



בתי המשפט

וע' 1357/09

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 בשבתה
בבית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו

הרכב הועדה: דוד בר אופיר, שופט וסגן נשיא (בדימוס) - יו"ר הועדה

צבי פרידמן, רו"ח - חבר
אליהו מונד, רו"ח - חבר

- בעניין:
1. ג'ורג' מייבסקו ז"ל -
 2. ליכטנשטיין ישעיהו
 3. ליכטנשטיין יהונתן
 4. ליכטנשטיין בועז
 5. לשם אברהם
 6. שיינס חדווה ע"י ב"כ עוה"ד רם יולוס ואח' ממושרד ליפא מאיר ושות'

העוררים

- נ ג ד -

מנהל מיסוי מקרקעין - תל-אביב ע"י ב"כ עוה"ד יהונתן קרואני
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

המשיב

פסק-דין

צבי פרידמן, רו"ח, חבר הועדה

פתח דבר

1. עניינו של ערר זה הוא בשאלה האם התמורה החוזית במכירת דירות מגורים הושפעה מזכויות בניה קיימות או עתידיות כטענת המשיב, או שמא התמורה לא הושפעה מזכויות בניה נוספות, באשר לא היו כאלה במועד המכירה, בהתאם לתב"ע החלה על המקום כטענת העוררים.



העובדות הרלוונטיות

2. על החלקה נשוא הערר בנוי בית מגורים חד קומתי, ישן מאד, הכולל 2 דירות מגורים, האחת - בשטח של כ-71 מ"ר (להלן - "הדירה הגדולה") והשנייה בשטח של כ-35 מ"ר (להלן - "הדירה הקטנה"). בית המגורים בנוי על שטח של כ-394.5 מ"ר (להלן - "הנכס").
3. הנכס נמצא בשכונת נווה צדק ברח' עין יעקב 3 בתל-אביב (הידוע כחלקה 22 בגוש 927).
4. בין העוררים נחתם הסכם שיתוף וחלוקה ביחס לחלקה, לפיו זכות הבעלות והשימוש והחזקה בדירה הגדולה יוחזה לעוררים 1 ו-2 ואילו זכות הבעלות, השימוש והחזקה בדירה הקטנה יוחזה לעוררים 3-6.
5. העוררים היו במועדים הרלוונטיים לערר זה הבעלים במושע של 40% מהנכס.
6. ביום 10/10/2007 מכרו העוררים את זכויותיהם בנכס לחברת ישועתי בע"מ, המחזיקה מזה זמן אף ביתרת הזכויות בנכס (60%), באמצעות חברת הבת שלה לידל אחזקות בע"מ, כדלקמן:
 - א. זכויות העוררים 1 ו-2 בדירה הגדולה נמכרו תמורת הסך של 2,486,256 ש"ח (\$ 586,667).
 - ב. זכויות העוררים 3-6 בדירה הקטנה נמכרו תמורת הסך של 1,243,145 ש"ח (293,333 דולר).
7. בעת המכירה היו בנכס דיירים מוגנים. כך עולה מסעיף 2.5 להסכם המכר (נספח ד' לערר - הצהרת הקונה בדבר היות הדירה תפוסה ע"י דיירים מוגנים), וכך עולה מחוות הדעת של שמאי המקרקעין מטעם העוררים מר חנן בראונשטיין (נספח ג' לכתב הערר).
8. הסכמי המכר האמורים דווחו למשיב בחודש נובמבר 2007, ובהן התבקש המשיב להעניק פטור מוחלט ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים, עבור כל אחד מהעוררים (לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק").
9. המשיב לא נעתר לבקשת העוררים וקבע כי התמורה החוזית הושפעה מקיומם של זכויות בניה (לרבות עתידיות) הניתנות לניצול.
10. בהחלטתו בהשגה מיום 21/7/2009 קבע המשיב כי החלק הפטור עפ"י סעיף 49ב(1) לחוק הוא בסכום של 720,000 ש"ח לכל העוררים "ויתרת שווי המכירה בסכום של 3,009,400 ש"ח מהווה סכום ששולם בגין זכויות בניה נוספות על החלקה וחייבת במס עפ"י החוק". עוד קבע המשיב בהחלטתו בהשגה כי "במקרה זה המוכרים אינם זכאים לפטור נוסף עפ"י סעיף 49' לחוק, מאחר וזכויות הבניה על החלקה מהוות נכס נפרד וניתנות לניצול ללא קשר לדירות המגורים הבנויות על החלקה".



בהחלטתו בהשגה קבע המשיב את שוויין של דירות המגורים בהתבסס על עסקאות השוואה שנעשו באותו אזור, בעובדת היותן של הדירות תפוסות על ידי דיירים מוגנים, בשיעור חלקם של העוררים בנכס (40%) ובשוויה של החצר.

11. העוררים לא הגישו לוועדה חישובים חילופיים לגבי שווי דירות המגורים וגובה הפטור שיש לייחס לדעתם לדירות המגורים, מעבר לפטור שניתן בשומות, במידה וייקבע כי אכן התמורה הושפעה מקיומם של זכויות בניה נוספות, על אף ששמרו לעצמם זכות זו (ראה סעיף 5 לכתב הערר).
12. בפני הוועדה הונחו 2 חוות דעת שמאיות מטעם העוררים. האחת של חנן בראונשטיין, שמאי מקרקעין מה- 8/7/2008 (נספח ג' לכתב הערר) אשר הוכנה עוד בשלבי ההליך השומתי במשרדי המשיב (להלן "חווי"ד הראשונה"). והשנייה, של אלי כהן נטל, שמאי מקרקעין מה- 18/10/2009 (נספח ח' לכתב הערר) אשר נערכה לשם הגשתה כחלק מכתב הערר (להלן "חווי"ד השנייה"). כמו כן הונחה בפנינו מטעם המשיב חוות דעת שמאית של צביה זעירא, שמאית מקרקעין מה- 21/5/2012 (להלן "חווי"ד המשיב"). השמאים מר אלי כהן נטל והגב' צביה זעירא אף העידו בפנינו (ראה פרוטוקול הדיון מיום 11/6/2012, להלן- "הפרוטוקול").

סלע המחלוקת:

13. האם התמורה, כפי שנקבעה בחוזה המכר, הושפעה מקיומן או מהציפייה לקיומן של זכויות בניה נוספות ולפיכך יש לפצל בין התמורה בגין זכויות הבניה הנוספות ובין מכר דירות המגורים, כטענת המשיב, או שמא לא היו במועד המכירה זכויות בניה נוספות ולכן יש לשייך את כל התמורה החוזית למכר של דירות מגורים הפטור ממס שבת, כטענת העוררים.

טענות העוררים (בקצרה):

14. המשיב לא ביסס בשומותיו את עצם קיומן של זכויות בניה נוספות בנכס, ובוודאי שלא הוכיח כי זכויות בניה נוספות הן שהשפיעו על שווי המכירה של הנכס, ולא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו בהקשר זה. ומנגד, שווי המכירה המוצהר, לטענת העוררים, בוסס כדבעי.
15. חווי"ד המשיב אשר הוגשה בשלב מאוחר מאד, במהלך שלב ההוכחות שהתקיים בשנת 2012 (כ-5 שנים לאחר מועד המכירה), אינה רלוונטית ואין לייחס לה כל משקל, משום שלא עמדה בפני המשיב בשלבי השומה וההשגה ולא הנחתה את שיקול דעתו בהוצאת השומות.
16. העוררים הוכיחו כי חוות הדעת המאוחרת, לפיה קיימות זכויות בניה נוספות מכח תב"ע 38, המשפיעות על שווי המכירה, אינה מבוססת. אף תב"עות מאוחרות לתב"ע 38, אשר רובן ככולן אינן רלוונטיות לדוחות נשוא ערר זה (מלבד תב"ע 1200) אינן מבססות קיומן של זכויות בניה נוספות כאמור.
17. התמורה החוזית שנקבעה משקפת את שווי הנכס הבנוי בהתחשב במיקומו בשכונת נווה צדק בתל-אביב ובהיותו צמוד קרקע בסביבה של בניה רוויה.



18. אין בהלכת משה אהרוני (ע"א 471/03) שתפורט להלן בכדי להעלות או להוריד לענייננו, היות ובמקרה דנן התמורה לא הושפעה מקיומן ו/או מצפי לקיומן של זכויות בניה נוספות.

טענות המשיב:

19. העוררים לא עמדו בנטל להסביר מדוע לא יפוצל השווי בין דירות המגורים ובין זכויות הבניה הנוספות.
20. בעת המכירה, תב"ע 3501 כבר הייתה בשלבי תכנון ואף ניתנה לה פומביות בפרוטוקול ישיבת וועדת התכנון מיום 26/10/95, פרוטוקול 2005 - 24ב' (ראה חוות דעת השנייה של שמאי העוררים - עמ' 3 לחוות הדעת). לפיכך, עפ"י המצב התכנוני, ניתן לראות כי בהתאם לתב"ע 38, ישנן זכויות בניה בפועל בסך 135% או בהתאם לתכנית 3501 בסך 140% - בכפוף לקיומן של תניות שונות המפורטות בתכנית. משכך, על פי המצב התכנוני הנ"ל, ניתן להוסיף על השטח הבנוי לפחות כ-430 מ"ר בניה.
21. מטעם המשיב הוגשה חוות דעת שמאית ע"י הגב' צביה זעירא (וע"9) המביאה בחשבון נתונים מעסקאות השוואה, עובדת היות הנכס תפוס על ידי דיירים מוגנים והתאמות נדרשות, ובגין היות הנכס מבנה ישן ורעוע בן כ-100 שנים שאינו משופץ.
22. הפסיקה קבעה בע"א 471/03, משה אהרוני ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה) (מיסים יח/2 - אפריל 2004), ה-11, עמ' 123) (להלן "הלכת אהרוני") כי המונח "זכויות לבניה נוספת" מתייחס אף לאפשרויות צפויות לבניה נוספת.
23. הרוכשת, תברת ישועתי בע"מ, מחזיקה בחלקות צמודות ומקדמת פרויקטים בתחום הנדליין בשכונת נווה צדק. לפיכך, חזקה עליה שלא שילמה מחיר מופקע ללא הצדקה נוכח מומחיותה בתחום הנדליין והיכרותה את הסביבה.
24. המשיב שולל מכל וכל את הטענה כי חוות הדעת מטעמו הוגשה ברגע האחרון. לטענתו גם ההחלטה בהשגה נסמכת על אותה חוות דעת, שכן הנתונים בהחלטה בהשגה זהים לחוות הדעת. הגשת חוות הדעת לביהמ"ש נעשתה בהתאם להחלטת ביהמ"ש ולא הייתה כל התנגדות מצד העוררים להגישה בעת שהוגשה.

דיון והכרעה

25. כאמור, יש להכריע תחילה האם במועד המכירה היו קיימות זכויות בניה נוספות בנכס או היה צפי ממשי לקבלתן של זכויות כאמור. שכן, באם לא היו קיימות זכויות במועד המכירה ואף לא היה צפי של ממש לקבלתן נכון למועד המכירה, הרי שלטענתו של המשיב אין על מה להישען ודינה להידחות. במקרה כאמור, התמורה ששולמה ע"י הרוכשת היא זו שתיחשב כ"שווי המכירה" של דירות המגורים כמשמעותה בסעיף 17(א) לחוק, וזאת על אף אם המחיר ששולם הינו גבוה משמעותית ביחס לעסקאות דומות בסביבה הקרובה למיקומו של הנכס, שכן התמורה נקבעה בתום לב בין הצדדים לעסקה שאין ביניהם יחסים מיוחדים.

חוות הדעת של העוררים



26. כאמור, הונחו בפני הוועדה שתי חוות דעת מטעם העוררים. בשתי חוות הדעת נקבע כי שווי התמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים משקף תמורה סבירה ששולמה בגין מכירת הנכס הבנוי בלבד ואין התמורה מגלמת בתוכה גם את שוויין של זכויות בנייה נוספות הצפויות להתקבל בנוגע לנכס שנמכר. זאת מן הסיבה הפשוטה, לפיה לא היו בנמצא בעת המכירה כל זכויות בנייה נוספות קיימות בגין הנכס שנמכר, ואף לא היו זכויות בנייה נוספות עתידית צפויות. ומשכך, מתבקשת המסקנה כי יש לייחס את כל התמורה החוזית שהתקבלה כתמורה ששולמה בעבור מכירת 40% מהבעלות בדירות המגורים בלבד.

27. יצוין כבר כעת, כי בשתי חוות הדעות שהגישו העוררים לא טרחו מי מהשמאים שערכו אותן לבסס את מסקנותיהם על חישובים כלשהם שבגינם הגיעו למסקנה לפיה התמורה החוזית משקפת את שווי הנוכחי של הנכס הבנוי בלבד, במנותק משאלת קיומן של זכויות בנייה נוספות צפויות. כמו כן, לא טרחו השמאים לערוך כל בדיקת השוואה בנוגע לנכסים דומים שנמכרו בסביבה הקרובה של הנכס דנן אשר יהיה בה כדי לתמוך במסקנתם. זאת, למרות שבמסגרת חוות דעתם כתבו במפורש כי נערכו השוואות כאלו. הגדיל לעשות השמאי השני מטעם העוררות מר אלי נטל אשר ההין לכתוב בחוות דעתו כך:

"עקרונות, גורמים ושיקולים בשומה

בשומתי זו הבאתי בחשבון בין היתר את הגורמים והשיקולים הבאים:

.....

רמת מחירי נכסים דומים בסביבה הקרובה תוך ביצוע ההתאמות הנדרשות"
(עמ' 4 לחוות דעתו).

וכשאומת במסגרת חקירתו הנגדית עם העובדה שלא הביא כל נתוני השוואה לעסקאות אחרות בסביבה ענה:

"לא בצעתי השוואה. בדקתי את זכויות הבנייה, כשהגעתי למסקנה שאין זכויות בניה נוספות לא המשכתי. לגבי רמת נכסים דומים בסביבה תוך ביצוע התאמות, כתבתי זאת אוטומטית, אך לא בדקתי" (עמ' 6 לפרוטוקול שורות 28-30). (ההדגשות- לא במקור).

גם חוות הדעת הראשונה של שמאי המקרקעין חנן בראונשטיין קובעת בין עקרונות השומה את העובדה כי:

....."

- הדירות הינן דירות תפוסות בדיירים מוגנים.
- זכויות הבניה וייעוד הקרקע עפ"י תב"ע שבתוקף
- מחירי נכסים דומים בסביבה בהתאמה....."

וזאת מבלי לפרט כלל את עסקאות ההשוואה הנטענות שבוצעו על ידו ואת מרכיב זכויות הבניה הכלולות בשומה שערך.

דומה כי דברים אלו מדברים בעד עצמם בהיותם סותרים את מה שבוצע בפועל.

משכך, לדעתי, אין מנוס מלדחות את חוות דעתם של העוררים, בהיותן חוות דעת שהנתונים המופיעים בהן הינן בבחינת טענות בעלמא, ללא הבאת כל ביסוס וממצאים ראייתיים שייתמכו



באמור בהם. לאור זאת, נפנה כעת לדון בנתונים שהוצגו במסגרת חוות הדעת של שמאית המקרקעין צביה זעירא מטעם המשיב.

