



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העורר דוד הרטום
ע"י ב"כ עו"ד וי מילמן

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין- חדרה
ע"י ב"כ עו"ד ד' גורדון- ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערר על החלטת המשיב לדחות את השגתו של העורר על שומת רכישה שהוצאה לו בעקבות רכישת דירה בחודש 4/11. הדיון מתמקד ביחס שבין "חזקת התא המשפחתי" הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, לבין הסכמת בני זוג על הפרדה רכושית שנקבעה בהסכם יחסי ממון שנכרת ביניהם. בעוד העורר טוען כי הינו זכאי לשיעור מס רכישה מופחת בהיותו רוכש "דירה יחידה", טוען המשיב כי מכוח חזקת התא המשפחתי יש להתעלם מהסכם יחסי הממון שבין בני הזוג ולקבוע כי לאור רכישת דירה קודמת על ידי האישה, לא יוכל העורר ליהנות משיעור המס המופחת לרוכש דירה יחידה.

רקע

2. ביום 25/6/04 נישא העורר לאשתו, שושנה הרטום. לעורר היו אלו נישואים שלישיים. במועד הנישואים היה העורר בעליה של דירת מגורים המצויה ברח' לכיש 38/13 באשדוד (להלן: "דירת אשדוד"), אותה רכש כבר בשנת 1994. במועד הנישואין הייתה האישה בעליה של דירה המצויה ברח' חיבת ציון 31/13, רמת גן (להלן: "דירת רמת גן"), אותה רכשה כבר בשנת 1995.

3. במועד הנישואים חתמו בני הזוג על הסכם יחסי ממון. הסכם זה אושר על ידי בית המשפט לענייני משפחה, ככל הנראה ביום 21/6/10 (כך רשום בכתב יד בצד חתימת השופטת). בהסכם יחסי הממון הסכימו בני הזוג על הפרדה רכושית חלקית. בסעיף 3 להסכם נקבעה רשימת נכסים אשר לא יהיו ברי איזון ויחשבו כנכסים נפרדים. בין הנכסים הללו נכללו שתי הדירות; דירת רמת גן ודירת אשדוד. נציין כבר כאן את הוראת סעיף 3 להסכם:

"נכסים משותפים לא יאוזן – נכסים נפרדים"

מבלי לגרוע מהוראות החוק ובנוסף להן, מוצהר ומוסכם בין הצדדים כי הנכסים הבאים לא יהיו ברי איזון והם ייחשבו כנכסים נפרדים-



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

3.1 דירה ברח' נחל לכיש 38/13 באשדוד, אשר נרכשה על ידי בעל לפני הנישואין ביום 23 במרץ 1994 (להלן: "דירת בעל"); [...]

3.5 דירה ברח' חיבת ציון 31/13 ברמת גן, אשר נרכשה על ידי אישה לפני הנישואין ביום 20 במאי 1995 בשנת (להלן: "דירת אישה") עם הלואות משכנתא בבנק משכן למשכנתאות עד לשנת 2020; [...]

מוסכם במפורש ומוצהר בין הצדדים כי כל צד יהיה רשאי לנהוג בנכסיו הנפרדים לפי שיקול דעתו, בכפוף לאמור בהסכם זה במפורש.

מובהר כי אם בתקופת הנישואין תימכר דירת הבעל או דירת האישה, אזי התמורה שהתקבלה ממכירתה תיחשב אף היא כנכס שאין לאזן את שוויו, ושלא ייכלל בהסדר איזון המשאבים. אם מקום הנכס הנפרד שנמכר כאמור נרכש נכס אחר, יהיה אף הנכס החליפי – לנכס נפרד (היינו, נכס שאין לאזן את שוויו) והוא לא ייכלל בהסדר איזון המשאבים."

4. לאחר נישואיהם התגוררו בני הזוג בדירת אשדוד ודירת רמת גן הושכרה על ידי האישה. בשנת 2009, כלומר, לאחר הנישואים, רכשה האישה דירה ברח' יצחק רבין 18/1 בקרית אונו (להלן: "דירת קריית אונו"). את רכישתה מימנה באמצעות מכירת דירת רמת גן.

