. אך לא די בהתקיימות הגדרת דירת מגורים כדי לזכות בפטור, שכן להחלתו נדרש כי דירת המגורים תהיה "דירת מגורים מזכה", וכך זו מוגדרת בסעיף 49 לחוק:

"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן: (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה; לעניין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים;"

62 עניין לוי (לעיל, הערה 39).

משהתקיימו שתי הדרישות האמורות, כלומר שעסקינן בדירת מגורים ושדירת מגורים זו היא "דירת מגורים מזכה", נדרש קיומה של עילת פטור על פי סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין כדי ליהנות מן הפטור, כאשר עילות הפטור המרכזיות עד לתיקון 76 לחוק לאחרונה⁶³ היו כדלקמן: 1. פטור בגין מכירה אחת כל ארבע שנים;⁶⁴ 2. פטור בגין דירה יחידה; 3. פטור בגין מכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה (49ב(5)); 4. פטור מיוחד בגין מכירת שתי דירות בשנה ורכישת דירה במקומן, במגבלות הסעיף ובתנאיו. סיכומו של דבר, בחינת הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה על פי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין מחייבת בחינה תלת-שלבית: בשלב הראשון יש לבחון אם הנכס המדובר מתאים להגדרת דירת מגורים; בשלב השני יש לבחון אם דירת המגורים עומדת בהגדרת דירת מגורים מזכה; בשלב השלישי יש לבחון התקיימות עילת פטור על תנאיה ודרישותיה. שלושת השלבים האמורים עוררו מחלוקות רבות לאורך השנים, וענף משפטי שלם ונרחב צמח והתפתח סביב השלבים האמורים.⁶⁵ מגמה זו המשיכה מטבע הדברים גם בשנת המשפט תשע"ב הן בפיתוח פסיקתי והן בשינויים חקיקתיים בעלי משמעות רבה.

למשל, בעניין פרדריק חכים⁶⁶ קבעה ועדת הערר ברוב דעות כי דירת נופש ותיירות בפרויקט המרינה בהרצליה אינה "דירת מגורים" במובן סעיף 1 לחוק. נקבע שבעל הדירה, שהוא תושב פריז, השתמש בה למגוריו בישראל במשך כחודש-חודש וחצי בשנה, וביתר הזמן היא עמדה ריקה, ולכאורה די בכך כדי שתיחשב דירת מגורים לפי ההגדרה. אך הוועדה קבעה כי נדרש שהדירה תהיה מיועדת למגורי קבע כפי שכבר נפסק בפסק הדין המנחה בעניין רונן.⁶⁷ לא כך הוא המצב בדירת נופש שאינה מיועדת למגורי קבע לפי טיבה האובייקטיבי. למעלה מן הצורך הוסיפה הוועדה כי מקובלת עליה ההבחנה שבין הגדרת דירת מגורים לפי סעיף 1 לחוק לצורך מס שבח הנשענת על מבחן אובייקטיבי לבין ההגדרה לעניין מס רכישה לפי סעיף 9 לחוק, הנשענת גם על מבחן סובייקטיבי. במקרה דנן, כך נקבע, גם מבחינה סובייקטיבית הבעלים הספציפיים לא ייעדו את הדירה למגורי הקבע שלהם, ולכן גם מהטעם הזה הדירה אינה דירת מגורים.

63 במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013 (להלן – חוק לשינוי סדרי עדיפויות).

64 להשלמת התמונה אציין כי בחוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה), (הוראת שעה) תשע"א (תיקון 71) שהתקבל בכנסת ביום 1.8.2011 תוקן סעיף 49(ב) (1) באשר למכירות בתקופה מסוימת באופן שבמקום ארבע שנים נקבעו שמונה שנים, אך הדבר שונה בשנית והוחזר לארבע שנים בחוק מס הכנסה (פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות בשל השכרת דירות מגורים לטווח ארוך), תשע"ב-2012, שתיקן את חוק מיסוי מקרקעין כתיקון 73 ובו למעשה בוטל תיקון 71 האמור.

65 ראו: ירדנה סרוסי, **מיסוי דירות מגורים** (2009).

66 ר"ע (ת"א) 11068-04-10 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 13.12.2011).

67 ר"ע (ת"א) 1361/06 רונן נ' מנהל מס שבח (פורסם בנבו, 14.4.2011) (להלן – עניין רונן).

בעניין אדריאן ושירה איצקוביץ⁶⁸ עלתה השאלה בהקשר של מס רכישה, בדומה לעניין פקר,⁶⁹ שבו נקבעה ההלכה כי הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה מחייבת יסוד סובייקטיבי של ייעוד הדירה למגורים, ולכן דירת נופש איננה כזאת. במקרה של איצקוביץ דובר בנכח שרכש דירת נופש בפרויקט המרינה בהרצליה וביקש הקלה במס רכישה על פי תקנה 11(א) לתקנות מס רכישה מפני שהדירה נועדה ל"שיכון" המערער מס' 1 שהוא נכה בשיעור של 100%. ועדת הערר דחתה את הבקשה מפני שאין מתקיים המבחן הסובייקטיבי בדירת הנופש הנדונה, שהרי המערערים רכשו אותה לאחר שכבר ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין "אי התכלת",⁷⁰ שבו נקבע כי יש להעמיד את הדירות בפרויקט המרינה בהרצליה פיתוח להשכרה לציבור הרחב למטרות נופש, ואין לעשות בהן שימוש קבע של מגורים.

בעניין שייץ⁷¹ קבעה ועדת הערר כי חלוקת דירת מגורים לכמה חלקים ועשיית שימושים שונים בכל חלק אין בה כדי לשנות את אופייה של הדירה ואת סיווגה כדירת מגורים על פי הגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. במקרה הנדון דובר על נכס בשטח של 502 מ"ר שחולק כדירת מגורים לאם, דירת מגורים לבת, שבשלב מסוים הושכרה לדייר משנה, ומחסן שהושכר. במות האם עבר הנכס ליורשיה. השאלה שעלתה היא אם חל פטור ממס שבח בגין מכירת הנכס ו/או חלקו בידי היורשים על פי סעיף 49(ב5)(ב), שאחד מתנאיו הוא כי הדירה הייתה דירת המגורים היחידה של המוריש. לצורך הכרעה בשאלה זו היה צורך לקבוע אם הנכס, בשל פיצולו, הוא דירת מגורים אחת או יותר. על כך השיבה ועדת הערר ברוב דעות כי מדובר בדירת מגורים אחת, משום שהחיים בה התנהלו כיחידה אחת, והפיצולים נעשו מטעמים כלכליים – מקום ההכנסות מהנכס בשביל משפחה קשת יום. לטעמי, יש מקום לביקורת על פסק הדין הזה ברמה העקרונית משום שהנכס איננו באמת דירת מגורים אחת. עם זאת נראה כי נעשה צדק בפסק הדין במקרה הספציפי בהתחשב בנסיבות המיוחדות והאישיות של אותו מקרה. לפיכך אני סבור כי אין להסיק מסקנות כלליות מפסיקה זו, ויש להבינה על רקע נסיבות המקרה בלבד.⁷²

68 ר"ע (ת"א) 1019/09 מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם בנבו, 15.8.2012).

69 עניין רונן (לעיל, הערה 67).

70 ע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע (פורסם בנבו, 7.12.2006).

71 ר"ע (ת"א) 23086-12-09 שייץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בנבו, 2.10.2011).

72 ראוי להוסיף כי כדי למנוע ניצול לרעה של הוראות הפטור בגין מכירת דירת מגורים מזכה במצבים של מכר דירה שעל מגרש רחב שהוא נכס בעל ערך רב בפני עצמו, פותחה בפסיקה דוקטרינת "הפיצול האופקי", שלפיה מפרידים בין הדירה הזכאית לפטור לנכסים העצמאיים הכרוכים בעסקה. דוקטרינה זו זכתה לדיון פסיקתי נרחב לאורך השנים, וגם בשנת תשע"ב עת נקבע בעניין בושרי (ר"ע (ת"א) 61281-01-12 בושרי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מרכז (פורסם בנבו, 26.7.2012)) כי במגרש קטן של 498 מ"ר אין לבצע פיצול אופקי, הגם ששטח הדירה שעמדה על המגרש היה קטן והסתכם ב-60 מ"ר, בשעה שאחוזי

2. הרחבת הפטורים בגין דירת מגורים על פי הוראת השעה

בפרק זה נדון בהוראת השעה שהרחיבה את הפטורים בגין דירת מגורים כדי להגדיל את ההיצע, אך בסופו של דבר היא לא הועילה ותמה תקופתה.⁷³ הוראת השעה הוסיפה פטורים עצמאיים לשנות המס 2011 ו-2012. על פי סעיף 6 להוראת השעה, ניתן פטור נוסף ממס שבה בגין מכירת דירת מגורים מזכה בתקופה שמיום 1.1.2011 עד 31.12.2012, ובלבד ששווי הדירה אינו עולה על 2,200,000 ש"ח. פטור זה אינו גורע מהפטורים על פי פרק חמישי 1 אלא מתווסף אליהם, והוא ניתן לניצול עד פעמיים לכל מוכר. למעשה, נוספה בהוראת השעה אפשרות למכור עוד שתי דירות מגורים מזכות בפטור ממס לפי סעיף 6 להוראת השעה, ללא כל קשר לפרק חמישי 1 והפטורים שעל פיו, אם כי במניין שתי הדירות יבואו בחשבון גם דירות שנמכרו בפטור על פי סעיף 6א(ב) להוראת השעה, שעליו נעמוד מיד.

בסעיף 6א(ב) להוראת השעה נקבע לאחר תיקונה⁷⁴ פטור נוסף ממס שבה בגין מכירת דירת מגורים שאינה מזכה בתקופה שמיום 1.8.2011 עד 30.6.2013. עוד נקבע כי הפטור הנוסף ניתן לניצול עד שלוש פעמים על ידי אותו מוכר, אך במניין זה נספרות גם דירות שנמכרו בפטור ממס לפי סעיף 6א(א) להוראת השעה או לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

תכליתה של הוראת השעה ברורה. היא נועדה להגדיל את היצע הדירות למכירה באמצעות תמריץ המס של פטור ממס שבה, וזאת כדי להפחית את מחירי הדירות בשוק הדיור הגואה. הוראה זו פורשה בהרחבה על ידי רשויות המס, כפי שעולה מהוראות הביצוע בעניין שפורסמו ביום 15.11.2011.⁷⁵ כדי להגשים מטרה זו ולהשלים את הפטורים שניתנו קבעה הוראת השעה עוד הוראות, כדלקמן: הפחתה של שיעור מס השבח שחל על מכירת קרקע המיועדת לבניית שמונה דירות למגורים לפחות בתקופה שמיום 15.11.2010 עד 31.12.2012, ובלבד שבניית 80% מהדירות הושלמה בתוך שלוש שנים מיום המכירה; הפחתת שיעורי מס הרכישה לרוכש דירה יחידה מיום 21.2.2011 עד 31.12.2012 באופן שיוכל ליהנות משיעור מס אפסי עד לסך של 1,350,000 ש"ח;⁷⁶

הבנייה המותרים על המגרש הם 60%. פסיקה זו מצטרפת לפסיקה הענפה בעניין הפיצול האופקי ומוסיפה עוד דוגמה ומקרה שיש בו כדי ללמד על גבולות הפיצול האופקי ולתחום אותם.

73 חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), תשע"א–2011, שהתקבל בכנסת ביום 16.2.2011 ותוקן בחוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראה שעה), תשע"א–2011, שהתקבל בכנסת ביום 1.8.2011.

74 חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראת שעה), תשע"א–2011, ס"ח 156.

75 ראו: הוראת ביצוע 6/2011 בנושא חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א, מיסים כה/6, ג-45 (15.11.2011).

76 שם, בסעיף 3 להוראת השעה.

העלאת שיעורי מס הרכישה על דירה שאינה דירה יחידה, וזאת כדי לצמצם את הביקוש של רוכשי דירות להשקעה.⁷⁷

שאלת זכאותם של יורשים למכור בפטור ממס שבח דירת מגורים מזכה שירשו מאביהם ("דירת הירושה") לפי סעיף 49(ב)(5) לחוק בצירוף הוראת השעה התעוררה במסגרת החלטת מיסוי 8758/12.⁷⁸ על פי סעיף 49(ב)(5) זכאים בן זוגו של המוריש, צאצא של המוריש ובן זוגו של צאצא המוריש למכור את הדירה שקיבלו בירושה מהמוריש בפטור ממס, ובלבד שלמוריש הייתה דירה יחידה עובר למותו, ואם היה מוכר אותה היה זכאי לפטור ממס בגינה.⁷⁹ במקרה זה למנוח לא היו דירות מגורים נוספות בעת פטירתו לבד מדירת הירושה. ברם כמה חודשים לפני פטירתו העביר המנוח לנכדו דירת מגורים אחרת בהעברה ללא תמורה בפטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק, וכך אילו היה המנוח בחיים ומוכר את דירת הירושה במועד המכירה על ידי יורשיו, הוא לא היה זכאי בגינה לפטור ממס שבח לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק, שכן מכר דירה בפטור לפי סעיף 62 לחוק לנכדו שאיננו נכלל בסייג על פי סעיף 49(ב)(1)(א) לחוק.⁸⁰ בגדרה של החלטת המיסוי אומצה פרשנות תכליתית ונכונה, שלפיה המנוח אילו היה בחיים ומוכר את דירת הירושה במועד המכירה על ידי יורשיו, הייתה המכירה פטורה ממס שבח לפי הוראת השעה, שפן התנאי הנקוב בסעיף 49(ב)(5) לחוק אינו דורש שהמכירה תהיה פטורה לפי הוראות פרק חמישי 1 בלבד אלא שתהיה פטורה ממס לפי כל הוראה שבדין. בהערכת האפקטיביות של הוראת השעה נראה כי היא לא השיגה את יעדיה. מעיון בסקירות הנדל"ן של מנהל הכנסות המדינה בשנים האחרונות לא נראה כי יש בהן הוכחה

77 שם, בסעיף 2 להוראת השעה.

78 החלטה 8758/12 של רשות המיסים "דירות מגורים – זכאות היורשים לפטור לפי סעיף 49(ב)(5) לאור זכאותו של המוריש לפטור לפי הוראת השעה – החלטת מיסוי בהסכם" (פורסם בנבו, 24.6.2012).

79 וזו לשון סעיף 49(ב)(5) לחוק:

המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.

80 לפי סעיף 49(ב)(1)(א) לחוק:

49. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת

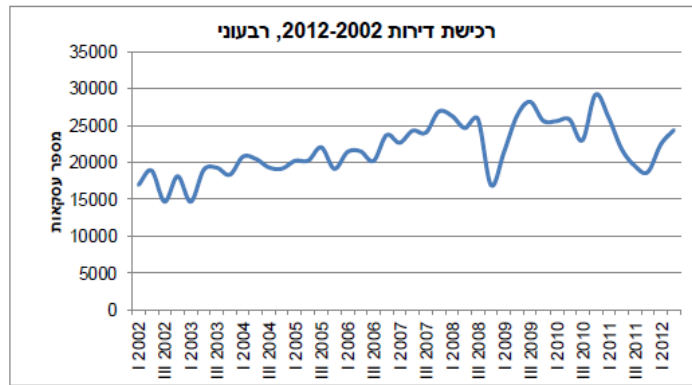
מגורים אחרת בפטור ממס; לענין זה, מכירה בפטור ממס – לרבות

מכירה בפטור חלקי, אך למעט –

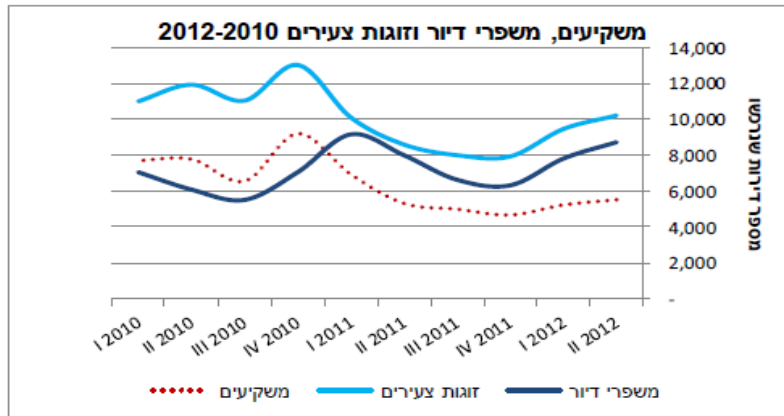
(א) מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן

המתנה.

לאפקטיביות של הוראת השעה.⁸¹ הסקירות הצביעו על מגמה של עלייה בעסקות הנדל"ן הן בדירות חדשות והן בדירות יד שנייה, הן ברכישות של זוגות צעירים והן ברכישות של משקיעים. עם זאת אין עולה מהן בבירור מגמת ירידה במחירי הדירות, כמו גם שינוי מהותי כלשהו במגמות בעקבות הוראת השעה. לשם המחשה אביא כמה תרשימים תוך הדגשת מקצת הממצאים העיקריים של הסקירה לרבעון השני של שנת 2012: ברבעון השני של 2012 נרשמה עלייה של כ-2% במספר העסקות בהשוואה לתקופה המקבילה אשתקד, וזאת לאחר ארבעה רבעונים רצופים של ירידות.

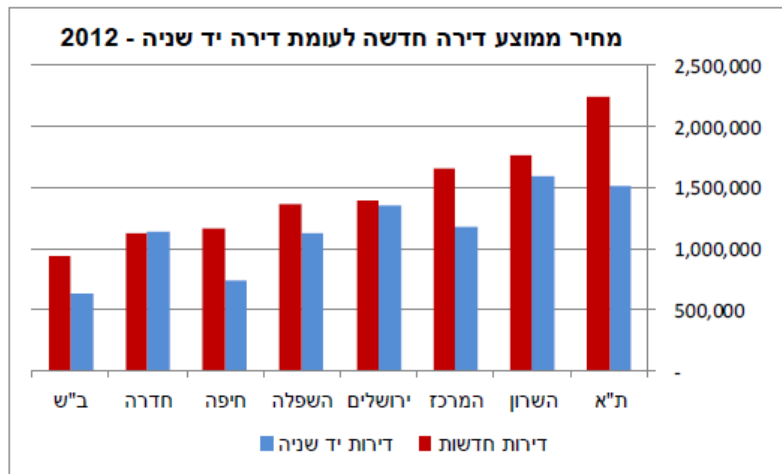
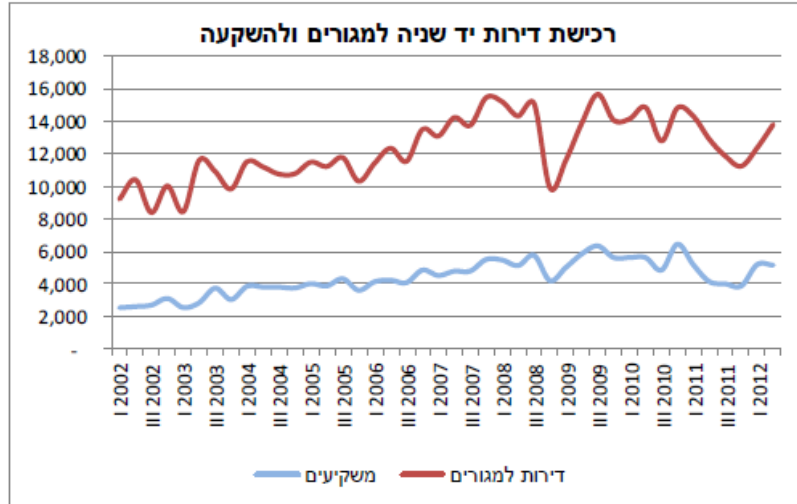