חוות דעת השמאית מטעם המשיב

28. כבר בראשית הדברים אציין כי ב"כ העוררים טענו בפנינו כי חוות הדעת מטעם המשיב שהוגשה בשלב מאוחר מאוד, במהלך שלב ההוכחות שהתקיים כ- 5 שנים לאחר מועד המכירה, אינה רלוונטית ואין לייחס לה כל משקל, משום שלא עמדה בפני המשיב בשלבי השומה ולא הנחתה את שיקול דעתנו בהוצאות השומות. דין טענה זו להידחות, מן הטעם שגם החלטת המנהל בהשגה הסתמכה על נתונים ועסקאות השוואה הדומים לחוות הדעת השמאית שהגיש המשיב מאוחר יותר. חוות דעת השמאית מטעם המשיב רק מחזקת את הנתונים שנקבעו בהחלטת המנהל בהשגה.
29. כאמור בפתח הדברים, המשיב הפנה לשתי תוכניות בניין עיר אשר מכוח אחת מהן היו קיימות, כבר עובר למועד המכירה, זכויות בנייה נוספות בנכס ומכוח השנייה שהייתה בשלבי תכנון מתקדמים, קמה ציפייה של ממש לקבלת זכויות כאמור, והכל כדלהלן:

תכנית בנין עיר מס' 38

30. תכנית זו הינה תכנית מנדטורית ישנה משנת 1937 (ראה סעיף 5 לחו"ד המשיב). תכנית זו כפופה להקפאה שנקבעה בתב"ע 1200 המאוחרת יותר שתפורט מיד, ולחריג להקפאה המופיע בה. לפי הוראות התכנית, מותרת בנייה בשיעור של 45% משטח המגרש וזאת על פני מבנה בגובה 3 קומות. מקובלת עלי חוות דעתה של השמאית מטעם המשיב, לפיה המדובר בהענקת אחוזי בנייה נפרדים בשיעור 45% בכל אחת משלושת הקומות האפשריות להיבנות בבניין שעל המגרש, כך שבסה"כ המדובר בשיעור של 135% אחוזי בנייה משטח המגרש. טענתם של העוררים, כי השיעור האמור של 45% אחוזי בנייה מתפרס על פני שלושת הקומות כולם ומהווה שיעור כולל לבניין כולו דינה, כך נראה, להידחות. שכן לשיטת העוררים תותר הבנייה בכל אחת משלושת הקומות של המבנה בשיעור ממוצע של 15% בלבד משטח המגרש הכולל. זהו שיעור נמוך ביותר ואין זה סביר כי זו הייתה כוונתם של מתכנני התכנית.
- אומנם, הלשון של התכנית אינה מנוסחת כדבעי וניתן לפרש אותה כפי שמציעים העוררים (ראה סעיפים 35-40 לסיכומי העוררים). עם זאת, הלשון של התכנית אינה המקור הפרשני היחיד שלפיו נפרש את הוראותיה, ויש לתת משקל נכבד אף לתכלית המונחת ביסוד התכנית בבואנו לפרשה.

זאת ועוד, כיוון שכבר כיום בנוי על המגרש מבנה בשטח כולל של 106 מ"ר המהווה כ- 26% מתוך השטח הכולל של המגרש בסך 404 מ"ר, אין הגיון לומר כי מטרת התכנית הינה להתיר בניית שתי קומות שלישיות נוספות אשר יתפרסו, יחדיו, על שטח של 19% נוספים בלבד משטחו הכולל של המגרש. גישתו של המשיב, לפיה המדובר במתן זכויות בנייה נוספות עד לשיעור של 45% בכל אחת ואחת משלושת הקומות, היא הגישה היותר סבירה והמתקבלת על הדעת.

תכנית בנין עיר מס' 1200

31. התכנית קיבלה תוקף בתאריך 3/7/75 (ראה סעי' 8 לחו"ד הראשונה). בתכנית זו נאמר כי, ככלל, לא תותר בנייה נוספת מעבר לשטח הבנוי הנוכחי של המגרש עקב קיומה של תכנית מקפיאה. אולם, הועדה המקומית תהיה רשאית להתיר בניה בשטח זה אם יתברר שהקמת המבנה המבוקש לא תפריע לתכנון בעתיד.



כלומר: אין מניעה מוחלטת להחיל את הוראות תכנית בנין עיר מס' 38 הקודמת בזמן בנוגע למגרש נשוא הערר דנן, בכפוף לקבלת אישורה של הועדה המקומית כי בנייה נוספת לא תפגע בתכנון עתידי המתוכנן לאיזור בכללותו.

תכנית בנין עיר מס' 3501

32. השמאית מטעם המשיב מסתמכת בחוות דעתה גם על פרטי תכנית בנין עיר מס' 3501, לפיה יינתנו בחלקה נשוא הערר דנן זכויות בנייה בשיעור של 140%, בכפוף לשיפוצו של המבנה המקורי הבנוי כיום על החלקה והמיועד להיות מבנה לשימור, ובכפוף להכנת תיק תיעוד למבנה (ראה וע'5). התכנית אושרה ע"י הועדה המקומית לתכנון ולבנייה להפקדה למתן תוקף ע"י הועדה המחוזית בתאריך 25/11/09. הועדה המחוזית אישרה את התכנית בתאריך 14/06/10. כלומר: התכנית קיבלה תוקף רק כשלוש שנים לאחר מכירת הנכס נשוא ערר דנן. למרות זאת מצינת השמאית מטעם המשיב, כי כבר בשנת 2007 עוד עובר למכירה הייתה התכנית בשלבי תכנון מתקדמים. עובדה זו מוסכמת גם על העוררים וצוינה במסגרת חו"ד הראשונה שבה נכתב:

"כ"כ על החלקה הנדונה קיימת תכנית בנין עיר מפורטת מס' 3501 (תפרי נווה צדק דרום) הנמצאת בהליכי הפקדה (הומלצה להפקדה בישיבת הועדה מיום 26.10.2005, פרוטוקול 24-ב-2005 בהחלטה מס' 7) המייעדת את החלקה ביעוד מגורים מסחר ותיירות כאשר הבניין הקיים, נשוא השומה על החלקה, הינו בניין לשימור" (עמ' 3 לחו"ד).

33. יצויין כי בהיות הרוכשת יזמית נדל"ן הפועלת ומעורה בעסקות בשכונת נווה צדק (יפורט בהרחבה בהמשך), מן הסתם היא הייתה מודעת לקיומה של ישיבת ועדת התכנון המקומית לגבי התכנית המוצעת. אם נודע לה על כך בדיעבד בלבד, הרי שעדיין יכולה הייתה לעיין בפרוטוקול המלא של הישיבה המצוי במשרדי ועדת התכנון והינו פומבי וגלוי לעין. חובת רישום הפרוטוקול והיותו מפורסם בפומבי נקבעה זה מכבר בפסיקת בית המשפט העליון ומזה תקופה ארוכה הינה מעוגנת אף בחקיקה. ראה: בג"ץ 990/92 מורדוב נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מז(1) 474 (1993) בעניין דיוניה של מועצת העיר. וראה סעיף 48ד(ה) לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1956 הקובע:

(1) פרוטוקול ישיבה של מוסד תכנון שאושר יהיה פתוח לעיון הציבור והקלטת ישיבה תהיה פתוחה לציבור לצורך האזנה; עיון והאזנה כאמור יהיו בלא תשלום.

(2) פרוטוקול ישיבה של מוסד תכנון יפורסם באתר האינטרנט של מוסד התכנון או באתר האינטרנט של רשות מקומית שתחומה הוא במרחב התכנון של מוסד התכנון; לא היה למוסד תכנון או לרשות מקומית כאמור אתר אינטרנט, יפורסם הפרוטוקול באתר האינטרנט של משרד הפנים."

34. לאחר שסקרה השמאית מטעם המשיב בחוות דעתה את שתי התוכניות דלעיל, בחרה להסתמך על תכנית בנין עיר מס' 38 שהייתה כבר בתוקף באותה העת בנוגע לנכס שנמכר ואשר הקנתה כאמור אחוזי בנייה בשיעור של 130%. זאת למרות שניתן היה בהחלט להסתמך גם על אחוזי הבנייה הגבוהים יותר בשיעור 140% הצפויים להינתן מכח תכנית 3501. בהתחשב בנתון לפיו שטחה הכולל של החלקה שעליה בנוי הנכס הינו 394 מ"ר ובניכוי השטח הבנוי הנוכחי של החלקה בסך 106 מ"ר, חישה השמאית את זכויות הבנייה הצפויות הנוספות בסך של כ-425 מ"ר נוספים.

הכרעה בשאלת קיומן של זכויות בנייה נוספות בנכס – ההיבט האובייקטיבי:



35. לאחר שעיינתי בחוות הדעת השמאיות שהונחו בפנינו, ולאחר ששמעתי את העדויות של השמאים מטעם העוררים ומטעם המשיב, הגעתי למסקנה כי הצדק עם המשיב, וכי אכן התמורה החוזית במכירת דירות המגורים הושפעה מזכויות בניה נוספות הקיימות והצפי להתקיימותן במועד המכירה. אפרט:

36. סעיף 49ז(א) לחוק קובע כדלהלן:

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

(2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ-1,935,300 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום ההפרש שבין 1,871,000 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך.