5. ביום 13/4/2011 רכש העורר מחברת נכסי הדריים בע"מ את הדירה נשוא הערר, דירה המצויה בגוש 10071 חלקה 20-23 בנין מספר 3903 דירה מספר 3 (להלן: "הדירה שבמחלוקת"). הדירה נרכשה על שמו של העורר בלבד. לצורך מימון רכישתה מתעתד העורר למכור את דירת אשדוד.

על פי הוראת סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, הגיש העורר הצהרה על רכישת הדירה ובה שומה עצמית. בהצהרתו ציין כי הינו בעלים של דירה נוספת באשדוד אותה הוא מתכוון למכור בתוך שנה ממועד רכישת הדירה שבמחלוקת. העורר ביקש לשלם מס מופחת בלבד, כקבוע לרוכש דירה יחידה על פי הוראות סעיף 9(א1א)(2)(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

6. המשיב דחה את בקשת העורר לתשלום מס מופחת. המשיב קבע כי הואיל ועל שם האישה רשומה דירת קרית אונו, אין לראות בעורר כרוכש דירה יחידה. המשיב הפנה לסעיף 9(א1א)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין שלפיו ייראו רוכש ובן זוגו כרוכש אחד ועל כן סבר כי יש לראות בעורר כמי שהינו בעלים של שתי דירות. רכישת דירה שלישית, אינה מזכה, לגישת המשיב, את הרוכש בתשלום מס מופחת. על כן חויב העורר בתשלום מס רכישה מלא.

7. על החלטה זו הגיש העורר את השגתו (נספח "א" לערר). ביום 26/7/11 נדחתה ההשגה על החלטה זו והוגש הערר שבפנינו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

הטענות בערר

8. הצדדים אינם חלוקים על העובדות ועל כן הסתפקו בהגשת תצהירים ומסמכים ללא חקירות. העורר טוען כי "חזקת התא המשפחתי" הקבועה בסעיף 9(א1א)(2)(ב)(2) אינה חלה מקום שבו הסכימו בני הזוג על הפרדה רכושית. העורר מבהיר כי הסכם יחסי הממון נערך בינו לבין אשתו עם הנישואים ולא לצורך התחמקות ממס. ההפרדה הרכושית נקבעה בהסכם יחסי ממון על רקע היותם של שני בני הזוג מבוגרים ובעלי רכוש קודם.

העורר הוסיף וטען כי כאשר אשתו רכשה את דירת קרית אונו נפלה בינה לבין מנהל מיסוי מקרקעין מחלוקת זהה, אולם, בסופו של יום הסכים המנהל לקבל את בקשתה וקבע כי הינה זכאית ליהנות משעור מס מופחת לרוכש דירה יחידה. לטענתו המשיב אינו רשאי לקבוע כעת, כאשר מדובר ברכישה שלו, כי הדין שונה ועל כן מושתק המשיב מלכפור בטענה שמדובר בדירה יחידה.

9. המשיב מצידו חוזר על עמדתו וטוען כי "חזקת התא המשפחתי" שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין הינה חזקה חלוטה. עוד מפנה המשיב להוראת הביצוע מס' 5/2011 מיום 27/4/11 אשר התבססה על פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) ולפיה יש להבחין בין מצב של רכישת דירת מגורים על ידי בן הזוג האחר בטרם הנישואין, לבין מצב שבו בן הזוג האחר רכש את הדירה לאחר הנישואים. לעמדת המשיב בכל מקרה של רכישה לאחר הנישואים תחול חזקת התא המשפחתי ולא ניתן יהיה ליהנות משיעור מס מופחת ברכישת דירה יחידה.

דין והכרעה

10. כפי שיפורט להלן הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות וכי העורר אינו זכאי לשיעור מס מופחת ברכישת דירת מגורים.

מס רכישה הוא מס עקיף המוטל על כל רוכש זכות במקרקעין. ההוראה העיקרית המסדירה את תשלום מס הרכישה הינה הוראת סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין. יתרת ההסדרים הנוגעים למס רכישה מצויים בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974. סעיף 9 קובע גם את שיעור המס שעל רוכש זכות במקרקעין לשלם.

