

## פיצול אנכי חל גם בפטור הניתן למוסד ציבורי

מאת מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

בועדת הערר בעניין קופ"ח כללי (ו"ע 1376/05), שניתן ביום 16.10.2006, נקבע בדעת רוב כי הפיצול האנכי יחול גם בעת מכירת מקרקעין על ידי מוסד ציבורי שצמודות לו זכויות בנייה בלתי מנוצלות. במקרה זה אליבא דדעת הרוב יש להפריד בין המקרקעין אשר נעשה בהם שימוש במישרין ובין זכויות הבנייה שטרם נוצלו, כך שיש להחיל את הפטור מחבות במס שבח שניתן למוסד ציבורי בעת מכירת זכות במקרקעין רק על הזכות במקרקעין אשר נעשה בה שימוש במישרין.

ובהרחבה, כידוע בעת מכירת דירת מגורים מזכה כהגדרתה בסעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן- "החוק") חל פטור ממס שבח על דירת המגורים בלבד ולא על הזכויות הנוספות הנמכרות עימה. בניסיון לפצל ולאתר זכויות נוספות אלו, נקבעו בפסיקה ובחוק שני פיצולי עזר הידועים בשם הפיצול "האנכי" (הפיצול הרעיוני) והפיצול "הפיזי" (הפיצול האופקי):

באשר לפיצול הפיזי, מטרת הפיצול, יציר הפסיקה (ראו למשל ע"א 6369/95), הינה להבחין, במצבים בהם דירת המגורים עומדת על שטח קרקע גדול, בין החלק המשמש כדירת מגורים לבין החלק המשמש לצרכים אחרים, כאשר רק חלק זה ימוסה.

באשר לפיצול האנכי נקבע בסעיף 49א לחוק כי במקרים בהם התמורה שנתקבלה עבור דירת מגורים מזכה, הושפעה מהאפשרות לתוספת בנייה, תפוצל התמורה בין החלק המתייחס לדירה עצמה לבין החלק המתייחס לזכויות לבנייה נוספת, והפטור ככלל יינתן בגובה שווי הדירה עצמה ללא השווי של תוספת הבנייה (ראו חריג לכלל זה בסעיף 49א(2) לחוק).

והנה בעניין קופ"ח כללי נידון מבנה מרפאה אשר נמכר על ידי העוררת אשר מסווגת כמוסד ציבורי. ברגיל התמורה בגין המרפאה הייתה צריכה להיות פטורה ממס שבח וזאת מכוח הוראת סעיף 61 (ב) לחוק אשר נותנת בין היתר פטור ממכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי אם וכאשר המוסד

החזיק בזכות הנמכרת שנה לפחות והזכות במקרקעין שימשה במישרין את המוסד לפחות 80% מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידיו.

אלא שמנהל מס שבח טען במקרה זה שלמרפאה זכויות בנייה בלתי מנוצלות ולכן ככאלו זכויות אלו לא שימשו במישרין את המוסד. לפיכך, המנהל פטר את העוררת מתשלום במס שבח בגין חלקו היחסי של מבנה המרפאה וחייבה בתשלום מס שבח על יתרת שטח הקרקע בהתאם לזכויות הבנייה הבלתי מנוצלות.

העוררת טענה מצידה כי המנהל חרג מסמכותו באשר השתמש יש מאין בפיצול אנכי למרות שפיצול זה מוסדר כאמור רק בעניינה של מכירת דירת מגורים מזכה כאמור בסעיף 49 לחוק. בנוסף, טענה העוררת כי אין לפצל בין המרפאה ובין זכויות הבנייה, באשר מדובר בממכר אחד ובכלל לדידה של העוררת הכוונה בשימוש במישרין בזכות במקרקעין במקרה זה הינו רק בשימוש שנעשה במבנה המרפאה ולא בשימוש בזכויות הבנייה אשר אין אפשרות לעשות בהם שימוש במישרין כל עוד לא מנצלים אותם.

ועדת הערר בדעת רוב קיבלה את גישתו של מנהל מס שבח וקבעה כי מלשון החוק משתמע כי הפטור בסעיף 61 ינתן רק במקרים בהם נעשה שימוש פוזיטיבי בזכות הנמכרת, והחזקת קרקע בלבד בהתייחס לזכויות בניה בלתי מנוצלות אינה יכולה להיחשב כשימוש שכזה.

באשר לטיעון החריגה מסמכות, קבעה דעת הרוב כי מכוח ההלכה שיש לבחון את דיני המס לאור המהות והתוכן הכלכלי של העסקה, ולאור היותו של עיקרון הפיצול אחד העקרונות החשובים במיסוי דירות בפרט ובדיני המסים בכלל, רשאי היה המשיב לפצל את העסקה בין המרפאה ובין זכויות הבנייה שכן במקרה דנן התוכן הכלכלי של העסקה היה ממכר המבנה במובחן מזכויות הבנייה.

לעומת זאת, סברה דעת המיעוט של רו"ח נדב הכהן, כי פרשנותו של מנהל מס שבח נטולה כל אחיזה בלשון הסעיף, ושלו חפץ המחוקק להתיר פיצול רעיוני כדבר שבשגרה ולא רק בעת מכירת דירת מגורים מזכה, חזקה עליו שלא היה מסתפק בהוראת סעיף 49 לחוק אלא היה קובע תחולה כללית

לפיצול זה בחוק. יתרה מזאת, מזכיר רו"ח נדב הכהן כי רק לאחרונה בעניין קיבוץ מפלסים וליפשיר (ע"א 4071/02) בכר בית המשפט בנימוקים משפטיים גרידא על פני פרשנותו הכלכלית של מנהל מס שבח שם.

לדעת עו"ד עמפלי מעניין לציין כי יו"ר הועדה תמך אומנם בעמדת מנהל מס שבח ואולם נמנע מלפרט בסוגיה עקרונית זו את השיקולים שעמדו לנגד עיניו בהכרעתו זו.

עוד מציין עורך הדין, לבסוף, כי ניתן לראות שהפרשנות הכלכלית והחיפוש אחר המהות והתוכן הכלכליים של העסקה שהכריעו לטובת נישום אך לאחרונה בעניין אברהם פוליטי (ו"ע 5002/05) לגבי תכולת הפיצול הליניארי בעת חישוב מס שבח, משמשים במקרה זה לרועץ לעוררת ואין ספק שמגדילים הם את חוסר הודאות העומד כיום בפני ציבור הנישומים מחד ורשות המסים מאידך.

הכותב עורך דין ממשרד שקל ושות', עו"ד