(3) סכום הפטור הכולל לפי פסקאות (1) ו-(2) בשל מכירת דירה כאמור, שבנייתה הסתיימה לפני יום כ"ג באדר ב' התשנ"ז (1 באפריל 1997) ואשר יום רכישתה על ידי המוכר קדם למועד האמור, לא יפחת מ-484,700 שקלים חדשים.

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

(5) הסכומים הנקובים בסעיף קטן זה יתואמו אחת לשנה, ב-16 בינואר, לפי שיעור עליית המדד שיפורסם בינואר של אותה שנה לעומת המדד הבסיסי, ויעוגלו ל-100 השקלים החדשים הקרובים; המנהל יפרסם ברשומות את הסכומים כפי שעודכנו; לעניין פסקה זו - "המדד" - כהגדרתו בסעיף 9(ג2);

"המדד הבסיסי" - המדד שיפורסם ביום י"ז בטבת התשנ"ח (15 בינואר 1998).

37. כבר מהרישא של הסעיף הדין במצב שבו: "לדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבניה נוספת", ניתן לראות בבירור כי נקודת המוצא של המחוקק הינה לאפשר למנהל לטעון כי התמורה הושפעה מקיומן של זכויות בנייה נוספות.

כל שנדרש מהמנהל להראות הוא כי בידו קיימים נתונים של ממש ולא השערות בעלמא, לפיהן קיימות זכויות בנייה נוספות. משהוכיח זאת המנהל עובר נטל ההוכחה אל כתפי הנישום, אשר יידרש כעת להוכיח להנחת דעתו של המנהל, כי התמורה ששולמה לו לא הושפעה מקיומן של זכויות בנייה נוספות אלה.

38. בכל הנוגע לפרשנות המונח "זכויות לבניה נוספת", אין הגדרה בסעיף 49ז(א) לחוק אשר תפרט במה המדובר.



ואולם, הגדרה שכזו נמצאת מספר סעיפים קודמים לכן בסעיף 49א לחוק הנמצא גם הוא בפרק חמישי 1 לחוק- פטור לדירת מגורים מזכה, המגדיר זכויות אלו כך:

"אפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן - זכויות לבניה נוספת)" (ההדגשות - לא במקור).

הוזה אומר: המחוקק קובע, מפורשות, כי בהחילו את הוראות סעיף 49א/49 לחוק בכל הנוגע לאפשרות המנהל לטעון כי התמורה ששולמה הושפעה מקיומן של זכויות בנייה נוספות, אין המדובר רק בזכויות בנייה תקפות אשר ניתן להוציאן אל הפועל כבר בעת המכירה, אלא גם זכויות בנייה שהינן צפויות להתקבל בעתיד בלבד, ייחשבו כזכויות בנייה נוספות אשר רשאי המנהל להניח לגביהן כי התמורה ששולמה הושפעה גם מקיומן אלא אם כן, כאמור, עמד העורר בנטל ההוכחה והוכיח כי התמורה החוזית אינה משקפת גם את זכויות הבניה הנוספות. וכאן ישאל השואל, ובצדק, כיצד ניתן לקבוע מה הם זכויות בנייה צפויות? מהי רמת הצפי המשוערת הנדרשת בכדי להצביע על היתכנותן של זכויות בנייה שכאלו?.

39. תשובה לשאלה זו ניתנה על ידי בית המשפט העליון **בהלכת אהרוני** (ע"א 471/03) אשר קבעה כדלהלן:

"6. מלשון סעיף 49א(א)(1) לחוק אתה למד, כי זכויות לבנייה נוספת כוללות "אפשרויות קיימות או צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר". עולה מכך, כי המשמעות הרגילה של המילה "זכויות" אינה חלה בהקשר זה, הואיל ואין מדובר בזכויות אשר מעוגנות כבר היום בתכניות קיימות, אלא בזכויות אשר עשויות להיות מגובשות בעתיד כתוצאה משינוי במצב התכנוני הקיים. השקפה זו תואמת את רוח הפסיקה, אשר אמרה בהתייחסה לגורמים להם נודעת השפעה על מחיר נדל"ן את אלה:

'שווי השוק של מקרקעין יכול להיות מושפע ממספר רב של גורמים, כמו מיקומם, טיבם ושטחם, אך לעתים נודעת השפעה לגורמים נוספים, כמו גורמים חברתיים, כלכליים, פוליטיים, מדיניים, דתיים ורבים אחרים. עם זאת, נדמה כי לגורמי התכנון השפעה מכרעת, באשר אלה קובעים את פוטנציאל המקרקעין ואפשרויות הניצול הגלומות בהם. שוויה של קרקע המיועדת לבנייה אינו כשוויה של קרקע חקלאית, ושוויה של זו אינו כשוויה של קרקע המיועדת לצורכי ציבור. עם זאת, עשוי שוויים של מקרקעין להשתנות בתגובה לציפיות לשינוי תכנוני, ולאו דווקא לשינוי התכנוני-סטטוטורי עצמו. ובמלים אחרות, עצם הידיעה על אפשרות הכנתה של תכנית עשויה להשפיע על ערך המקרקעין...' (ראו רע"א 4487/01, הוועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות נ' מ' לוטרניק, דינים עליון, כרך ס"ד, 635).

הלכה זו קובעת מבחן כלכלי-מעשי לבדיקתם של הגורמים המשפיעים על שווי המקרקעין בעת מכירתם. כל נתון העשוי להשפיע על קונים ומוכרים בשוק מהווה שיקול רלוונטי לעניין קביעת שוויה של עסקה במקרקעין, ובכלל אלה גם אפשרות "להרחבת אפשרויות הניצול של המקרקעין" (ראו ע"א 483/96 בירנבך נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל-אביב-יפו, פד"י מב(3), 228, 233). גישה זו יושמה על ידי בית משפט זה גם בפרשנותו לקודמו של סעיף 49א לחוק, היינו, כי זכויות לבנייה נוספת כוללות אף "סיכויי בניה עתידיים" (ע"א 277/78 סמואל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י לג(2), 337, 344) (ההדגשות - לא במקור).



40. עיננו הרואות, כי אפילו סיכויי בנייה עתידיים, וכן עצם הידיעה על אפשרות הכנתה של תכנית, נכללים גם הם בגדרן של "זכויות בנייה נוספות". דומני כי המשיב הוכיח בצורה משכנעת את קיומן של סיכויי בנייה עתידיים אלו והוכיח כי בעת המכירה, נשואת הערר דנן, לא רק שהייתה אפשרות על הכנתה של תכנית, אלא המדובר היה כבר בתכנית שהוכנה בשלמותה והומלצה להפקדה בישיבת הועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ודבר זה מוסכם מפורשות גם על ידי המומחה מטעם העוררים. מאידך גיסא, העוררים לא עמדו, ולו באופן חלקי, בנטל ההוכחה שהוטל עליהם בחוק לסתור את הנחת המוצא ולפיה התמורה החוזית ששולמה להם לא הושפעה מקיומן של זכויות בנייה נוספות. אשר על כן, אין מנוס מלקבל את עמדתו של המשיב, לפיה התמורה משקפת גם תשלום בעבור זכויות בנייה נוספות צפויות.