שיעורי המס הקבועים בסעיף 9 משתנים בשים לב לטיבן של הזכויות במקרקעין הנרכשים, כך שרוכש זכות בדירת מגורים ישלם שיעורים נמוכים מרוכש זכות אחרת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 11-10-381 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

המחוקק קבע שיעורי מס שונים לרכישת דירת מגורים לפי מועדי העסקאות, אולם אלו אינם רלבנטיים להליך זה. כדי לעודד ולהקל על רוכשי דירות המיועדות למגורים של הרוכש ובני משפחתו נקבע שיעור מס מופחת למי שרוכש דירה שהיא דירתו היחידה.

סעיף 9(א1א)(2)(א) נאמר:

על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים ביום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) או לאחריו (בפסקה זו - הדירה), והתקיים בו אחד מאלה לפי המאוחר:

- (1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;
- (2) בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;
- [...]

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- (1) על חלק השווי שעד 1,139,320 שקלים חדשים - לא ישולם מס;
- (2) על חלק השווי העולה על 1,139,320 שקלים חדשים ועד 1,601,210 שקלים חדשים - 3.5%;
- (3) על חלק השווי העולה על 1,601,210 שקלים חדשים - 5%.

סעיף 9(א1א)(2)(א) נועד להסדיר מצב שכיח שבו רכישת הדירה החדשה באה להחליף דירה קודמת שטרם נמכרה. במצב זה עשוי הרוכש להיות בעל זכויות בשתי הדירות בו זמנית ועל כן נקבע כי גם מי שמחזיק בעת רכישת הדירה החדשה בזכויות בדירה קודמת ייחשב כמחזיק דירה יחידה, ובלבד שמכר את דירתו הישנה תוך המועדים הקבועים בסעיף.

תכליתה של ההוראה המאפשרת מס מופחת למי שרוכש דירה יחידה הינה תכלית סוציאלית - להקל על מי שמבקש לרכוש דירה למגוריו שלו ושל בני משפחתו. ההטבה במס לא נועדה למי שמבקש לרכוש דירה להשקעה (ראה ע"א 3185/03 לעיל וכן ע"א 6369/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פרוט, פ"ד נב(4) 81 (1998)). ההוראה המעניקה הטבה ברכישת דירת מגורים משתלבת גם עם הנחות אחרות שנועדו להקל על מכירת דירת מגורים לצורך רכישת דירה חדשה (ראה סעיף 49ב(2) לחוק).

11. הטבת המס ניתנת כאמור רק לרוכש דירה יחידה. סעיף 9(א1א)(2)(ב) קובע:

"ייראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי- כרוכש אחד".



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ר"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

סעיף זה מבטא את "חזקת התא המשפחתי". תכליתה של הוראה זו נדונה בעניין פלם הנ"ל (ע"א 3185/03). הנשיא ברק ציין כי תכלית ההוראה הינה "מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, היא ביקשה למנוע מצב שבו יירכשו כמה דירות מגורים שיוחסו לבני המשפחה השונים כדי לזכות שלא בצדק בשיעור המס המופחת המוענק ל"דירה יחידה". השופט א' ריבלין, שהיה בדעת מיעוט, הדגיש כי תכלית ההוראה רחבה יותר. לגישתו "כאשר בבעלות התא המשפחתי, על מרכיביו השונים, שהיא כאמור יחידת הצריכה והחיסכון הבסיסית, יותר מדירה אחת, [...] הרוכש דירה שנייה ושלישית לצורכי השקעה, עד שאין הצדקה ליתן לו הקלות מס".

12. בעניין פלם נקבע בדעת רוב כי מקום שבו רכש אחד מבני הזוג דירת מגורים, קודם למועד הנישואין, אין בכך כדי לפגוע בזכותו של בן הזוג האחר ליהנות ממס רכישה מופחת לרוכש דירה יחידה בעת רכישת דירת מגורים נוספת לאחר הנישואין.

כב' הנשיא ברק מצדיק :

"הנה-כי-כן, לשון ההוראה של סעיף 9 לחוק ותכליתה מלמדות כי פרשנותה הנכונה היא זו שההוראה חלה על רכישה במהלך הנישואין אך לא על רכישה מלפני הנישואין. מכאן, "יראו רוכש ובן זוג כרוכש אחד" החל ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במסגרת התא המשפחתי ולא לפני כן".

שופט המיעוט, השופט א' ריבלין, סבר שאין מקום להבחין בין רכישת דירה על ידי בן הזוג האחר קודם לנישואין, לבין רכישה לאחר הנישואין. לגישתו "מי שבן זוגו הוא הבעלים של דירה, אין לומר כי אין לו דירה, לפיכך אין מנקודת המבט הסוציאלית של ההוראה מקום ליתן לו הקלות מס". השופט ריבלין הוסיף כי אין גם כל משמעות לקיומו או היעדרו של הסכם ממון בין בני הזוג.

13. המקרה שבפנינו שונה. האישה, שושנה הרטום, רכשה את הדירה בקרית אונו לאחר הנישואים לעורר. לפיכך הנימוקים שעמדו בעניין פלם אינם רלבנטיים לענייננו. השופטת א' חיות התייחסה מפורשות למצב שכזה :

"חזקה זו, שהיא, כך נראה, חזקה חלוטה, שוללת את הזכות לשיעור מס מופחת מאדם נשוי המתגורר עם בן או בת זוגו, דרך קבע מקום שבו או בת הזוג רכשו במהלך הנישואין דירת מגורים. במילים אחרות, ככל שרכישה נפרדת כזו מתבצעת במהלך הנישואין, מניח החוק באופן חלוט שיתוף בין בני הזוג, ועל כן הוא מייחס רכישה זו גם לבן הזוג שבפועל לא רכש דירה אחרת".

ובהמשך :

5 מתוך 10



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 11-10-381 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

"ראוי לחזקה הקבועה בסעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כי תפורש בצמצום, באופן המחיל אותה רק על רכישות שביצע מי מבני הזוג במהלך תקופת הנישואין".

14. הנה רואים אנו כי בית המשפט אמר דברו מפורשות. רכישת דירה על ידי אחד מבני הזוג במהלך הנישואין תיוחס גם לבן הזוג האחר, בין אם נרשמה על שם האחד ובין אם נרשמה על שם שניהם, בין אם הסכימו על הפרדה רכושית על פי הסכם ממון ובין אם לאו.

15. כאן נדרשת הערה נוספת. כידוע דיני המס בישראל, כמו בשיטות מיסוי רבות אחרות, רואים בתא המשפחתי כ"יחידת מיסוי". כך נקבע בסעיף 65 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) וכך גם בחוק מיסוי מקרקעין, הן ביחס לחבות במס שבח (סעיף 49) והן ביחס לחבות במס רכישה (סעיף 9) (ראו והשוו ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (ניתן ביום 1/2/2012). הטעם העיקרי לראות בתא המשפחתי כיחידת מיסוי הינו מבחן היכולת הכלכלית. הנחת המחוקק הינה כי הקמת התא המשפחתי, יצירת קשר הנישואין, מגדילה את יכולתם הכלכלית של בני הזוג כך שהיא עולה על יכולתם הכלכלית של פרטים החיים בנפרד (ראו בג"צ 7159/02 מרדכי נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 23/11/05), פסקה 1 (וההפניות שם).

16. קביעת התא המשפחתי כיחידת מיסוי נתונה למחלוקת ונמצאו לה מבקרים רבים (ראו למשל מאמרו של ד"ר ר' עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" עלי משפט כרך ה' 179 (התשס"ו)). בין היתר הועלו ספקות ביחס לצדקת הטענה בדבר היכולת הכלכלית של בני הזוג, המתעלמת מהוצאות מוגברות שיש לבני הזוג ומכך שיש בעיקרון התא המשפחתי משום מיסוי בעקיפין של ההכנסה הזקופה מעבודות הבית. כמו כן נטען כי ישנן גם קבוצות נוספות שבהן נהנים פרטים החיים במשותף ללא נישואין מיתרון היכולת הכלכלית, מבלי שיחויבו כיחידת מס אחת (למשל סטודנטים הגרים במשותף, זוגות לא נשואים, זוגות בני מין אחד, הורים וילדיהם הבוגרים ועוד). נשמעה גם ביקורת המבוססת על עקרונות הצדק החלוקתי, על פגיעה בעקרון השוויון, ובמיוחד על פגיעה בשוויון בין המינים. בשנים האחרונות נשמעו גם ביקורות המתבססות על השינויים החלים במבנה התא המשפחתי ועל ההכרה ההולכת ומתרחבת בזכותו של כל פרט לאוטונומיה (ראו למשל ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נו(3) 750, 764 (2003)).

17. חזקת התא המשפחתי עשויה לעיתים לסתור את הדין המהותי. כידוע שואף הדין להרמוניה בין דיני המס לדין הכללי. כך למשל בע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 31/1/08) אומר בית המשפט:

"את מערכת היחסים שקדמה להוצאת הסדר המס יש לבחון במסגרת דיני החחים. חוקי המס הם חלק ממערך החוקים הכללי וחזקה היא כי חוקי המס משתלבים בדין הכללי ובין היתר דיני החחים. כדברי המלומד א' ברק:



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ר"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

"הנה כי כן, כל החזקות כולן, החלות בדברי החקיקה בדרך כלל, חלות גם בחקיקת מס. על כן, חזקה היא שתכלית החוק היא למנוע עקיפתו והשתמטות ממנו. חזקה היא שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית. חוק מס אינו עומד בבדידותו. הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה, ועם כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. הרמוניה זו אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים-מיסית". על הפרשן לשאוף להרמוניה נורמטיבית כוללת. על כן חזקה היא כי דיני המס משתלבים בדין הכללי. על הפרשן להניח כי חוק המס מניח את קיומו של הדין הכללי - חוזים, נזיקין, קניין, שטרות - ומבקש הוא ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על כן יש לצאת מתוך ההנחה - הנחה הניתנת כמובן לסתירה - כי מושגי יסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי". (אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כ"ח 425 (1997))."

הדין הכללי, במיוחד מאז חקיקת חוק יחסי ממון בין בני זוג, התש"ל"ג-1973 מכיר בעיקרון ההפרדה הרכושית בין בני הזוג (סעיף 4). החוק מכיר בעליונות הרצון של הצדדים ונותן בכורה להסדר הרכושי שנקבע על ידם (סעיף 3). מכאן שלכאורה סותרת חזקת התא המשפחתי את הדין המהותי החל על קניינם המשותף של בני הזוג.

ביקורת נוספת נוגעת להשפעת דיני המס על החלטות הפרטים האם להינשא או לאו. מערכת מס צריכה להימנע מלהשפיע על החלטות של הפרטים ועל שיקול דעתם האם להינשא או לאו.

18. כל אלו עניינים חשובים אשר יש להביאם בשיקול הדעת בעת קביעת מדיניות מס ופרשנות דיני המס. אלא שהשאלה בפנינו שונה. אנו עוסקים בהיקף ההטבה שיינתן לרוכש דירה. ראינו שתכלית ההטבה הינה תכלית סוציאלית. מתן הקלה למי שמבקש לרכוש קורת גג לו ולמשפחתו. כאשר אחד מבני הזוג רכש, לאחר הנישואים, דירת מגורים, אין כל הצדקה להעניק לבני הזוג אותה הטבה.

העובדה שבני הזוג הסדירו את יחסיהם בהסכם ממון אינה רלבנטית לעניין מתן ההטבה. בין אם הסכימו מפורשות על הפרדה רכושית ובין אם לאו, קיומה של דירת מגורים נוספת, שנרכשה לאחר הקמת התא המשפחתי, אינו מצדיק מתן הקלה במס הרכישה. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נו(5) 589, 601 (2003):

"אחד מערכי היסוד החשובים של השיטה המשפטית הוא ערך הצדק. חוקי המס אמורים להיות צודקים. "... כל עוד לא נגזרה מפי המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים, יעמידו בתי המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

הנוגדות מושגים מקובלים של צדק... " (השופט ח. כהן בע"פ 290/63 נאסף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח(2) 570, 579).

שוויון הוא אחד מן המושגים המקובלים של צדק. הבחירה, בנסיבות המקרה שלפנינו, להעניק למשיבה את הפטור שבמחלוקת, עשויה לפגוע בעיקרון השוויון. הענקת הפטור במקרה זה עשויה להביא לכך שחוק מס שבח יופעל באורח בלתי שווה בעניינם של פרטים שווים (על ממד השוויון, בהקשר של חוקי המס, הלא הוא ה"הצדק האופקי" ראו:

Louis Kaplow, "horizontal equity: Measures In Search of a Principle", 4 Nat'l Tax j. 139 (1989); Edward j. McCaffery, "Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code", 40 U.C.L.A Law Review 983, (1993) 1036.

אכן, אין בנמצא טעם ראוי להבחנה - מבחינת הפטור ממס שבח - בין בני זוג שהחליטו על הפרדה בין נכסיהם לבין בני זוג שלא עשו כן. אלה כאלה זכאים לפטור הכללי של מכירת דירת מגוריהם, ללא מס, אחת לכל ארבע שנים. החלטתם של בני-זוג לקיים הפרדה בנכסי מקרקעין מסוימים אינה צריכה להשליך על שאלת מתן הפטור במכירת דירת המגורים בה מתגוררים בפועל שני בני הזוג. ודוק: מקום בו מתגוררים בני הזוג בנפרד, דרך קבע, זכאי ממילא כל אחד מהם לפטור משלו בגין מכירת דירת המגורים שלו. המבחן שמציב החוק, איפוא, לא בא לענות על השאלה אם בחרו בני הזוג להפריד את הבעלות בנכסיהם, כי אם לענות לשאלה אם בחרו להתגורר בנפרד בדרך קבע, וכך יאה. מבחן זה בו נוקט החוק מפורשות, מגשים כראוי גם את תכלית החקיקה".

דברים אלו שנאמרו ביחס לפטור ממס שבח יפים ומתאימים גם לשאלת מתן ההקלה בתשלום מס הרכישה.

19. על כן החלטתם של העורר ואשתו לקבוע הסדר של הפרדה רכושית אינו רלבנטי לסוגיית מתן ההקלה. החלטתם כי האישה תהא בעלת דירה נפרדת ותהנה מהכנסותיה, בעוד שניהם מתגוררים יחדיו בדירת העורר, אינה צריכה להביא לתוצאה שונה מזו של בני זוג שרכשו את שתי הדירות יחדיו. עקרון השוויון מחייב שלא להעניק הטבת מס בנסיבות אלו.

20. אין גם כל בסיס לטענה כי ההחלטה בעניין מתן ההקלה לאישה ברכישת דירת קרית אונו משתיקה את המשיב מלשלול את ההטבה מהעורר. דירת קרית אונו נרכשה על ידי האישה בשנת 2009. אותה עת היה העורר בעלים של הדירה באשדוד, דירה שנרכשה לפני הנישואים. לפי ההלכה שנפסקה בעניין פלם, זכאית הייתה האישה ליהנות מההקלה במס הרכישה הניתנת לרוכש דירה יחידה שכן דירת אשדוד, שנרכשה קודם לנישואים, לא שללה את זכאותה. לעומת זאת כאשר רכש העורר את הדירה שבמחלוקת היה המצב שונה, שכן לבת זוגו הייתה דירה שנרכשה לאחר הנישואים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 11-10-381 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

21. יתרה מזו, אפילו המצב המשפטי של שני המצבים היה מחייב תוצאה זהה, אין בכך כדי לשלול מהמשיב לשנות מההחלטה הקודמת ולשלול מהעורר הקלה שניתנה לדעתו בטעות בעסקה הקודמת. המשיב הבהיר כי הסכים לקבל את טענות האישה בשל אי הבהירות לגבי המצב המשפטי. החלטה שכזו אינה צריכה למנוע ממנו מלטעון כעת כי על פי המצב המשפטי הנכון, העורר אינו זכאי להקלה. אין כלל המחייב את המשיב להנציח טעויות. למשיב יש סמכות, גם אם מוגבלת, לשנות ולתקן את החלטותיו. כך למשל בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד (נט) 538 (2005) קובע בית המשפט כי פקיד השומה רשאי לסווג עסקה באופן שונה מהסיווג שנקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. עם זאת הנשיא ברק מדגיש כי שינוי החלטה כפוף לכללי המשפט הציבורי:

אך מאחר שמנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, ולאור עקרון סופיות השומה והאינטרס של הפרט, יש להגביל את סמכותו של פקיד השומה לשנות את החלטתו של מנהל מס שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המינהלי לשינוי החלטה מינהלית. יוצא בעצם כי הן פקיד השומה הן מנהל מס שבח מוסמכים לדון בסיווג העיסקה לצורך הכרעה במסגרת הנורמטיבית החלה בהינתן המבנה הנורמטיבי הקיים. אך בהינתן החלטה קודמת של מי מהם ולאור האינטרסים של הנישום, מוגבלת סמכות השינוי לכללי המשפט המינהלי. יש להניח כי בשלב זה ובנסיבות שנוצרו יתקיים התיאום הנדרש בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח, ולא ייווצר מצב שכל אחד ממשיך לטעון לעמדה אחרת ומבקש לחזור ולהפעיל את סמכותו, והנישום מיטלטל מצד לצד.

22. סמכות השינוי של ההחלטה המינהלית תעשה על פי מבחן של איזון אינטרסים (ד' ברק ארו משפט מינהלי כרך א' 393 (2010); ע"א 975/97 המועצה המקומית עלבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433, 450 (2000)). בע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים (ניתן ביום 30/11/11) אומר בית המשפט:

באשר לשיקול הדעת – בהפעלת סמכותה לבטל או לתקן החלטה מינהלית על הרשות להתחשב במציאות שנוצרה עקב החלטתה הראשונה, ולאזן בין אינטרס הכלל לבין אינטרס הפרט, ובין הפרטים השונים לבין עצמם (בג"ץ 3536/92 סוירי נ' עיריית הרצליה, פ"ד מז(1) 125, 138-139 (1993)). במקרים בהם החלטתה המקורית של הרשות נוגדת את החוק או שיש בה חריגה ברורה מסמכות, תוכל הרשות, בדרך כלל, לחזור בה מהחלטה. לעומת זאת, אם בהחלטתה המקורית נפל משגה בהפעלת שיקול הדעת, תהיה הרשות, בדרך כלל, קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר הפרט כבר פעל לפי החלטה זו (ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד לז(1) 337, 351-352 (1983)).

במסגרת האיזון בין האינטרסים ובהחלטה האם להמשיך וליתן הקלות על המשיב לבחון האם מאז החלטה הקודמת התבררו נסיבות חדשות שלא היו ידועות, האם ההחלטה הראשונית



בית המשפט המחוזי בחיפה

13 דצמבר 2012

ו"ע 381-10-11 הרטום נ' מנהל מס שבח חדרה

הייתה מוטעית, עד כמה תרם הנישום בהתנהגותו לטעות, האם כל המידע היה בפני רשות המס בעת מתן ההחלטה הראשונה, מידת הסתמכותו של הנישום על ההחלטה הראשונה, האם יש בהחלטה הראשונה משום פגיעה קשה באינטרס הציבורי ובמיוחד באינטרס של גביית מס אמת וכדומה.

23. איוון האינטרסים במקרה שבפנינו אינו מחייב מתן הקלה מקום שהעורר אינו זכאי לה רק בשל החקלה שניתנה בעבר לזוגתו. החקלה ניתנה על רקע אי בהירות במצב המשפטי; העורר לא הסתמך על אותה החלטה ולא שינה מצבו לרעה בעקבותיה; קיימים הבדלים ממשיים בעובדות ואין כל אינטרס המצדיק מתן הקלה בנסיבותיו של העורר.

סוף דבר

24. בשים לב לכל האמור הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות.

העורר ישלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 7,500 ₪.

ניתן היום, כ"ט כסלו תשע"ג, 13 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה