

בתי המשפט

וע 001025/07		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
תאריך: 19/03/2009		בפני: ועדת ערר מס שבח מקרקעין 1963-התשכ"ג יהושע בן שלמה, שופט (דימוס) – יו"ר הועדה דן מרגליות עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר צבי פרידמן, רו"ח - חבר	

בעניין: כספי שלמהע"י ב"כ עו"ד חן אורי **העורר**

נגד

מנהל משרד מיסויע"י ב"כ עו"ד **המשיב**

מיני-רציו:

* על מנת לחשב את מס הרכישה החל על רכישת חלק מדירה לפי תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, יש לחשב תחילה את מס הרכישה שהיה חל אילו נרכשה כל הדירה, ואחר כך לחשב את החלק היחסי לפי חלק הדירה שנרכש.

* מסים – מס שבח מקרקעין – תוספת מס (מס רכישה)

* מסים – מס שבח מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס שבח מקרקעין – פרשנות

* מסים – מס שבח מקרקעין – ועדת ערר

* בתי-משפט – הלכה פסוקה – כוחה המחייב

ערר שעניינו כיצד יש לפרש את תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: התקנות): האם יש להפעיל את מדרגות המס על השווי המלא של הדירה הנמכרת ואז להכפיל את התוצאה בחלק היחסי שנמכר או שיש להכפיל את החלק היחסי שנמכר בשווי הדירה ורק על התוצאה להפעיל את מדרגות המס. כן נבחנה השאלה האם בהתקינו את תקנה 2(2)(ב) לתקנות חרג שר האוצר מסמכותו שבס' 9 לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), והאם התקנה לא סבירה בהיותה מפלה בין נישומים.

ועדת ערר מס שבח מקרקעין דחתה את הערר ופסקה כי:

בפרשת לויט נקבע כי חישוב מס הרכישה ייעשה בהתחשב במחיר הכולל של הדירה. כ"כ נפסק כי בהתקנת התקנה לא חרג שר האוצר מסמכותו ולכן אין התקנה בטלה. תקנה 2(2)(ב) לתקנות קובעת שאם נמכר חלק מדירת מגורים "ישולם חלק מסכום תוספת המס כאמור בפסקה משנה (א)" ללמד שיש לוודא תחילה מהו סכום תוספת המס החל על מכירת הדירה בשלמותה, ורק אז ניתן לקבוע את גדלו של ה"חלק מסכום תוספת המס" המגיע בעד מכירת חלק הדירה. לפיכך, כדי ללמוד מהו סכום המס המגיע בעבור מכירת חלק מדירה יש לקבוע תחילה מה הוא הסכום שהיה מגיע אילו נמכרה הדירה כולה. לשר האוצר מותר היה להבחין בין סוגי מכירה שונים לפי ס' 9(א) לחוק, הוא הסעיף המסמיך את התקנת תקנה 2, ואין יסוד לטענה כי חרג מסמכויותיו כשקבע תוספת מס שלא לפי שווי המכירה דוקא. על הלכה זו חזר בימ"ש העליון גם בפרשת בר חמה, שם אף נפסק כי התקנה חלה גם אם אין מלאכותיות בעסקה.

לועדת הערר סמכות לדון בתקפות מעשה מינהלי בנסיבות אלו. משהוענקה לבי"ד מיוחד סמכות, משתרעת היא גם על ענינים המתעוררים אגב הדיון כבעיות שבגררה. לגופו של עניין, תקנה תבוטל רק מקום בו לוקה היא בחוסר סבירות קיצונית. אלא שבענייננו אין מקום לסטות מהלכת לויט ובר חמה הן לאור הלשון הרחבה בס' 9 לחוק, כך שספק אם ניתן לטעון כי התקנה הותקנה בחריגה מהסמכות שהוקנתה לשר. גם הטענה כי התקנה לוקה בחוסר סבירות בשל חוסר שוויון בין נישומים, נדחתה, משום שנראה כי ההקלה שנתן המחוקק בקביעת מדרגות מס ושיעורי מס רכישה פרוגרסיביים נועדה לעודד רכישת דירות זולות יחסית, ולא דירות יקרות.

דרך החישוב שננקטה ע"י המשיב היא העדיפה, הן מבחינה כלכלית והן מבחינת התוצאה המתקבלת. בדרך שהציע המשיב תהא החבות במס רכישה זהה, ותוצאה זו הנה ראויה. החישוב בו נקט העורר מביא לתוצאה אבסורדית, מאחר ונטל המס שיחול על רוכש דירה ברכישה במספר שלבים יהא נמוך בהשוואה לרוכש דירה בעסקה אחת. בכל מקרה, אל לועדת הערר כערכאה נמוכה לסטות מההלכה שקבע בימ"ש העליון.