ההיבט הסובייקטיבי לגבי קיומן של צפי לזכויות בניה נוספות

41. אף בחינת הפן הסובייקטיבי של הצדדים לעסקה מוכיחה כי הצדדים לעסקה עצמם היו מודעים לזכויות הבנייה הצפויות להתקבל לגבי הנכס שנמכר, וכי מודעות זו היא שעמדה בבסיס החלטתם לשלם ו/או לדרוש תמורה גבוהה בעבורו. אפרט:

42. כאמור, רוכשת הנכס הינה חברת ישועתי בע"מ. עניין לנו ברוכשת שהינה חברה בע"מ אשר פועלת לתכלית עסקית מובהקת של השאת רווחים מן העסקה, ואינה פועלת ממניעים פרטיים כלשהם כדוגמת אדם פרטי הרוכש נכס מגורים לצרכיו העצמיים. לעובדה זו יש להוסיף את הנתון, שצוין לעיל, לפיו הרוכשת באמצעות חברת הבת שלה לידל אחזקות בע"מ החזיקה, כבר עובר לרכישה, בבעלות ביתרת ה- 60% מהחלקה המדוברת. נתון זה אך מחזק את ההנחה כי הרכישה דנן נעשתה מטעמים עסקיים מובהקים, והיותה שלב שני של עסקה כוללת שביצעה הרוכשת בעצמה ו/או באמצעות חברת הבת שלה במטרה לרכישת הבעלות המלאה בחלקה כולה.

לאור זאת גם מובנים דבריו של מר שלמה קינן בעדותו ולפיו: "לכן ניצלתי את ההזדמנות ועמדתי איתו על המקח" (עמ' 7 לפרוטוקול שורה 33)

43. ושמה תרצה לומר, כי ייתכן שהרוכשת בהיותה גורם עסקי מובהק הייתה מודעת לקיומן של זכויות בנייה נוספות צפויות לגבי הנכס שרכשה מתוקף עיסוקה ביזמות נדל"ן, ואולם המוכרים בהיותם אנשים פרטיים לא היו מודעים לזכויות אלו וסברו לתומם כי התמורה הגבוהה בהרבה מעבר למקובל ששולמה להם בעבור הנכס, נובעת אך מחשקה של הרוכשת לרכוש את הנכס שבעלותם עקב מיקומו ואופיו המיוחד. ומשכך, מה לו למשיב להלין על המוכרים ולפצל את התמורה הכוללת שקיבלו לתמורה בעבור הנכס עצמו ולתמורה נוספת בעבור זכויות הבנייה הנוספות, כאשר המוכרים עצמם כלל לא היו מודעים לקיומן של זכויות אלו. טענה זו יכול והייתה ראויה להיטען, ולו רק באופן תיאורטי, באם גם הרוכשת הייתה אדם פרטי הרוכש את הנכס עקב רצונו להתגורר בו בעצמו. או אז ייתכן והייתה מתקבלת הטענה כי אדם פרטי אשר הפרוטה מצויה בכיסו אשר רוכש דירת מגורים לצורך מגוריו מוכן לשלם גם מחיר מופקע ביחס לנכסים דומים בסביבה הקרובה למיקומו של הנכס עקב רצונו הרב בדירת המגורים המסוימת משיקולים של מיקום, נוף, תכנון ועיצוב ייחודיים וכדומה. כאמור, אין אלו העובדות בערר דנן אלא המדובר ברוכשת שהינה יזמית במקרקעין.



44. ממילא, כתמונת ראי בדבר מיהותה של הרוכשת, מתחייב לומר כי המוכרים בהיותם מודעים לכך, אך טבעי הדבר הוא שיבררו היטב את מצבם התכנוני של החלקה הנמכרת, הן את מצבה התכנוני הקיים והן את מצבה התכנוני הצפוי להיות, בטרם יגבשו עמדה על גובה התמורה המבוקשת על ידיהם בתמורה למכירתם. ואכן, כך עשו המוכרים בפועל. האדם שייצג את המוכרים בעסקת המכר הינו מר שלמה קינן שהינו גם עו"ד וגם רו"ח אשר כדבריו:
"מתעסק בתחום כללי של עסקים, בניה בחו"ל ובארץ" (עמ' 7 לפרוטוקול שורה 20).

45. סיכומם של דברים עד כה: לאור מיהותה של הרוכשת, לאור מיהותו של הנציג במו"מ מטעמם של המוכרים ולאור הנסיבות הסובבות את העסקה כולה, מתבקשת המסקנה כי אין בסיס לטענתם של העוררים, לפיהן המחיר הגבוה שהתקבל בידיהם בתמורה לנכס נבע משיקולים רגשיים סנטימנטליים בלבד, ללא קשר כלשהו לקיומן של זכויות בנייה נוספות בנכס.

משהוכרחה הרוכשת לשלם מחיר גבוה משמעותית בעבור החלקה לעומת מחיריהם של דירות דומות סמוכות, אין אלא להסיק כי הדבר נעשה לאור ידיעתם המשותפת של המוכרים ושל הרוכשת בדבר זכויות הבנייה הנוספות הצפויות להינתן לגבי החלקה. ידיעה זו היא שגרמה למוכרים לעמוד היטב על המקח ולקבל תמורה אשר תשקף את השווי הכלכלי האמיתי הגלום בנכס ובהתחשב, כך נראה, בזכויות הבניה הנוספות הפוטנציאליים שבנכס.

46. לכל האמור עד כה יש להוסיף את הראייה שהציג המשיב במהלך שלב ההוכחות בערר (ראה וע' 6/ בתיק המוצגים) לפיו הרוכשת רכשה עוד עובר לרכישת הנכס דין גם את חלקות הקרקע הגובלות בו. המדובר בהחלטה שניתנה בבית משפט השלום בתל אביב ע"י כב' השופט מנחם קליין בתא"ק 11-11-25663, **ישועתי בע"מ נ' מיכאל כהן**. בהחלטה שניתנה כחלק מתביעה לסילוק יד במקרקעין שהגישה הרוכשת כנגד הנתבע נאמרו בחלק ההחלטה שכותרתו "רקע" העובדות הבאות (ודק-העובדות האינפורמטיביות ולא ההכרעות המשפטיות בין טענות שני הצדדים):

"ישועתי בע"מ (להלן: "התובעת") הינה חברה שעיסוקה השקעות בנדל"ן וביזום פרויקטים, הפועלת מזה מספר שנים על מנת לרכוש מקרקעין בשכונת נווה צדק בתל-אביב לצורך הקמת פרויקט נדל"ן גדול על רצף של מספר חלקות (להלן: "הפרויקט"). התובעת הינה הבעלים של חלקות 23 ו 25 בגוש 6297 וזכאית להירשם כבעלים של חלקה 21 באותו הגוש (להלן "המקרקעין"). (ההדגשות – לא במקור)

דברים אלו מדברים בעד עצמם.

עניין לנו, אם כן, לא ברוכשת אשר ביצעה עסקה חד-פעמית לגבי החלקה נשואת הערר דין, אלא עניין לנו ביזמית נדל"ן שתחום עיסוקה העיקרי והמובהק מזה תקופה ממושכת הוא בתחומי שכונת נווה צדק, ומטרתה לרכוש כמה שיותר חלקות מקרקעין הגובלות זו בזו ובכללן החלקה נשואת הערר דין וזאת לשם הקמתו של פרויקט נדל"ן גדול עליהם. יצוין כי ב"כ העוררים, עו"ד רחלי גזית, התנגדה להגשת הראייה מטעם המשיב במהלך הדיון (ראה עמ' 6 לפרוטוקול שורות 11-12), בטענה כי המסמך מדבר על הרוכשת ולא על המוכרים שהינם העוררים דין, וכן בטענה כי המשיב מעולם לא טען טענה זו בכל ההליך השומתי שהתנהל במשרדו קודם להגשת הערר. בהחלטתו של יו"ר הוועדה הש' בר-אופיר נקבע כי הראייה תתקבל ומשקלה הסופי ייקבע במסגרת פסק הדין (שם, שורות 15-20). בסיכומיו, שב ב"כ העוררים ומתנגד לקבלת הראייה בטענה כי המדובר בהרחבת חזית אסורה.



דין הטענה להידחות ודין הראייה להתקבל מהנימוקים הבאים:

47. המלומד אהרן נמדר בספרו **מס שבח מקרקעין** כרך ב' 756 (מהדורה שביעית, 2012) כותב:

"בכל הנוגע לדיני הראיות וקבילותן ועדת הערר איננה נחשבת לבית המשפט ולכן היא משוחררת מדיני הראיות הרגילים.... בית המשפט קבע גם כי אין ועדת הערר מנועה מלהתייחס למסמך שלא היה בפני המנהל בעת החלטתו בהשגה אם הושג באמצעים כשרים, ואין מניעה להציג מסמך שכזה לפני הועדה"

משכך, אין כל מניעה לקבלת הראייה מטעם המשיב גם במועד שבו הוגשה. גם לגבי הטענה בדבר הרחבת חזית נקלע ב"כ העוררים לכלל טעות. הרחבת חזית משמעותה העלאת טענה חדשה ונוספת שלא בא זכרה בגדרי כתבי הטענות המועלית לשם קבלת הכרעה משפטית של בית המשפט לגביה. רוצה לומר, כל עוד המדובר בהבאת עובדה אינפורמטיבית גרידא ואין המידע המובא, כשלצמו, מצריך הכרעה משפטית של בית המשפט לגביו אין מניעה מלהביאו הגם שיש בו בכדי לסייע, בעקיפין, למי מהצדדים לדיון. בנוסף לכך יש לזכור כי בית משפט השלום בהחלטתו הביא את העובדות הנ"ל כרקע בלבד להחלטתו. לשון אחר, גם בהליך המקורי לא היה מדובר בעובדות שהצריכו הוכחה והכרעה אלא בעובדות אינפורמטיביות בלבד אשר הוצגו כנתון.

ומעל הכל, הרי בהליך דגן הדברים האלו הובאו כתמיכה וכסיוע בלבד לטענתו של המשיב, לפיה מיהותה של הרוכשת מעידה כשמש בצהריים על כך שהתמורה לעסקה הושפעה אף מקיומן של זכויות בנייה נוספות צפויות בעתיד הקרוב.

48. למעלה מן הצורך אוסיף ואומר כי אף אם נניח, כי אכן באמת ובתמים לא ידעו המוכרים על קיומן של זכויות הבנייה הנוספות בנכס, אין הדבר משנה את המסקנה שאליה הגעתי כלל ועיקר. אסביר: **בהלכת אהרוני** כבר עמד בית המשפט העליון על נקודה זו וקבע שדין טענה זו להידחות. את קביעתו זאת ביסס בית המשפט העליון בהתבססו על ההלכה המחייבת הקובעת כי המבחן לקיומן של זכויות בנייה נוספות קיימות/צפויות לגבי הנכס הנמכר יהיה המבחן האובייקטיבי. וכדברי בית המשפט:

"הטענה השנייה של המערערים מתייחסת לידיעתם בדבר קיומה של התכנית המפורטת. על פי הנתען, אף אם התכנית מעניקה זכויות לבנייה נוספת, הצדדים לעסקה ואף המשיב עצמו לא ידעו על קיומן בעת ביצוע העסקה, ועל כן אין לומר שהתמורה המשתלמת בעד הדירה הושפעה על ידו. גם טענה זו אין בידי לקבל, ובראש ובראשונה משום שעל פי עדותה של נטליה אברבוך, אותה לא דחתה הוועדה קמא, תושביו של המושב סלעית היו מעורבים בהכנתה של התכנית המפורטת. זאת ועוד, המבחן להשפעתן של זכויות לבניה נוספת הינו אובייקטיבי. כלל זה נלמד מההסדר הקבוע בחוק, אשר מגדיר את שווי העסקה לפי שומה אובייקטיבית ולא לפי המחיר המשולם (ראו את הגדרתו של "שווי" בסעיף 1 לחוק). השומה של שווי דירת המגורים והשטח הנמכרים עמה, נעשית איפוא לפי שווי השוק של הנכסים, והלכה זו מעודדת אנשים ללמוד את הנתונים הרלוונטיים לעסקה, כדי לקבוע מחיר אשר ישקף נכון את ערך הנכס. הלכה אחרת הייתה מעודדת אנשים לקבוע מחירים פיקטיביים במטרה להתחמק מתשלום מס (ראו ע"א 8244/02 כרמל נ' מנהל שבח מס מקרקעין, לא פורסם). כך הדבר לעניין סעיף 149 לחוק. כאשר המנהל מחליט לערוך שומה, הוא עושה זאת על בסיס המצב האובייקטיבי בשוק. ההנחה היא כי צדדים סבירים לעסקה היו מבררים את המצב התכנוני בטרם כריתת ההסכם. הנחה זו מטילה על הצדדים לעסקה את האחריות לברר את המצב התכנוני, ועל כן צד שלא טרח לעשות זאת, יישא בתוצאות".
(ההדגשות – לא במקור).



49. כמו כן, אין ממש בטענתם הנוספת של העוררים ולפיה הימנעותו של המשיב לזמן את הרוכשת להעיד מטעמו שוללת את יכולת הסתמכותו על המניעים הכלכליים שעמדו בהחלטתה של הרוכשת לרכוש את הנכס. אדרבה, העוררים הטוענים כי התמורה הגבוהה ששולמה ע"י הרוכשים בהשוואה לעסקאות השוואה בסביבה הקרובה, שולמה אך מטעמים סובייקטיביים של רצונה לרכוש בכל מחיר את "הנכס הייחודי" כדבריהם וללא קשר לזכויות בנייה נוספות הצפויות להינתן לגביו, הם שהיו צריכים לזמן מטעמם את הרוכשת שתעיד בדבר המניעים שעמדו לנגד עיניה בהחלטתה לשלם מחיר כה גבוה בתמורה לנכס.

50. נטל זה המוטל על כתפי העוררים נקבע בפסיקת בתי המשפט המחוזיים ובפסיקת בית המשפט העליון שוב ושוב לאורך השנים, והוא שזור כחוט השני בפסקי הדין השונים העוסקים במיסוי מקרקעין.

בית המשפט העליון נדרש לאחרונה בע"א 5409/09, זיוה סביל נ' מדינת ישראל- מיסוי מקרקעין (פורסם במיסים און לייך, 19.05.2013) (להלן "הלכת סביל") לשוב ולדון בסוגיה תוך שהוא מצטט מפסיקה קודמת בנושא וכלשון פסק הדין:

"וכבר אמר בית משפט זה (מפי השופט קדמי) בע"א 38/86 רוט נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד מג (3) 194, 197 (1989) כי "בנסיבות כגון דא, כאשר הפער בין 'מחיר השוק' לבין התמורה המוצהרת הוא כה ניכר, יש לאי העדתם של הקונים משקל נכבד לחובתם של המערערים" (ההדגשות – לא במקור).

51. בשלב זה לא נותר אלא לקבוע איזה חלק מהתמורה הכוללת יש לייחס לשווין של דירות המגורים, וכנגזרת מכך יתרת התמורה תיוחס בעבור זכויות הבנייה הנוספות. בשלב שלאחר מכן, נדרש לקבוע כיצד ליישם לגבי יתרת התמורה המיוחסת לזכויות הבנייה הנוספות את הוראותיו של סעיף 149 לחוק בדבר מתן כפל פטור המוגבל בתקרה. לשם זאת, נפנה כעת לדון בחוות הדעת של השמאית מטעם המשיב ולהחלטת המנהל בהשגה אשר אמורים לתת מענה לשאלות דלעיל.

חישובי השמאית מטעם המשיב

52. השמאית מטעם המשיב קבעה את שוויו של מ"ר ממוצע בסביבה הקרובה לנכס שנמכר באמצעות ביצוע השוואה מפורטת למספר עסקאות שנערכו בסמיכות זמנים לעסקה דן בנכסים דומים. ההשוואה שבוצעה הובילה לקבלת שווי מ"ר ממוצע בסך 5,400 דולר במבנים משופצים שאין בהם כל תופס במקרקעין או דייר מוגן. משווי זה הפחיתה השמאית סך של 20% בגין היות הנכס דן מבנה ישן בן עשרות שנים והגיעה לתוצאה של 4,200 דולר למ"ר. בעניין זה יצוין כי השמאית מטעם המשיב נקטה כאן גישה לקולא, שכן בעבור נכס ישן מאוד מקובל להפחית יותר מ- 20% משווי של מ"ר ביחס לשווי של מ"ר בנכסים דומים משופצים בסביבתו הקרובה. והשווה: ו"ע 1270/01, מרים דורון נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור נתניה. (מיסים יט/5) שם נקבע בין היתר:

"צודק שמאי המשיב בטענתו כי נתוני הבניה הרוויה התייחסו למבנה חדש ואילו במקרה דן מדובר בנכס ישן בן כ-30 שנים, לפיכך יש להפחית משווי חדר בבניה רוויה כפי שנקבע על פי אומדן השמאי פחת מבנה בשיעור של 50%" (ההדגשות – לא במקור). עם זאת, משבחר המשיב לעשות כן לא מצאתי לנכון להתערב בקביעתו.



לאחר מכן ערכה השמאית את ההתאמה הנדרשת למצבו של הנכס דגן בהיותו תפוס על ידי דייר מוגן ומשכך, הפחיתה, כמקובל, 60% מהשווי הממוצע של מ"ר בסך 4,200 דולר שצוין לעיל.

53. בעניין זה אציין כי יש לדחות על הסף את טענת העוררים (ראה סעיף 9 לתשובת העוררים לסיכומי המשיב), לפיה לא הוכח קיומו של דייר מוגן בנכס שנמכר (זאת בהסתמך על עדותו הרפה והלא ברורה של קינן בנושא זה מיום 11/6/2013). ראשית אומר, כי טענה זו לא בא זכרה לא בכתב ההשגה, לא בכתב הערר, לא בפרוטוקולים ולא בסיכומי העוררים והיא נטענה לראשונה בכתב סיכומי התשובה. ולגופם של דברים, המדובר בטענה שראוי היה לה שלא היו נטענת כלל. אפרט: בחוזה המכר של הנכס (ראה נספח ד' לכתב הערר) נאמר מפורשות בסעיף 3.1 כדלהלן:

" לא יאוחר מיום ה- 10.10.07 מתחייב המוכר למסור לקונה את החזקה הבלעדית בדירה, בכפוף לזכויות הדייר המוגן שבדירה, במצבה AS IS " (ההדגשות – לא במקור). כמו כן, ראה את סעיף 10.5 לחו"ד הראשונה מטעם העוררים שבה נאמר במפורש כי: " הדירות הינן זירות תפוסות בדיירים מוגנים".

הדברים מדברים בעד עצמם, וכל הוספה עליהן תהיה בבחינת "וְדַבַּר שְׁפָתַיִם אֵךְ לְמַחְסוֹר" (משלי, יד, כג).

54. בסיכום חישוביה הגיעה השמאית מטעם המשיב לשווי של 1,680 דולר למ"ר בנוי. בנוסף, חישובה השמאית את שווי של מ"ר מהחצר הצמודה למבנה לפי שווי של 900 דולר למ"ר קרקע. לא מצאתי לנכון להתערב בקביעתה זו. בחישוביה התייחסה השמאית לכל שטח המגרש הצמוד לדירות המגורים שנמכרו כחלק מדירות המגורים עצמם וחישובה את סכום הפטור שיינתן לדירות המגורים בהתאם לכך. בכך יישמה למעשה את הנפסק בע"א 2191/92, עו"ד נסל ואליעזר נסל נ' מנהל מס שבח מקרקעין מיסים ט/1 (פברואר 1995) עמ' ה-4, עמ' 69 (להלן "הלכת נסל") בנוגע לגודל החצר שתיחשב כחלק מדירת המגורים לעניין מתן הפטור שבה נקבע מפי כב' הנשיא שמגר הכלל ולפיו:

"אנו יכולים לשרטט, איפוא, נקודת מוצא הגיונית לגודל סביר של מקרקעין הדרושים לבית מגורים. מדובר, בנקודת מוצא של כדונם אחד" (שם, בפסקה 14 לפסק הדין).

55. עם זאת, בחישוב זה של שווי מ"ר לקרקע פנויה, נראה כי השמאית מטעם המשיב נתפסה לכלל טעות אשר פעלה לטובת העוררים. השמאית בחישוביה לגבי החצר הצמודה למבנה המגורים, התייחסה לשטחו הכולל של המגרש שעליו בנוי הנכס העומד על 394 מ"ר לאחר הפקעה. היינו השמאית לא נטרלה את חלק המגרש שעליו בנוי המבנה הקיים שנמכר התופס 106 מ"ר משטח המגרש הכולל, אלא חישובה את שווי החצר בסך 394 מ"ר בנוסף לחישוב הקודם שערכה לגבי שווי של מ"ר מבונה בגין המבנה הבנוי בחלקה. למרות זאת, לא מצאתי לנכון לסטות מחישוביה של השמאית ואקבלם כמות שהן. ניתן להניח מן הסתם כי זו הסיבה שעמדה בבסיס החלטתם של העוררים שלא להגיש בסופו של יום חו"ד חלופית מטעמם אשר תקבע את שווי של מ"ר מבונה ומ"ר של קרקע חצר במבנה במנותק מקיומם של זכויות בנייה נוספות.

56. השמאית קבעה את החלק המיוחס לזכויות הבנייה הקיימות של החלקה שנמכרה לפי שיטת ההשוואה" ולא לפי שיטת החילוץ" שנקבעה זה מכבר בפסיקות בית המשפט העליון בע"א 178/87 בטאט יחזקאל ועזריה דוד נ' מנהל מס שבח ת"א, מיסים ג/4 עמ' ה-14. זאת, בהסתמך על עמדתו הפומבית של המשיב עצמו אשר פורסמה במסגרת הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 6/98 ולפיה, ככלל, השיטה שאותה יש לנקוט היא שיטת ההשוואה. וכלשון הוראת הביצוע:



2.2" את סכום שווי יש לחשב לפי הכללים המקובלים בשמאות. לפיכך בעדיפות ראשונה יש לקבוע את שווי הדירה בשיטת ההשוואה דהיינו, אם בסביבה הקרובה לדירה הנדונה בוצעו מכירות של דירות צמודות קרקע ללא זכויות בניה נוספות, יש לשום את הדירה בהשוואה לדירות שנמכרו כאמור.

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

2.4 בעדיפות האחרונה יש להיעזר בשיטות שומה אחרות המבוססות על שיטת החילוץ (הילכת בטאט) או על שיטת ההכנסות הצפויה. (ההדגשות – לא במקור). בעניין זה חשוב לציין כי אף בית המשפט העליון עצמו החל לסטות מיישום דווקני של הלכת בטאט כפי שניתן לראות בפסק דינו בע"א 8244/02 פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 6/ז עמ' ה-3.

בסופו של יום הגיעה השמאית בחישוביה למספרים הסופיים ולפיהם סך של 127,968 דולר מתוך התמורה הכוללת בסך 880,000 דולר הינו פטור ממס, והיתרה בסך 752,000 דולר משקפת את שוויון של זכויות הבנייה הנוספות הקיימות בנכס אשר תהיינה חייבות במס מכוח הוראות סעיף 149 לחוק.

57. לאחר ניתוח שיטת החישוב של השמאית מטעם המשיב, הגעתי למסקנה כי יש לקבל, עקרונית, בכפוף לסייגים שיפורטו להלן, את ממצאיה.

הפער בין התמורה המיוחסת לדירות המגורים בחוות דעת מטעם המשיב (שכאמור הינה מבוססת כדבעי ואף נוטה לקולא לטובת העוררים) לבין התמורה המיוחסת לכלל הנכס הינו פער ניכר בסך של כ- 752,000 דולר. זהו פער שלא ניתן להתעלם ממנו ללא קבלת הסברים משכנעים מטעם העוררים שיניחו את הדעת, דבר שכאמור לעיל לא נעשה. בנושא זה חשוב להדגיש ולציין כי התמורה ששולמה לעוררים בסך 880,000 דולר שולמה בעבור מכירת 40% מהזכויות בנכס בלבד. באם נחשב את התמורה התיאורטית שהייתה משולמת, לגישת העוררים, בעבור הנכס כולו נגיע לסך הגבוה של 2,200,000 דולר (כ- 9,320,000 ₪ למועד המכירה) שהיו משולמים בעבור נכס ישן בשטח של 106 מ"ר בלבד שהינו בן עשרות שנים ובנוסף הינו תפוס בידי דיירים מוגנים. סכום זה מגלם בתוכו שווי חסר תקדים של 20,754 דולר (כ- 87,950 ₪ למועד המכירה) למ"ר בנוי, באם לא מביאים בחשבון שסכום זה כולל גם תמורה עבור זכויות בניה נוספות. ברור שקביעת סכום זה לשטח המבונה הישן בלבד והתפוס ע"י דיירים מוגנים, אינו מתקבל על הדעת.

התעלמות המשיב מיישום הוראות סעיף 149 לחוק בדבר מתן כפל פטור

58. השמאית מטעם המשיב לא לקחה בחשבון במסגרת חישוביה את כפל תקרת הפטור המגיע לעוררים בעבור השווי שחושב בגין דירת המגורים והחצר הצמודה אליה. בכך סותר המשיב את עצמו, באמצעות השמאית מטעמו, מיניה וביה. שכן מצד אחד מחשב המשיב את הפטור המגיע כדת וכדין לעוררים בגין דירת המגורים בעבור הנכס הבנוי על החלקה והן בעבור יתרת החלקה המשמשת כחצר לנכס הבנוי וטפלה לו. היינו: המשיב מתייחס לנכס הבנוי ולחצר הצמודה לו כמקשה אחת.

מאידך גיסא בוחר המשיב הן בהליכי השומה שהתנהלו במשרדו והן בסיכומיו לערר דגן להמשיך ולדבוק בעמדתו ולפיה לא מגיע לעוררים לקבל את כפל תקרת הפטור מכת סעיף 149. וזאת, מן הנימוק דלהלן:



"במקרה זה המוכרים אינם זכאים לפטור נוסף ע"פ סעיף 149 לחוק, מאחר וזכויות הבנייה על החלקה מהוות נכס נפרד וניתנות לניצול ללא קשר לדירות המגורים הבנויות על החלקה" (עמוד 2 סיפא להחלטת המנהל בהשגה. נספח א' לכתב הערר). סתירה זו בעמדתו של המשיב הינה תמוהה ואין לקבלה. אנמק:

פיצול אנכי-רעיוני מול פיצול פיזי-אופקי ביישום הוראות סעיף 149 לחוק

59. פסק הדין המנחה בעניין הוא פסק הדין שניתן בהלכת נסל (ע.א. 2191/92) שצוינה לעיל. כבוד הנשיא שמגר הסביר שם את ההבדל בין הפיצול האנכי-רעיוני לבין הפיצול הפיזי-אופקי. וכלשונו:

"דיני מס שבח יצרו הבחנה בין שני סוגי פיצול נכס לצורך חישוב בסיס מס השבח. הפיצול האחד הוא זה המכונה 'הפיצול הפיזי-אופקי'. הפיצול השני מכונה 'הפיצול הרעיוני-אנכי'. הפיצול הפיזי משמעותו פיצול הנכס בין חלק מסוים אשר מסווג כ"דירת מגורים" לבין חלק אחר בנכס אשר איננו מסווג כ"דירת מגורים". הפיצול הרעיוני-אנכי הינו פיצול של תמורת נכס אשר סווג כ"דירת מגורים", בין שווי התמורה אשר מתייחס לדירה עצמה לבין שווי התמורה המתייחס לזכויות בנייה ("אחוזי בנייה") לגבי אותם מקרקעין.

הפיצול הפיזי אינו קבוע בחוק. הפיצול הרעיוני-אנכי עולה מהוראותיו של סעיף 149 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 ("החוק"). סעיף 149 קובע כי אם התמורה בעד הנכס הושפעה מזכויות בנייה נוספות, יינתן הפטור 'בשל סכום שווי המכירה עד לכפל הסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ללא זכויות לבנייה נוספת'. השאלה אשר ניצבת לפנינו בערעור זה היא אימתי מן הראוי לפצל נכס מסוים במישור הפיזי-אופקי, טרם פיצולה האנכי של התמורה". (ההדגשות – לא במקור).

הווה אומר: המקרים שבהם ייעשה פיצול פיזי אינם קבועים בחקיקה ומשכך, פיצול שכזה ייעשה אם בכלל, רק במקרים חריגים שבהם ההיגיון מחייב לחלק חלקת מקרקעין אחת לשני חלקים נפרדים אשר האחד מהם ייחשב כדירת מגורים והאחר ייחשב כחלקה נפרדת אשר איננה חלק מאותה דירת מגורים. מקרים חריגים אלו יידונו כל אחד לגופו וזאת בהתייחס לעקרון המוצא שנקבע שם בהלכת נסל הקובע כי שטח חלקה של עד דונם אחד שעליו בנויה דירת מגורים ייחשב כולו כחלק מדירת המגורים לצורך יישום הוראות מתן כפל הפטור הקבועות בסעיף 149 לחוק.

מנ הכלל אל הפרט

60. שטחה הכולל של החלקה שעליה בנוי הנכס דנן הינו 394 מ"ר בלבד ומשכך, אין להפריד בין הנכס הבנוי לבין החצר הצמודה לו ויש להתייחס אליהם כמקשה אחת אשר תיחשב כדירת מגורים לצורך הוראות הסעיף והענקת כפל הפטור כקבוע בסעיף 149 לחוק.

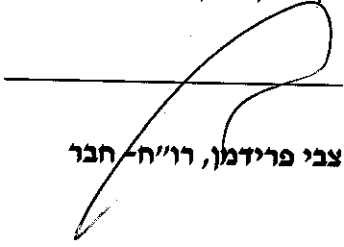
סוף דבר

61. דין הערר להידחות ודין טענת המשיב להתקבל בכל הנוגע להפרדה שיש לבצע בין חלק התמורה ששולם בגין הנכס הבנוי והחצר הצמודה לו (מרכיב הפרטיות) לבין יתרת התמורה שאותה יש לזקוף לזכויות הבנייה הנוספות הצפויות לגבי הנכס. חישובי השמאית מטעם המשיב מתקבלים בזאת. עם זאת, העוררים זכאים לפטור הנוסף הקבוע בסעיף 149 לחוק. זאת, כמובן בכפוף להוראות סעיף 149(א) לחוק לפיו: "על אף הוראות סעיף קטן (א), במכירת חלק מדירת מגורים מזכה, יקראו כל אחד מהסכומים הנקובים בסעיף קטן (א)(2) ו-(3), באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה".

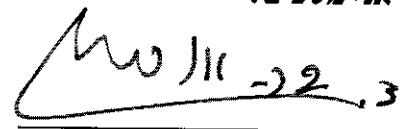


המשיב יוציא שומות מתוקנות בהתאם לאמור לעיל.

אשר על כן, הייתי מציע לחברי להצטרף לדעתי כאמור לעיל, ולהשית על העוררים ביחד ולחוד שכר טרחת עו"ד בסך של 25,000 ₪ שיישאו ריבית והצמדה כדן מיום מתן פסק הדין.

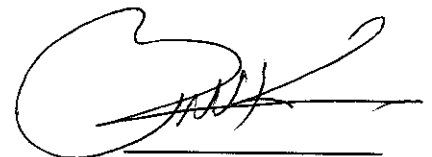

צבי פרידמן, רו"ח-חבר

אני מסכים:



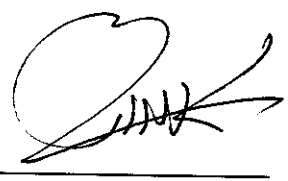
דוד בר-אופיר, שופט וסגן נשיא
(בדימוס) יו"ר הועדה

אני מסכים:

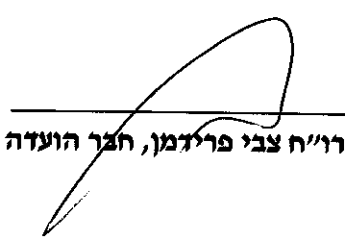


רו"ח אליהו מונד, חבר

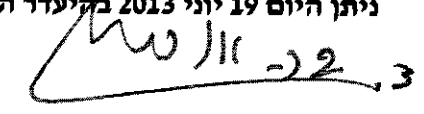
עיקר הדברים: הוחלט כאמור בסעיף 61 לחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.
ניתן היום 19 יוני 2013 בהיעדר הצדדים ובאי כוחם.



רו"ח אליהו מונד, חבר
הועדה



רו"ח צבי פרידמן, חבר הועדה



דוד בר-אופיר, שופט וסגן נשיא
(בדימוס) יו"ר הועדה