

פרק 9

איחוד וחלוקה - סעיף 67 לחוק

ד"ר אברהם אלטר

189	תיקון סעיף 67 בחוק ההסדרים לשנת 2002	9.1
192	תיקון סעיף 67 לחוק בתיקון 50	9.2
192	יסודות סעיף 67 על תיקוניו השונים	9.3
192	9.3.1 הפטור ב"איחוד וחלוקה של המקרקעין"	
192	9.3.2 חיוב סכום הפרש באיחוד וחלוקה	
193	9.3.3 יום רכישה ושווי רכישה של זכות חילופית פטורה באיחוד וחלוקה שנתקבלה כתמורה בחליפין	
193	9.3.4 יום רכישה ושווי רכישה של זכות חליפית פטורה כשנתקבלה גם תמורה בכסף	
194	9.4 מטרת הסעיף: פתרון שאלת חיוב במס של איחוד וחלוקה	
195	9.5 איחוד וחלוקה על פי סעיף 67 - עסקאות רצוניות (VOLITION) או עסקאות כפויות מכח הוראת דין או צו רשות	
195	9.5.1 מבוא	
196	9.5.2 ניסוח הגדרת מכירה בחוק מיסוי מקרקעין על כך שביסודה פעולות רצוניות בלבד	
197	9.5.3 איחוד רצוני ואיחוד מכח דין - הילכת שטיינברג	
198	9.6 המונח "איחוד מקרקעין" והכללתו בסעיף 67	
198	9.6.1 איחוד מגרשים לא וולונטרי	
199	9.6.2 הסכם לאיחוד מגרשים דוגמת שטיינברג איננו פטור ממס?	
199	9.7 האם תוכנית רפרצלציה פטורה ממס?	
200	9.8 הערה לענין ניסוח החוק	

200	הוספת עסקת קומבינציה להגדרת איחוד מגרשים	9.9
	9.9.1 מטרת החקיקה: פטור לעסקת קומבינציה בין יזם לכמה בעלי מקרקעין סמוכים	
200		
	חלוקה או איחוד - לעומת חלוקה ואיחוד; איחוד חלקות בתב"ע קיימת	9.10
201		
201	רישום בית משותף על חלקות סמוכות - האם בגדר סעיף 67	9.11
	האם פינוי-בינוי (פרק חמישי 3) בא בגדר הגדרת קומבינציה ורפרצציה על פי סעיפים 19(4) ו-67(א)	9.12
202		
202	שילוב עסקת אופציה (סעיף 149) עם קומבינציה (סעיף 19(4))	9.13

9.1 תיקון סעיף 67 בחוק ההסדרים לשנת 2002

בחוק ההסדרים לשנת 2002¹ תוקן סעיף 67 ובמקומו בא סעיף 67 כלהלן:

"פטור באיחוד וחלוקה

(5) במקום סעיף 67 יבוא:

67. (א) על מכירת זכות במקרקעין שהיא חלוקת מקרקעין בין כל בעליה המשותפים או שהיא איחוד מקרקעין, יחולו הוראות אלה:"

לפי סעיף 67(א) גם איחוד נוסף לחלוקה ושניהם, איחוד או חלוקה, פטורים ממס לפי הסעיף החדש.

"(1) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף והחלוקה נעשתה בהתאם לחלקיהם בזכות (להלן - סכום הפרש) - פטורה המכירה ממס;

(2) שולם סכום הפרש - פטורה המכירה ממס, למעט מכירת הזכות שבשלה שולם סכום ההפרש."

התנאי לפי ס"ק (1) הינו איחוד או חלוקה ללא תמורה. שולמה תמורה הרי לפי ס"ק (2) יחול הפטור רק על החלק היחסי.

"(ב) בסעיף זה -

"איחוד מקרקעין" - איחוד מגרשים לפי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965;"

לפי ס"ק ב' איחוד מקרקעין הוגדר לפי חוק התכנון והבניה. הגדרה בעייתית ביותר.

"הזכות שבשלה שולם סכום הפרש" - החלק היחסי מהזכות במקרקעין שנתן המוכר, שהוא כיחס שבין סכום ההפרש שקיבל המוכר, לבין הסכום הכולל של שווי הזכות במקרקעין שקיבל המוכר עקב איחוד המקרקעין או חלוקת המקרקעין בתוספת סכום ההפרש שקיבל המוכר."

1 חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002) התשס"ב-2002, ס"ח 163, סעי' 20, 21, 57.

הגדרת החיוב של חלק הזכות שנמכרה נעשתה בס"ק (ב) לפי יחס סכום ההפרש בכסף לסה"כ התמורה, לרבות שווי הקרקע שנתקבלה באיחוד וחלוקה.

