

## 9 מס רכוש

אריה וירניק\*

### 1. מבוא היסטורי

**חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשנ"א-1961**, הינו עתיק יומין. הוא החליף את **פקודת מס הרכוש העירוני**, שחוקק הנציב העליון בשנת 1940. פקודה זו מימי המנדט באה במקום החקיקה מימי הטורקים, אשר הטילה על בעלי מקרקעין מס רכוש שנקרא "ורקו".

בחברה שכלכלתה הושתתה על חקלאות פרימיטיבית, לא חלם איש על מיסים מודרניים כמס הכנסה ומס ערך מוסף, שגבייתם כרוכה בניהול ספרים מסודר. הכנסות המדינה באו ממיסים שקל לגבותם, כגון מכס או מס רכוש שהוטל על בעלי הקרקעות על פי שטח הקרקע אשר היה בבעלותם. זהו המקור לנטייתם של הכפריים הערבים ביהודה ובשומרון להסתיר את גדל שטח הקרקעות בהן החזיקו, ובהעדר מדידות מדויקות נוצרו מצבים בהם החזיקו אנשים בשטחי קרקע גדולים בהרבה מהשטחים עליהם הצהירו, וזאת על מנת להתחמק מידם של גובי המס.

הכנסת החליפה את הפקודה המנדטורית המיושנת בחוק הקיים, שנחקק בשנת 1961 ומאז תוקן פעמים רבות. הכלל הינו שמס רכוש מוטל על בעלי קרקע. המס מוטל על עצם הבעלות על הקרקע (להבדיל ממימושה או מעשיית דיספוזיציה אחרת בה), ושיעורו הוא אחוז מסויים משווי הקרקע לכל שנת מס.

---

\* עורך דין **אריה וירניק** הוא פרקליט מאז שנת 1967 ובעל משרד עצמאי משנת 1970. בעל התמחות מיוחדת בעניני מקרקעין, מיסוי מקרקעין, תכנון ובנייה. מרצה בטכניון, באוניברסיטת תל-אביב ובמכללה למינהל בקורסים לשמאות מקרקעין. יו"ר ועדת ערר לפי חוק מס רכוש.

## 2. תכלית המס

במערכת הפיסקלית ממלא מס הרכוש תפקיד חשוב. מבחינה רעיונית נראה, כי הכוונה היתה ליצור חוק מס סוציאלי, אשר תכליתו לגבות מס מהעשירים ולחלקו באמות מידה שוויוניות על פי מטרותיו. דומה שההנחה היתה כי קיימת סימטרייה בין עושרו של אדם לבין מלאי הקרקעות שבבעלותו.

בעבר, בכלכלה שהתבססה בעיקר על חקלאות או על תעשייה "כבדה" שהינם ענפי פעילות "בזבזני" קרקע, אכן היה יסוד להנחת הסימטרייה הזו. כיום, עם צמצום החקלאות והסבת הדגש בפעילות הכלכלית לפעילויות הי-טק ולמקצועות חופשיים שונים, אשר מטבעם אינם זקוקים לשטח גדול יחסית לצורך פעילותם, נראה, כי קועקעה במשהו ההנחה כי בעל הקרקע הינו גם בעל המאה.

בעל ההון האופייני בימינו אינו דווקא החקלאי, אשר בבעלותו מאות דונמים, אלא, על פי רוב, בעל חברת ההי-טק הבורסאית, אשר כל מקרקעיה הינם כ-400 מ"ר של משרדים שכורים ומעוצבים למשעי. אכן, אין חולק על כך שעדיין קיים קשר הדוק בין עושרו של אדם לבין מלאי קרקעותיו. נוכח העובדה שגם כיום נדל"ן הינם השקעה פופולארית, הרי שאותו בעלים של חברת הי-טק ישקיע את כספו או חלק ניכר ממנו ברכישת קרקעות. כן יש לזכור, כי קיים ענף שלם ורחב היקף המתבסס על קרקעות, הוא ענף הבנייה וגרורותיו, כולל ספקולנטים למיניהם. בענף זה עדיין מתקיים הכלל כי בעל הקרקע הינו אף בעל המאה.

יוצא איפוא, כי נוכח שינויים מקרו-כלכליים נוצר פער מסויים, בחלק מהמקרים, בין ההנחה שביסוד החוק ובין המציאות. יורש של חלקת מקרקעין קטנה בצפון תל-אביב, אשר היא כל רכושו, נדרש לשלם עשרות אלפי שקלים בשנה למס רכוש. אותו אדם, לו היה מוכר את החלקה ומשקיע את התמורה בתכניות חיסכון שונות, לא היה משולם כל מס על עצם החזקת הכסף ועל פי רוב אף לא על פירותיו.

מכאן מגיעים אנו לתכלית מרכזית נוספת של חוק מס רכוש, והיא עקרון מיסוי פוטנציאל הבנייה שלא נוצל. עיקרון זה הופך את המס למכשיר לעיצוב

מדיניות כלכלית, הגם שלא תמיד בהצלחה יתרה. הרעיון הינו להטיל מס על קרקעות הניתנות לניצול כדי לעודד בעלי קרקע לנצל במהירות האפשרית את פוטנציאל הבנייה עליהן וליצור תמריץ שלילי להחזקת קרקעות "בשלות" למטרות ספקולציה. עיקרון זה מהווה הן רעיון על להבנת ההצדקה להטלת מס הרכוש והן כלי פרשני ראשון במעלה לבתי המשפט בבואם לפרש את הוראות החוק השונות.