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

א. פתח דבר

בפנינו ערר שעוסק כולו בסוגיה משפטית, והיא הכיצד יש לחשב את גובה מס הרכישה החל ברכישת חלק מדירת מגורים - האם לפי שווי של אותו החלק הנרכש בלבד, או שיש לחשב את המס היחסי על דירה שלמה, וזאת בהתחשב בכך ששיעורי מס הרכישה על דירות מגורים בנויים באופן פרוגרסיבי וככל ששווי דירת המגורים הנרכשת נמוך יותר כך גם נטל המס יפחת. במילים אחרות, כיצד יש לפרש את תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"), קרי האם יש להפעיל את מדרגות המס על השווי המלא של הדירה הנמכרת ואז להכפיל את התוצאה בחלק היחסי שנמכר, או שמא יש להכפיל את החלק היחסי

שנמכר בשווי הדירה ורק על התוצאה להפעיל את מדרגות המס (כעמדת העורר) - זו השאלה הניצבת בפנינו.

ב. רקע עובדתי

העובדות הרלוונטיות לערר זה פורטו ברשימת המוסכמות והפלוגתאות אותה הגישו הצדדים לוועדה, והן כדלהלן:

1. הורי העורר (המעבירים) הינם החוכרים הרשומים של 10/16 חלקים של בית המגורים נשוא הערר, הידוע כחלק מחלקה 236 בגוש 6627, ונמצא ברח' עמרי 7 בתל אביב (להלן: "הבית").
2. 6/16 החלקים הנותרים של הבית הנ"ל, רשומים ע"ש שני ילדים אחרים של הורי העורר מזה שנים רבות.
3. החלק המועבר לעורר הוא 3/16 חלקים מתוך 10/16 החלקים בבית של המוכרים.
4. ההעברה הרלוונטית למקרה דן הינה העברה בין קרובים ללא תמורה.
5. הצדדים דיווחו למשיב כי שווי החלק המועבר (3/16 מהבית) הינו 675,000 ₪.
6. העורר חישב את מס הרכישה לפי מדרגות מס רכישה לדירה יחידה, אשר חושבו לגבי שווי החלק המועבר בלבד, כך ששומתו העצמית עמדה על סך 921 ₪.
7. המשיב חישב את מס הרכישה לפי מדרגות מס רכישה לדירה יחידה, אשר חושבו לגבי שווי הבית בשלמות (שווי שנגזר משווי של החלק המועבר, כפי שדווח ע"י הצדדים לעסקה), ומתוצאה זו גזר 3/16 חלקים בגין מס רכישה שחל על העורר. לפי חישוב זה חויב העורר במס רכישה ע"ס 9,252 ₪. (לאחר מתן ההקלה במס רכישה בגין רכישת זכויות ללא תמורה מקרוב).

ג. סלע המחלוקת

השאלה העומדת לדיון נוגעת לתוקפה והיקף תחולתה של תקנה 2(2)(ב) לתקנות מיסוי מסרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן: "התקנות").
ובלשון ב"כ העורר, עולות בענייננו מספר שאלות הדורשות הכרעה. ראשית, האם צדק מנהל מס שבח בדחיית השומה העצמית שהגיש העורר, במסגרתה חישב העורר את מס הרכישה לפי מדרגות מס רכישה לדירה יחידה, אשר חושבו לגבי שווי החלק המועבר בלבד, תוך התעלמות מהוראות תקנה 2(2)(ב) לתקנות הקובעות כי יש לחשב מס רכישה כחלק הזכות המועברת ביחס לכל הזכות. כמו כן, יש לבחון האם בהתקינו את תקנה 2(2)(ב) לתקנות, חרג שר האוצר מהסמכות שהוענקה לו בסעיף 9 לחוק, ובד בבד לקבוע האם התקנה לוקה בחוסר סבירות בהיותה מפלה בין נישומים.

מחד, סבור העורר כי לאור סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") יש לחשב את מס הרכישה בהתאם לזכות הנמכרת, להבדיל מחישוב לאור שווי הנכס במלואו. מאידך, סבור המשיב כי שיטה זו טעות ביסודה, ויש לנקוט בחישוב מס הרכישה לאור שווי הדירה בכללותה, ומסכום זה לגזור את שומת מס הרכישה.

ד. טענות העורר (בתמצית)

1. דרך החישוב בה נקט המשיב איננה מתיישבת עם הוראות סעיף 9 לחוק, שכן הסעיף קובע כי מס הרכישה יחושב בשים לב לנכס הנמכר, ולחילופין בשים לב לחלק הנמכר מתוך הזכות שיש למעביר, ולא מתוך שווי הבית כולו.
2. מחוקק המשנה חרג מסמכותו בהתקינו את תקנה 2(2)(ב) לתקנות, מאחר ותקנה זו אינה מתיישבת עם הוראת סעיף 9(א) לחוק, היינו הסעיף המסמך, לפיה מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע. לאמור, המס שמטיל המשיב על העורר בהתאם לתקנה אינו מתיישב עם דרישת המחוקק שבסעיף 9 לחוק, ועל כן חרג שר האוצר מסמכותו.
3. המשיב לא נתן משקל להיקף הזכות הקניינית של המעבירים, אשר ביקשו להעביר 3/16 חלקים בבית מתוך 10/16 חלקים שבבעלותם, ולכן היה על המשיב לחשב את מס הרכישה לגבי שווי החלק המועבר.
4. אין לפעול כפי שנהגו בע"א 420/77 לויט נ' מנהל מס שבח פ"ד לב(1) 793 (להלן: "פס"ד לויט") הואיל ושם עלה החשש כי מדובר בפיצול מלאכותי של מכירת דירה אחת. במקרה דנן המטרה שעמדה לנגד עיניהם של הורי העורר הייתה שלכל אחד משלושת ילדיהם יהיו זכויות שוות בבית, קרי לכל אחד מהילדים יהיו 3/16 חלקים, וההורים יחזיקו בחלקים הנותרים (7/16). כל זאת, במטרה למנוע מריבות עתידיות בין שלושת הילדים, עם לכת המעבירים לעולמם.
5. שיטת החישוב של המשיב מפלה בין נישומים, וגורמת חוסר שוויון בנטל המס שהיא מטילה על נישומים שרכשו זכויות שונות במקרקעין במחיר זהה. כך למשל מקרה בו נישום א' רכש דירה שלמה, ונישום ב' רכש חלק מדירה, כאשר שניהם שילמו את אותו הסכום. על פי שיטת החישוב של המשיב, המס שיהיה על נישום א' לשלם יהיה קטן מגובה המס שיהיה על נישום ב' לשלם.
6. תשלום מס רכישה בגין שווי דירה שלמה שאינה בבעלות הנישום אינה מקיימת את רציונל המיסוי הפרוגרסיבי העומד בבסיסו של סעיף 9 לחוק.
7. המחוקק מתעלם מקריאותיו של ביהמ"ש להתערבותו בשינוי לשון תקנה 2(2)(ב) לתקנות, ועל כן על הועדה לפתור בעיה זו, ולקבוע הלכה התואמת את הוראות החוק.

8. העורר קורא לוועדה ליתן דעתה בעניין, ולפתור אחת ולתמיד את הסוגיה דנן ולקבוע הלכה התואמת את הוראות החוק והתקנה. ב"כ העורר מוסיף ואומר כי במקרה בו תדחה הוועדה את בקשת העורר, יבטלו המעבירים את המתנה שברצונם להעניק לעורר.

ה. טענות המשיב (בתמצית)

1. פרשנות העורר אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק או עם השכל הישר. פרשנותו הינה אבסורדית, אינה מתיישבת עם לשון החוק ואף עומדת בניגוד מוחלט להוראות סעיף 22 לחוק.
2. בהתאם לע"א 8746/96 נחמה בר חמה נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נ"ד(4), 704, ופס"ד לויט, הרי שקיימת הלכה מחייבת של ביהמ"ש העליון המאשרת את דרך החישוב בה נקט המשיב.
3. לאור סעיף 22 לחוק, היקף הזכות שיש בידי המוכרים אינו רלוונטי לקביעת שווי הרכישה. כאמור בסעיף 22 לחוק, שווי הרכישה ייקבע כיחס בין החלק שנמכר לכלל הזכות, ואת סעיף 9 לחוק יש לפרש בהתאם.
4. לאור עקרון השוויון יש לאמץ את פרשנות המשיב, אחרת התוצאה שתתקבל תהא כי העורר ישלם פחות מס בגין רכישת 3/16 מהנכס, מאשר סכום המס ששילמו אחיו, בגין רכישת חלק זהה לחלוטין.
5. חישוב המס בגין רכישת דירת מגורים שלמה נעשה ע"פ המדרגות המפורטות בסעיף 9 לחוק, ואילו חישוב המס בגין רכישת חלק מדירת מגורים, לפי תקנה 2(ב) לתקנות, נעשה ע"י קביעת חלק מתוך המס בגין הדירה כולה (תוצאת חישוב המס בגין הדירה כולה לפי סעיף 9), שהוא כחלקה של הזכות הנרכשת מתוך הזכות בדירה כולה.
6. אין כל הגיון בכך שרוכש דירה בחלקים ישלם מס נמוך יותר (בסה"כ) מהרוכש את אותה הדירה ברכישה אחת. כמו כן, ראוי שיחול הסדר המיסוי אשר לפיו רכישת אותה דירה שהיא יחידה כלכלית אחת, שיעור מס הרכישה בגינה יהיה זהה בין אם נרכשה בחלקים או נמכרה בחלקים.

ו. דיון ומסקנות

נושא זה של חישוב גובה מס הרכישה החל בעת רכישת חלק מדירת מגורים נידון מספר פעמים בעבר, הן בפסיקה והן בספרות המקצועית. להלן נסקור את הוראות החוק הרלוונטיות, וכן את העמדות שננקטו בפסיקה ובספרות המקצועית.