בחוק ההסדרים נקבע עוד כי תחולת סעיף 67 תהיה מ-1.1.02:

"תחילה

21. הוראות סעיפים 29, 29א, 37, 65 ו-67 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, כנוסחן בסעיף 20 לחוק זה יחולו על עסקאות שנערכו לאחר יום תחילתו של חוק זה."

"תחילה

57. תחילתו של חוק זה ביום י"ז בטבת התשס"ב (1 בינואר 2002), אלא אם כן נקבע בו אחרת."

במקביל תוקנו גם הוראות מס שבח בכל הנוגע ליום רכישה ושווי רכישה של המקרקעין שנרכשו בעקבות איחוד וחלוקה לפי סעיף 67(א).

להלן נוסחו של סעיף 20 לחוק ההסדרים:

"תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)

20. בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 -

(1) בסעיף 29, במקום "62, 63, 66, 67 ו-69" יבוא "62, 63, 66 ו-69";

משמעות התיקון היא הוצאת סעיף 67 מהסדרי שווי רכישה ישנים והסדרתו מחדש בהסדרים מיוחדים שנקבעו בסעיף 29א החדש.

להלן נוסחו של סעיף 29א החדש שהוסף בחוק ההסדרים:

"(2) אחרי סעיף 29 יבוא:

שווי רכישה של זכות במקרקעין לאחר איחוד או חלוקה

29א. (א) שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהתקבלה על ידי המוכר במכירה פטורה ממס לפי סעיף 67, יהיה שווי הרכישה שהיה נקבע לפי פרק זה לזכות במקרקעין שמכר אותו המוכר במכירה הפטורה כאמור. היתה מכירה פטורה כאמור בסעיף 67(א)(2), יופחת משווי הרכישה לפי סעיף זה שווי הרכישה שנקבע לזכות שבשלה שולם סכום הפרש, כהגדרתה בסעיף 67(ב)."

לפי ס"ק (א), שווי רכישה באיחוד וחלוקה של החלק החדש הפטור הינו שווי הזכות הישנה שהוחלפה, בניכוי החלק שיוחס לזכות החייבת (שנתקבלה כנגדה תמורה כספית).

"(ב) לזכות שבשלה שולם סכום הפרש, כהגדרתה בסעיף 67(ב), שנרכשה על ידי משלם סכום הפרש במכירה פטורה ממס כאמור בסעיף 67(א) (2) - ייקבע שווי רכישה לפי פרק זה.

במקרה של תוספת כספית שווי רכישה נקבע לפי הכלל הרגיל של שווי המקרקעין ביום רכישה.

"(ג) בסעיף זה, "מכירה פטורה ממס לפי סעיף 67 - לרבות מכירה ששולם בשלה סכום הפרש, כאמור בסעיף 67(א)2".

להלן נוסח סעיף 37(1)(ח) החדש כפי שהוסף בחוק ההסדרים:

"(ח) לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 29א(א) - היום שהיה נקבע לפי פרק זה לרכישת הזכות במקרקעין שמכר המוכר במכירה הפטורה, כהגדרתה בסעיף 29א(ג), לגבי הזכות שבשלה שולם סכום הפרש, כהגדרתה בסעיף 67(ב), ואשר שווי רכישתה נקבע לפי סעיף 29א(ב) - היום שבו נרכשה אותה הזכות.

אנו רואים כי המחוקק קבע כי באיחוד וחלוקה הזכות שנתקבלה בחליפין פטורים, יום רכישתה כיום רכישת הזכות המקורית. עם זאת, לגבי זכות שבשלה שולמה תוספת כספית הנחשבת לזכות אחרת, יחשב יום רכישתה כיום שבו נרכשה אותה זכות. יום זה קרוב לוודאי ביום מתן הצו, ולא דווקא ביום התשלום בגין תוספת הזכות.

סעיף 65 תוקן אף הוא ביחס לסעיף 67, גם הוא לפי חוק ההסדרים:

"(4) בסעיף 65, אחרי "על פי כל דין" יבוא "שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה";

משמעות תיקון זה שאיחוד מכח תב"ע, הועבר לסעיף 67 ואיננו נכלל בסעיף 65, למרות היותו פעולה על פי דין. פיצול זה של האיחוד הסטטוטורי מהחלוקה הסטטוטורית, גרם למושג הידוע רפרצלציה להתפצל בין סעיפים 65 ו-67. פיצול שגרר לא רק "פיצול אישיות", אלא גם טראומה חוקית די חזקה! ראה להלן.

9.2 תיקון סעיף 67 לחוק בתיקון 50

בתיקון 50 תיקון נוספה להגדרת איחוד מקרקעין בסעיף 67 גם עסקת קומבינציה, כלהלן:

"בסעיף 67(ב) לחוק העיקרי, בהגדרה "איחוד מקרקעין" בסופה יבוא:

או עסקת קומבינציה במקרקעין הגובלים זה בזה לפי סעיף 19(4), רואים אותם כזכות אחת במקרקעין."

להגדרת איחוד מקרקעין על פי חוק התכנון והבניה נוספה גם עסקת קומבינציה לפי סעיף 19(4). תוספת שתידון בהמשך.

9.3 יסודות סעיף 67 על תיקונו השונים הינם:

9.3.1 הפטור ב"איחוד וחלוקה של המקרקעין"

- (1) חלוקת מקרקעין או:
- (2) איחוד מקרקעין.
- (3) לא שולם סכום הפרש בכסף או בשווה כסף.
- (4) חלוקת מקרקעין סופית לפי יחס חלקים בזכות מקורית לס"ה הזכויות.
- (5) אם מדובר באיחוד - הוא איחוד לפי חוק התכנון והבניה או לפי סעיף 19(4) (קומבינציה) במקרקעין הגובלים זה בזה.

9.3.2 חיוב סכום הפרש באיחוד וחלוקה

- (6) אם שולם סכום הפרש - יחוייב סכום זה במס, לפי היחס שבין סכום הפרש בכסף לס"ה התמורה.

נוסחה:

- A - סכום הפרש כספי ששולם לבעל הקרקע המקורי
- B - שווי של זכות חליפית הניתנת כנגד הזכות הפטורה
- C - חיוב במס יהיה על סכום זה

$$C = \frac{A}{B + A}$$

9.3.3 יום רכישה ושווי רכישה של זכות חילופית פטורה באיחוד וחלוקה שנתקבלה כתמורה בחליפין

לפי עקרון רצף המס שנשמר בחוק ההסדרים, יום רכישה ושווי רכישה של זכות חליפית נקבע לפי יום רכישה ושווי רכישה של זכותו של המוכר טרם החליפין.

9.3.4 יום רכישה ושווי רכישה של זכות חליפית פטורה כשנתקבלה גם תמורה בכסף

א. יום רכישה הוא אותו יום לעיל.

ב. לפי החוק, שווי רכישה של זכות שנתקבלה בתמורה בחליפין, שעה שנתקבל גם כסף, היא חלק יחסי של שווי הרכישה של הזכות המוקנית בניכוי חלק משווי הרכישה כאמור המיוחס לסכום הפרש שחויב במס.

היחס נקבע לפי התמורות.

נוסחת שווי רכישה לחלק פטור (G)

A - סכום הפרש כספי שנתקבל ע"י בעל המגרש בתמורה לזכות המקורית.

B - שווי רכישת הזכות המוקנית בידי המוכר.

C - החלק החייב במס.

D - שווי רכישת הזכות המוקנית על שני חלקיה הפטור והחייב.

F - שווי הרכישה של חלק מהזכות המוקנית שחויב במס.

$$D - F = G$$

להלן הנוסחה ל-F - נוסחת שווי הרכישה המיוחס לחלק החייב במס:

$$F = \frac{A}{B + A} \times D$$

להלן הנוסחה ל-G - נוסחת שווי הרכישה המיוחס לחלק הפטור ממס:

$$G = D - F = D - \frac{A}{B + A} \times D$$

9.4 מטרת הסעיף: פתרון שאלת חיוב במס של איחוד וחלוקה

בעקבות הילכת שטיינברג² נוצר מתח רב בכל הקשור לאיחוד וחלוקה כחלק מהליכי תכנון. השאלה שעלתה האם איחוד וחלוקה כתוצאה מהליכי תכנון ובניה, חייב או פטור ממס מעולם לא נפתרה.³ קיימות דעות לפיהן מדובר בצו רשות מוסמכת,⁴ גם אם התוכניות הינן ביוזמת המתכננים. לפי דעות אלו, הפטור ניתן מכח סעיף 65 לחוק, ללא כל קשר עם סעיף 67, מאחר וכוחה הקונסטיטוטיבי של רשות תכנון גובר, מאפיל ומאפס את הסכמת הצדדים לתוכנית שהוגשה, אף אם הוגשה ביוזמתם. לפי גישה זו אין תוקף להסכמת הצדדים כמו בהסכם עם קטין, שתוקפו רק מכח אישור בית משפט.⁵

שאלות אלו ונגזרות שלהן שריחפו באוויר, הביאו את המחוקק לנסות ולהסדיר את הנושא בחקיקה. הנושא הוסדר במסגרת חוק ההסדרים, אך נכלל בהמלצות ועדת רבינוביץ.⁶

נבדוק להלן את נוסח חוק ההסדרים ותיקון 50, ונראה אם אכן השיגו התיקונים מטרתם או שמא אותם שאלות שהיו קודם לכן ונוספות נותרו פתוחות. כן נבחן האם המינוחים בהם נקט המחוקק אכן לקוחים ממושגי חוק התכנון והבניה, ונבדוק אם שילוב עסקת הקומבינציה משיג את מטרתו, או שמא החטיא כאן המחוקק את הנוסח החקיקתי הראוי.

-
- 2 עמ"ש 954/94 שטיינברג ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, מיסים 3/ ה-263 (להלן: עמ"ש שטיינברג) עסק באיחוד חלקות כתוצאה מהוראה בתב"ע מקומית, שהרשתה בניה בתנאי שיאוחדו חלקות. בעלי שתי חלקות הגישו שטר איחוד לטאבו, האחרון העביר שטר איחוד זה למס שבח, שקבע כי מדובר באיחוד חייב במס. היו אלו חלקות גובלות שעליהן נבנה בית לאחר האיחוד ולא נתקבלה כל תמורה בכסף. בהמ"ש קבע כי איחוד זה חייב במס, אולם המליץ למחוקק להרחיב הפטור על חלקות חלקים גם על איחודן. האבסורד היה ברור ודעת הקהל דחקה במחוקק להסיר אבסורד זה.
- 3 ראה אהרון נמדר, "הפטור ממס לחליפין בכפיה לפי סעיף 65 לחוק מס שבח מקרקעין", מיסים יג/ 2-א-6.
- 4 אברהם אלטר ורונו ארויו "פטורים ממס המכירה וסוגיות נוספות - התקנות המודעות, המצוי והרצוי והשוואה אל פטורי מס הרכישה ומס השבח, מיסים יב/2-א-1.
- 5 ע"א 507/80 רפלד נ' מנהל מס שבח, פד"א יב 70.
- 6 ראה המלצות ועדת רבינוביץ בדו"ח שהוגש לשר 7.11.01.

9.5 איחוד וחלוקה על פי סעיף 67 - עסקאות רצוניות (Volition) או עסקאות כפויות מכח הוראת דין או צו רשות⁷

9.5.1 מבוא

על פי גישת המחוקק בחוק ההסדרים, נראה כי לא היה ער להבדל הבסיסי שבין סעיף 67 ו-65 לחוק.⁸ האחד דן בעסקאות מכח רצון, והשני דן בפעולות מכח דין. אלו כמו אלו משנות זכויות במקרקעין. שאלה גדולה הינה אם סעיף 67 חל על עסקאות בלתי רצוניות, שמקור שינוי הזכויות בהן הינו מכח צו רשות מוסמכת. לדוגמא הפקעה או שינוי תב"ע מכח צו ועדות לתכנון ובניה, או כל מקור אחר המשנה את הבעלות במקרקעין מכח דין, כדוגמת חוק אפוטרופסות על נכסי נפקדים, אשר למרות מגבלת הזכויות שבו, די בו ליצור עסקה במקרקעין. נדון בכך בהמשך.

לפני כן ראוי שנדרש לשאלה נוספת; "רצוניות" (Volition) בהגדרת מכירה.

7 ראה זיו שרון, "על "המכירה שלא מרצון" בחוק המיזוגים והפיצולים", **מיסים** 1/ט א-33.
8 בחוק ההסדרים הוצאו פעולות בגדר סעיף 67 מסי 65, ולא ברור כלל אם יש חפיפה ביניהם: סעיף 20(4) לחוק ההסדרים קובע "בסעיף 65, אחרי "על פי כל דין" יבוא "שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה".

9.5.2 ניסוח הגדרת מכירה⁹ בחוק מיסוי מקרקעין על כן שביסודה פעולות רצוניות בלבד

הדבר בולט אם אנו משווים הגדרה זו לחוק מע"מ¹⁰, שם נכללו במפורש פעולות כדוגמת הפקעה וחילוט שהינן פעולות מכח דין, שהוספו להגדרת מכר, ואשר אילולא כן, לפחות על פי טכניקת החקיקה לא היו נכללות בהגדרת מכר¹¹.

גם ניסוח הגדרת "מכירה" בסעיף 88 לפקודה, שכולל כל דרך בה יצא נכס מרשות אדם¹², מרמזת על סדרת פעולות בלתי רצוניות בחוק מיסוי מקרקעין. לעומת זאת, הניסוחים הרבים המקובלים לפעולות מתחום דיני החיובים הרצוניים רומזים לכך, כי בעת ניסוח הגדרת מכירה עמדו לנגד עיני המחוקק היו פעולות משפטיות שתוקפן תלוי ברצון הצדדים. כפועל יוצא מכך למשל הצעה בלתי חוזרת¹³ לפי דעות מסוימות איננה מכירה, שכן ללא קיבול אין מכירה לענין חוק מיסוי מקרקעין. יצוין כי, אין כל קשר בין ניתוח לעיל לבין

9 סעיף 1 לחוק קובע:

"מכירה - לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -

- (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
- (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
- (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין, או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
- (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות, לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;

10 סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ס"ח 52:

"מכר - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנהל עובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963 ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה."

11 ראה יעקב פוטשבוצקי, מס ערך מוסף (צור רימון, 1996), 50.

12 סעיף 88 לפקודה קובע:

"מכירה - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;"

13 הצעה בלתי חוזרת נותנת כח לקונה להורות על זכות להענקת זכות. ההבדל בינה לבין אופציה שלכאורה אין צורך "בקיבול" משפטי ע"י הניצע להצעה הבלתי חוזרת, והיא תקפה ומחייבת את המוכר אף ללא הסכמת הניצע, שיכול אח"כ עדיין לשנות דעתו להתחרט ולקבל את ההצעה אם עדיין הינה תקפה ולא פגה כאמור בתנאיה.

העובדה שמכירה בהסכמת הצדדים שניהם לענין מס שבח יכולה להיות בעל-פה ולא דווקא בכתב, כפי שציינה השופטת בן פורת¹⁴.

עם זאת, ניתוח החוק לאורכו ורוחבו מעלה כי מלאכת המחוקק איננה שלמה ושזורים בחוק רמזים לכך, כי בהעדר הוראות הפטור השונות שנקבעו בו היתה קמה חבות במס.

כך נקבע בסעיף 5 כי הורשה איננה מכירה¹⁵. אלמלא חששו של המחוקק שיש בכגון דא ארוע מס, על מה נדרש ליתן פטור, או קביעת העדר חיוב להורשה? הדבר חוזר על עצמו בסדרה של פעולות מכח דין בסעיפיו השונים של החוק¹⁶, בהם נקבע העדר חיוב על הקניות מסוימות של נכסים לבעלי תפקידים מכח דין.

לבסוף נחזור ונציין את סעיפים 64 ו-65, הנותנים פטור להפקעה ולצו רשות מוסמכת ואת סעיף 19 הקובע יום מכירה מיוחד להפקעה. אלמלא היה חשש לחיוב במס מכח הגדרת מכירה, מדוע נדרש סעיף פטור ממס?

מכל האמור עולה הספק הקיים ביחס לפרשנות המונח מכירה בחוק מיסוי מקרקעין, אך ספק זה הינו ספק יחסי ולא היינו מפרשים אותו בצורה נחרצת באחת משתי הדרכים דלעיל. קרי, לא היינו מכריעים בין השאלה אם ההגדרה כוללת גם פעולות בלתי רצוניות, או שמא לא.

9.5.3 איחוד רצוני ואיחוד מכח דין - הילכת שטיינברג

לפי הילכת שטיינברג¹⁷ איחוד יכול להיות עסקה רצונית, המתבצעת באמצעות חתימה על שטר איחוד על ידי שני בעלים או יותר של שתי חלוקות סמוכות לאיחוד חלקותיהם.

איחוד יכול להיות גם תוצאה של רפרצליציה שנקבעת לגבי אזורים מסויימים מכח חוק התכנון והבניה ע"י צו רשות מקומית לתכנון או רשות מחוזית, או בדרך אחרת¹⁸. בעוד שסעיף 67 עוסק באופן מסורתי בעסקאות רצוניות, הרי סעיף 65 עוסק בעסקאות בלתי רצוניות, המתבצעת על פי צו רשות מוסמכת. לאור האמור, הערוב בין שני סוגי עסקאות אלו בחוק ההסדרים, מתוך חוסר מודעות לאבחנה זו, ראוי לביקורת.

14 לענין זה ראה ע"א רוזנברג (הערה 9, פרק 4).

15 סעיף 5(א)(4) לחוק קובע:

"חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר".

16 ראה סעיף 3 לחוק, לפיו העברת זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח החוק אינה מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד, בהתאמה.

17 ראה עמ"ש שטיינברג (הערה 2 לעיל).

18 ראה פרק ז': בשימוש חורג לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, ס"ה 307.

ההסדר כולו מושתת על כך שאיחוד הועבר לסעיף 67 העוסק בפעולות רצוניות של "איחוד וחלוקה" והוצא מגדר סעיף 65. כך לפחות חשב המחוקק כאשר ניסח את הסייפא להוראות סעיף 65 בחוק ההסדרים, לפיה יחול סעיף 65 על כל צו רשות לפי דין ובלבד:

"שהוראות סעיף 67 אינן חלות לגביה."

לדעתנו, העדר אבחנה זו בין תחולת סעיף 65 על פעולות לא רצוניות, ותחולת סעיף 67 אך ורק על פעולות רצוניות, הוביל את המחוקק לכלל טעות ושיבוש מושגים כך שבקובעו כי, איחוד לפי חוק התכנון והבניה יבוא תחת כנפי סעיף 67, הוציאו מתחולת סעיף 65. אין ספק כי ועל מנת לקיים את כוונת המחוקק, יצטרך בית המשפט ללכת בדרך לא סלולה זו של שעטנז מושגי משפט יסודיים וערבוב תחומים בין סעיף 65 לסעיף 67, דבר שירחיק עוד יותר את פסיקת בתי המשפט ממושגי היסוד הבסיסיים המאפיינים את החוק בכללותו.

9.6 המונח "איחוד מקרקעין" והכללתו בסעיף 67

9.6.1 איחוד מגרשים לא וולונטרי

המונח איחוד מקרקעין לאחר תיקון חוק ההסדרים מפורש על פי חוק התכנון והבניה¹⁹. איחוד מגרשים לפי חוק התכנון והבניה נעשה דרך כלל בהליך של איחוד וחלוקה מחדש. קרי, גם החלוקה נעשית על פי הקביעה בחוק התכנון, דרך כלל יחד עם האיחוד, ומכונה איחוד וחלוקה. הואיל ומטרת חוק התכנון הינה בהיבטים תכנוניים ולא קנייניים הרי שאין פרוצדורה לאיחוד מגרשים בלבד מטעמים קנייניים, אלא מטעמים תכנוניים שהם כרגיל משולבים עם חלוקה מחדש. סרוב הרשויות לבצע איחוד קנייני בולט במיוחד בענין של מתן זכויות בניה מותנות באיחוד, כאשר הרשויות שולחות את בעלי המגרשים לאיחוד רצוני, דרך שטר איחוד המגרש מכח הסכם איחוד לטאבו, ואינן מאשרות איחוד מכח חוק התכנון והבניה. איחוד כזה היה בפרשת שטיינברג²⁰ שם נקבע כי הינו חייב במס, אף כי היה תוצאת התראה של רשות תכנון, אך לא פעולה קונסטוטטיבית של הרשות עצמה.

19 סעיף 67(ב) קובע כי "איחוד מקרקעין - איחוד מגרשים לפי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965". בחוק זה מוגדר מגרש בסעיף 1 כ"יחידת קרקע שנקבעה בתכנית כתוצאה מפעולת חלוקה או איחוד או איחוד וחלוקה, או בתשריט חלוקה או איחוד, אף אם טרם נרשמה כחלקה בפנקסי רישום המקרקעין, בין אם מותרת בה בניה ובין אם לאו";

20 ראה עמ"ש שטיינברג (הערה 2 לעיל).

9.6.2 הסכם לאיחוד מגרשים דוגמת שטיינברג איננו פטור ממס?

איחוד מגרשים יכול להעשות ע"י הסכם בין הצדדים ופניה לטאבו על פי הסכם עם שטר איחוד חתום כדן. איחוד מגרשים יכול להעשות גם ביוזמת רשות תכנון, מכח סמכותה וביוזמת צדדים למגרשים היוזמים הליך תכנוני שנועד לשנות את מצב רישום המגרשים.

לכאורה, הסכם לאיחוד מגרשים איננו נכלל במסגרת סעיף 67 ולפיכך איננו נהנה ממסגרת הפטורים. אמנם יתכן ובית משפט יפרש את המונח איחוד מגרשים לפי חוק התכנון והבניה, ככולל גם איחוד כתוצאה מהתנאה של תב"ע, אף אם התב"ע לעצמה אינה מהווה מקור קונסטיטוטיבי לאיחוד ואף אם נדרש הסכם איחוד בין צדדים למגרשים סמוכים ויש צורך בהגשת שטר איחוד, מה שאיננו קיים בצו תב"ע הקובע איחוד. סביר, כי בית משפט ברצונו לשרת את כוונת המחוקק, ועל אף בעייתיות ניסוחי המחוקק, יפרש את המונח איחוד מגרשים כאיחוד רצוני שאיננו שואב כוחו מועדות התכנון, אלא שמקורו ביוזמה של הבעלים בתב"ע שהוגשה לועדה, או שהועדה קבעה זאת כתנאי בתב"ע, וזאת אף כי בשני המקרים ההסכם הרצוני הוא המקור לאיחוד המגרשים ולא חוק התכנון והבניה.

9.7 האם תוכנית רפרצלציה פטורה ממס?

לכאורה, המחוקק יזם הליכי פטור לרפרצלציה, אך דומה שהניסוח בעייתי ביותר. רפרצלציה הינה הליך של "איחוד וחלוקה" שהיה תמיד פטור ממס על פי סעיף 65 לחוק. יוזמת התיקון פיצלה את האיחוד והעבירה אותו לסעיף 67. אך החלוקה הסטטוטורית, מכח צו, נותרה בסעיף 65 ולא הועברה לסעיף 67. שעטנז זה בין האיחוד הסטטוטורי שהועבר לסעיף 67, בעוד שהחלוקה הסטטוטורית שנוותרת בסעיף 65, מותר סימני שאלה רבים ביחס לטכניקת החקיקה בה נקט המחוקק בחוק ההסדרים. כך באופן מוזר יוצא שאיחוד רצוני מכח סעיף 67 פטור אם הושלם בפרצלציה, אך צו סעיף 65 איננו חל עוד על רפרצלציה, אלא רק על מחצית החלוקה.

לטעמנו, היה ראוי לפתור ממס בסעיף 67 הסכם מוקדם לאיחוד וחלוקה המוגש בגדר תב"ע ביוזמת הבעלים, או איחוד כתוצאה מדרישת תב"ע כפי שהיה בענין שטיינברג. הגדרה זו קולעת למונחים של אנשי המקצוע וללבטים ביחס לחיוב במס של תב"ע ביוזמת בעלים. לא היה צריך להפריד חלוקה סטטוטורית מחלוקה וולונטרית, האחת בסעיף 65 והשניה בסעיף 67. לא היה מקום להטמיע את האיחוד הסטטוטורי מכח חוק התכנון והבניה בסעיף 67 ולהפרידו מאחותו התאומה "החלוקה", שנוותרת לה בצד ולבדה בסעיף 65.

אנו מקווים כי במקצה שיפורים של הצעת חוק לתיקון 50 יתוקן אף נושא זה ויועמד על סודות מקצועיים השזורים כחוט השני בחוק מיסוי מקרקעין לכל אורכו.

9.8 הערה לענין ניסוח החוק

גם כאן כמו בתיקון 50, בחר המחוקק כאילו בכוונה בניסוח מכביד, מסורבל וקשה היוצר מעין ספר גמרא הזקוק למורה נבוכים כדי לפרשו. האם אין דרך קלה יותר לחוקק? תמהתנו!?

טכניקת החקיקה הנוהגת כיום במשרדי האוצר והמשפטים ביחס לחקיקת מס הינה כה סבוכה כך שמי שירוויחו ממנה בעיקר הם צבא יועצים מקצועיים, עו"ד, רו"ח ואחרים שיגררו את הניסוחים לעימותים משפטיים בערכאות והמערכת אך תצא נפסדת מכך.

ראוי כי הממונים על החקיקה, במשרד האוצר ובמשרד המשפטים, ינקטו עמדה תקיפה בנושא הניסוח וינחו את הנסחים לפשט את החקיקה, להבהירה ולהקל על ציבור הנישומים להבינה ולציית לה!...

9.9 הוספת עסקת קומבינציה להגדרת איחוד מגרשים

כזכור, בתיקון 50 הוספה להגדרת איחוד מקרקעין, על פי חוק התכנון והבניה, גם "עסקת קומבינציה במקרקעין הגובלים זה בזה, שלפי סעיף 19(4) רואים אותם כזכות אחת במקרקעין".

9.9.1 מטרת החקיקה: פטור לעסקת קומבינציה בין יזם לכמה בעלי מקרקעין סמוכים

אין ספק כי הליך איחוד וחלוקה קיים במסגרת הליך עסקת קומבינציה בה מוכרים כמה בעלים סמוכים, חלקם את כל חלקתם, חלקם חלק מחלקתם, לקבלן תמורת בניה על חלק המגרשים הנותרים, שמורכבים חלקם מכל מגרשים של כמה בעלים וחלקם מחלק מגרשים של כמה בעלים.

כוונת המחוקק היא כוונה ברורה, ופרושה כי, אם פלוני מכר את כל הקרקע שלו שיועדה ל-10 דירות, וקיבל בתמורה 5 דירות, הרי למרות שעשה עסקת קומבינציה 50%, בפועל מכר וקיבל בחליפין קרקע אצל אחד משותפיו לקומבינציה. מטרת המחוקק הינה לפטור ממס עסקה זו. מטרה זו למסות את העסקה לפי % הקומבינציה של 50%, ולא על המקריות של יחסי הקרקע שמכרו בעלים מסויימים לעומת בעלים אחרים, מטרה זו היא חשובה וטובה ויש לעודדה.

נציין כי נוסח זה אם אכן יפורש כהצעתנו לעיל הינו יוזמה ברוכה של נציבות מס הכנסה.

הועדה עצמה סברה כי לענין סעיף 19(4) יש לראות בקומבינציה לענין אותו סעיף, גם עסקה על חלקות סמוכות. הוספת תנאי זה במסגרת סעיף 67 הרחיבה את המלצות הועדה ופתרה כמה בעיות כלכליות בעסקת קומבינציה מורכבת, להן לא היה פתרון עד היום.

עד כאן ביחס לכוונת המחוקק והתקווה, כי יפורש החוק בהתאם לכוונה מרחיבה זו. עם זאת, הגיון זה חל בכל עסקת קומבינציה ולפיכך נראה לנו כי הרחבת הגדרת איחוד רק למסגרת סעיף 19(4), ולא לכל עסקת קומבינציה, לוקה בחסר ויש להרחיב הגדרת איחוד מקרקעין, לכל קומבינציה בה העסקה נעשית במגרשים סמוכים עם כמה בעלים.

9.10 חלוקה או איחוד - לעומת חלוקה ואיחוד; איחוד חלקות בתב"ע קיימת

ניסוח המחוקק בסעיף 67(א) לפיה חל הפטור על חלוקה או על איחוד, איננו צריך להפריע לדעתנו והפרוש הראוי אותו צריכה לאמץ נציבות מס הכנסה, שהפטור יחול על כל הסכם של חלוקה ואיחוד, ולא רק הסכם לחלוקה או תב"ע לאיחוד!

לדעתנו, אם הוסכם על חלוקה ואיחוד בהסכם! שצריכים לסיימו בהכנת תב"ע, כדוגמת עסקת קומבינציה, הרי שדי בכך כדי שיחול הפטור.

לפי גישה זו קבלן העורך קומבינציה עם שטיינברג על חלקה א', ועם כהן על חלקה ב', לבניית 2 בנינים בני 10 דירות כל אחד, כאשר שטיינברג וכהן יקבלו 5 דירות כל אחד בקרקע של כהן ואילו הקבלן יקבל את כל הדירות בבניין על קרקע שטיינברג, הרי זו קומבינציה שסעיף 19(4) וסעיף 67(א) צריכים לחול עליה, בין אם אושרה התב"ע ונותר רק לרשום 2 מגרשים במשותף, ובין אם טרם אושרה כתב"ע, ספק אם החוק כלשונו מרשה אפשרויות אלו.

9.11 רישום בית משותף על חלקות סמוכות - האם בגדר סעיף 67

האם מקום בו התב"ע בתוקף ובעלי מגרשים סמוכים עושים עסקה, לפיה יקבל בעל מגרש א' דירות בבית על מגרש ב', יחד עם בעלי מגרש ב', והקבלן יבנה את כל הבנין על מגרש א', עונה אחרי התנאי שבסעיף 67?

לדעתנו, מטרת המחוקק היתה להחיל הפטור גם על איחוד וחלוקה מסוג זה. אך קיימים קשיים פרשניים. ראשית - אין איחוד על פי חוק התכנון והבניה, אלא אך ורק רישום בתים

משותפים בשני חלקות סמוכות, כאשר בעלי חלקה א' בחלקת הקבלן מקבלים תמורתם בדירות בחלקה ב'. קרי, יש איחוד וחלוקה הסכמים, אך אין רפרצלציה.

שנית - רישום בית משותף ספק אם הינו הליך תכנוני או הליך קנייני ולא לנו להכריע בכך. מכל מקום, אם אכן הוא הליך קנייני מול רשם המקרקעין, ולא מול רשויות התכנון, שסיימו מלאכתן, הרי שלכאורה לא מדובר באיחוד לפי חוק התכנון והבניה.

שלישית - איחוד כולל במפורש איחוד הסכמי רק לענין קומבינציה כהגדרתה בסעיף 19(4) ולפיכך קומבינציה אחרת רגילה, ספק אם תבוא בגדרה. לפיכך, לדעתנו, לא יחול סעיף 67 על עסקה כאמור, אלא אם ינקטו הצדדים בדרך של קומבינציה לפי סעיף 19(4).

יתכן ורשויות המס, לפני משורת הדין, יוכלו ליתן אישור לפטור כאמור, למרות בעיות פרשניות, שכן מטרת המחוקק הינה לפטור זה, אלא שמילות החוק צרות מלהחילו.

9.12 האם פינוי-בינוי (פרק חמישי 3) בא בגדר הגדרת קומבינציה ורפרצלציה על פי סעיפים 19(4) ו-67(א)

נושא מיוחד זה דורש דיון נרחב ומקיף, אך על פניו אם מדובר בעסקת פינוי בינוי בחלקות סמוכות, בהן הדייר והקבלן עונים לתנאי סעיף 19(4), הרי מכח סעיף 67(א) הם יוכלו לדחות את המס מעבר לנקוב בסעיף 49כא-כח, וזאת עד סיום בניית דירות הדיירים שהתפנו. נשאר נושא זה לדיון נפרד, רק נציין שאין אנו רואים מניעה מדוע לא יחול הפטור שקיים בסעיף 49כח על מכירת יחידה ליזם. כמו כן, לא ברור לנו מה יהיה יום המכירה, יום התרחשות התנאי, כנקוב לגבי פינוי בינוי בסעיף 49כ, או ביום סיום הבניה, סעיף 19(4).

9.13 שילוב עסקת אופציה (סעיף 49י) עם קומבינציה (סעיף 19(4))

גם בנושא מעניין זה ניתן ליצור עסקאות מורכבות עליהן נדון בהזדמנות אחרת. עם זאת מצאנו לנכון להרחיב בפרק האופציות סעיף 8 גם ביחס להחלת סעיף 49י על עסקת קומבינציה רגישה. אין לדעתנו ספק שניתן לבנות עסקת אופציה גם ביחס לעסקת קומבינציה מיוחדת כניסוחה בסעיף 19(4) לחוק.