כך, בבוא בית המשפט להכריע בשאלה, האם קרקעית היס מהווה "קרקע" בפרשת **מרינה כנרת בע"מ**, השיב בשלילה נוכח העובדה, שאין לה כל פוטנציאל בנייה שלא נוצל. כשנדרש בית המשפט לקבוע, האם גידור קרקע נחשב ל"בניין", ניתנה תשובה שלילית, הואיל ואין בגדר כל ניצול בעל תוכן כלכלי (פרשת **עזבון יעקב גניזדוביץ**. דיון נוסף לעניין זה ראה בפרשת **החברה החבשית למסחר בע"מ**).

כפי שיובהר בהמשך, החוק עצמו מכיל הגדרות וקריטריונים שונים לצורך פרשנות מונחיו המרכזיים, כגון "קרקע" ו-"בניין". אך עדיין, עקרון מיסוי פוטנציאל הבנייה שטרם נוצל משמש ככלי פרשני ממדרגה ראשונה במצבי תפר שונים, בהם אין בחוק ובהגדרותיו תשובה ברורה. יישומו של עקרון מיסוי פוטנציאל הבנייה שטרם נוצל, בחוק עצמו לוקה בחסר, ומכאן עיקר הביקורת הציבורית על החוק בשנים האחרונות.

דומני, כי קשה שלא להצדיק את העיקרון. למדינה, יש אינטרס מרכזי במשאב החשוב ביותר, הקרקע (ובעיקר במדינת ישראל על מלאי הקרקעות המוגבל שבתחומה), ויש לה גם זכות לדרוש מבעלי מקרקעין שהופשרו לבנייה לנצלם ולמנוע ממנו באמצעות המיסוי מלהחזיקם כאבן שאין לה הופכין למטרת ספקולציה. במצב זה מהווה החוק מעין נוסחת פשרה בין זכות הקניין של האדם במקרקעיו (שהרי אילו לא מופקעים ממנו) לבין האינטרס הלגיטימי של המדינה. עם זאת, קשה עוד יותר להצדיק את אופן יישום עיקרון מוצדק זה בחוק עצמו. כפי שנבהיר בהמשך, נוכח הגדרות מעוותות נוצר מצב, בו גם אדם החפץ בכל מאודו לנצל את מקרקעיו, אך אינו יכול לעשות כן מסיבות שאינן תלויות בו, אלא נעוצות ברשויות התכנון, נדרש לשלם את המס הגבוה. נוצר מצב בו יד אחת של המדינה אוסרת את הבנייה והאחרת גובה את המס. כך נוצר מצב בו ממוסות קרקעות ללא כל פוטנציאל בנייה.

הדוגמא הקלאסית למצב זה הינה המעגל הפנימי של כיכר המדינה בתל-אביב. קרקע זו שייכת למספר רב של בעלים מזה שנים רבות. מטבע הדברים מדובר בקרקע בעלת ערך עצום, אך לא ניתן לבצע עליה כל בנייה לנוכח אוזלת ידן של רשויות התכנון, אשר במשך עשרות שנים לא השכילו להגיע לתכנית לגבי קרקע זו, ובינתיים הקפיאו אותה לחלוטין. בעלי הקרקע, אשר במשך השנים נגסו מיסי הרכוש את מירב רכושם, עתרו מספר פעמים כנגד חיובם במס, ואף לבית המשפט העליון הגיעו. חרף ביקורתן של כל הערכאות, כולל בית המשפט העליון, על אוזלת ידן של רשויות התכנון, לא ניתן היה למצוא להם מזור תחת החוק הקיים. מצב זה טעון, לדעתי, תיקון, ויפה שעה אחת קודם.

### 3. יעוד המס

10% ממס הרכוש הנגבה בכל שנה מהווים מעין קרן ביטוח לפיצוי נזקי מלחמה. בכך נבדל מס הרכוש ממיסים אחרים (כדוגמת מס הכנסה ומס שבח) המוזרמים לקופה הכללית של האוצר. על פי הפרק השמיני שבחוק, חייבת המדינה בתשלום פיצויים על נזקי מלחמה, ישירים או עקיפים כהגדרתם בחוק. כן משמשים הכספים לפיצוי על נזקי בצורת.

מנגנון שומת הפיצויים ותשלומם מופקד בידי פקידי אגף מס הרכוש, אך הוא כולל מנגנון ערר לוועדת הערר ולבית המשפט המחוזי (בבעיה משפטית) בדומה למנגנון הקבוע לגבי תשלום המס. בסעיפים אלה של החוק נעשה שימוש נרחב בתקופת מלחמת המפרץ, כשמאות בתים ניזוקו כתוצאה מהתקפות טילים. ואכן, באותן שנים הועלה אחוז המס המועבר לקרן הפיצויים ל-25%. כמו כן משלם מנהל מס רכוש פיצויים לאזרחים ביישובי הצפון, הסובלים לעיתים קרובות מנזקים עקב התקפות טילי קטיושה הנורים מתחום לבנון, ולאזרחים ברחבי המדינה שרכושם נפגע כתוצאה ממטעני חבלה.

## 4. הנהלה וארגון

על יישום הוראות החוק מופקדת נציבות מס הכנסה שבאוצר, באמצעות אגף מס הכנסה ומס רכוש. משרדי מס רכוש הינם גם משרדי מס שבח, ואותם פקידים גובים את שני המיסים. על פי החוק קיימת זרימה חופשית של אינפורמציה בן שני החוקים, אף על פי שהמיסים שונים במהותם: מס שבח מקרקעין מוטל בעת **מימוש** נכס, ואילו מס הרכוש מוטל על מצב **נייח** של בעלות על נכס בשנת המס הרלבנטית. מטבע הדברים קיימות מספר נקודות השקה בין החוקים, ונמנה חלק מהן:

א. בראש ובראשונה, בידי מנהל מס שבח מקרקעין נמצאים הנתונים העדכניים ביותר לגבי שווי הקרקעות במדינה, קיימת חובה להצהיר בפניו על כל עסקה ועל התמורה הנכונה המשולמת במסגרתה. מנהל מס רכוש משתמש בנתונים השוואתיים אלו הן לצורך הערכתיו הוא והן בבואו להתמודד בשלבי ההשגה והערר השונים עם נישומים הטוענים, כי השומה שנערכה למקרקעיהם הינה מופרזת.

ב. החוזים המוצהרים בפני מנהל מס שבח, משמשים את מנהל מס רכוש אף לצורך עדכון הבעלויות ולקביעת החייב הנכון במס. כן משמשים החוזים לקביעת יחידות השומה מעצם פיצולן הכלכלי על ידי הנישומים עצמם. כך, אדם שהחזיק במקרקעין, שעל חלקם בנוי מבנה, וחלקם האחר משמש כחצר למבנה, יהיה פטור ממס במקרים מסויימים. ביום בו ימכור אותו אדם את החצר לצד שלישי (אשר מן הסתם מתעתד לבנות עליה) תהווה עצם המכירה עדות שאין טובה ממנה, לפיצולה הכלכלי של הקרקע, והקונה יחויב במס רכוש בגין אותה חצר, אשר כשהחזקה על ידי המוכר לא חויבה במס. על רקע זה, זרימת האינפורמציה בין שתי הרשויות הינה אך מובנת.

## 5. הטלת המס - סוגי נכסים

בעבר הוטל המס על כל סוגי המקרקעין, לרבות בניינים. כיום צומצם היקף

המס, והוא מוטל אך ורק על אדמות פנויות, אם אין הן קרקע חקלאית. גביית המס על בניינים הופקדה באופן בלעדי בידי הרשויות המקומיות, במסגרת הארנונה המוטלת על ידן. כמבנה נחשב מבנה מושלם וראוי ליעודו. ההוכחה המקובלת לכך היא אישור חברת החשמל על חיבור הבניין לרשת החשמל. מטבע הדברים מנוהלות התדיינויות רבות בסוגיה זו: מה דינם של סככה, מבנה טרומי, גדר, צריף מט ליפול וכיוצא באלו, אשר הגדרתם כמבנה מושלם קשה. כן קיים כר נרחב למחלוקות בשאלה מתי חדל המבנה לענות על דרישות הגדרה זו (וכפועל יוצא - מחויב במס). מעבר לנסיבות הספציפיות של כל מקרה וליישומן נוכח הפסיקה הנרחבת שכבר פותחה, נבחנים תמיד התוכן הכלכלי ומיסוי פוטנציאל הבנייה שלא נוצל. לדוגמה, נבדקת תכליתה הכלכלית של גדר, אשר אין בה ניצול של פוטנציאל בנייה.

מס הרכוש מוטל, כאמור, גם על מבנה בתהליך בנייה, כל עוד הוא לא הושלם בהתאם ליעודו. בכך, לדעתי, חוטא החוק להצדקתו הרעיונית. אם תכלית החוק הינה לעודד בנייה על ידי מיסוי פוטנציאל שלא נוצל, אין כל סיבה למסות אדם אשר נמצא בעיצומם של הליכי הבנייה. אכן המחוקק היה ער לעיוות זה ולאחרונה ביצע תיקון בחוק, הפוטר אדם פרטי, באופן חלקי ממס במהלך תקופת בנייה סבירה כקבוע בחוק, בגין קרקע עליה נבנות דירות מגורים בלבד. לדעתי, תיקון זה הינו חלקי בלבד ויש להרחיבו. אין סיבה להבחנה לעניין זה בין אדם פרטי לבין חברה, בין קרקע למגורים לבין קרקע ביעוד אחר. אין אף כל סיבה להחיל את התיקון רק על חלק יחסי של הקרקע שעליו דירה אחת, אלא יש להחילו על החלק היחסי של הקרקע המשמש לבנייה, לעומת סך כל פוטנציאל הבנייה.

סוגיה נוספת הינה מה דינו של נכס מסוג בניין, אך גודלו ביחס לשטח החלקה עליה הוא ניצב או ביחס לפוטנציאל הבנייה הינו קטן ביותר. בשאלות אלו, הנוגעות הן להגדרת "בניין" והן להגדרת "קרקע", נדון בהמשך, לאחר שנברר מהי אותה קרקע החייבת במס.

## א. קרקע חקלאית

בראש ובראשונה יש להוציא מגדר הדיון קרקעות חקלאיות, שהינן פטורות ממס. תפיסת המחוקק הינה, כי לקרקעות אלו אין כל פוטנציאל בנייה אותו ניתן

לנצל, ולפיכך אין מקום לחייב את בעליהן ממס. נציין, כי בכך מודגש העיוות בחוק בו דנו בתחילת דיוננו פעמיים, משני הכיוונים. ראשית, במתן הפטור לקרקע חקלאית מיישם המחוקק, הלכה למעשה, את הרעיון, שאין כל הצדקה ותכלית למסות קרקע שאינה בעלת פוטנציאל בנייה.

שנית, פעמים רבות פוטנציאל הבנייה של קרקע חקלאית טוב לעין ערוך מזה של קרקע סמוכה שאינה חקלאית, וכפועל יוצא שוויה הרבה יותר גבוה. אף על פי כן בעלי הקרקע החקלאית יהיה פטור ממס, ושכנו ישלם ממון רב לרשויות המס.

לשם ההמחשה נביא דוגמא קיצונית: לאדם חלקת מקרקעין בפאתי רמת השרון, בצמוד לבתי המגורים. ייעוד החלקה הינו לחקלאות, ואותו אדם מגדל בה תות שדה. עם זאת, נמצאת בהכנה תכנית להפשרת הקרקע לבנייה שטרם אושרה. אותו אדם אינו משלם ולו שקל אחד לרשויות המס בגין מקרקעיו, השווים ממון רב אך ורק בשל הגדרתם הרשמית כקרקע חקלאית. לחברו חלקה סמוכה, הכלואה בין החלקה החקלאית ובין צומת הכפר הירוק. חלקה זו אינה מוגדרת כקרקע חקלאית, ואף הוכנו לגביה תכניות, האוסרות כל בנייה נוכח ייעודה להרחבת הצומת בעתיד, אך ברור הוא ששווי חלקה זו הינו זעום. אדם זה ישלם מס רכוש (אף כי נמוך יחסית נוכח שווי הקרקע), לעיתים במשך שנים רבות. הוא אינו יכול למכור את הקרקע (וכי מי יקנה קרקע במצב זה) מחד, אך הרשויות אינן טורחות להפקיעה ממש מאידך. אין ביכולתו לא לבלוע ולא להקיא.

והגיעו הדברים לידי כך, שלעיתים האזרח הוא הפונה אל הרשות בדרישה ובתחינה, כי תפקיע את מקרקעיו, ולו רק כדי לפטרו מעונשו של מס הרכוש. אין, איפוא, כל סיבה לפטור ממס דווקא קרקע חקלאית. יש לפטור קרקעות על פי מכלול נתונין התכנוניים והפיזיים ובהתאם לעקרון מיסוי הפוטנציאל שלא נוצל.

קרקע חקלאית הינה קרקע שייעודה לחקלאות בתכנית בניין עיר חל עליה, לפי חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965, או שהיא מיועדת לשמורת טבע, למעט קרקע, אשר למרות ייעודה לחקלאות מותר לבנות עליה דירת מגורים. יצוין, כי החוק תוקן בשנת 1996, ומקרקעין, אשר חלה עליהם הכרזה של הוועדה לשמירת קרקע חקלאית לפי התוספת הראשונה לחוק התכנון והבניה, אינם נחשבים לקרקע

חקלאית, והם חייבים במס. נוצר מצב מוזר בו מצד אחד אין אפשרות לבנות על המקרקעין בהיותם מוכרזים כקרקע חקלאית, אולם מצד שני ייעודם אינו לחקלאות לפי תכנית בניין עיר החלה עליהם לפי אותו חוק עצמו. עוד יצוין, כי בעוד שבעבר תנאי נוסף להגדרת קרקע כקרקע חקלאית היה עיבודה בפועל, כיום אין דרישה זו מופיעה בחוק. נוכח תיקון ראוי זה אין בעלי קרקעות חקלאיות מחויבים להשכירן לעיבוד בפרוטות בכדי להיפטר ממס. יוצא, איפוא, כי המס מוטל על קרקעות פנויות, שאינן מיועדות לחקלאות לפי תכנית בניין עיר החלה עליהן. קרקעות אלו הן נושא הדיון להלן.

### ב. הטלת המס על קרקע

המס מוטל כאמור על מגרשים פנויים. שיעור המס הוא קבוע, 2.5% לשנה משווי הנכס. אם הקרקע היא מלאי עסקי, שיעור המס הוא 1.2%. לשם סיווג הקרקע כמלאי עסקי יש להמציא אישור מרואה החשבון של בעל הקרקע בטופס מיוחד. אף הוראה זו יוצרת עיוות מסויים. בעוד שהאדם הפרטי, אשר מטבע הדברים אינו ספקולנט קרקעות, משלם סכום נכבד משווי חלקתו הבודדת בה מושקעים רוב חסכוניותיו, הרי סוחרי הקרקעות המקצועיים, אשר את פעולותיהם נועד החוק להגביל, משלמים מס מופחת. התוצאה הינה כי מס הרכוש עלול לאלץ לעיתים בעלי קרקעות, אשר רכשו אותן במטרה להנות מהן לעת זקנה, למוכרן בהעדר יכולת לשלם את סכומי המס האדירים המוטלים עליהם מחד ובהעדר אפשרות לבנות עליהן נוכח קיפאון בהליכי התכנון מאידך.

על פי רוב, הקונים הינם חברות גדולות, סוחרי קרקעות או גופים בעלי עוצמה כלכלית ויכולת נשימה ארוכה. גופים אלו נהנים הן משיעור מס מופחת של 1.2% והן מהמנגנון המנוסה לטיפול בהחשת הליכי התכנון ומימוש הקרקע שברשותם. לא פלא איפוא שהחוק גורר ביקורת קשה והרגשת קיפוח.

### ג. מבנה קטן על מגרש גדול

האם ניתן להימנע מתשלום מס רכוש על ידי בניית מבנה קטן על המגרש ?

## ניהול נדל"ן

---

כיוון שהגדרת המונח "קרקע" בחוק מתייחסת לקרקע **פנויה**, ניתן, לכאורה, להימנע מן המס על ידי בניית מבנה קטן על הקרקע.

הגדרת המונח "קרקע" עוסקת גם במקרה בו נבנה בניין שאינו מנצל את מלוא זכויות הבנייה המותרות, שוב - מכוח עקרון מיסוי פוטנציאל הבנייה שלא נוצל. יישום עיקרון זה משמעו, כי אין די בבניית מבנה שהינו שולי לפוטנציאל הכלכלי של הקרקע ובכך להיפטר ממס. הדין הוא כי על מנת להפוך את המגרש לבניין ובאופן כזה להיפטר מהמס, יש לנצל לפחות 30% מזכויות הבנייה שהיו ניתנות לניצול. בבדיקת אפשרויות הניצול לעומת השטח הבנוי בפועל בבנינים היסטוריים מבחינים בין בנינים שנבנו לפני קום המדינה, כאשר די היה בניצול של 20% מהשטח המותר לבנייה, לבין בנינים שנבנו לאחר קום המדינה, אז המינימום הוא ניצול של 30%.

לאחרונה תוקן החוק לעניין המועד הרלבנטי לבדיקת שיעור הניצול. בעוד שבעבר היה המועד הרלבנטי יום **בניית** הנכס, נוצרה כעת הבחנה בין בעלים. לפנינו מקרה, בו **אותו** נכס פטור ממס כשהוא מוחזק על ידי פלוני, אך יחויב במס לכשירכש על ידי אלמוני. הרעיון הוא כי הקפאת זכויות הבנייה ליום בניית הנכס נכונה, כשמדובר בבעלים המקוריים, שהרי לא ניתן לצפות מבעלי מקרקעין, שבנה בזמנו 30% מהשטח שהיה מותר לבניה, להמשיך ולבנות בכל פעם שמורחבות הזכויות רק כדי לשמור על הפטור מהמס.

לעומת זאת מצא המחוקק, כי אין כל הצדקה שאדם הקונה אותם מקרקעין היום יינה מהגדרת בניין הפוטרת ממס לאור מצב תכנוני, אשר היה קיים לפני עשרות שנים, ושונה בינתיים באופן מהותי. אותו אדם רכש את הנכס לאור פוטנציאל הבנייה כפי שהיה ביום הרכישה, ולא ביום בו נבנה המבנה הקיים. נקודת זמן זו היא אשר, לדעת המחוקק, ראויה להיות מועד לבדיקת אחוז פוטנציאל הבנייה שנוצל. התוצאה היא, לכן, כי אם נוצלו למעלה מ-30% מהשטח הניתן לבנייה בנקודת הזמן הרלבנטית, היינו מועד בבניית הבניין הקיים או מועד רכישתו (האחרון מבין השניים), מסווג הנכס כבניין ואין חיוב במס רכוש.

מה הדין במקרה שנוצלו **פחות** מ-30% כאמור לעיל? המחוקק היה ער לכך

ובסעיף 11 של החוק נקבעו הוראות מפורטות למקרים אלה. כאשר מדובר בקרקע, שעליה בניין, יש להתייחס אל הנכס כאל שני נכסים: האחד הוא הבניין, כולל שטח התכסית שלו בתוספת 300% משטחו הכולל, בתור נכס בפני עצמו, ללא זכויות בנייה נוספות. הנכס השני הוא הנכס כולו. הוראה זו מהווה מעין נוסחת פשרה. מחד, קיים על המקרקעין בניין כהגדרתו בחוק. מאידך, לא ניתן להתעלם מהשטח הרב שסביבו ולפטרו לחלוטין. רעיון מקביל ניתן למצוא בחוק מס שבח ובהוראותיו לגבי כפל השווי הפטור ממס כאשר נמכרת דירת מגורים, אשר מחירה מושפע מקיומן של זכויות בנייה נוספות.

לשם המחשה, ניטול מגרש ששטחו שני דונם ועליו בניין מגורים ישן בן 4 דירות, כששטח כל דירה הינו 100 מ"ר. מותר לבנות על המגרש 16 דירות בנות 4 חדרים ובסה"כ 64 חדר. שווי קרקע לכל חדר הוא - \$ 20,000. שווי המגרש כולו הוא - \$ 1,280,000. בהתחשב בכך שערך הבנין הישן הקיים הינו שולי בהשוואה לערך הנכס כולו, ולשם מימוש הבנייה החדשה יש להרסו. שומת הבניין הישן הקיים כנכס בפני עצמו מבחינה בין שווי הדירות לבין שווי החצר. מקובל לראות את שווי החצר כ-20% משווי קרקע שיש לה זכויות בנייה. נניח כי שווי דירה ישנה בסביבה הוא - \$ 150,000. לפיכך שווי 4 הדירות הקיימות הישנות לפי - \$ 150,000 לדירה הוא - \$ 600,000.

נעבור כעת לשווי הקרקע. על פי החוק יש להוסיף לשטח הבנוי הכולל שטח קרקע של 300%. שטח הקרקע הפנוי של הבניין הוא 1,200 מ"ר, שהם 300% מהשטח הבנוי הכולל. הראינו לעיל ששווי המגרש בשלמות הוא - \$ 1,280,000. שווי זה הוא - \$ 640 למטר רבוע. 20% משווי זה הוא \$ 128 למ"ר. כיוון שהשטח הפנוי הוא 1200 מ"ר הרי שווי על פי הנתונים דלעיל הוא:

$$\$ 128 \times 1200 \text{ מ"ר} = \$ 153,600$$

התוצאה הסופית היא כי שווי השטח הבנוי יחד עם שווי הקרקע הוא - \$ 753,600. ומכאן לחישוב השומה: שווי המגרש - \$ 1,280,000; בניכוי שווי המבנה הקיים: - \$ 753,600; המס יוטל על ההפרש, שהוא: - \$ 526,400. הדוגמא ממחישה את הרעיון, שמדובר בשני נכסים נפרדים, האחד הוא הבניין הקיים

בצירוף חצר והשני מגרש, ששווי הוא יתרת שווי הקרקע לאחר ניכוי שווי הבניין הקיים. יש לשום כל אחד משני נכסים אלה בנפרד.

#### ד. יחידת השומה לצורך המס

בדרך כלל, נושא המס הוא יחידת הרישום בפנקסי המקרקעין, שהיא החלקה הרשומה. עם זאת, במקרים רבים המצב בשטח בפועל הינו שונה, בין אם עקב העדר רישום פרצלציות מסודר ובין אם בשל נסיבות מיוחדות של הנכס הספציפי. במקרים כאלה נוטה פסיקת בתי המשפט ליתן פרשנות שונה למונח "יחידת הרישום" שבחוק, על פי הנסיבות המיוחדות. הדוגמא הטובה ביותר לכך היא מגרש המיועד לבניית שני קוטגיים בבניין דו משפחתי, המצוי בבעלות שתי משפחות. משפחה אחת בנתה את ביתה והשנייה טרם בנתה. לכאורה, ניתן לומר כי נוצלו 50% מזכויות הבנייה של הנכס, ולפיכך יש לראות את כולו כבניין. התוצאה היא כי עקב מימוש הבנייה על ידי אחד השותפים נהפך הנכס כולו לבניין.

פסיקת בתי המשפט שוללת מצב זה וקובעת, כי יש לראות את המחצית השנייה שטרם נבנתה כקרקע. הבעיה נדונה בבית המשפט העליון בפסק הדין המנחה בסוגיה זו ע"א 94/1221 **תרשיש רעננה נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נתניה**<sup>1</sup>. במקרה זה ביקש בעלי מקרקעין לצרף חלקה פנויה, המהווה יחידת רישום נפרדת, לחלקה אחרת שעליה בנוי בניין. החלקה הפנויה שימשה כמגרש חניה להיפרמרקט גדול שפעל בחלקה הבנויה. טענת הבעלים היתה כי יש לראות את שני המגרשים כיחידה כלכלית אחת העומדת בפני עצמה. על ידי צירוף החלקה הפנויה לחלקה הבנויה ביקש הבעלים ליצור מגרש מאוחד שהוא "בניין", ובכך לפטור את החלקה הפנויה מהמס. בית המשפט העליון קבע מספר מבחנים לבחינת הבעיה: מבחן הרישום, מבחן הייעוד הכלכלי ומבחן השימוש למעשה.

**מבחן הרישום** הינו בחינת אופן רישום הנכס בפנקסי המקרקעין, האם כחלקה אחת או כחלקות נפרדות. מבחן זה הינו אכן המבחן הראשוני, ועל הטוען לסטייה ממנו

---

<sup>1</sup> פ"ד מ"ט (1) 353.

הראיה, הדבר ניתן, אם מראים כי המבחנים האחרים מובילים לתוצאה שונה. במובן זה אין מדובר אלא במבחן עזר בלתי מכריע.

**מבחן הייעוד הכלכלי** הינו בעל אופי אובייקטיבי, במסגרתו נבחנת הקרקע בעיקר לאור נתונייה התכנוניים השונים.

**מבחן השימוש בפועל** לעומת זאת הינו מבחן בעל אופי סובייקטיבי, הבוחן לא את ההלכה כי אם את המעשה, היינו, את שימוש הנעשה בקרקע בפועל על ידי אותו נישום.

דעות השופטים נחלקו באשר לסדר ההיררכי בין שלושת המבחנים הללו. בעוד שנראה, כי לדעת הכל, מבחן הרישום אינו אלא מבחן ראשוני ובלתי מספק לצורך הכרעה בכל הנסיבות, נחלקו הדעות באשר לסדר העדיפויות בין מבחן הייעוד הכלכלי ומבחן השימוש בפועל. במקרה הנדון, בחינת נסיבות העניין תוך שימוש במבחנים אלה הביאה למסקנה, בדעת רוב, כי אין לראות את החלקה הפנויה כחלק ממכלול ההיפרמרקט והיא חויבה במס. שופט המיעוט גרס, כי מדובר בחלקה המהווה חלק אינטגרלי מעסק ההיפרמרקט, ולפיכך יש לראות אותו כחלק ממנה ואת המכלול כולו כחלקה אחת. גם לאחר פסק הדין בפרשת תרשיש דומה, כי לא גובש מבחן מוביל לקביעת יחידת המיסוי, ולפיכך אין לקבוע כללים גורפים, אלא כל מקרה צריך להיות נדון לגופו.

## ה. שומת הקרקע

שוויה של קרקע פנויה לצורך המס הינו שווי השוק שלה. ביטוי זה מוגדר בחוק בתור השווי שניתן לקבל בעד הנכס כולו ממוכר ברצון לקונה ברצון ביום הראשון לאוקטובר שקדם לשנת המס הנדונה. אם על הקרקע נטועים מטעים ואין היא קרקע חקלאית, זכאי הבעלים לניכוי בסך של - 50,000 ש"ח לכל דונם. סכום זה מתואם למדד המחירים לצרכן אחת לשנה בחודש נובמבר לעומת המדד לחודש נובמבר הקודם. חודש הבסיס הוא נובמבר 1995.

תיקון לחוק משנת 1996 מעניק לאנשים אשר רכשו מקרקעין עוד לפני קום המדינה וליורשיהם ניכוי בסך - 65,000 ש"ח לכל דונם, ובלבד שסכום הניכוי הכולל

## ניהול נדל"ן

---

אינו עולה על - 650,000 ש"ח. סכומים אלה מתואמים למדד מחודש נובמבר 1995. בכך ניסה המחוקק לענות, ולו חלקית, על הבעיות והעיוותים שגורם החוק לאנשים, אשר משלמים את המס במשך עשרות שנים ללא יכולת לבנות על מקרקעיהם, כפי שתוארו בהרחבה לעיל. ברור על פניו שפתרון זה הינו חלקי בלבד.

שומת הקרקע נעשית על-ידי פקידי אגף מס רכוש לכל שנת מס. השומה נעשית על פי המידע שהצטבר במשרד שמקורו העיקרי, כאמור, הוא ההצהרות המוגשות למשרד מס שבח. ברור כי ככל שהשומות נעשות באזורים, בהם קיימת תנועה ערה של מסחר בקרקעות, השומות הן מדויקות ואמינות לנוכח ריבוי האינפורמציה.

הבעיות הקשות מתעוררות בתקופות של ירידת מחירים או כאשר השוק משותק בהעדר עסקאות, ובאזורי "בוסר", אשר ככלל לא מבוצעות בהם עסקאות רבות. במקרים אלה קשה למצוא נתונים להשוואה, ולעיתים השומות אינן ריאליות. ואכן, הואיל וחוק מס רכוש הינו חוק מס פשוט יחסית, ומעצם אופי הנושא, רוב המחלוקות בחיי המעשה הינן על עניין השווי. עם זאת, מחלוקות אלו אינן מגיעות על פי רוב לבתי המשפט, אלא מלובנות בשלבי ההשגה והערר, נוכח הוראות החוק אשר אינן מאפשרות פניה לבית המשפט אלא בבעיה משפטית.

## 1. הבעלות

מיהו החייב בתשלום המס? החוק משיב לשאלה זו כמה תשובות. בראש ובראשונה החייב במס הוא הבעלים או החוכר הרשום בספרי המקרקעין. אם אין למצוא את הבעלים הרשום, אזי החיוב במס הוא על מי שבידו השליטה הכלכלית בקרקע. הרעיון הינו בדיקת התוכן הכלכלי המהותי והאמיתי של זכויות מאן דהוא בקרקע, להבדיל מהצמדות להגדרה פורמאלית ונוקשה כלשהי. רעיון זה עובר כחוט השני בחוקי המס, וניתן למוצאו, לדוגמא, בחוק מס שבח ובהוראותיו בענין מהי מכירה, זכות במקרקעין וכיוצא באלו, המקימים את החבות במס.

כך, במקרים רבים הקרקע שייכת למינהל מקרקעי ישראל ונמסרה ליום על פי הסכם פיתוח. עיון בהוראות הסכמי הפיתוח של מינהל מקרקעי ישראל יראה, כי

נוסח הסכם הפיתוח קובע, שליזם אין זכות חכירה או בעלות אלא אם יגשים את הוראות חוזה הפיתוח על ידי בניית הבניין על הקרקע, ועד אז מעמדו הוא של ברשות. החוק קובע, כי במקרה כזה תחול חובת תשלום המס על הזים, גם כשזכויותיו אינן רשומות והן זכות לחזקה בלבד.

אשר לקרקע שהופקעה, כל עוד החזקה היא בידי הבעלים, חלה עליו החובה בתשלום המס. כמובן שעובדת פרסום צו ההפקעה, מובאת בחשבון בשומת הנכס, כיון שהזכות לפיצויים היא על פי שווי הקרקע ביום פרסום צו ההפקעה ושינויים בשווי לאחר מכן אינם משפיעים על גובה הפיצויים.

## 6. הליכי השומה ההשגה הערר והערעור

המנהל חייב לעשות שומה לנכס, ולחזור ולשום אותו מחדש אחת לחמש שנים. כן רשאי המנהל לשוב ולשום את הנכס, אם לאחר השומה חל שינוי בשווי בשיעור של 20% ויותר, בין מיוזמתו ובין מיוזמת הבעלים. השומה נעשית לתאריך ה-1 באוקטובר שלפני שנת המס. כן רשאי המנהל לתקן את השומה, בין ביוזמתו או על פי פניית הנישום, אם ראה כי טעה בשומתו. הכוונה לתיקונים טכניים שונים, שעניינם בבסיס השומה ובנתוני היסוד שלה. לא ניתן להכליל במסגרת זו הליכי השגה חדשים לעניין עצם הערכת השווי. ניתן להחיל את תיקון השומה בדיעבד עד לשלוש שנות מס שקדמו לתיקון השומה.

ניתן להגיש השגה על השומה בתוך 30 יום מיום שנתקבלה אצל הנישום, בטופס מיוחד שניתן להשיגו במשרד מס שבח. כיון שרוב שומות המינהל נעשות על פי עסקאות בסביבה, לא תמיד מובאת בחשבון שומת הנכס הספציפי. לשם כך נועד הליך ההשגה, שבמסגרתו יכול הנישום או נציגו להיפגש עם שמאי המס מטעם המינהל, להציג בפניו את הנתונים הספציפיים של הנכס ולהגיע לפשרה. החלטת המינהל בהשגה נתונה לערר בפני ועדת ערר. בכל אזור קיימת ועדת ערר היושבת במספר רב של הרכבים. כיו"ר הוועדה מכהן עורך-דין וחברים בה שני חברים

הבקיאים בענף המקרקעין. חברי הוועדה אינם עובדי מדינה. בשנים האחרונות נהוג למנות לוועדת הערר שני שמאי מקרקעין היושבים יחד עם היו"ר, כך שהחלטותיה בעניין שווי המקרקעין הן מקצועיות ומתקבלות לאחר בדיקה ושיקול דעת זהיר.

יצוין, כי ועדות הערר יושבות, פיזית, במשרדי מס רכוש עצמם, שם אף ממוקמים משרדי ועדות הערר. בכך, לטעמי, קיים טעם לפגם. אף אם אין כל קשר בין הקרבה הפיזית לאובייקטיביות ועדות הערר, קשה להתעלם מהקישור בין השניים, שיוצר לעצמו ההדיוט המתדיין בפני ועדת הערר לראשונה. מן הראוי שההפרדה המהותית תהיה גם פיזית, ולו על מנת שהצדק לא רק ייעשה אלא גם ייראה. החלטת ועדת הערר היא סוף פסוק בעניין השומה, אולם ניתן לערער עליה לבית המשפט המחוזי, כשהערעור מוגבל לשאלה משפטית. פסק דינו של בית המשפט המחוזי נתון לערעור ברשות לבית המשפט העליון.

## 7. תשלום המס וגבייתו

ניתן לשלם את המס בתשלום אחד עד ליום ה- 31 לינואר של שנת המס, או לחלק את התשלום לשלושה שיעורים שווים שישולמו בתאריכים 10 ליולי ו-10 לאוקטובר של שנת המס, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית. סכומים שאינם משולמים בשנת המס בגינה הוטלו ישאו קנסות, בסכום מצטבר בהתאם למידת העיכוב. כן צפוי הנישום להליכי גבייה רבים ומגוונים (עיקול מקרקעין ומיטלטליו, עיקול משכורות וכיו"ב), המופעלים על ידי מנהל מס רכוש עצמו ובדרך כלל, באופן לא מפתיע, ביעילות רבה. יודגש, כי על פי פסיקת בית המשפט העליון, להבדיל מחלק מחוקי המס האחרים (כדוגמת היטל השבחה), חוב מס רכוש בגין קרקע מסויימת מהווה בכל מקרה שעבוד ראשון על אותה קרקע, וככזה הוא קודם לכל שעבוד אחר, וחובה לשלמו אף במסגרת מכירת נכסי חברה בפירוק, פשיטת רגל וכיוצא באלה, יהא מועדם אשר יהא.

## 8. אחרית דבר

רבים הם חוקי המס במדינת ישראל. חלק מהם ניתן להבין, ולו עקרונית, בעוד שלחלק אחר אין כל הצדקה רעיונית. ניתן להבין הטלת מס הכנסה כחלק מחובת האזרח להעביר חלק מהכנסותיו למדינה המאפשרת לו, בכבישים הנבנים על ידה ובביטחון המסופק על ידה, לשם הדוגמא, את יצירת אותה הכנסה. לעומת זאת לא ניתן כלל להבין מס כמו מס הרכישה. יציאת המדינה להורדת מחירי הדיור מחד והעדר נכונותה לבטל או לפחות להפחית מס בלתי מוצדק זה מאידך נתפשים ובצדק כרצון לאכול את העוגה ובד בבד להותירה שלמה. עם זאת, אף אחד מהחוקים הנזכרים אינו גורר עתירות חוקתיות לבית הדין הגבוה לצדק או הקמת עמותות לצורך המלחמה בביטולו, כפי שגורר מס הרכוש.

ניסיתי להראות כי, הגם שאכן מדובר במס שניתן למצוא לו צידוק רעיוני (אף כי לא נקי מספקות), הוא כולל עיוותים קשים, היוצרים מצבים בלתי מתקבלים על הדעת. בשנים האחרונות נעשו מספר תיקוני חקיקה במטרה למזער עיוותים אלו. תיקונים מבורכים אלו אינם אלא צעד ראשון בדרך ארוכה, אשר ראוי כי תסתיים במהרה.