1. הוראות החוק הרלוונטיות: חוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק")

המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית למקרה דנן קבועה בסעיף 9 לחוק, הקובע כדלקמן:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת." שר האוצר כידוע הפעיל סמכות זו, והתקין את [תקנות מיסוי מקרקעין](#) (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974. הוראות תקנה 2 קובעות כך:

"במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא זירת מגורים, יחולו הוראות אלה:

(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק.
 (ב) נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה;
 סעיף 22 לחוק קובע כהאי לישנא:

"שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין - הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות."

2. פסיקת בתי המשפט

בע"א 420/77 לויט נ' מנהל מס שבח פ"ד לב(1) 793 (להלן: "פס"ד לויט" או "עניין לויט"), טענה המערערת כי מנהל מס שבח טעה בפירוש תקנה 2(2)(ב) לתקנות, בכך שביצע חישוב של מס הרכישה בהתחשב במחיר הכולל של הדירה. בנוסף, נטען כי בהתקנת התקנה חרג שר האוצר מסמכותו ולכן יש לראותה כבטלה. בדעת רוב דחה ביהמ"ש את הטענות, וקבע כדלקמן:

"אינני מוצא דופי בפירוש שניתן על ידי המשיב לתקנה 2(2)(ב), פירוש שעליו סמכה גם ועדת הערר. תקנה זו המתייחסת לרכישת חלק מדירה אינה קובעת שיטת חישוב משלה, כי אם מפנה אותנו אל התקנה הקודמת. נאמר בתקנה 2 (2) (ב) במפורש שאם נמכר חלק מדירת מגורים "ישולם חלק מסכום תוספת המס כאמור בפסקה משנה (א)" ללמדך שעלינו לוודא תחילה מהו סכום תוספת המס החל על מכירת הדירה בשלמותה, כי רק אז נוכל לקבוע את גדלו של ה"חלק מסכום תוספת המס" המגיע בעד מכירת חלק הדירה. אילו רצה המחוקק להשיג את התוצאה המוצעת על-ידי בא-כוח המערערת, יכול היה להוסיף ברישא של תקנה 2 (2) (א) למילים "במכירת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים" את המילים הנוספות "או חלק מדירת מגורים" ובדרך זו, היה מבהיר את כוונתו כי מכירת חלק של דירה ומכירת דירה שלמה הנן שוות בעינינו. אך עובדה היא שהמחוקק לא בחר בדרך זו, או בדרך דומה לה, כי אם הבחין בין מכירת דירה שלמה לבין מכירת חלק מדירה, והאבחנה שעשה מצביעה על כך שהמחוקק ראה שוני בין שתי מכירות אלה.....מסתבר שהפירוש בו דוגל בא-כוח

המערערת מביא לתוצאה שאין לה הצדקה מבחינה כלכלית... כדי ללמוד מהו סכום המס המגיע בעבור מכירת חלק מדירה יש לקבוע תחילה מה הוא הסכום שהיה מגיע אילו נמכרה הדירה כולה. זהו הפירוש היחיד התואם את מילות התקנה ולכן יש לדחות את פירושו של בא-כוח המערערת ואת הטענה המבוססת על פירוש זה."

באשר לטענת בטלות התקנה בשל חריגה מהסמכות שהוקנתה לשר האוצר, קבע ביהמ"ש העליון כי "מותר היה לשר האוצר להבחין בין סוגי מכירה שונים על-פי הוראות הסעיף המסמיך - הוא סעיף 9 (א) לחוק, ואין יסוד לטענה כי הוא חרג מסמכויותיו כשקבע תוספת מס שלא לפי שווי המכירה דוקא."

דעת המיעוט של כב' השופטת בן פורת גרסה כי סעיף 9 לחוק קובע כי מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, ובלשון התקנה אין סכום קבוע, וגם אין בה "שיעור משווי המכירה", שכן המכירה האמורה שם פירושה מכירת החלק הנמכר בפועל ולא שיעור ממכירה היפותטית של הדירה כולה. ולכן, לדעת המיעוט, התקנה היא ultra vires.

פסק הדין נותר על כנו אף לאחר שנבחן פעם נוספת במסגרת דיון נוסף שנערך בבית המשפט העליון (ד"נ 15/78 גבריאלה לויט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לב(3)), כאשר פעם נוספת קיבלה דעת הרוב את עמדת מנהל מס שבח, ומנגד נשמעה דעת מיעוט שקיבלה את טענות המערערת.

מקרה דומה אשר הגיע לפתחו של ביהמ"ש העליון הוא ע"א 8746/96 נתמה בר חמה נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נד(2), 704, ביהמ"ש נתבקש ע"י המערערת לחזור ולדון בהלכת לויט, הואיל ולטענתה ההלכה כפי שנקבעה גורמת לתוצאות אבסורדיות ובלתי צודקות.

באותו עניין, ביהמ"ש נסמך על ההחלטות שהתקבלו בעניין לויט הנ"ל, וזאת באשר לשתי טענות המערערת. הוזה אומר, שר האוצר לא חרג מסמכותו על פי החוק המסמיך כשהתקין את תקנה 2(ב) לתקנות, ובנוסף לכך נפסק כי התקנה חלה גם אם אין מלאכותיות בעסקה. לפיכך, נקבע כי אין מקום לבחון מחדש את הלכת לויט. יחד עם זאת, ביהמ"ש התייחס לכך שבמקרים מסוימים נגרם חוסר שוויון, למשל בין שני נישומים כאשר אחד רוכש דירה שלמה והאחר רוכש חלק מדירה, במחיר זהה, אולם נטל המס יהא שונה. בשל כך, קבע ביהמ"ש כי ראוי שמחוקק המשנה ייתן דעתו לסוגיה זו, ויבחן ביצוע תיקונים אפשריים. ברם, גם בפס"ד זה, כמו בפס"ד לויט, הגישה הגורסת כי התקנה הותקנה בחוסר סמכות ועל כן דינה בטלות לא התקבלה, ונותרה אפוא כדעת מיעוט בלבד. ובהתאם לכך, אימץ ביהמ"ש את חישוב מס הרכישה כפי שבוצע ע"י מנהל מס שבח.

מקרה נוסף בו התעוררה השאלה הינו ב"ע 1098/04 דקלה פלומנבאום נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב [פורסם בנבו]. באותו עניין, פסק חבר הועדה, עו"ד דן מרגליות, כי דעתו אינה עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה ע"י ביהמ"ש העליון, אולם ההלכה מחייבת את ועדת הערר, ועל כן אין לסטות ממנה ויש לדחות את הערר.

למקרים נוספים רלוונטיים ראו למשל עמ"ש 1277/89 צבי כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, אף שם נדחה הטיעון כי יש להכריז על בטלותה של תקנה 2(2)(ב) לתקנות משום שהותקנה בחוסר סמכות, וכן נדחה חישוב מס הרכישה שביצע העורר. בפסק הדין קבעה הועדה כדלקמן:

"אם נבחן את המקרה שבפנינו, לאור המבחנים של סבירות תקנה, כפי שנקבעו בפסיקה, וכפי שפורטו על ידי לעיל, הרי נגיע למסקנה כי דווקא תוצאות גישתו של ב"כ העורר, תביא לאפליה וחוסר סבירות..אין כל ספק בעיני כי התקנה 2(2)(ב) לתקנות מס רכישה, הותקנה משיקולים עניינים ואיננה מושתתת כלל ועיקר על שיקולים זרים, וצודקת ב"כ המשיב בדבריה הבאים (סיכומיה ע' 7 ס' 12): "השיקול של שמירה על אחידות ושיוויון כלפי כלל הנישומים, בין שרכשו דירה מבעלים יחיד ובין שרכשו ממספר שותפים, ודאי שאינו יכול להחשב כשיקול זר. גם מניעת הפחתת מס בלתי נאותה הינה בגדר שיקול ענייני לביצוע הוראות החוק הייחודי".

3. עמדת המלומדים

המלומד פרופ' הדרי מנתח בספרו, "מס שבח מקרקעין" (כרך ג' בעמ' 393), את הפסיקה הנ"ל בעניין לויט, ומביע את הסכמתו להחלטות שנתקבלו ע"י ביהמ"ש:

"עם כל הכבוד, נראית לי דעת הרוב במקרה זה, בשל הוראתה המפורשת לגופו של עניין של תקנה 2(2)(ב) לתקנות, שאינה חורגת מסמכות השר".

עמדה זו מקובלת אף על ד"ר הנריק רוטטוביץ, הכותב בספרו "מס שבח מקרקעין" בעמ' 576 כך:

"תקנה 2(2)(ב), הדנה במכירת חלק מדירה, איננה קובעת את שיטת החישוב, אלא מפנה לתקנה 2(2)(א). מכאן, שעל מנת לחשב את מס הרכישה החל על רכישת חלק מדירה, יש לחשב תחילה את מס הרכישה שהיה חל אילו נרכשה כל הדירה, ואחר כך לחשב את החלק היחסי לפי חלק הדירה שנרכש".

