



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"ע 12-01-61281 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963,
כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר
רו"ח יהושע ביליזקי, חבר
רו"ח נדב הכהן, חבר

העוררים

1. **אביחי בושרי**

2. **אבישי בושרי**

ע"י ב"כ עו"ד מנשה קמפלר

נ ג ד

מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

ע"י ב"כ עו"ד מורן סילס (פמת"א)

המשיב

פ ס ק ד ין

רו"ח יהושע ביליזקי, חבר:

א. פתח דבר

הערר שבפנינו מתייחס לשאלה מתי ראוי לבצע פיצול פיזי ("פיצול אופקיי") אשר בגינו יש לפצל את התמורה ממכירת דירת מגורים מזכה, לשתי פעולות המחייבות תשלום מס רכישה בגין כל אחת מהן, דהיינו, בגין מכר של דירת מגורים ובגין מכר של זכות אחרת במקרקעין.

ב. העובדות הרלוונטיות

1. הנכס הנמכר, הוא מגרש בראש העין בפינת הרחובות הנביאים וג'ין קנדי, בשטח של 498 מ"ר ועליו דירת מגורים בשטח של כ 60 מ"ר. (להלן "הנכס").
2. ע"פ תוכנית בניין ערים שיעור אחוזי הבניה במקום עומד על 60% ושיטחה המינימאלי של חלקה ליחידת דיור לא יפחת מ 240 מ"ר.
3. על חלק מהמגרש מדרכה סלולה המקטינה את שטחה הפיזי של החלקה אך היות ולא בוצעה הפקעה איננה מקטינה את זכויות הבניה.
4. העוררים הם בעלי 40% מהנכס מכוח ירושה.
5. ביום 14.4.2010 מכרו העוררים את זכויותיהם בנכס תמורת 500,000 ₪.
6. המשיב פיצל את התמורה בשומת מס השבח, למכר של דירת מגורים ולמכר של מגרש. על החלטה זו נסב הערר שבפנינו.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"צ 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

ג. תמצית טענות העוררים

1. לא ניתן לבצע פיצול תכנוני ולחלק את החלקה לשתי יחידות תכנוניות.
2. נטל ההוכחה מוטל על המשיב. המשיב לא הרים נטל זה.
3. בפסיקה נקבע שאין לבצע פיצול פיזי בשטח של פחות מדונם המשמש באופן טבעי חלק מהבית.

ד. תמצית טענות המשיב

למנהל מס שבח שמורה הסמכות לבצע פיצול פיזי שבמסגרתו מתבצע חיתוך דמיוני של המקרקעין הנמכרים. חלק המקרקעין ימוסה כדירת מגורים ואילו יתרת המקרקעין תמוסה כנכס מקרקעין.

בע"א 2191/92 (פרשת "נסל") קבע ביהמ"ש כי מן הראוי לאמץ מבחנים גמישים בכפוף למבחן "השכל הישר". המבחן המרכזי הוא זה הבוחן את השימוש הנהוג והמקובל באזור בו מצויה הדירה. לצידו של המבחן המרכזי משמשים שני מבחנים נוספים, האחד הוא השימוש בפועל והשני מבחן תוכנית בניין הערים החלה על האזור.

בהשגה ובערר נטענו ארבע טענות:

- א. מעולם לא בוצע פיצול פיזי בחלקה קטנה מ 500 מ"ר.
 - ב. רוב הנכסים בסביבה ממוקמים על מגרשים של 500 מ"ר ומדובר ביחידה סטנדרטית.
 - ג. לאור הנתונים הפיזיים של החלקה ובשל מדרכה שנבנתה בסמוך לה, אין אפשרות בפועל לפצל את החלקה.
 - ד. המנהל שגה בקביעת השווי.
- כל הטענות בערר ובהשגה לא הוכחו.
- עדת המשיב העידה כי בראש העין בונים על חלקות בנות 240 מ"ר, ומניסיונה עולה כי בפועל מבוצע פיצול פיזי באזור.
- בתשריט שהוגש לוועדה רואים כי בתת חלקה אחת באותה חלקה, נבנו שלוש יחידות דיור צמודות זו לזו ובתת חלקה אחרת (באותה חלקה), נבנו שתי יחידות דיור צמודות זו לזו.
- מכיוון שקיימות זכויות בניה נוספות בחלקה, רובץ נטל ההוכחה על כתפי העוררים והם לא עמדו בנטל.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"ע 12-01-61281 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

ה. פיצול אנכי ופיצול אופקי – דיון

לצורך חישוב בסיס מס השבח, מאפשר חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"), ליצור הבחנה בין שני סוגי פיצול נכס. הפיצול הראשון הוא הפיצול הפיזי-האופקי והפיצול השני הוא הפיצול הרעיוני-האנכי.

הפיצול הפיזי משמעותו פיצול החלקה לשני חלקים, כשחלקה האחד משייך ל"דירת מגורים" ומסווג כד, והחלק האחר איננו מסווג כ"דירת מגורים". הפיצול הרעיוני-האנכי הינו פיצול של התמורה המתקבלת מדירת מגורים ומזכויות בניה נוספות לשניים, החלק הראשון למכר של דירת מגורים והחלק השני למכר זכות אחרת במקרקעין (אחוזי בנייה).

הפיצול הפיזי אינו קבוע בחוק, ואילו הפיצול הרעיוני-אנכי עולה מהוראותיו של סעיף 49 ז לחוק. בסעיף 49 ז נקבע שאם התמורה ממכירת נכס הושפעה מזכויות בנייה נוספות, יינתן פטור בגובה כפל שווי המכירה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא זכויות לבנייה נוספת, עד לתקרה של 1,702,000 ש"ח (נכון למועד המכירה).

השאלה הניצבת לפנינו בערר זה זהה לשאלה שעמדה בפני בית המשפט במספר ניכר של עררים. אסקור את פסקי הדין בעררים הללו, תוך ציון העובדות הרלוונטיות לענייננו.

1. ע"א 104/74, מנהל מס שבח מקרקעין נ' נתן ושרה פלדמן. (להלן "פסק דין פלדמן")

עובדות:

1. המשיבים מכרו לקבלן חלקה בת 772 מ"ר ועליה בית מגורים בן 2 1/2 חדרים, בכפר סבא.
2. על החלקה ניתן להקים בית בן ארבע קומות ועל כן סבור המערער שיש לפצל את העסקה לשני חלקים: האחד, בו נמכרה דירת יחיד והחלק השני בו נמכרו מקרקעין לבניה.

נפסק כי דירת המגורים כוללת את הקרקע הבנויה והבלתי בנויה המשמשת את דירת המגורים. אין זה מעניינו של המוכר מה הן תכניותיו של הקונה. נכון שאפשרויות הניצול של אחוזי הבניה משתקפות במחיר השוק, אך לפי החוק הנוהג אין כל יסוד לפצל את התמורה, משל התקבלה מקצתה בגין דירת יחיד ומקצתה עבור זכויות בניה בלתי מנוצלות. הערה: פסק דין פלדמן ניתן לפני שחוקק סעיף 49ז, המתיר ביצוע פיצול אנכי

2. ע"א 152/79, מנהל מס שבח מקרקעין נ' טיבור ושרה שוורץ. (להלן "פסק דין טיבור")

עובדות:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"צ 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

1. המשיבים מכרו לבתם זכות במקרקעין שכללה חלקה ששטחה 10 דונם ועליה משק חקלאי ובנין מגורים.
2. לצורך חישוב השבח פוצלה התמורה על ידי רשויות מס שבח לשניים: חלק יוחס לדירת היחיד ובנין חלק זה ניתן פטור על פי סעיף 49א) ואילו מכירת יתרת הקרקע - קרי המשק החקלאי חויבה במס.
במענה לטענה כי כל הנכס מהווה דירת יחיד - נקבע כי הוכח שרק 10% משטח החלקה שימשו למגורים ואילו יתרת השטח שימשה לחקלאות. מסיבה זו הצטמצמה דירת היחיד לשטח המשמש למטרת מגורים ונפסק כי אין לראות בשטח המשמש לחקלאות כחלק מהדירה. מכאן כי אין המוכר זכאי לפטור בגינו.
האבחנה שנערכה בין פסק דין זה לבין פסק דין פלדמן הושתתה על העובדה שבעניינה של משפחת פלדמן נמכר נכס אחד שכלל זכויות בניה ואילו במקרה שבפנינו נמכרו שני נכסים בעלי יעוד תכנוני שונה. האחד נכס המשמש לחקלאות והשני נכס המשמש למגורים.
3. ע"א 651/87, **מס שבח נתניה נ' 1. אליהו רושגולד. 2. איטה ריס.** (להלן "פסק דין רושגולד")

עובדות

1. המשיבים היו בעלי חלקה בהרצליה פיתוח בשטח 1,777 מ"ר ועליה בנין בשטח 200 מ"ר,
2. לפי תוכנית בניין ערים ניתן לבנות עליה 3 יחידות דיור על שטח מינימאלי של 500 מ"ר בבנין חד קומתי או 800 מ"ר בבנין דו-קומתי.
3. לבנין הנוכחי נדרש שטח מינימאלי של 824 מ"ר (לפי ניצולת של 25%), ואילו יתרת השטח אפשרה הקמת יחידת מגורים נוספת.
4. הרוכשים של החלקה מכרו ביום המכירה את כמחציתה לצד שלישי.
נפסק ע"י השופטת ש. נתניהו:
תחילה יש להגדיר מה היא "דירת המגורים", ללא קשר לזכויות לבניה נוספת, הטמונות בחלקה. לאור הגדרת דירת המגורים וזכויות הנלוות אליה, יש לפצל פיצול פיזי בין השטח המשמש את הדירה, לשטח אשר איננו משמש את הדירה ולפצל במקביל את התמורה מהמכירה. בחינת הפיצול איננה לפי מצב הרישום של החלקה, אלא על פי המצב הכלכלי שלה, לפיו היא מהווה שתי יחידות בניה נפרדות שכל אחת מהן ניתנת לניצול נפרד. הפטור לפי סעיף 49 ז יינתן רק לחלק המיוחס לדירת המגורים.
השופטת אבחנה בין המקרה שלפנינו לבין פסק דין פלדמן ששם כל שטח המגרש שימש לבנין המגורים. לדעת השופטת העובדות שלפנינו דומות יותר לעובדות בעניין שוורץ שכן במקרה



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"צ 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

שלפנינו בגלל גודל השטח ומיקום הבניין לא שימשה מחציתו את בניין המגורים. משום כך היה מקום להבחין בין השטח המשמש למגורים לבין השטח הנוסף המהווה מגרש לבניה.

4. ע"א 2191/92, עודד נסל ואליעזר נסל נ' מנהל מס שבח מקרקעין. (להלן "פסק דין נסל")

עובדות:

1. המערערים בעלי חלקה בת 762 מ"ר ועליו בית מגורים בקרית חיים. הם מכרו את הבית ושטחים בחזית החלקה לקונה (31%) ואת שטח הגג, שטחים בחלק האחורי של החלקה ויתרת אחוזי הבניה לחברה (69%).
 2. הקונה היה רשאי להגדיל את שטח הבית עד 120 מ"ר והחברה הייתה רשאית לנצל את יתרת אחוזי הבניה (המדובר ב-500 מ"ר לערך), לבניין מגורים של שש יחידות דיור.
 3. נערכו שתי שומות. הראשונה - מכירת דירת מגורים לקונה, הפטורה ממס והשנייה מכירת מגרש לחברה החייבת במס, בהיותה מכר קרקע. היות וכפל הפטור עלה על שווי דירת המגורים התחייבו המוכרים במס.
- נפסק כי פיצול פיזי ייעשה רק באותם מקרים ברורים של גודל בלתי סביר של דירת מגורים וכל אימת שמדובר בגודל מגרש אשר עולה על ההיקף הרגיל הממוצע של חלקה באותו איזור המשמש למגורים. מבחנים באשר להיקפה של דירת מגורים הם מבחנים גמישים. אמת המידה היא השטח אשר משמש להנאה סבירה מהבית, והכל על פי ההיגיון והשכל הישר. הנכס נמכר כיחידה אינטגרלית אחת ועצם העובדה כי ניתן לנצל את אחוזי הבניה עד תומם ולבנות על החלקה שש יחידות דיור נוספות איננה מוליכה למסקנה כי יש לבצע פיצול פיזי. סעיף 49 ז מדבר על זכויות בנייה, הן אופקיות והן אנכיות, ולכן אין צידוק לביצוע מוקדם של פיצול, המסייג את הסעיף רק למקרים של זכויות אנכיות.

5. ע"א 733/91, לובה דוד ארליך נ' מדינת ישראל/האוצר. (להלן "פסק דין ארליך")

עובדות:

1. המערערים היו בעלי מקרקעין במרכז הכרמל בשטח 1,750 מ"ר ועליו בית מגורים.
2. הנכס נמכר לשלוש משפחות כך שקונה אחד קנה את חזית המגרש והבית שעליה ושני קונים אחרים קנו את אחורי המגרש, מתוך כונה לבנות בית דו משפחתי ולנצל את זכויות בניה בלתי מנוצלות.
3. שלטונות המס "פיצלו" את הנכס במישור הפיזי לשתי עסקאות, כאשר כפל הפטור בגין דירת מגורים ניתן בגין יחידת הבית בלבד.

נפסק:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"צ 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

בעקבות הלכת נסל נקבע כי פיצול פיזי ייערך רק באותם מקרים ברורים של גודל בלתי סביר של דירת המגורים. בעקבות אותה הלכה, העמדה של בית המשפט העליון היא כי השימוש בפיצול הפיזי איננו שימוש סטנדרטי רגיל, ומשום כך רק ב"מקרים ברורים" ניתן לעשות שימוש בסמכות הפיצול הפיזי. בהלכת נסל נקבעה נקודת המוצא המהווה אינדיקציה לגודל סביר של מקרקעין הדרושים לבית מגורים, לדונם אחד. במקרה דנן, בהעדר ראיות סותרות, השטח של 1.75 דונם היה מעבר לשימוש הסביר הדרוש לבית מגורים במרכזה של עיר גדולה. לאור הלכת נסל והחזקה שהתגבשה, נדחה הערעור. נקבע כי יש לפצל את הנכס לשתי יחידות מיסוי נפרדות. כמו כן מערכות ההסכמים במקרה דנן מצביעות על ביצוע שתי מכירות, האחת של בניין המגורים והשנייה של מקרקעין שאינם משמשים למגורים.

6. ע"א 8244/02, פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין.

עובדות:

1. המערערת מכרה נכס ברמת ישי בן 872 מ"ר ועליו בית מגורים בן 50 מ"ר שבו התגוררה 30 שנה.
2. המערערת מכרה את הנכס לשתי קונות המתעתדות להרוס אותו ולבנות שני מבנים נפרדים תחתיו.
3. מנהל מס שבח, בהפעילו את "נוסחת בטאט" קבע, כי במחיר המכירה גלומות זכויות בנייה נוספות ומרבית ההכנסה יוחסה לזכויות הבנייה. נפסק כי במקרה הנדון לא נערך, ובצדק, "פיצול פיזי", כאילו קיים נכס נוסף לבית המגורים, אלא ההתייחסות הייתה לנכס אחד הכולל זכויות בנייה נוספות. ובנסיבות המקרה לא היה מקום להפעלת נוסחת בטאט וכי לא נתקבלה תמורה עבור זכויות בנייה.

מסקירת פסקי הדין עולה כי כאשר מדובר בבית בודד על חלקה, מתרחב ה"שימוש למגורים" לא רק על המבנה עצמו אלא גם על הקרקע עליה הוא ניצב, לרבות חצר וגינה השייכים אליו. כל אלה נכללים במונח "דירה". ההנחה בכל פסקי הדין שסקרתי היא כי לכאורה גודל השטח קובע וכי חלקה בעלת שטח ניכר אינה כוללת רק את דירת המגורים. לעומת זאת, חלקה בגודל סביר המשרתת את דירת המגורים, מהווה חלק מדירת המגורים. בפרשת נסל אומר הנשיא שמגר, כי חלקה בת דונם אחד או בת שלושת רבעי הדונם הינה חלקה רגילה וממוצעת באזור פרברים דוגמת קריית-חיים. בכל פסקי הדין, שניתנו במשך כשלושה עשורים, במקום ששטח החלקה היה קטן מדונם לא בוצע פיצול פיזי וכשמדובר בשטח הגדול מדונם נפסק שיש לבצע פיצול פיזי.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"צ 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

ולגבי מיסוי דירת מגורים על פני שטח של עד דונם אחד אומר הנשיא שמגר בפרשת נסל:
"אכן, דרך המלך - קרי סעיף 49ז - מובילה אותנו לתוצאה צודקת: תוצאה, אשר מתחשבת
בסבירות גודלה של החלקה מחד, ומחייבת במס זכויות בנייה בלתי מנוצלות אשר אינן
ראויות לפטור, מאידך."

היות ודונם אחד הוא נקודת ההתייחסות, הרי מי שרוצה לסטות מכך, חייב להוכיח
שהעובדות במקרה שלו שונות מהותית מהעובדות שנסקרו בפסקי הדין הרלוונטיים.
לא הוכח שהעיר ראש העין ובמיוחד העניין שבו עסקינן, שונה מהותית מכל מגוון המקומות
שנסקרו בפסקי הדין שבפנינו וכי אימוץ סעיף 49ז יוביל לתוצאת מס שאיננה צודקת.

1. פיצול אנכי ופיצול אופקי

הנכס נשוא הערר, הוא חלקה בראש העין בפינת הרחובות הנביאים וגיון קנדי, בשטח של 498
מ"ר ועליו דירת מגורים בשטח של כ 60 מ"ר.
על פי דברי העד מטעם המשיב מר מיקי קפון, מנהל הועדה המקומית בראש העין, ניתן
להקים במקום שתי יחידות דיור בהיקף בניה כולל של 60% וניתן לבנות בצמוד למבנה הקיים
עוד מבנה ב"תכסית" של 10 מטר על 10 מטר. מדברי העד ניתן ללמוד כי לא הוגשה בקשה
לחלוקת השטח. לשאלת הועדה אם הייתה מוגשת בקשה לחלוקה כזו, האם הייתה מאושרת
השיב העד כי ללא קבלת תוכניות ובדיקתן איננו יכול להשיב על השאלה. כך לגבי השאלה
האם ניתן לפצל את החלקה פיצול פיזי, השיב העד כי איננו יכול לתת תשובה ללא קבלת
תוכניות של בעלי מקצוע ויבדקו על ידו.

הנכס הנמכר הוא דירת מגורים ושטח המשמש את דירת המגורים. היות ופיצול התמורה
נעשה על ידי המשיב היה עליו להוכיח כי בראש העין דירת מגורים, על שטח של 500 מ"ר הינו
דבר חריג ולא מקובל. משהמשיב לא עשה כך הוא לא הרים את נטל ההוכחה הנדרש.

היות ומדובר בחלקה קטנה, פחות מ 500 מ"ר, לקונה יש אפשרות לבנות יחידה אחת או אולי
שתי יחידות קטנות.
גם אם המשיב צופה את הפיתוח העתידי של החלקה אין הוא יכול להתייחס לכוונת הקונה.
הלכה שנקבעה בכל פסקי הדין היא כי יש לשום את הנכס לפי מצבו בעת המכירה וכוונת
הקונה איננה רלוונטית. מה עוד שהקונה יכול במקרה שלפנינו להשאיר את הנכס במצבו,
להרחיב את בית המגורים, לבנות מעליו יחידת מגורים נוספת או לבנות בצמוד לדירת
המגורים דירה נוספת.

יתכן כי יש מקום, במקרים קיצוניים ובתנאי השוק כיום, לבצע פיצול פיזי גם כאשר שטח
המגרש אינו עולה על דונם אחד, אך בנסיבות המקרה שלפנינו הפיצול הפיזי הינו מרחיק לכת
שלא לומר, ספקולטיבי.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

26 ביולי 2012
ז' באב תשע"ב

ר"ע 61281-01-12 בושרי ואח' נ'
מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז

ז. סוף דבר

אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ולהשית על המשיב הוצאות בסכום של 10,000 ש"ח, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.

ר"ח יהושע ביליצקי
חבר

ר"ח נדב הכהן, חבר:

אני מסכים.

ר"ח נדב הכהן
חבר

כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר:

אני מסכימה.

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

אשר על כן נקבע כאמור בחוות דעתו של ר"ח יהושע ביליצקי.

ניתן היום, ז' אב תשע"ב (26 ביולי 2012), בהעדר הצדדים.

נדב הכהן, ר"ח
חבר

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

ר"ח יהושע ביליצקי,
חבר