

נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי

יצחק הדרי*

א. מבוא; ב. ההבחנה בין מכר מלא למכר חלקי; ג. שווי המכירה בעסקת קומבינציה של מכר חלקי; ד. דחיית יום המכירה ליום גמר הבנייה; ה. השלכות של עסקת קומבינציה על חבות במס הכנסה; ו. שווי המכירה כשמבוקש פטור על-פי סעיף 49א(ב)(1) לחוק; 1. עניין טובי; 2. ההשוואה למכר מלא ותכנון מס; 3. הנפקות של עסקה זו על מסי רכישה ומכירה; ח. שווי הרכישה ויום הרכישה של דירות התמורה; ט. סיכום

א. מבוא

בתקופה האחרונה אירעו כמה התפתחויות בחקיקה ובפסיקה המצדיקות עיון נוסף בעסקת המקרקעין הנפוצה בישראל – עסקת קומבינציה של מכר חלקי. מדובר בעסקת מקרקעין בה נמכר חלק מן הקרקע תמורת קבלת שירותי בנייה. היינו, בעל הקרקע מוכר את הקרקע לקבלן או ליזם ומקבל בתמורה דירות או יחידות נדל"ן (משרדים, מבנים, וכדומה) בבניין שייבנה. השאלה בדבר מיסוי עסקת הקומבינציה טרדה רבות את העולם העסקי ואת רשויות המס, ומטרתו של מאמר זה לבחון, בין היתר, את השלכות המס של עסקת קומבינציה של "מכר חלקי" לאור תיקוני החקיקה האחרונים שהתקבלו ופסקי הדין של בתי המשפט בעניין זה. לשם כך, אבחן תחילה את ההבחנה בין עסקת קומבינציה של מכר חלקי לבין עסקת קומבינציה של מכר מלא; לאחר מכן אבחן את חבות המס בעסקת מכר חלקי, לרבות לצורך חוק מיסוי מקרקעין¹, ונפקויות עסקה זו בנוגע למס הכנסה ולמסי רכישה ומכירה.

* פרופ' אמריטוס, מורה מהחוק, אוניברסיטת תל-אביב, פרופ' מן המניין המכללה האקדמית נתניה.

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

ב. ההבחנה בין מכר מלא למכר חלקי

בעניין האחים ברקאי², קבע השופט ויתקון את ההבחנה בין עסקת קומבינציה של "מכר מלא" לבין עסקת קומבינציה של "מכר חלקי" (אם כי לא השתמש במינוח זה). בעוד שבעסקת "מכר מלא", מוכר בעל הקרקע את מלוא הקרקע בתמורה לחלק מהדירות (או יחידות אחרות) שיבנה עליה הקונה, הקבלן או היזם, הרי שבעסקת "מכר חלקי" מוכר בעל הקרקע רק חלק מהקרקע בתמורה לבניית הדירות על חלק הקרקע שנותר בבעלותו³. כתוצאה מכך, בעסקה של מכר חלקי, מתגבש אירוע מס אחד בלבד של מכירת זכות במקרקעין, בעוד שבעסקה של מכר מלא מתגבשים בו-זמנית שני אירועי מס שעניינם מכירת זכות במקרקעין ונפקויות המס הנובעות מכך.

בעסקת מכר חלקי, ממוסה בעל הקרקע רק על חלק הקרקע שמכר, בעוד שיתרת הקרקע נותרת בבעלותו, או בחכירתו. יתרה זו, שנותרת בבעלותו, תחויב במס רק כאשר ימכור את יתרת הקרקע שנותרה בידו כחלק ממכירת יחידות התמורה שקיבל בעסקת הקומבינציה. לאור השלכות המס השונות הנובעות בכל אחת מהעסקאות האמורות, מעדיף המוכר לבצע, בדרך כלל, עסקה של מכר חלקי ולא עסקת מכר מלא.

בתי המשפט, שהיו ערים לכך, לא ניסו לשלול תכנון מס לגיטימי זה. כך, לדוגמה, בעניין כנעני⁴, התייחס השופט אשר לעסקת המכר החלקי כאל עסקה "מורכבת" הקבילה לצורך דיני המס, כאמור בהלכת האחים ברקאי. בית המשפט ציין, כי ההבחנה, שמקורה בדין הכללי, אינה ראויה לצורך מס, שהרי גם במכר החלקי וגם במכר המלא נותרת בידי המוכר בעלות בכל הקרקע בתחילת העסקה, ובעלות בחלקה לאחריה⁵.

חיזוק לכך ניתן למצוא בעניין אופיר⁶, שם הכיר בית המשפט בתיקון רטרואקטיבי של חוזה מכירה לאור הלכת האחים ברקאי, וזאת, למרות שהעסקה דווחה במקור כעסקת קומבינציה של מכר מלא, ומאוחר יותר, בעת מכירת יחידות התמורה, צירף המוכר נספח המסווג את העסקה כמכר חלקי, וזאת על כל נפקויות המס הנובעות מכך. הסיבה העיקרית לקביעה היה, כי דווקא הנספח המתקן שיקף את המציאות, ולא הדיווח המקורי של העסקה כעסקת מכר מלא. בעצם, בית המשפט תיקן חלקית את הטעות של הלכת האחים ברקאי, מבלי שקבע זאת במפורש. במובן זה, מדובר באחד המקרים הבודדים שבהם התאפשר לנישום

2 ע"א 487/77 מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי, פ"ד לב (2) 121 (1978).

3 יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 288-302 (מהדורה שנייה, בהשתתפות ירדנה סרוסי, 2000).

4 ע"א 214/78 י. כנעני וא. אברמובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פד"א י 117 (1979).

5 הדרי, לעיל ה"ש 3, בס' 4.74, בעמ' 292.

6 ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח, פ"ד מב (3) 508 (1988).

נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי

להסתייג מהדרך הפורמלית שבחר בה מלכתחילה ולבקש שיתייחסו לה באופן שונה, על פי התוכן הכלכלי של העסקה.

הפסיקה המשיכה בביקורת על עצם ההבחנה הלא מוצדקת, אך משזו הכתה שורש, סברה שאין לשנותה אלא בחקיקה⁷. לא זו אף זו, בתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2002 נוסף לסעיף 19 לחוק סעיף קטן (4)⁸, ובו הוגדרה לראשונה עסקת קומבינציה. הסעיף התייחס רק לעסקה של מכר חלקי, ומכך הניח המחוקק שעסקת המכר המלא פסה מן העולם.

ג. שווי המכירה בעסקת קומבינציה של מכר חלקי

בעניין האחים ברקאי קבע בית המשפט, כי שווי המכירה הוא שווי התמורה, קרי, שווי הדירות שמקבל המוכר. משמע, התמורה היא הבנייה על חלק הקרקע שנתר בבעלות המוכר. לפיכך, שווי זה אינו כולל את רכיב הקרקע, אלא רק את שווי הבנייה על יתרת הקרקע שנתרה בבעלות המוכר. נובע מכך, מבלי שבית המשפט נדרש לכך אז, כי שווי זה הוא בגדר העלות של אותה בנייה בצירוף הרווח הקבלני של קבלן הביצוע. מכאן, שאין להעמיס על שווי זה את הרווח היזמי של הקבלן הקונה. לאחר תקופה ארוכה של התדיינויות עם הנישומים הסכימו רשויות המס לפרשנות זו⁹. עם זאת, צודקות הרשויות בקובען, כי סביר שהשווי האמור לא ייפול משווי השוק של המכירה בכסף של הקרקע, וניתן להבין כי ההתייחסות היא כנראה לשווי היחסי של החלק שנמכר בעסקה זו.

ד. דחיית יום המכירה ליום גמר הבנייה

יום המכירה הוא, באופן טבעי, יום חתימת הסכם הקומבינציה, ואם נחתם זכרון דברים, או הסכם מקדמי אחר, אזי יום המכירה יהא יום החתימה של הסכמים אלו¹⁰ (להלן: יום ההסכם). זה הדין הרגיל, אף אם החוזה מותנה בתנאי מתלה¹¹. הפועל היוצא מכך הוא, שעל המוכר לדווח בסמוך ליום ההסכם על העסקה לרשויות המס, ותיערך לו שומת המס.

אמנם, הנישום רשאי, בדרך כלל, לדחות את מועד תשלום המס, מכוח סעיף

7 השופט שמגר (כתוארו אז) בע"א 595/82 מנהל מס שבח נ' יוניודה, פד"א יג 197 (1985); ולאחרונה השופטים ריבלין ושטרסברג-כהן בע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(6) 108, 126-127 ו-130 (2003).

8 הסעיף קובע כך: "במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין (להלן – עסקת קומבינציה)".

9 הוראת ביצוע מס שבח 91/1 "שווי מכירה בעסקת קומבינציה" מיסים ה/1 ג-107 (1991); לדיון מקיף בנושא זה ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב – חלק ראשון 153 ואילך (מהדורה שנייה בהשתתפות ירדנה סרוסי, 2003).

10 הדרי, שם, בפרק 7.

11 הדרי, לעיל ה"ש 3, פרק 4, בעמ' 341.

51 או סעיף 91 לחוק, בהסכמת המנהל, אבל דחייה זו גוררת תוספת של הפרשי הצמדה וריבית לחוב המס המקורי בתקופת הדחייה.

נוסף לכך, אם הנישום חולק על השומה עליו לנקוט כבר בשלב זה הליכי שומה וערעור, בשעה שלא ברור, לעתים, אם התנאים יתמלאו והחזרה ישתכלל במלואו. בנוסף, ביום המכירה, חסרים למוכר נתונים ברורים לגבי שווי התמורה, וקביעת שווייה כרוכה באומדנים רבים.

על-מנת להקטין את אי הוודאות הוסף סעיף 19(4) לחוק, כהוראת שעה עד לסוף שנת 2006, לאחר שהוארכה בתיקון מס' 55 לחוק משנת 2005¹². על-פי הוראה זו, ניתנת למוכר בעסקת הקומבינציה אופציה לדחות את יום המכירה, יום אירוע המס, ליום גמר הבנייה¹³ וקבלת דירות התמורה. לכאורה, דחייה זו מאוד אטרקטיבית, במיוחד משום שאינה כרוכה בתוספת של ריבית והפרשי הצמדה לתמורה. עם זאת, על הנישום לשקול מכשולים שונים בטרם יבקש דחייה זו. להלן יידון חלק מהשיקולים שעל המוכר לבחון בטרם יבקש דחייה זו:

(1) החוק קובע כי תנאי לבחירה בדחיית יום המכירה כאמור, הוא, כי מיום ההסכם ועד ליום מכירת המקרקעין על-ידי הקונה (קבלן או יזם), היו המקרקעין מלאי עסקי בידיו. המחוקק קבע, אם כן, תלות בין המוכר לקונה, בשעה שאין למוכר שום מידע או שליטה על ספרי חשבונותיו ופעולותיו של הקבלן. אמור מעתה, המוכר הבוחר בדחייה הנדונה חייב לכלול בחוזה הוראות ובטחונות שהמקרקעין יהיו מלאי עסקי בידי הקבלן, ושהלה לא יבצע שינוי של ייעוד המקרקעין ממלאי עסקי לנכס קבוע, כמשמעותו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה. הדבר יסבך את עסקת הקומבינציה, הסבוכה מעצם טבעה בלאו הכי.

(2) המוכר אינו קרוב של הרוכש. הגדרת "קרוב" כוללת לעניין זה, תאגיד בשליטה של מעל ל-20%¹⁴.

(3) הנישום דיווח למנהל על העסקה תוך 30 יום. אין מדובר בהצהרה רגילה ("מש"ח") אלא בדיווח רגיל.

(4) כל מכירה של יחידה מיחידות התמורה לפני גמר הבנייה, תקדים את יום אירוע המס למועד זה.

(5) מתן פטור לדירת מגורים, אם המוכר חפץ בו¹⁵, עלול להיות פרובלמטי, שהרי ביום הגמר כבר לא יהיה זכר לדירת המגורים. על-כך, ביום הדיווח על המוכר לציין שהוא חפץ בפטור, כדי שכבר אז יהיה המנהל רשאי להחליט בדבר זכאותו¹⁶.

12 חוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) (מס' 55), התשס"ה-2005, ס"ח 438.

13 כמוגדר בס' 19(ב)(2) לחוק.

14 לדיון מקיף ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב – חלק שני 217 ואילך (מהדורה שנייה, 2004).

15 ראו דיון בפרק ו למאמר.

16 הוראת ביצוע מס שבח 13/2002 "הרפורמה במיסוי מקרקעין – יום המכירה בעסקאות קומבינציה" לפי סעיף 19(4) מיסים יז/1 ג-252 (2002).

נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי

(6) עניין מטריד אחר הוא, כיצד ייקבע שווי המכירה. הובע חשש שמא המנהל יעשה זאת בשיטת החילוף של שווי הבנייה משווי יחידות התמורה הגמורות¹⁷. הוראות הביצוע הן עמומות בעניין זה, אם כי, לדעתי, אין לשנות את הכללים הרגילים לקביעת השווי של עסקת קומבינציה. המבחן העיקרי הוא עלות הבנייה של יחידות המוכר בצירוף רווח קבלני מקובל¹⁸. היתרון במקרה זה הוא שניתן לברר את ההוצאות בפועל של הקבלן, ולהימנע מאומדנים בלבד.

(7) לסיום, דומה, מנקודת ראות הדין הראוי, כי יש להעדיף הסדר לעסקת קומבינציה שיאפשר דחיית יום אירוע המס ליום מכירתן של יחידות התמורה בעסקת הקומבינציה, אגב שלילת פטור לדירת מגורים במכירה עתידית זו. קרי: הסדר מקביל לחילוף לפי פרק חמישי 3 לחוק.

ה. השלכות של עסקת קומבינציה על חבות במס הכנסה

יובהר, כי שוויה של עסקת קומבינציה של מכר חלקי נקבע על-פי אומדן העלויות החזויות של בניית החלק שיבנה הקונה בעבור המוכר (כולל רווח קבלני). שווי זה לא ישונה לפי העלויות בפועל שיהיו לקבלן על פי דיווחיו לפקיד השומה, אפילו יהיו גבוהות יותר מהמשוער, וכפי שנקבע לצורך מס השבח של המוכר¹⁹.

ו. שווי המכירה כשמבוקש פטור על-פי סעיף 49א(ב)(1)²⁰

בשנים האחרונות נתן בית המשפט העליון שני פסקי דין המאירים באור נוסף את עסקת הקומבינציה של מכר חלקי, כשעל הקרקע דירה מזכה. בעניין טובי²¹, אשרר בית המשפט בהרכב רחב של חמישה שופטים את הלכת יוניזדה²², וקבע, כי על המבקש לקבל פטור בעסקת קומבינציה לדירת מגורים מזכה הבנויה על הקרקע הנמכרת, לכלול בתמורה את שווי הקרקע נוסף לשווי הבנייה של דירות התמורה. לאחר מכן, בעניין שדמי²³, נקבע ברוב דעות, כי במכירה עתידית של דירות התמורה שקיבל המוכר בעסקת הקומבינציה, ייחשבו שווי הרכישה ויום הרכישה שלהן על פי השווי והיום של עסקת הקומבינציה. נושא זה יידון בפרק האחרון למאמר זה.

17 עמ"ש (מחוזי חי') 119/87 מעוזי רביבים נגד מנהל מס שבח, פד"א יח 451 (1990).

18 הדרי, לעיל ה"ש 9, בעמ' 150 ואילך.

19 ע"א 7489/01 דיירום (1971) בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים יח(2) ה-7 (2004).

20 פרק זה והפרק האחרון במאמר מבוססים על רשימתי, יצחק הדרי "מכירת דירות התמורה בעסקת קומבינציה כאשר על הקרקע דירת מגורים מזכה" מיסים כ/2 א-35 (2006).

21 ראו עניין יוניזדה, לעיל ה"ש 7, ועניין טובי, לעיל ה"ש 7.

22 שם.

23 ע"א 8789/02 מנהל מס שבח נ' שדמי, מיסים יח/4 ה-56 (2004).

בשני פסק הדין הסכימו השופטים עם הדעה, שבה אף אני אוחדו תקופה ארוכה, כי ההבחנה היסודית בין המיסוי השונה בעסקת קומבינציה של מכר מלא למכר חלקי היא שגויה²⁴, אולם חזרו על הקביעה, כי משהכחה שורש בפסיקה אין לשנותה אלא בחקיקה²⁵.

1. עניין טובי

בעניין טובי קבע בית המשפט כי ההוראה המיוחדת של סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין אכן מתייחסת למכר החלקי ולא למכר המלא²⁶, כי הרי אחרת ההוראה מיותרת. כל כך למה? כי לגבי המכר המלא המוכר ממילא זכאי לפטור לפי הדין הרגיל, בהנחה, כמובן, שמדובר בדירת מגורים מזכה²⁷ ושמתמלאים יתר תנאי הפטור²⁸.

לגבי התמורה שתיקבע למוכר החפץ בפטור, יש להוסיף לשווי הבנייה של דירות התמורה את שווי הקרקע המתייחס לדירות. מהתמורה המתקבלת יש להפחית את השווי הרעיוני ולעתים כפל השווי של דירת המגורים לפני עסקת הקומבינציה, בהנחה שאין זכויות בנייה נוספות, לא מנוצלות. יתרת התמורה תיוחס למכירת זכויות הבנייה הלא מנוצלות, ותמוסה כרגיל²⁹.

2. ההשוואה למכר מלא ותכנון מס

בית המשפט בעניין טובי הגדיל אמנם את שווי התמורה ברכיב שווי הקרקע, ויצר בכך מעין פיקציה של שווי התמורה בהקשר הפטור בלבד, כדברי השופט שטרסברג-כהן:

“סעיף 49א(ב)(1) יוצר, כלשונו של חברי, מעין פיקציה משפטית שהיא בבחינת שטר ושוברו בצדו. חלופה זו מאפשרת קבלת פטור אף אם לא נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים. אלא שאז תחושב התמורה שממנה ינוכה הפטור באופן שבו הייתה מחושבת לו היו נמכרות כל הזכויות בדירה”³⁰.

מכאן נובע תכנון המס הלגיטימי ההכרחי לכל מוכר נכון³¹: ברוב המקרים, כשיש

24 הדרי, לעיל ה”ש 3, בס’ 4.74, בעמ’ 292.

25 ראו את חוות דעתו של הנשיא שמגר בעניין יוניזדה, לעיל ה”ש 7, בעמ’ 200–201; ראו את חוות דעתו של השופט ריבלין בעניין טובי, לעיל ה”ש 7, בעמ’ 127; ואת חוות דעתה של השופטת שטרסברג-כהן בעניין טובי, שם, בעמ’ 230.

26 להבחנה האמורה ראו הדרי, לעיל ה”ש 3, בעמ’ 288–291.

27 כהגדרתה בס’ 49א(א) לחוק.

28 ס’ 49ב–149 לחוק.

29 לחישוב שווי רעיוני זה ראו הדרי, לעיל ה”ש 3, בס’ 181.6 ואילך; וכן ע”א 8244/02 כרמל נ’ מנהל מס שבה, מיסים יז(6) ה-69 (2003).

30 עניין טובי, לעיל ה”ש 7, בעמ’ 132.

31 עניין טובי, שם, בעמ’ 133, וכן עניין שדמי, לעיל ה”ש 23, בעמ’ ה-66.

נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי

השפעה מהותית של זכויות הבנייה הלא מנוצלות על התמורה, עדיף לו למכור בלא לבקש פטור. במקרה זה יחול הדין הרגיל, כאשר התמורה לא תכלול את מרכיב הקרקע. לא זו אף זו, אם לא יבקש את הפטור, ישמור זכות זו למכירה עתידית, לרבות של דירות התמורה כשבנייתן תסתיים. החישוב המדויק לפני דיווח העסקה יכתיב את הבחירה.

ז. הנפקות של עסקה זו על מסי רכישה ומכירה

ברם, בית המשפט בעניין טובי³² שמר את משמעות ההבחנה בכל הנוגע למס רכישה ולמס מכירה (במידה שהוא חל) שכן מדובר באירוע מס אחד, שעניינו מכירה אחת של זכות במקרקעין³³. לפיכך, המוכר אינו חייב במס רכישה בגין דירות התמורה, והקונה חייב במס רכישה רק על שווי הבנייה³⁴.

ה. שווי ויום הרכישה של דירות התמורה

מכאן נעבור לבחון את השאלה המורכבת ביותר בהקשר זה, לדעת. כשימכור המוכר בעסקת הקומבינציה את דירות התמורה, כיצד יחושבו יום הרכישה ושוויין של הדירות? זו הפלוגתא נושא עניין שדמי לעיל³⁵. צודקת שופטת המיעוט, מ' נאור, הקובעת, כי הכלל בעסקת קומבינציה של מכר חלקי הוא שהמוכר מוכר חלק אחד מהמקרקעין (להלן: "המכירה הראשונה"), וכאשר הוא מוכר את דירות התמורה הוא מוכר את החלק האחר שלא מכר בעסקת הקומבינציה (להלן: "המכירה השנייה"). הפועל היוצא מכך שעקרון רציפות המס, לפיו לא ייוותר שבח בלתי ממוסה, מחייב שהיום והשווי של הרכישה במכירה השנייה הם היום והשווי של הרכישה ("ההיסטוריים") של כל הקרקע הנדונה³⁶.

דא עקא שבעניין שדמי נקבע במכירה הראשונה שווי המכירה המוגדל, על פי הפיקציה של סעיף 49א(ב) לחוק, ובכך ניצבת הדילמה אם עקרון רציפות המס מחייב את החלת הדין הרגיל האמור, כדעת המיעוט של השופטת נאור³⁷, או שמא דווקא עיקרון זה מחייב סטייה מהדין הרגיל וקביעתו של דין מיוחד, כדעת הרוב מפי השופטת דורנר.

אמנם, כדעת שופטת המיעוט, סעיף 21(ב) לחוק אינו מכריע בהכרח את המחלוקת. הסעיף מבטיח את רציפות המס במקרה הרגיל בקובעו: "נקבע שוויה

32 עניין יוניזדה, לעיל ה"ש 7 ועניין טובי, שם.

33 חוות דעתו של השופט ריבלין בעניין טובי, שם, בעמ' 125.

34 הדרי, לעיל ה"ש 3, בס' 72.4, בעמ' 289, וראו להלן פרק ח למאמר.

35 עניין שדמי, לעיל ה"ש 23.

36 שם, בעמ' 64 ואילך; ראו הדרי, לעיל ה"ש 3, בס' 4.72, בעמ' 289 ואילך.

37 ראו גם את פסק דינו של השופט ריבלין בעניין טובי, לעיל ה"ש 7, בעמ' 115.

של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לעניין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לעניין חישוב מס שבח – השווי שנקבע כאמור.³⁸

החלתו במקרה דנן מחייבת, דווקא, את החלת השווי ההיסטורי של המוכר, שהרי בעסקת הקומבינציה לא נקבע לו שווי "בקשר עם הרכישה", אלא שווי על-פי הפיקציה לעיל בקשר עם המכירה דווקא. על-כן סיכמתי במקום אחר את תכלית החקיקה ביסוד סעיף 21(ב), שלפיו "תכלית החוק מושגת, שכן, רציפות הגבייה של מס השבח מובטחת ולא יותר שבח שלא ימוסה"³⁸.

לכאורה, הפיקציה של סעיף 49א(ב)(1) לחוק אינה נוגעת לפלוגתא דנן, שכן היא מסדירה בהסדר *Sui Generis* את שווי המכירה של המכירה הראשונה כאמור³⁹. עם זאת, סבורני, כי הצדק מחייב, בכל זאת, את דעת הרוב. החלת הדין הרגיל האמור תגרום לכפל מס, שכן רכיב שווי הקרקע בדירות התמורה מוסה כבר בעסקה הראשונה (עסקת הקומבינציה), וימוסה בשנית בעסקה השנייה (מכר דירות התמורה). אין לייחס למחוקק תכלית הגורמת לכפל מס ללא קביעה מפורשת בחוק⁴⁰, מה עוד שאפילו הייתה קביעה כזאת, ספק אם הייתה עומדת במבחן החוקתיות על-פי חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו⁴¹. אעיר, שטענת כפל מס הועלתה בעניין טובי, בקשר לקביעת שווי המכירה על פי הוראת הפיקציה האמורה של סעיף 49א(ב)(1) לחוק, ונדחתה⁴², בלא שנערך דיון ממצה לגבי מלוא משמעויותיה. בעניין זה אני חוזר בי מאמירה קודמת שונה שהסתמכה על פסק-דין של ועדת ערר⁴³. את עקרון רציפות המס יש לפרש באופן שימנע כפל מס, תוצאה הנמנעת כאשר מחילים את הפיקציה של סעיף 49א(ב)(1) לחוק גם בהקשר זה. ולמצער תאמר, כי עקרון רציפות המס הכללי נסוג בפני עיקרון-על חשוב לא פחות, ואולי יותר, של מניעת כפל מס.

ט. סיכום

ההבחנה בין עסקת קומבינציה של מכר מלא לבין זו של מכר חלקי הכתה שורש בפסיקה ואף, לעניין מסוים, בחקיקה⁴⁴, למרות שהיא שגויה. בתי המשפט ערים לכך, אך השאירו את שינויה לחקיקה, אם המחוקק ימצא לנכון. ייתכן שהפתרון הוא באימוץ החלופה העומדת בפני המוכר לדחות את מועד

38 הדרי, לעיל ה"ש 9, בס' 8.91, בעמ' 212.

39 הדרי, לעיל ה"ש 3, בס' 6.201, בעמ' 655; הדרי, שם, בס' 18.8, בעמ' 152–153.

40 ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573 (1992).

41 לדיון כללי בסוגיה זו ראו יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" הפרקליט מו 11 (2006).

42 עניין טובי, לעיל ה"ש 7, בעמ' 135.

43 הדרי, לעיל ה"ש 3, בס' 6.201, בעמ' 655; לשינוי דעה אני מסתמך על אילן גדול, ראו פסק דינו של הנשיא שמגר בע"א 489/89 שרון נ' מנהל מס שבח, פ"ד מו(3) 366, 369 (1992).

44 ס' 19(4) לחוק מיסוי מקרקעין, שנדון בפרק 4 לעיל.

נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי

אירוע המס ממועד ביצוע העסקה למועד מכירת יחידות התמורה. דחייה כאמור תשלול מהמוכר את הזכות ליהנות מהפטור במכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1 לחוק – פתרון הדומה לזה שבהסדר החילוף לפי פרק חמישי 3 לחוק, עם ההתאמות הדרושות.

עם זאת, בהסדר הקיים לעסקת קומבינציה של מכר חלקי של קרקע שעליה דירת מגורים, יש לבצע תכנון מס מוקדם. בחלק גדול מעסקאות הקומבינציה, שבהן יש על הקרקע דירת מגורים, לא כדאי לבקש את הפטור לדירת מגורים למרות שהמוכר זכאי לו. במקרים שבהם נתבקש הפטור, יש לסטות מהעיקרון הכללי ולקבוע כמו דעת הרוב בעניין שדמי⁴⁵ לגבי מכירת יחידות התמורה, אך לא מטעמיה, שכן היום והשווי של הרכישה בעת מכירת יחידות התמורה יהיו יום עסקת הקומבינציה והשווי שנקבע לה. זאת, בשונה מהדין הרגיל, שאם לא כן ייגרם כפל מס.

45 עניין שדמי, לעיל ה"ש 23.