בדעה שונה מחזיק פרופ' נמדר, הכותב במאמרו "מס רכישה על דירות מגורים" (פורסם ברואה החשבון מ"ו/4 אוגוסט 1997) כדלקמן:

"בית המשפט העליון שדן בסוגיה זו, קבע כי מחוקק המשנה לא חרג מסמכותו בזה שהוא קבע שיטת מיסוי שאינה מבוססת על "שווי המכירה" של הממכר, והתקנה גם אינה לוקה בחוסר סבירות ואין בה כדי להפלות בין הנישומים. לדעתנו, תקנה 2(2)(ב)

איננה מתיישבת עם הוראת סעיף 9(א) הקובע במפורש ש"מס הרכישה יהיה בשיעור משווי הרכישה או בסכום קבוע". במקרה זה אין חולק שהמס איננו מבוסס על שווי הרכישה המעשי ששילם הקונה אלא על שווי של נכס אחר (של כל הדירה) - דבר שאיננו עומד בדרישת המחוקק.

4. מן הכלל אל הפרט

תחילה נדרשים אנו לשאלה האם לועדת ערר זו כלל מוקנית הסמכות להכריז על בטלותה של תקנה שהותקנה ע"י שר. לשיטתי, לועדה סמכות לדון בתקפותו של מעשה מינהלי בנסיבות אלו (ראו בעניין זה עמ"ש 1277/89 צבי כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, וראו גם בספרו של כב' השופט דב לוין, "טריבונלים שיפוטיים במדינת ישראל" (תשכ"ט-1969), שם נכתב כך:

"משהוענקה לבית דין מיוחד סמכות, מישתרעת היא גם על ענינים המתעוררים אגב הדיון כבעיות שבגררה. לטריבונל המיוחד הכוח והסמכות להעניק במקרים אלה סעד, שבדרך כלל אינו בגדר סמכותו ואפילו כזה שנמצא בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר".

בנוסף לכך, ראו גם ע"א 440/66 נציגות הבית המשותף גוש 10855 ואח' נ' י' וח. שטמפל (פד"י כ" (4) 832), שם קבע השופט ויתקון כדלקמן:

"...אין לשלול מטריבונל בעל סמכות מוגבלת את סמכותו על ידי העלאת טענה שלו היתה במרכזה של הפלוגתא, היתה שוללת את הסמכות. טענה כזו, אם היא אינצידנטלית לשאלה שבהכרעתה מוסמך הטריבונל לדון אינה שוללת את סמכותו".

ולגופו של עניין, מסקירת ההלכות הקיימות עולה כי תקנה תבוטל רק מקום שבו לוקה היא בחוסר סבירות קיצונית. ראו בעניין זה למשל בג"צ 156/75 דקה נ' שר התחבורה פד"י ל' (2), 94:

"תקנה אשר דבקה בה אי סבירות היורדת לשורשו של ענין, רואים אותה כחורגת מסמכותו של מי שהתקינה ובשל כך תיחשב כבטלה ומבוטלת".

למעשה, הצדדים במקרה דנן תומכים יתדותיהם באותם פסקי הדין, כאשר העורר מסתמך על דעת המיעוט בעוד שהמשיב נסמך על דעת הרוב. לדידי, אין מקום לסטות מן ההלכות שנקבעו בעבר ע"י ביהמ"ש העליון, ומפסקי הדין המאוחרים שהלכו בעקבותיהם. ראשית, לאור הלשון הרחבה שנקטה בסעיף 9 לחוק, מסופקתני האם ניתן לטעון כי התקנה הותקנה בחריגה מהסמכות שהוקנתה לשר. באשר לטענת העורר לפיה התקנה לוקה בחוסר סבירות בשל חוסר השוויון שהיא גורמת, לדעתי אין ממש בטענה זו, משום שנראה כי ההקלה שנתן המחוקק בקביעת מדרגות מס ושיעורי מס רכישה פרוגרסיביים נועדה לעודד רכישת דירות זולות יחסית, ולא דירות יקרות. הווה

אומר, רכישה דירת מגורים שלמה בסכום של 800,000 ₪, איננה שקולה לרכישת רבע מדירה ששווייה 3,200,000 ₪, ולכן יש טעם והגיון בכך שתוצאות המס במקרים כאלו תהיינה שונות זו מזו. ולהרחבה בעניין זה ראו ד"נ לויט שהוזכר לעיל, שם קבע השופט אשר, שנמנה עם דעת הרוב, כך:

"אינני מתעלם מכך שמי שרוכש חלק מדירה נדרש, ברוב המקרים, לשלם תוספת מס בסכום גבוה יחסית לעומת המס המשתלם עבור רכישת דירה שלמה באותו מחיר, אך מקורו של העיוות הזה אינו בסטייה מהעקרון של 'שווי מכירה', אלא בקביעת הדירוג הפרוגרסיבי שבתקנה 2(א) שממנה יונקת תקנה 2(ב)."

ראו גם פס"ד בר חמה הנ"ל, אף שם נטען כי ייתכן וביקש המחוקק להיטיב עם רוכשי דירות שלמות במחירים מסוימים, ונכתבו שם בין היתר הדברים הבאים:

"אמנם, יכול להיות שהנטל המוקטן על מי שרכש דירה שלמה, לעומת מי שרכש חלק מדירה במחיר זהה, נעשה מתוך שיקול להיטיב עם רוכש הדירה השלמה על סמך ההגיון הכלכלי הבא: הוא קנה את השלם בנכס זול יותר, לעומת רוכש חלק מדירה, שקנה את החלק בנכס יקר יותר.."