עלייה חדה של כ-19% ברכישת דירות על ידי זוגות צעירים ברבעון השני של 2012 בהשוואה לרבעון המקביל אשתקד ובהשוואה לשני פלחי השוק האחרים



81 את הדוח המלא ניתן לראות בכתובת www.ozar.mof.gov.il/hachnasot

ברבעון השני של 2012 נרשמה עלייה במספר העסקות בדירות יד שנייה, הן בהשוואה לרבעון הקודם והן בהשוואה לרבעון המקביל אשתקד



על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, מאז חקיקת הוראת השעה לא חלה ירידה במחירי הדירות. הנתונים מלמדים כי מדד מחירי הדירות עלה מדי חודש בחודשו בחודשים ינואר 2011 עד יולי 2012, למעט בחודשים אוגוסט–דצמבר 2011, שהראו מגמה של יציבות עם נטייה קלה לירידות.⁸² גם עיון בלוח אחוזי שינוי רבעוניים של מחירי הדירות בבעלות הדיירים, לפי אזורים מגורים וקבוצות גודל הדירה, מעלה עליית מחירים.⁸³

3. הפטורים להתחדשות עירונית – פינוי בינוי ותמ"א 38

התחדשות עירונית עניינה בהליכי תכנון ובנייה שנועדו לחדש את פני העיר בבנייה חדשה במקום בנייה ישנה. בחוק מיסוי מקרקעין נקבעו הוראות שנועדו לתמרץ התחדשות עירונית בפרויקטים של פינוי בינוי, ובפרויקטים לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה על פי תמ"א 38. פרק חמישי 4 ו-5 לחוק מעניקים כמה פטורים כדי לעודד עסקות התחדשות עירונית.⁸⁴ להגשמת מטרת המאמר אסתפק בהבאת עיקרי הטבות המס בגין פרויקטים של פינוי ובינוי ובשינויים שנעשו במסגרת תיקון מס' 74.⁸⁵ כן אעמוד על עיקרי ההטבות בגין פרויקטים של תמ"א 38 ובחידושים שנעשו במסגרת תיקון 74.

בפרויקט פינוי בינוי מעבירים בעלי הזכויות ביחידות המגורים וביחידות האחרות את זכויותיהם ליום לשם פינוי המתחם ובינוי מחדש כנגד קבלת דירות חדשות ו/או תמורה כספית. פרק חמישי 4 מתייחס למתחם פינוי בינוי שהוכרז על פי סעיף 133א לחוק התכנון והבניה או על ידי ועדה על פי סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין ותקנותיו.⁸⁶ המחוקק קבע כי יום המכירה בעסקות פינוי בינוי הוא המוקדם מבין אלה: יום התקיימות התנאי שבו הותלתה ההכרזה על המתחם; יום מימוש האופציות ככל שנעשו עסקות אופציות לרכישת הזכויות במתחם; יום תחילת הבנייה בבניין שבו נמצאת יחידת המגורים הנמכרת (שלא כמו הנוסח שקדם לתיקון 74, שבו נאמר יום תחילת הבנייה במתחם).

כדי לעודד פרויקטים של פינוי ובינוי מעניק המחוקק פטור ממסים בגין מכירת זכויותיהם של הדיירים ביחידות המגורים במתחם ליזם, ובלבד שהתמורה שקיבלו בדירה החלופית ו/או בכסף לא עלתה על תקרת השווי, כפי שהוגדרה בפירוט בסעיף. הפטור האמור הוא ממסים לפי חוק מיסוי מקרקעין ולפי פרק ב' לפקודה, שעניינו מיסוי

82 ראו: הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, מדד מחירי דירות, ניתן לצפות בכתובת: cbs.gov.il/www/price_new/a6_1_h.pdf.

83 ניתן לצפות בנתונים בכתובת: cbs.gov.il/www/price_new/a6_3_h.pdf.

84 ראו: אהרון נמדר, **התחדשות עירונית** (תשע"א); משה טרספולסקי, **תמ"א 38 – המדריך השלם** (מהדורה שלישית, 2012).

85 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 74), תשע"ב–2012, ס"ח 672.

86 ראו: תקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תנאים להמלצה על הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי), תשס"ד–2004.

הכנסה פרוטית, ובטרם תיקון 74 נאמר גם פרק ה', שעניינו רווחי הון, אך הדבר כאמור שונה בעקבות התיקון. הפטור האמור יינתן בשל מכירת יחידת מגורים אחת במתחם לכל מוכר, וכדי למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים נקבעה נורמה אנטי-תכנונית ספציפית השוללת את הפטור בגין דירות שהתקבלו בידי המוכר במתנה מקרוב ב-24 החודשים שלפני הסכם המכירה.⁸⁷ כמו כן ניתן פטור מלא ממס רכישה בגין רכישת יחידת המגורים החלופית בידי הדיירים.⁸⁸ חשוב להדגיש כי הפטורים האמורים בגין פינוי בינוי על פי פרק חמישי 4 מתווספים לכל פטור שמגיע, ובכלל זה לפי פרק חמישי 1.⁸⁹ כן חשוב להדגיש שעיון ביתר הוראות הפרק ובהוראת סעיף 49 כג במיוחד מלמד שביחס לתמורה שאיננה במזומן אין מדובר בפטור אמתי ומלא ממס אלא בדחיית מס,⁹⁰ שכן סעיף 49 כג מורה כי –

(1) שווי הרכישה ויום הרכישה של יחידת המגורים החלופית שהתקבלה על ידי המוכר במכירה פטורה ממס לפי סעיף 49(א)(1), יהיה שווי הרכישה ויום הרכישה שהיו נקבעים במכירת יחידת המגורים הנמכרת.

הוראה חשובה נוספת היא הוראת סעיף 49(ב) לחוק, המחילה את הוראות הפרק והטבות המס על פיו גם על מכירת יחידה אחרת במתחם, שאינה מלאי עסקי, אך הדבר כרוך באיבוד כל פטור אחר, לפי חוק מיסוי מקרקעין או פקודת מס הכנסה, בגין מכירה עתידית של דירת המגורים שהתקבלה בתמורה ליחידה האחרת. בהקשר זה נתווספה בתיקון 74 הוראת סעיף 49(ב)(3), ובה נקבע:

"יראו תמורה המשתלמת למחזיק ביחידה שאינה מלאי עסקי כתמורה בשל מכירת זכות במקרקעין, ויחולו עליה הוראות חוק זה החלות על מכירת זכות במקרקעין בלבד.

כלומר, יחידה אחרת במתחם תיחשב זכות במקרקעין מכוח ההוראה הספציפית האמורה גם אם אין היא עומדת בהגדרה הכללית של זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, והיחידה האמורה תיחשב מהפטורים במתחם אך במחיר של הפסד פטורים אחרים עתידיים בגין מכירת דירת המגורים שהתקבלה בתמורה ליחידה האחרת. באשר לפרויקטים על פי תמ"א 38, עסקינן בתכנית מתאר ארצית⁹¹ לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה.⁹² תמ"א 38 מעניקה זכויות בנייה שונות שהלכו והתרחבו עם

87 סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

88 סעיף 49(ד) לחוק מיסוי מקרקעין.

89 סעיף 49(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

90 נמדר, לעיל הערה 84, בפסקה 418.

91 ניתן קרוא עוד על התכנית בכתובת: mavat.moin.gov.il/MavatPS/Forms/SV4.aspx?tid=4&pid=99001727

92 הודעה על אישור תוכנית מיתאר ארצית, י"פ תשס"ה 5397.

התיקונים השונים לתכנית לשם עידוד חיזוק מבנים, שיפור חזותם והרחבת היצע הדירות. התכנית מעניקה הטבות כלכליות בדרך של הקניית זכויות בנייה לדיירי הבניין המחזקים את הבניין, כדי שיוכלו להעבירן ליוזם בתמורה להתחייבותו לחזק את המבנה. סעיף 11 לתמ"א 38 מסמיך את הוועדה המקומית להעניק שני סוגים של זכויות: (1) הענקת זכויות בנייה נוספות בגודל של קומה טיפוסית אחת של הבניין על ידי בניית קומת נוספת או סגירת קומת העמודים או הקמת אגף נוסף; (2) הענקת זכויות נוספות בדירות קיימות על ידי הרחבתן ב-25 מ"ר לכל דירה. בשינוי מס' 2 לתמ"א 38⁹³ הוחלו הוראות תמ"א 38 בשינויים המתבקשים גם על הריסת המבנה ובנייתו מחדש במקרים שבהם משתלם כלכלית והנדסית לעשות זאת. כמו כן נקבע כי במבנה בעל קומת עמודים מפולשת ניתן לסגור את הקומה, נוסף על קומה או אגף חדשים, דבר שהרחיב את ההטבה הכלכלית, ומכאן – את כדאיות תכניות תמ"א 38. בנוסף הובהרו אפשרויות השילוב של תוספת יחידות דיור חדשות במבנה עם תוספת בנייה לשם הרחבת יחידות הדיור הקיימות.

ביום 11.6.2012 פורסם תיקון מס' 3 לתמ"א 38, שהכניס שינויים נרחבים.⁹⁴ בתמ"א 38/3 שונה לחלוטין סעיף 11, שעניינו הטבות הניתנות לפי התכנית, ובמקומו בא נוסח חדש שהרחיב את ההטבות כדלקמן:

11.1 תותר תוספת זכויות בניה למבנה באפשרויות הבאות, כולן או חלקן:

- א. סגירה או מילוי של קומה מפולשת
- ב. הקמת קומה או קומות נוספות למבנה
- ג. הקמת קומה חלקית על הגג
- ד. הרחבת קומות קיימות בבניין לצורך תוספת יחידות דיור חדשות בבניין (הקמת אגף נוסף)
- ה. הרחבת קומות לצורך הרחבת יחידות הדיור הקיימות במבנה והכל בתנאים המפורטים בסעיף זה להלן.

11.1.1 סגירה ומילוי של קומה מפולשת בתנאים הבאים: ...

11.1.2 הקמת עד שתי קומות נוספות למבנה בתנאים הבאים: ...

11.1.3 הקמת קומה חלקית על הגג בתנאים הבאים: ...

93 הודעה על אישור תוכנית מיתאר ארצית, י"פ תש"ע 6069.
94 הודעה על אישור תכנית מתאר ארצית, י"פ תשע"ב 6430.

11.1.4 הרחבת קומות קיימות בבניין בתנאים הבאים: ...

11.2 סך תוספת זכויות הבניה מכוח סעיפים קטנים 11.1.1 עד 11.1.4
שניתן להתיר במבנה לא תעלה על השטח המצטבר שכולל: ...

כדי לעודד פרויקטים של תמ"א 38 גם באמצעות מערכת המס ניתנו פטורים ותמריצי מס משמעותיים בפרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין ובחוקי מס נוספים.⁹⁵ כך, מוענק פטור ממס שבח על המכירה של זכויות הבנייה הנוספות המתקבלות על פי תמ"א 38 מהדיירים לזום, ובלבד שהתמורה ניתנה בשירותי בנייה; ניתן פטור ממס שבח וממס רכישה על המכירה של הרכוש המשותף בין הדיירים לבין עצמם המתרחשת במסגרת תמ"א 38; במסגרת תיקון 74 לחוק נוסף סעיף 1גל49, שבו נקבע מפורשות כי ההטבות על פי פרק חמישי 5 חלות גם על מקרה שבו נהרס הבניין ונבנה אחר תחתיו, לפי התיקון שנעשה בתמ"א 38/2. זאת, תוך שינוי החלטת מיסוי קודמת, שבה קבעה החטיבה המקצועית ברשות המסים כי במקרה של הריסת בניין ישן והקמת חדש לא תחולנה הוראות פרק חמישי 5 אלא יראו בעסקה עסקת קומבינציה שבמסגרתה יהיו הדיירים רשאים לנצל את הפטור האישי (במכירת דירת מגורים מִזְכָּה) במקום השימוש בפטור המיוחד לעסקת תמ"א 38.⁹⁶ זאת, כמובן, בכפוף לסייג שעניינו בתמורה שהושפעה מקיומן של זכויות בנייה. מעניין כי בסעיף 1גל49 לחוק נעשתה הבחנה בין אזור רגיל לאזור מוטב⁹⁷ שבו חל הפטור גם כאשר ניתנו לדייר המוכר שתי דירות חלופיות במקום

95 נמדר (לעיל, הערה 84), בפרק 10.

96 החלטת מיסוי 5887/11 בנושא תמ"א 38 – שינוי מס' 2, מיסים כה/2, ג-24.

97 סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין:
"אזור מוטב" – אחד מאלה:

- (1) תחום רשות מקומית במחוז הדרום, במחוז הצפון או בנפת חיפה, ובלבד שבתיה, כולם או חלקם, נמצאים מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600, ומתקיימים בה שני אלה:
 - (א) רמה חברתית-כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 3;
 - (ב) שיעור אבטלה שנתי ממוצע, לפי פרסומי שירות התעסוקה, של 10% ומעלה; תנאי זה לא יחול על רשות מקומית שהיא מועצה אזורית;
- (2) אזור תעשייה מרחבי בתחום מחוז הצפון או מחוז הדרום, ובלבד שכולו או חלקו, נמצא מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600; ואולם בנפת אשקלון – רק אזור תעשייה מרחבי בתחום רשות מקומית שבה רמה חברתית-כלכלית נמוכה לפי אשכול 1 עד 4; בפסקה זו, "אזור תעשייה מרחבי" – אזור תעשייה ששטחו, בהתאם לתכנית בניין עיר מאושרת המיועדת לתעשייה, 100 דונם לפחות;
- (3) אזור תעשייה ביישוב מיעוטים ובלבד שכולו או חלקו נמצא מעל קו רוחב 710 או מתחת לקו רוחב 600; בפסקה זו, "יישוב מיעוטים" – יישוב ש-80% לפחות מתושביו אינם יהודים לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;
- (4) שדרות ויישובי עוטף עזה; בפסקה זו, "יישובי עוטף עזה" – היישובים במועצות האזוריות שער הנגב, חוף אשקלון, שדות נגב ואשכול, שבתיהם,

אחת. לבסוף, חשוב להדגיש כי הפטורים על פי פרק חמישי 5 לפרויקטים של תמ"א 38 באים להוסיף על הפטורים האחרים לפי חוק מיסוי מקרקעין, ובכלל זה בעיקר הפטורים לפי פרק חמישי 1, ולא לגרוע מהם.

4. פטורים אחרים ממס שבח

בחוק מיסוי מקרקעין נכללים פטורים נוספים ממס שבח וממס רכישה כדי לקדם תכליות שונות ומגוונות. אחד הפטורים החשובים הוא הפטור לפי סעיף 62 לחוק, שמורה כי "מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – שאינו איגוד בשליטתו – יהיו פטורים ממס". סעיף 1 לחוק מגדיר מהו "קרוב" לאדם פלוני –

- (1) בן-זוג;
- (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;
- (3) אח או אחות ובני-זוגם;
- (4) איגוד שהוא בשליטתו;

הגדרה זו של "קרוב" זכתה לחידוש מעניין בפסיקת בית המשפט העליון בשנת המשפט תשע"ב בפרשת נח'אש.⁹⁸ במקרה זה נדונה השאלה אם אלמן שנישא בשנית לאחר מות אשתו הראשונה נחשב בן זוג על פי סעיף 1 לחוק לצורך הפטור לפי סעיף 62 בגין העברה ללא תמורה מאחיה של האישה הראשונה לאלמן. בית המשפט העליון השיב על שאלה זו בחיוב בדעות השופטים נאור ועמית כנגד דעתה של השופטת ארבל. על פי השופטת נאור, יצירת התא המשפחתי החדש של האלמן אינה מאיינת את התא המשפחתי הקודם ואינה מחליפה אותו אלא מוסיפה עליו. היא קבעה כי מתן הפטור לקרוב בנסיבות האמורות משרת את תכלית הפטור. השופטת נאור חידדה: "נוכח עמדת המדינה כי הפטור חל במקרה של העברה לאלמן השאלה שנותרה היא רק לגבי היקף פריסת הפטור דהיינו האם הוא חל רק במקרה של העברה לאלמן או גם במקרה של העברה לאלמן שנישא מחדש. לדעתי בנסיבות עניין זה בו העניק המחוקק פטור ונותר ספק לגבי היקף פריסתו, יש מקום להחלה רחבה של הפטור – דהיינו מתן הפטור גם במקרה של אלמן שנישא".⁹⁹ בעניין אחרון זה מצא לנכון השופט עמית להוסיף: "...כאשר יש ספק באשר לתכליתו של חוק המס, הרי שניתן לעשות שימוש בחזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה. בחזקה זו, מהדהד כלל הפרשנות הישן,

כולם או חלקם, שוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה;

98 ע"א 1617/10 מנהל מיסוי מקרקעין נ' נח'אש (פורסם בנבו, 3.5.2012).

99 שם, בפסקה 4 לפסק דינה של השופטת נאור.

שלטעמי לא נס ליחו, ולפיו מקום בו כפות המאזניים מעויינות, על הספק לפעול לטובת הנישום.¹⁰⁰

דעת הרוב בפסק הדין נראית לי נכונה וצודקת. אכן, הקרבה המשפחתית של האלמן אינה נעלמת עם נישואיו מחדש. תכלית הפטור בהעברה ללא תמורה בין קרובים ממשיכה לחול גם לאחר שהאלמן נישא. לפי כללי הפרשנות של דיני המס, כפי שהותוו בפרשת חצור¹⁰¹ ובכתיבתו של הנשיא בדימוס ברק על פרשנות דיני המס, מקום שתכליות החוק מאוזנות ואי אפשר להכריע ביניהן על פי כללי הפרשנות, ישחק תפקיד מכריע כלל ההכרעה לפי טובת הנישום, משיקולים של הגנה על קניין הנישומים.¹⁰² יש להדגיש כי כלל הכרעה זה מופעל רק כמוצא אחרון, בסוף ההליך הפרשני, וזאת בשונה מכלל הפרשנות הישן לטובת הנישום. לכן אני מסתייג במידה מסוימת מאמירתו של כבוד השופט עמית, שלדידו לא נס לחו של כלל הפרשנות הישן. אני חושב כי זו גישה לא ראויה אם כי יש סימנים רבים לחזרתם של כללי הפרשנות הלשוניים הישנים לדיני המסים.¹⁰³

פטור חשוב נוסף בפרק השישי לחוק הוא הפטור על פי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיו:

71. (א) מכירת זכות במקרקעין של איגוד (בסעיף זה – האיגוד המתפרק) וכן הקניית זכות באיגוד של איגוד מתפרק תהיה פטורה ממס, אם נתמלאו כל אלה: (1) המכירה או הפעולה באיגוד נעשו אגב פירוק האיגוד המתפרק; (2) לא ניתנה תמורה בעד הזכות; (3) הזכויות במקרקעין או הזכויות באיגוד הוקנו לבעלי הזכות באיגוד המתפרק באותה מידה שבה היו להם זכויות באיגוד המתפרק; (4) (נמחקה); (5) ייעודה של הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא שונה למלאי עסקי, בעת המכירה או הקניה, לפי הענין; (6) בתקופה שקדמה לפירוק לא היתה באיגוד המתפרק הקצאה מטיבה; (7) הזכות במקרקעין או הזכות באיגוד לא נרכשו בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק.

בשנת תשע"ב נקבע בעניין שיף¹⁰⁴ כי הפטור ממס שבח לפי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין אינו גורר בהכרח פטור ממס רכישה בגין רכישת זכויות במקרקעין אגב פירוק

100 שם, בפסק דינו של השופט עמית.

101 עניין חצור (לעיל, הערה 57).

102 ראו: א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח (תשנ"ז) 425.

103 ראו: רפעת עזאם, "פרשנות דיני המסים: מס אמת וזכויות אדם בפסיקת בית המשפט העליון", משפט ועסקים (2014).

104 ר"ע (י-ם) 34462-03-12 שיף, לעיל הערה 29.

החברה. כן נקבע כי מס הרכישה יחושב על פי שווי המקרקעין ביום הפירוק ולא ביום רכישתם על ידי החברה.¹⁰⁵

5. פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות מגורים לטווח ארוך

חידוש משמעותי ביותר חל במיסוי הכנסות שכירות מקרקעין עם חקיקתו של חוק מס הכנסה (פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות בשל השכרת דירות מגורים לטווח ארוך), תשע"ב–2012.¹⁰⁶ החוק נועד לתמרץ קופות גמל להשקיע בבניינים להשכרה לטווח ארוך כדי לייעל את שוק השכירות ולהגדיל את ההיצע והביקוש לשכירות, מתוך מחשבה כי הדבר יפחית את הביקוש לרכישת דירות ובכך יוריד את מחירי הדירות. החוק מגדיר בסעיף 1 שבו "בניין להשכרה": בניין קבע שיש בו בכל דונם שש דירות מגורים לפחות¹⁰⁷ שנבנה כולו על קרקע שמיועדת להשכרה לפי התכנית שחלה על הקרקע, וכל הדירות שבבניין משמשות להשכרה למגורים. החוק מעניק לקופת גמל פטור ממס על הכנסת שכירות מבניין להשכרה, ובלבד שהיא בעלים של 100 דירות¹⁰⁸ בבניינים החל מהשנה השנייה ושאינן היא מספקת שירותים נלווים לשכירות ואינה פועלת לשינוי ייעוד הקרקע בפרק זמן מסוים.

6. הערה נורמטיבית כללית על מדיניות הפטורים לדירות מגורים

מדיניות הפטורים לדירות מגורים, על פי דיני מיסוי מקרקעין בישראל, מעלה שאלות רבות וקשות. המדיניות הבסיסית שעמדה ביסוד הפטור, כפטור משיקולים סוציאליים שנועד להבטיח קורת גג, אינה מצדיקה לטעמי את הפטורים הקיימים שהלכו והתרחבו וחרגו בהרבה מן המדיניות האמורה. לפטורים הקיימים השלכות נרחבות בכמה היבטים: הם משליכים בראש ובראשונה על היקף הגבייה ועל הכנסות המדינה ממסים; על השוויון בין הנישומים ועל הפערים בחברה; על שוק הדיור ועל רמת הביקושים להשקעות בדירות מגורים. הם בעלי השפעה עקיפה על היקף ההשקעות האחרות, כמו שוק ההון למשל, בהינתן כי יש העדפת מס להשקעה בדירת מגורים פטורה על פני השקעה חייבת בשוק ההון למשל או כל השקעה חייבת אחרת. הדברים האמורים בולטים במיוחד בהוראת השעה שהרחיבה את הפטורים ונלוותה אליה בתחילה הוראה שמאריכה את תקופת ההמתנה בין פטור לפטור מארבע שנים לשמונה שנים אשר בוטלה בהמשך בעקבות לחצים שונים. בסופו של דבר, הוראת

105 וזאת, תוך ביטול וביקורת על החלטת ועדת הערר בעניין מנדל (ו"ע (ת"א) 1249/09 מנדל נ' מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם בנבו, 20.6.2011)).

106 חוק מס הכנסה (פטור ממס לקופת גמל על הכנסה מדמי שכירות בשל השכרת דירות מגורים לטווח ארוך), תשע"ב–2012, ס"ח 519.

107 כשמדובר בנגב ובגליל די בשתי דירות.

108 50 דירות כשמדובר בנגב ובגליל.

השעה, להבנתי ולהערכתי, שירתה קבוצת אוכלוסייה חזקה יחסית, שברשותה כמה דירות להשקעה, והעניקה לקבוצה זו הזדמנות פז לממש את ההשקעה בפטור ממס. העדפה כזו פוגעת בהכנסות המדינה ממסים ומגדילה את הפערים בחברה תוך יצירת עיוותים בשוקי ההשקעה השונים ומבלי לקדם את יעד המדיניות המתיימר להשפיע על מחירי הדירות, וברור כי אין לכך כל סיכוי בהתחשב בגורמים רבים וחזקים שמשפיעים על מחירי הדירות ובהתחשב בהיקף העסקות שיכולות לבוא בגדרי הוראת השעה ובמשקלם היחסי בשוק.

סיכומו של דבר, בהוראת השעה, כמו גם בהוראות הפטורים השונים בגין דירות מגורים, קיימת העדפת מס ברורה לקבוצות מסוימות, ולא ברור אם להעדפה זו יש הצדקה מספקת, שתצדיק הצדקה מידתית את המחירים ואת השלכותיה של העדפת המס האמורה. לאור זאת אני סבור כי הגיעה השעה לבצע בחינה מעמיקה של מדיניות הפטורים בגין דירות מגורים, ויפה שעה אחת קודם.

7. הרפורמה במיסוי מקרקעין בתיקון מס' 76 לחוק

לאחר כתיבת דברים אלה ובטרם ראה מאמרי זה אור נעשתה רפורמה במיסוי מקרקעין בתיקון מס' 76 לחוק¹⁰⁹ ברוח דבריי האמורים, ומצאתי לנכון להתייחס לעיקרי הרפורמה הזו במאמרי זה לקראת פרסומו.¹¹⁰

(א) שינוי מודל המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה

הרפורמה ביטלה את הפטור ממס שבח מכוח העילה שהייתה בסעיף 49ב(1) בגין מכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים.¹¹¹ כמו כן נקבעה זכאות לפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים יחידה, וזאת עד לתקרת שווי של 4.5 מיליון ש"ח לדירה, והוטלה חבות במס על התמורה העולה על כך בדירות יקרות.¹¹² עוד נקבע בתנאים הכלליים לקבלת פטור על פי פרק חמישי 1 לחוק, כי הפטור ניתן לתושבי ישראל או לתושבי חוץ שאין להם דירת מגורים במדינת התושבות שלהם ושהוכיחו זאת באישור

109 החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013, ס"ח 116 (להלן – חוק לשינוי סדרי עדיפויות).

110 להרחבה על תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, ראו: הוראת ביצוע מס' 4/13 תיקוני חקיקה במסמ"ק – החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013–2014), תשע"ג-2013.

111 סעיף 43(8)(א) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שהורה על מחיקת סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

112 סעיף 43(8)(ב) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שתיקן את סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 43(7)(ב) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות אשר תיקן את סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין שעניינו בתנאים לפטור.

מרשויות המס של מדינת תושבותם.¹¹³ כמו כן הגבילה הרפורמה את הפטור הניתן על פי סעיף 49 לחוק בגין מכירת שתי דירות לרכישת דירה גדולה והתנתה אותו בכך שלתא המשפחתי שתי דירות בלבד.¹¹⁴

לדעתי, רפורמה זו בדין יסודה. אכן, תכליתו של הפטור בגין מכירת דירת מגורים מזכה היא תכלית סוציאלית שמתחשבת בנכס המגורים של המשפחה ומאפשרת למשפחה להחליף את ביתה ללא חבות במס. מתכלית זו מתחייבת המסקנה שיש לצמצם את הפטור למי שיש לו דירה יחידה, וגם מוצדק להגביל את הפטור בתקרה. קשת הפטורים שהייתה קיימת עובר לרפורמה זו לא הייתה מוצדקת על בסיס התכלית הסוציאלית, והיה בה מעין הענקת הטבה בלתי מוצדקת למעמד הגבוה שצבר כמה דירות מגורים. נראה כי קשת הפטורים הנרחבת הגבירה את פעילות ההשקעה והמסחר בשוק הדיור ותרמה את תרומתה לעליית המחירים לאורך השנים. הרחבת הפטורים בהוראת השעה שעמדנו עליה לעיל לא הועילה ואף המשיכה להטיב עם המעמד הגבוה בעל הנכסים הרבים. צמצום הפטורים לפי הרפורמה היא בעיניי הדרך הנכונה הן מבחינת צדק חלוקתי והן מבחינת שיקולי ניטרליות דיני המס, ויש לעקוב אחר תוצאותיה בשוק הדיור בשנים הקרובות. אך, בכל הקשור להוראות המעבר שנקבעו בתיקון 76, הרי שדעתי איננה נוחה כלל ועיקר משום שאין כל הצדקה להטיל חישוב לינארי על דירה שלא הייתה נהנית מפטור ממס אילו נמכרה במועד כניסתו של תיקון 76 לחוק, אך אין זה הזמן והמקום להרחיב על כך, ויש לקוות כי המחוקק יבחן בשנית את הוראות המעבר של תיקון 76 לחוק בהקדם המרבי.

(ב) צמצום הפטור ממס באשר להעברה בין קרובים

ברפורמה נקבע כי הפטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק באשר להעברה ללא תמורה בין קרובים יצומצם, ו"קרוב" הוגדר לצורך זה ככולל את החלופות (1) ו-(2) להגדרת "קרוב", כלומר בן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה, אך לא כולל את החלופות (3) ו-(4) להגדרת "קרוב", כלומר אח או אחות ובני זוגם ואיגוד שהוא בשליטתו כפי שהיה עובר לכך, בסייג אחד: כי גם לאחר התיקון חל הפטור על "אח או אחות, לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה".¹¹⁵

(ג) הרחבת בסיס מס הרכישה והעלאת שיעור

עד לתיקון 76 לא נחשבה פעולת "הקצאה" פעולה באיגוד מקרקעין לא לצורך מס שבח ולא לצורך מס רכישה, שכן היא הוצאה מפורשות מהגדרת "פעולה באיגוד". אך

113 סעיף 43(7)(א) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שתיקן את סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין שעניינו בתנאים לפטור על פי פרק חמישי 1.

114 סעיף 43(11) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שתיקן את סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

115 סעיף 43(15) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שתיקן את סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין.

התיקון תיקן את סעיף 9 לחוק, ונקבע כי לצורך מס רכישה בלבד תיחשב הקצאה פעולה באיגוד מקרקעין, ויחול עליה מס רכישה.¹¹⁶

שיעור מס הרכישה על רכישת זכות אחרת במקרקעין (שאינה דירה מגורים) ועל פעולה באיגוד מקרקעין הועלה מ-5% ל-117.6% עם זאת נקבע כי ניתן לקבל החזר של שישיית ממס הרכישה ששולם, בהתקיים התנאים המצטברים האלה: ניתן לפי התכנית לבנות על הקרקע דירת מגורים אחת לפחות; קיים היתר המתיר בניית דירת מגורים אחת לפחות, או שהתקבל היתר כאמור בתוך 24 חודשים מיום המכירה; מס הרכישה ששולם בשיעור של 6% לא הותר בניכוי על פי פקודת מס הכנסה.¹¹⁸

גם שיעורי מס הרכישה על דירת מגורים הועלו, והתווספו מדרגות של 8% ו-10% מס רכישה כאשר עדיין חלה ההבחנה הקיימת בשיעורים בין דירת מגורים לדירת מגורים יחידה, אם כי ההקלה לדירת מגורים יחידה צומצמה לתושבי ישראל בלבד, אך נעשתה הבחנה נוספת על פי מועד העסקה בין התקופה מיום 1.8.2013 ליום 31.12.2014 (להלן: תקופת המעבר) והתקופה מיום 1.1.2015 (להלן – התקופה הקבועה) ואילך.

בתקופת המעבר שיעורי מס הרכישה על דירת מגורים הם אלה: 5% עד לתקרת שווי של 1,089,350 ש"ח, 6% מס על חלק השווי העולה על 1,089,350 ועד 3,268,040, 7% מס על חלק השווי העולה על 3,268,040 ועד 4,500,000, 8% מס על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד 15,000,000, ו-10% על חלק השווי העולה על 15,000,000 ש"ח.¹¹⁹ ואילו השיעורים על דירת מגורים יחידה הם כדלקמן: עד לשווי 1,470,560 ש"ח לא ישולם מס, 3.5% על חלק השווי העולה על 1,470,560 ועד לשווי 1,744,270, 5% על חלק השווי העולה על 1,744,270 ועד לשווי 4,500,000, 8% על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד לשווי 15,000,000, 10% על חלק השווי העולה על 15,000,000 ש"ח.¹²⁰

ואילו בתקופה הקבועה השיעורים הם כדלקמן: על דירת מגורים: 3.5% עד לשווי 1,055,935 ש"ח, 5% על חלק השווי העולה על 1,055,935 ש"ח ועד 4,500,000, 8% על חלק השווי העולה על 4,500,000 ועד 15,000,000, ו-10% על חלק השווי העולה על 15,000,000 ש"ח.¹²¹ ואם עסקינן בדירת מגורים יחידה, כי אז השיעורים יהיו אלה: לא ישולם מס עד שווי 1,470,560, 3.5% על חלק השווי העולה על 1,470,560 ועד 1,744,270, 5% על חלק השווי העולה על זה ועד לשווי 4,500,000 ש"ח, 8% על חלק

116 סעיף 43(3) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות שתיקן את סעיף 9(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

117 תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974, ק"ת 140 (להלן – תקנות מס רכישה).

118 תקנה 2(א) לתקנות מס רכישה.

119 סעיף 43(3)(ד) לחוק שינוי סדרי העדיפויות שהוסיף את סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

120 שם, שם.

121 סעיף 43(3)(ד) לחוק שינוי סדרי העדיפויות שהוסיף את סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.

השווי העולה על זה ועד לשווי 15,000,000, 10% על חלק השווי העולה על 15,000,000 ש"ח.¹²²

ד. ניהול מערכת המס ואכיפתה

אכיפת משטר מיסוי מקרקעין מתבססת בראש ובראשונה על הצהרות הנישומים בגין עסקאותיהם לפי הוראות הפרק השביעי של החוק, שעבר מהפכה של ממש במסגרת תיקון מס' 123.70 תחילת הליך השומה בהצהרת הנישומים כמתחייב על פי סעיף 73 לחוק, תוך פירוט פרטי העסקה. על פי סעיף 78 לחוק, כנוסחו לאחר התיקון, הצהרת הנישומים היא בבחינת שומה עצמית, ולמנהל מיסוי מקרקעין נתון פרק זמן של שמונה חודשים לבדיקת השומה העצמית ולאשרה, או לדחותה. על פי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, אם לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה הפעולה באיגוד, רשאי הוא – אם יש לו יסוד סביר להניח קיום אירוע מס – לדרוש הצהרה ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה בהיעדר הצהרה. כן מוענקת למנהל מיסוי מקרקעין סמכות התערבות בשומת עסקאות מלאכותיות או בדויות כאמור בסעיף 84 לחוק, שהוא נורמה אנטי-תכנונית כללית. לאחר אישור שומה עצמית, או דחייתה ועריכת שומה לפי מיטב השפיטה, מעניק סעיף 85 סמכות למנהל לתקן שומה תוך ארבע שנים מיום הוצאתה, בהתקיים אחת העילות המנויות בסעיף. כנגד שומות מנהל מיסוי מקרקעין נתונה לנישום זכות השגה מנהלית בפני המנהל. על המנהל להחליט בהשגה תוך שנה, ואם לא יעשה כן – תתקבל ההשגה, כפי שאירע למשל במקרה של עו"ד גדעון פרום – כונס נכסים,¹²⁴ שניתן בשנת תשע"ב.¹²⁵ על החלטת המנהל בהשגה נתונה לנישום זכות ערר לוועדת הערר שליד בית

122 ש, ש, ש.

123 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 70), תשע"א–2011, ס"ח 402.

124 ר"ע 42217-06-11 גדעון פרום – כונס נכסים נ' מנהלת מיסוי מקרקעין – באר שבע (פורסם בנבו, 21.12.2011).

125 ראו גם את עמ"ה 1047/06 י.מ.ש. השקעות נ' פקיד שומה (פורסם בנבו, 24.4.2012). במקרה זה הגישה המבקשת, חברה בבעלות עו"ד ד"ר י' שגב, ערעור על שומה שקבע לה המשיב לשנת המס 1999, ובגדרו של ערעור זה הגישה בקשה מקדמית לקבל את הערעור על הסף, בין היתר משום שהשומה לפי מיטב השפיטה כמו גם החלטת המשיב בהשגה ניתנו באיחור. בית המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, דחה את הבקשה המקדמית. הוא קבע כי אכן על פי ההלכה שנקבעה בפסק הדין בעניין סמי ואיקאפורד בע"מ (ע"א 5954/04), רואים במשיב מי שעמד במועד הקבוע בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה רק אם סיים את שיקול דעתו בעניין השומה והנימוקים לה ושלח את השומה בתוך התקופה הקבועה לכך. עם זאת חזר בית המשפט על קביעתו בעניין דור-און (עמ"ה ת"א) (1046/06), שלפיה בתקופה שבין מתן פסק הדין בעניין סמי בבית המשפט המחוזי (23.5.2004) ועד למועד מתן פסק הדין בעניין סמי בבית המשפט העליון (22.4.2007) ("תקופת 'בין השמשות'"), יראו במשיב מי שעמד במועד הקבוע בסעיף 145(א)(2) (ב)

המשפט המחוזי וזכות ערעור לבית המשפט העליון על החלטות ועדת הערר בשאלות משפטיות. משנקבע סכום המס בשלבים השונים של השומה, יש לשלמו בתוך פרקי הזמן הקצרים יחסית שנקבעו בפרק התשיעי לחוק, כפי שתוקן במסגרת תיקון מס' 70. לשם אכיפת הגבייה במועד מוטלים קנסות על איחורים, ובמקרה של הימנעות מתשלום מופעלת פקודת המסים (גביה). כמו כן לצורך ביצוע החוק ואכיפתו כדין מוענקות סמכויות שונות למנהל מיסוי מקרקעין בפרק העשירי לחוק, ונקבעו בחוק עברות ועונשים נגד מפרי. ¹²⁶

1. דיווח שאינו משקף שינוי מהותי בעסקה

בפרשת נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ¹²⁷ דיווחה החברה המערערת על הסכם קומביניציה שלפיו היא רוכשת קרקע של עשרה דונמים תמורת שירותי בנייה לחמישה דונמים שיישאר בדי המוכרת. כעבור שבועיים חתמה החברה על הסכם נוסף, שלפיו היא תקבל לידיה 15 דונם בתמורה לתשלום שליש מהפדיון שיתקבל ממכירת הדירות. החברה לא דיווחה על ההסכם הנוסף הגם שזה היה קיים כבר במועד הדיווח. כעבור שמונה שנים, ולאחר שנודע למנהל מיסוי מקרקעין על ההסכם הנוסף, הוא הפעיל את סמכותו והוציא שומה בהיעדר כל הצהרה. על כך חלקה החברה המערערת בטענה כי משהוגשה הצהרה, לא היה המנהל רשאי לפעול על פי סעיף 82, והסמכות היחידה הנתונה לו היא זו שבסעיף 85 לחוק לתיקון השומה, אך חלף פרק הזמן של ארבע שנים להפעלת הסמכות. בית המשפט העליון דחה את טענות החברה ואישר את עמדתו של מנהל מיסוי מקרקעין, בקבעו כי ההסכם הנוסף שינה את העסקה שינוי מהותי בהשוואה למה שדווח על פי הסכם הקומביניציה הראשון, שאין לו עוד כל משמעות בשל שינוי העסקה, והיה צורך בהגשת הצהרה חדשה שתשקף את העסקה האמתית כפי שנעשתה על פי ההסכם הנוסף, כלומר רכישת 15 דונם בתמורה לתשלום שליש מהפדיון. משלא נעשה כן, הרי שלא הוגשה הצהרה כדין, ובצדק הפעיל מנהל מיסוי מקרקעין את סמכותו על פי סעיף 82 לחוק. נקבע כי "מדובר, על כן, בשינוי של העסקה במקרה הטוב,

לפקודה אם סיים את שיקול דעתו בדבר השומה ונימוקיה בתוך התקופה הקבועה לכך והנישום ידע על עמדתו של המשיב בעניין השומה בתוך התקופה האמורה. במקרה דנן קבע בית המשפט כי המשיב השלים את שיקול דעתו בדבר השומה ונימוקיה בתוך התקופה שנקבעה לכך, וכי המערערת ידעה על נימוקי השומה בתוך תקופה זו, וממילא לא הייתה יכולה להיות הסתמכות על עצם העיכוב בקבלת השומה, והיא ידעה על ההחלטה בהשגה ואת נימוקיה בפרק הזמן הקבוע בחוק בתקופת בין השמשות, ולכן דין טענתה להידחות. ¹²⁶ ראו למשל סעיפים 96, 98–100 לחוק מיסוי מקרקעין.
¹²⁷ ע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בנבו, 13.2.2012).

ובניסיון להערים על רשויות המס באמצעות דיווח שגוי במקרה הרע.¹²⁸ אין ספק כי פסיקתו של בית המשפט העליון במקרה דנן היא נכונה ומוצדקת, ויכול אף שהיה מקום שרשויות המס יפתחו בחקירה פלילית ויעמידו לדין פלילי כל מי שהיה מעורב בעסקה, אם ימצא בסיס ראיתי לכך. להשלמת התמונה אציין כי במסגרת תיקון 70 לחוק מיסוי מקרקעין חודדו הדברים, ונקבע מפורשות בסעיף 73(ד) כי "מוכר, עושה פעולה או רוכש כאמור, לפי העניין, שלא פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג), לפי העניין, יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה";.

2. יחסי הגומלין בין מנהל מיסוי מקרקעין לפקיד שומה

בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין פלומין¹²⁹ נדון מקרה שבו מכרו המערערים דירות מגורים, דיווחו למנהל מיסוי מקרקעין על המכירה וביקשו לקזז כנגד הרווח (שבח) ממכירת הדירות הפסדי הון, תוך שהם ממציאים למנהל אישור שקיבלו מפקיד השומה בדבר הפסדי הון שנצברו לזכותם. הבקשה לקיזוז הפסדים כנגד השבח ממכירת הדירות אושרה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. ברם לאחר שהמערערים הגישו דוח שנתי לפקיד השומה, קבע זה האחרון שהרווח ממכירת הדירות הוא הכנסה פרוטית החייבת במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (ולא הכנסה הונית – שבח – החייבת במס שבח). ההשגה שהגישו המערערים נדחתה, ומכאן הערעור לבית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי בחיפה, מפי השופט סוקול, קיבל את הערעור. הוא קבע כי פקיד השומה אמנם מוסמך, בכפוף לכללי המשפט המנהלי, לסווג את עסקות המכירה סיווג שונה מזה של מנהל מיסוי מקרקעין, אך לא היה מקום, בנסיבות המקרה, להשתמש בסמכות זאת. מכל מקום, יש לסווג את עסקות המכירה כעסקות הוניות, הכפופות להוראות חוק מיסוי מקרקעין ולא כעסקות פרוטיות הכפופות לפקודת מס הכנסה, וזאת על פי המבחנים הרגילים הנוהגים בעניין ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פרוטית.¹³⁰

128 שם, בפסקה 14. באופן דומה, ראו גם את החלטת ועדת הערר בתל-אביב-יפו בתיק ו"ע 1341-08 שמשון זליג ושות' חברה קבלנית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בנבו, 6.9.2011) שגם בו נקבע כי בחוזה הנוסף שלא דווח היה שינוי מהותי בהשוואה לחוזה שדווח, ולכן חל סעיף 82 לחוק כדין עסקה שלא דווחה.

129 ע"מ (חי") 38937-01-10 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 22.7.2012).

130 ראו: ע"א 504/65 אסל נ' פקיד השומה, פ"ד כ(3) 365; ע"א 316/66 גולדשטיין נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(4) 108; ע"א 137/56 שור נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד יא 436; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1; ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245; ע"א 4/63 אנצלבין נ' פקיד שומה חדרה, פ"ד יז 1302; עמ"ה 35/82 מורחי נ' פקיד השומה, פד"א יב 351; א' ויתרון, "קרן ופירות במס הכנסה", הפרקליט יא 25; א' ויתקון, י' נאמן, דיני מסים (מהדורה רביעית, תש"ט-1969) 70-85; א' נמדר, דיני מסים (מסי הכנסה) (1993) 55-71; א' רפאל, ד' אפרתי, דיני מס הכנסה (1984) 20-44.

כלומר, ברמה העקרונית יישם בית המשפט המחוזי את ההלכה שיצאה מלפני בית המשפט העליון¹³¹ בשאלת היחס בין פקיד השומה למנהל מיסוי מקרקעין, שלפיה מוסמך האחד בתחומו לקבוע החלטה שונה משל האחר, אך בכפוף לכללי המשפט המנהלי בדבר שינוי החלטה מנהלית לפי מבחני איזון האינטרסים שמחייבים התחשבות באינטרס ההסתמכות של הנישום וקיומו של אינטרס ציבורי חזק שמחייב שינוי ונסיבות שמצדיקות שינוי החלטה. בבדיקה נסיבתית וספציפית זו, כמתחייב על פי ההלכה העקרונית, הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי אין אינטרס ציבורי חזק מספיק וגם לא נסיבות שיצדיקו שינוי תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות של הנישום, שכן הנישומים דיווחו במועד והסתמכו על החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין, ולפקיד השומה היו החומרים וההזדמנות להתערב אך הוא לא עשה כן. בנוסף, אין אינטרס ציבורי חזק מספיק להצדיק שינוי, שכן בכל מקרה מגיע לנישומים לקזז את ההפסד, בין במס שבח ובין במס הכנסה, ולכן אין הצדקה לשינוי ההחלטה המנהלית של מנהל מיסוי מקרקעין. נכון הדבר במיוחד, כך נקבע, משסבר בית המשפט המחוזי לגופו של עניין כי ההכנסה היא הכנסה הונית לפי המבחנים הרגילים הנוהגים בעניין זה, ולכן הצדק הוא עם מנהל מיסוי מקרקעין בהחלטתו, וגם מטעם זה אין מקום לשינוי החלטת מנהל מיסוי מקרקעין על ידי החלטתו של פקיד השומה. יישום ספציפי זה של ההלכה העקרונית חשוב ביותר, ויש בו כדי להעמיק את הבנת ההלכה העקרונית ולהקפיד על יישומה בכל מקרה ומקרה על פי נסיבותיו.

3. בית דין לעררים

במהלך השנים שבהן פועלות ועדות הערר נשמעו לא אחת ביקורות על הרכב הוועדות, הכולל לפי סעיף 73 לחוק שופט שהוא יו"ר ושני חברים שלפחות אחד מהם הוא נציג ציבור, ועל האפשרות לניגוד עניינים, הואיל וחלק מחברי הוועדה הם אנשי מקצוע פעילים בתחום מיסוי המקרקעין, שבד בבד עם כהונתם בוועדה מייצגים לקוחות שעניינם יכול להיות דומה לזה הנדון לפנייהם בוועדה. לפיכך הוצע¹³² לקבוע שהוועדה תורכב מדין יחיד (בדומה לערעורי מע"מ ומס הכנסה), שיכול להיות גם שופט בדימוס. בהתאם לכך הוצע כי שם הוועדה ישונה ל"בית דין לעררים". בנוסף, הוצע לאפשר ערעור לבית המשפט העליון גם כשאין מדובר רק ב"בעיה משפטית", כקבוע בחוק כיום. בהוראות המעבר הוצע שיועברו לבית הדין דיונים בערר שטרם החלה בו שמיעת הראיות, ואם כבר החל שלב הראיות – יימשכו הדיונים בוועדה.

131 ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538.

132 הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 73) (בית דין לעררים), תשע"ב–2012, ה"ח 334.

4. חידושי אכיפה וניהול נוספים

חידוש טכנולוגי מרענן בניהול מערכת מיסוי מקרקעין חל בשנת תשע"ב, עם השקתם של המערכת המקוונת לדיווח על העסקאות ושל מאגר המידע בנושא עסקאות נדל"ן ומיסוין. המערכת המקוונת מאפשרת למייצגים לדווח על העסקאות באופן מקוון, לעקוב אחר מצב השומה, להגיש בקשות ופניות למנהל מיסוי מקרקעין, לבדוק מראש את זכאויות הנישום לפטור בגין מכירתה של דירת מגורים מזכה על פי הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ועוד פעולות שניתן לבצען באמצעות המערכת המקוונת, ללא טרחה ופנייה פיזית למשרדי מיסוי מקרקעין. מאגר המידע בנושא עסקאות נדל"ן ומיסוין מרכז מידע על עסקאות שנעשו ודווחו לרשויות המס בכל רחבי המדינה. הדבר הוא אינדיקציה טובה לרמת המחירים באזורים השונים, בגושי המקרקעין השונים, ובדרך זו יכול לחסוך בהתדיינות בענייני שומה וקביעת שווי בעסקאות השונות.

בעקבות דוח ועדת טרכטנברג, שהצביעה על פער של כ-23% בין הכלכלה בפועל לכלכלה המדווחת ועל הצורך החיוני להתמודד עם הכלכלה השחורה כדי להגדיל את הכנסות המדינה ממסים, הוצעה הצעת חוק העמקת גביית המסים והגברת האכיפה.¹³³ כפי שנכתב בהצעת החוק, "מוצע לבצע תיקוני חקיקה במרבית חוקי המס, שעניינם הגברת אכיפת דיני המס, צמצום היקף העלמות המסים בישראל, שיפור וייעול גביית המסים, שיפור באיסוף המידע והדיווח לרשות המסים, ומלחמה בתופעת הלבנת ההון וההון השחור. חלק מתיקוני החקיקה נועדו ליצור השוואה בין חוקי המס השונים, חלקם נועדו לקבוע סעיפים חדשים באופן רוחבי בכל חוקי המס, וחלק אחר של התיקונים מתמקד בחוקים מסוימים, כגון חוק הבלו וחוק איסור הלבנת הון ועורך בהם שינויים מקיפים על מנת להגשים את המטרות המתוארות לעיל".¹³⁴

עם השינויים שמכניסה הצעת החוק בעניין אכיפת המס על עסקאות מקרקעין ניתן למנות את ההוראות האלה: הוראה המתקנת את סעיף 95א לחוק מיסוי מקרקעין ומורה כי במקרה של העברת נכסים ללא תמורה בין בני זוג ניתן לגבות את חוב המס מהנכסים האמורים כל עוד לא עברו חמש שנים, במקום שלוש כקבוע כיום, מיום העברת הנכסים או יום סופיות השומה, על פי המאוחר, וזאת כדי לשפר את ההתמודדות עם התופעה של הברחת נכסים לצורך התחמקות ממס; הוראה שמתקנת את סעיף 110 לחוק מיסוי מקרקעין, שלפיו מעוכב תשלום המס השנוי במחלוקת עם הגשת ערעור, ומציעה להסמיך את שר המשפטים לקבוע בתקנות הוראות גם בעניין סעדים זמניים וערובות בערעור כדי להבטיח את תשלום המס בסוף הליך הערעור; הוראה המתקנת את חוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, תשנ"ה-1995, שנועדה לאפשר גם גביית חובות מיסוי מקרקעין באמצעות המרכז; הוראה המסמיכה את שר המשפטים לקבוע בכל מחוז

133 הצעת חוק מטעם הממשלה: הצעת חוק העמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), תשע"ג-2012, ה"ח 148.

134 שם, שם.

לשכת הוצאה לפועל שרשמייה ישמשו גם רשמים לענייני מסים לשם גביית חובות מס באמצעות הוצאה לפועל, והפעלת סמכויות על פי חוק ההוצאה לפועל; ההוראה שמתקנת את חוק איסור הלבנת הון כדי לאפשר העברה ישירה של מידע מהרשות לאיסור הלבנת הון לרשות המסים.¹³⁵

6. הערה נורמטיבית כללית על אכיפה וזכויות אדם

בהצעות החוק בדבר העמקת הגבייה והגברת האכיפה טמונה לדעתי פגיעה ניכרת בזכויות האדם, ולא ברור אם היא עומדת בתנאי פסקת ההגבלה הכלולה בחוקי היסוד, ובמיוחד בתנאי המידתיות. למשל, ההוראה המתנה את זכות הערעור בהפקדת ערובות שיבטיחו את תשלום המס בסוף ההליך היא בעיניי בעייתית ביותר מבחינת מידתיותה. היא פוגעת בזכות הגישה לערכאות של הנישומים שיידרשו להפקיד את הערובה, שהיא נטל כבד בסכסוכי מס גדולים ושומות גדולות ונטל כבד גם בסכסוכים קטנים משום שידו של הנישום האמור אינה משגת אף סכומים קטנים. הוראה זו פוגעת גם בזכות הקניין של הנישום משום שמטילים עליו מס בשומה מבלי לתת לו הזדמנות אמיתית לחלוק על השומה האמורה ולשלם את המס המגיע ממנו כדין. לדעתי, קיימות חלופות אחרות להפקדת הערובה, שמאזנות איוון מידתי יותר בין זכויות הנישום לאינטרס הציבורי בגביית מס וניהול מערכת המס. למשל, ניתן להגביל את עברות נכסיו ומשאביו הכספיים של הנישום בזמן ההתדיינות המשפטית כדי למנוע הברחת נכסים, ולדרוש לדוגמה כי כל העברה בסכום העולה על סך מסוים תחייב את אישור בית המשפט. וכך למשל ניתן להגדיל את פסיקת ההוצאות בסוף ההליך אם יפסיד הנישום ואם יתברר כי טענותיו היו חלשות, וניתן אף לקבוע בחוק או בתקנות סכומי מינימום של הוצאות כשיעור מסוים מסכום השומה.

זכויות אדם אינן חזות הכול, ויש בהחלט מקום להגביר את האכיפה, אך זאת במידתיות, שתבחין בין מי שמנסה להעלים מסים, ועמו יש להחמיר את הדין, ובין מי שמכבד את החוק, ויש לתת בו אמון בסיסי ביותר מבלי להניח מלכתחילה כי ינסה להעלים הכנסות. כמו כן יש להבטיח את האיזון המידתי של זכות הגישה לערכאות ואת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים כרשות מנהלית. זאת ועוד, וכנגד מדרישת המידתיות, יש לבחון חלופות שונות להגברת האכיפה בד בבד עם צמצום הפגיעה בזכויות האדם. בנוסף, יש לעשות למען ייעול ההליך הביורוקרטי הכרוך בדיווח על העסקה ובתשלום המס על העסקה, ברוח המהלכים המבורכים שנקטה רשות המסים

135 ביום 1.8.2013 אישרה הכנסת בקריאה ראשונה את הצעת החוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (ייעול אמצעי הגבייה ודיווח), התשע"ג-2013 ואת הצעת החוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (אמצעים לאכיפת תשלום מסים ולהרתעה מפני הלבנת הון) (תיקוני חקיקה והוראת שעה), תשע"ג-2013. (ניתן לצפות בכתובת: <http://main.knesset.gov.il/News/PressReleases/Pages/press010813-2.aspx#>).

בשנים האחרונות כפי שסקרנו אותם, ותוך שיפור מצב התיאום בין רשויות המס השונות וצמצום הסתירות בין עמדותיהן.

עיקרו של דבר, ראוי לטעמי לבחון את הדברים מחדש ולערוך איזונים מידתיים בין אכיפה לזכויות אדם. בהזדמנות זו, הגם שהעניין חורג מנושא מאמרנו זה וראוי למאמר נפרד בפני עצמו, אני קורא גם לבחינה מחדש של פקודת המסים (גביה), שלטעמי אבד עליה כלח, ואין מקומה במדינה שמקדמת אכיפת דיני המס אך בה בעת מכבדת זכויות אדם בצורה מידתית.

ה. סיכום

דיני המס הם דינים ציבוריים מהמעלה הראשונה, שמשפיעים על החברה ועל חבריה מדי יום ביומו. לדיני מיסוי מקרקעין השפעות והשלכות ברורות על שוק המקרקעין הישראלי. הדינים השונים מעניקים תמריצים חיוביים ושלייליים בכיוונים שונים בשוק הנדל"ן. מעצבי המדיניות ניסו להגדיל בהוראות מס שונות ובפטורים מגוונים ונדיבים את היצע דירות המגורים למכירה בניסיון להוריד את מחירי הדירות, אך נראה כי הניסיון לא צלח. לאחרונה, במסגרת תיקון 76 לחוק, חל מפנה בגישה ונעשה ניסיון להקטין את הביקוש לדירות השקעה על ידי ביטול הטבות מס שונות ופטורים בגין השקעה בדירות מגורים. מפנה מדיניות זה רצוי בעיניי הן משיקולי צדק חלוקתי – כדי לצמצם את גידול הפערים בין העשירים לעניים בחברה – והן משיקולי יעילות כלכלית – כדי לצמצם את הפערים במיסוי בין שוק הנדל"ן לשווקים האחרים ולהפנות את ההשקעות לשווקים בעלי התשואה הכלכלית הגבוהה ביותר. מידת השפעתו ותוצאותיו המעשיות של מפנה זה טרם התבררו, ויש לעקוב בעין פקוחה ופיקחת אחר התוצאות המעשיות בשוק. בדומה לעשייה החקיקתית העשירה בתחום מיסוי המקרקעין, ידעה שנת המשפט עשייה שיפוטית עשירה בערכאות השיפוטיות השונות, שהמשיכו לפרש את חוק מיסוי מקרקעין ולהעמיק את הבנתו ולקבוע את גבולות תחולתו. בצד הערכתי לעשייה זו הייתה לי ביקורת רבה על ההכרעות הספציפיות במקרים השונים, אך חשוב מכך, ברמה הכללית נראה לי כי מופיעים ניצנים של שינוי בגישה הפרשנית של דיני המס בחזרה לגישה פרשנית מילולית במקום הגישה הפרשנית התכליתית במלוא משמעותה ועומקה. עם כל הכבוד, אני סבור כי שינוי זה איננו רצוי וטומן בחובו סכנה ממשית לפגיעה בזכויות היסוד של הנישום.

מעל זכויות היסוד של הנישום מרחפת גם סכנה חמורה ביותר מכיוון ההצעות השונות שמנסות לקדם אכיפה של דיני המס וגבייה של חובות המס. תכליות אלה הן תכליות ראויות בהחלט. במעלימי המס יש להילחם בחומרה אך בגבולות זכויות האדם ובמידתיות האמצעים. ודאי שאין להקריב את שומרי החוק ואת משלמי המס כדין

במסגרת המלחמה בעבריינים. יש לשמור מכל משמר על האיזון העדין שבין זכויות האדם לאינטרס הציבורי באכיפת המסים וגבייתם. באיזון זה יש תפקיד חשוב לדרגים המשפטיים והמקצועיים הבכירים ברשות המסים, ובטוחים אנו כי יעשו מלאכתם נאמנה בצד עשייתם המרובה בפיתוח הדינים ויישומם בהוראת המקצועיות השונות והחלטות המיסוי המגוונות שיצאו מתחת ידם במהלך שנת המשפט תשע"ב ובכל שנת משפט אחרת.

במאמרי זה, בריכוז החידושים החקיקתיים, השיפוטיים והפרקטיים בשנה נתונה ובסקירתם, ניסיתי לתרום ללימוד יחסי הגומלין בין ההתפתחויות השונות, יחסי הגומלין בין הרשויות השונות והמגמות העכשוויות שכל אחת מהן מפתחת. אך המסר המרכזי שלי, שהוא גם השאיפה העיקרית שלי, הוא הקריאה לכיבוד זכויות הנישום ואיזון המידתי אל מול האינטרסים הציבוריים הן בתהליך חקיקת המס, הן בתהליך פרשנות דיני המס והן בתהליך יישום דיני המס בכל שנת משפט ובכל עת.