מן המקובץ עולה, איפוא, כי קיים בסיס להבחנה בין רוכש דירה שלמה לבין רוכש חלק מדירה, ודין אחד אינו כדין האחר. לדעתי, הצמדות ללשונה של הוראת סעיף 9 ונקיטת פרשנות דווקנית עשויה להביא לתוצאה לא רצויה, וארחיב נקודה זו מיד. ומכאן, כי גישתי תואמת את הגישה אותה קבע ביהמ"ש העליון (בדעת רוב), והעמדה המקובלת בקרב רוב המלומדים, כאמור לעיל, עולה אף היא בקנה אחד עם גישה זו.

באשר לדרך החישוב שננקטה ע"י המשיב, סבורני כי זו הדרך העדיפה, הן מבחינה כלכלית והן מבחינת התוצאה המתקבלת, כאשר בוחנים שתי עסקאות - האחת כאשר נרכשת דירה שלמה ברכישה אחת והאחרת כאשר נרכשת דירה שלמה לשיעורין.

להמחשת האבסורד שייווצר לו תתקבל עמדת העורר, איעזר בדוגמה הבאה: ראובן מוכר לשמעון דירת מגורים תמורת 1,000,000 ₪, כאשר אין מדובר בדירתו היחידה של שמעון. במקרה זה ישלם שמעון מס רכישה המורכב מ 3.5% של 873,500 (30,572 ₪) ועוד 5% בגין ה-126,500 ₪ הנוספים (6,325 ₪) ובסה"כ יחדיו 36,897 ₪. לעומת זאת, במידה והדירה הייתה נמכרת באותו הסכום לשני רוכשים בחלקים שווים, לשיטת העורר כ"א מהרוכשים היה חייב במס רכישה בגובה 17,500 ₪ בלבד, ובסה"כ 35,000 ₪. ומנגד, אימוץ דרכו של המשיב הייתה מביאה לנטל מס זהה. תוצאות זהות תתקבלנה אף במקרים בהם רוכש אדם דירה אחת, במספר עסקאות מכמה מוכרים, אולם אף במקרה כזה אין כל סיבה שיחול שינוי בשיעור מס הרכישה החל בגין הרכישות.

עינינו הרואות, כי בסופו של יום, אם נלך בדרך שהציע המשיב, תהא החבות במס רכישה זהה, ותוצאה זו הינה ראויה ואליה יש לשאוף.

יחד עם זאת, גם אם דעתי אינה מקובלת על חבריי להרכב, הרי שאל לנו כערכאה נמוכה לסטות מההלכה שנקבעה בבית המשפט העליון, וראו לעניין זה [ו"ע 1072/02 אור צבי נ' מס שבח נתניה](#) [פורסם בנבו]. רוצה לומר, לאור עקרון התקדים המחייב שנקבע בסעיף 20(ב) לחוק יסוד השפיטה ולפיו, הרי כבולים אנו להלכה שנקבע בבית המשפט העליון: **"הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון."**

וראו בפס"ד בעניין אור צבי:

"..המסקנה לפיה ועדת ערר, כמו כל ערכאה שיפוטית אחרת, אינה רשאית להרהר אחר הלכה של בית המשפט העליון, נכונה גם כאשר בראש ועדת הערר עומד שופט מחוזי והערעור על החלטותיה הוא בפני בית המשפט העליון."

כמו כן, פרופ' א. ברק עמד בספרו שיקול דעת שיפוטי, (פפירוס, בית ההוצאה - אוניברסיטת תל אביב (1987)), על קשת המצבים בהם ייטה בית המשפט לסטות מתקדים והגיע למסקנה כי קיימים שלושה מצבים עיקריים בהם מועלית שאלת הסטייה מהתקדים: **"הראשון, כאשר בפסק הדין הראשון נבחרה האפשרות החוקית היחידה שאז בית המשפט פוסק בעקבות תקדימיו, לא משום שהוא חייב על פיהם, אלא משום שהם חוקיים ואסור לסטות מההלכה חוקית. השני, כאשר בפסק הדין הראשון לא נבחר הפתרון החוקי היחיד שמתבקש לעניין. במקרה כזה רשאים אנו ולמעשה חייבים אנו שלא ללכת בעקבות התקדים... השלישי, כאשר בית המשפט הראשון בחר באחת מבין מספר אופציות חוקיות אפשריות, ואז יש לבית המשפט שיקול דעת שיפוטי האם לסטות מהתקדים שיצר ולבכר על פיו פתרון אחר."**

במאמר מוסגר ברצוני להתייחס להערת אגב של ב"כ העורר, לפיה ככל שיחול שיעור מס הרכישה כפי שנקבע ע"י המשיב, תבוטל עסקת המתנה. מבלי להכריע בסוגיה, ומבלי שהדבר נטען ולו במרומז, נראה כי ראוי שמהלך זה של ביטול העסקה יישקל בכובד ראש, וזאת על מנת להימנע מהשלכות מס נוספות לאלו שהשית המשיב על העורר בגין מס הרכישה. כאמור, איננו נדרשים להכריע בסוגיה זו של אפשרות ביטול המתנה בעקבות דחיית הערר, שכן אין זו הסוגיה שעומדת להכרעה בערר זה. בנושא זה של ביטול עסקה בשל חבות במס, והקריטריונים להכרה בביטול לגיטימי של עסקה, ראו ספרו של פרופ' נמדר, "מס שבח מקרקעין-בסיס המס" בעמ' 430, וכן הפסיקה הענפה בנושא זה של ביטול עסקה (עמ"ש 53/88 אחים שרבט חברה לבנין נ' מנהל מס שבח, עמ"ש 132/92, י. רוזנבלט נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה), [ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' מקס ווייסמן ואח' פ"ד נז\(3\)](#), 207 [ו"ע 1170/00](#) שנסי עזרא ואח' נ' מס שבח ת"א 3 [פורסם בנבו].

ז. סוף דבר

יש, לדעתי, לדחות את כל טיעוניו של העורר, אשר סותרים את ההלכה שנקבעה ע"י ביהמ"ש העליון. אכן, לא ניתן להתעלם מהבדלי הניסוח בין לשונו של סעיף 9 לחוק, לבין הלשון שננקטה בתקנה 2(2)(ב) לתקנות. יחד עם זאת, לדעתי התקנה הותקנה בהתאם לסמכות שהוקנתה לשר האוצר, הן משום שאין היא לוקה בחוסר סבירות, הן לאור הלשון הרחבה שננקטה בסעיף 9 לחוק וכאמור זו ההלכה אשר נקבעה ע"י ביהמ"ש העליון לאחר שנדרש לסוגיה יותר מפעם אחת. ולגופו של עניין, בעוד שהחישוב שביצע המשיב עולה בקנה אחד עם ההלכה ומביא לתוצאת מס ראויה בסופו של יום, הרי שהחישוב שבו נקט העורר מביא לתוצאה אבסורדית, מאחר ונטל המס שיחול על רוכש דירה ברכישה במספר שלבים יהא נמוך בהשוואה לרוכש דירה בעסקה אחת, ותוצאה כזו קשה לקבל. באשר לטענה לגבי חוסר השוויון בין נישומים, נקבע בפס"ד בר חמה כי לא ניתן לפסול את האפשרות לפיה ביקש המחוקק ליתן את ההקלה במס הרכישה רק בעת רכישת דירות שלמות, וכך הלכה למעשה לעודד רכישת דירות זולות יחסית, ולא להקל עם נישומים הרוכשים חלקים מדירות יקרות יותר. כך או אחרת, סבורני כי יש לאמץ את הלכת לויט ופסק הדין בעניין בר חמה של בית המשפט העליון וליישם אף במקרה דנן, שנופל בדי' אמותיהם, חרף העובדה כי ככל הנראה, במקרה דנן, אין בעסקה כתם של מלאכותיות.

בכל מקרה, לאור עקרון התקדים המחייב שנקבע בסעיף 20(ב) לחוק יסוד השפיטה, הרי כבולים אנו להלכה שנקבעה בבית המשפט העליון בסוגיה דנן, וסטייה מפסיקה של בית המשפט העליון תפגע בעקרונות החשובים של יציבות, ודאות ועקביות המערכת המשפטית הנורמטיבית, מבחינת אמת ויציב-יציב גובר. ככל שהעורר יבקש לברר את "האמת" שלדעתו היא האמת הראויה, הרי שפתוחה בפניו הדרך להגיש ערעור על החלטה זו לבית המשפט העליון, שרק בסמכותו הוא לשנות את ההלכה בנושא זה.

אשר על כן, הייתי מציע לחבריי לדחות את הערר ולהשית על העורר הוצאות משפטיות בסכום של 10,000 ₪ שיישא ריבית והפרשי הצמדה מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

דן מרגליות עו"ד ושמאי מקרקעין

אני מסכים.

 דן מרגליות עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

י. בן שלמה שופט (בדימוס)
אני מסכים.

 י. בן שלמה שופט (בדימוס), יו"ר

לאור האמור לעיל, הוחלט כדעת חבר הועדה. רו"ח צבי פרידמן.

ניתן היום בהעדר הצדדים.

המזכירות תעביר עותק מפסק הדין לבאי כח בעלי הדין.

יהושע בן שלמה 1025/07-54678313

 צבי פרידמן, רו"ח
חבר

 דן מרגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין - חבר

 י. בן-שלמה, שופט (בדימוס)
יו"ר

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה