

**1.4.8.1.2 פיצול פיזי (אופקי) ופיצול רעיוני (אנכי)****1.4.8.1.2.1 כללי**

"פיצול" קשור לטענה של רשויות המס, על פיה יש ליתן יחס מיסויי שונה לחלקים שונים ביחידת קרקע אחת. טענה זו מועלית על ידי הרשויות, כאשר מדובר ביחידת קרקע בעלת מאפיין המזכה אותה בהטבת מס. או אז טוענות רשויות המס כי יש לפצל את יחידת הקרקע, כך שהמאפיין מקנה ההטבה יבודד לחלק מוגבל מהקרקע, ושאר הקרקע לא תיהנה מההטבה, אלא תחויב במס רגיל.

לעניין זה מבדילים בין **פיצול פיסי** (אופקי) ל**פיצול רעיוני** (אנכי). הפיצול הפיסי מפצל יחידת קרקע אחת למספר יחידות שומה. הפיצול הרעיוני מתייחס ליחידת קרקע אחת, ומבחין לגביה בין החלק הזכאי להטבת המס לחלק שאינו זכאי להטבה זו. הפיצול הפיסי קודם לפיצול הרעיוני<sup>1</sup>: ראשית, יש להבדיל בין יחידות השומה השונות. רק לאחר שאובחנה יחידת השומה עליה חלה ההטבה משאר יחידות השומה המוכללות ביחידת הקרקע, יש לאבחן בתוכה בין החלק הזכאי להטבת המס לשאר.

סוגיית הפיצול עשויה לגעת כיום בשני סוגי מס: מס שבח ומס רכישה. עד 1.8.07 - לפני שבוטל מס מכירה - היתה סוגיית הפיצול רלוונטית גם למס מכירה. עד תום שנת 1999 - לפני שבוטל מס הרכוש - היתה סוגיית הפיצול רלוונטית גם לגבי מס רכוש.

נראה, כי מגמת הפסיקה היא לתמוך בטענת הפיצול, מה שמרע עם הנישום. עם זאת, לאור שינויי החקיקה, נדרשה רשות המסים פחות ופחות לטענת הפיצול (למשל, ביטול מס הרכוש<sup>2</sup> וצמצום הקלות המס בקביעת תקרת פטור לסעיף 49 לחוק החל משנת 1998). החל משנת 1998 הוגבל בתקרה סכום הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים בעלת זכויות בניה שטרם נוצלו (הטבת מס בגינה ניסו רשויות המס לפצל את חלק דירת המגורים הזכאי להטבה מזכויות הבניה<sup>3</sup>) והפיצול איבד את מחשיבותו.

**1.4.8.1.2.2 פיצול פיזי (אופקי)**

סוגיית הפיצול הפיסי משמעה אבחנה בין יחידות השומה השונות ביחידת קרקע אחת. על כל אחת מיחידות אלה חלות הוראות החוק בנפרד, וללא תלות ביחידת המיסוי האחרת.

<sup>1</sup> ראו ע"א 6369/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם פרוש (7.8.95), פ"ד (4) 81 והאתר המשפטי **מסמקס**; ע"א 5434/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מרדכי לזרי ואח' (29.10.00), האתר המשפטי **מסמקס**.

<sup>2</sup> ראו סעיף 3 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961.

<sup>3</sup> ראו סעיפים 49(א)2 ו-49(א)3 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

אבחנה זו, שעשויה לדון את היחידות השונות למשטרי מס שונים, יש לה חשיבות לא רק לעניין קביעת גובה סך המס אותו יש לשלם באשר לאותה יחידת קרקע, אלא אף לעניין הקביעה, האם ישנה כלל חבות במס.

#### 1.4.8.1.2.2.1 מס רכוש מס רכוש (עד תום שנת 1999)

בהתאם להוראת ס"ק (2) להגדרת קרקע בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, קרקע, אשר עליה בניין בשטח העולה על 30% מהשטח המותר לבניה לפי תקנות תכנון ובניה, לא היתה חייבת במס רכוש. כאשר הבניין, העומד בקריטריון האמור, היה על יחידת קרקע גדולה (מה שהקנה פטור ממס רכוש בסכום גבוה) ביקשו רשויות המס לחרוג מיחידת הרישום כפי שהיא מופיעה בלשכת רישום המקרקעין ולפצל את הנכס לשתי יחידות מיסוי - כשהאחת תהיה בניין והשנייה קרקע, וכך להגביל את הפטור רק לגבי חלק מהקרקע - הוא יחידת המיסוי הראשונה.

בתי המשפט קבלו את הטענה כי חוק מס רכוש הינו חוק פיסקאלי, הפונה אל התוכן הכלכלי ולא לרישום הפורמאלי. בהתאם לכך קבעו, כי עצם רישומו של נכס כיחידת רישום נפרדת בלשכת רישום המקרקעין אינו מחייב לראותו כיחידת שומה עצמאית, אלא הוא מהווה ראיה ראשונית בלבד לקיומה של יחידת מיסוי לפי חוק מס רכוש<sup>1</sup>.

בקביעת היקף יחידת המיסוי לצורך מס רכוש נעזר בית המשפט במבחן שימוש המקרקעין ובמבחן ייעודם. היינו, בית המשפט בדק את אופייה של היחידה לפי השימוש שנעשה בה וכן לפי אפשרויות ניצול היחידה לבניה בעתיד לפי הייעוד שנקבע לה. מבחנים אלה - מבחן השימוש ומבחן הייעוד - הובילו את בית המשפט לא אחת למסקנה, כי יש לפצל את יחידת הרישום למספר יחידות מיסוי: למשל, כאשר יחידת רישום מוחזקת על ידי מספר אנשים, או כאשר בניין עומד על חלקת אדמה גדולה שלא כולה משמשת את הבניין<sup>2</sup>.

עם זאת, בפסק הדין בעניין **תרשיש**<sup>3</sup>, נטה בית המשפט לסייג את הגישה האמורה, וקבע, כי ברוב רובם של המקרים לא תהיה סטייה מהרישום בלשכת המקרקעין, אלא היחידה במרשם המקרקעין הנה נקודת המוצא הראשונה לאומדן היקפה של יחידת המיסוי. בית המשפט קבע, כי בהעדר דרישה לבחינה ספציפית, זהו מבחן יעיל ושימושי, אשר המבקש לסטות ממנו, עליו הראיה. כנאמר בפסק הדין, סטייה ממבחן זה עשויה להיעשות באמצעות שימוש במבחן הייעוד הכלכלי, הוא מבחן אובייקטיבי, על פיו יש לשאול מה ניתן לעשות בקרקע מכוח הפוטנציאל הכלכלי שלה, תוך התייחסות לתכניות תכנון ובניה ולא לשימוש בפועל, ורק במקרים יוצאי דופן במיוחד ניתן להשתמש במבחן השימוש בפועל, הוא מבחן השימוש שבעל הקרקע עושה בה, הלכה למעשה.

#### 1.4.8.1.2.2.2 מס שבח מקרקעין

<sup>1</sup> ראו: ע"א 734/74 שפאר נ' מנהל מס רכוש, פד"א ה' 6, ערר 322/74 המשביר לצרכן נ' מנהל מס רכוש, פד"א ז 230.

<sup>2</sup> ראו: ע"א 60/86 לוי נ' מנהל מס רכוש, פד"א טז 211.

<sup>3</sup> ראו: רע"א 1221/94 תרשיש רעננה בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נתניה, מיסים ט/2, ה-66.

לעניין מס שבח מקרקעין עלה נושא הפיצול הפיסי בעיקר באשר לפטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה.

כעקרון, דירת מגורים כוללת את הקרקע עליה היא בנויה, וכן את הקרקע שבצידה, הטפלה והנגררת לה, אשר משמשת את מטרת המגורים (כגון: חצר). כאשר הקרקע המצורפת לדירה משמשת למטרות אחרות ממטרת המגורים, יעשה מנהל מיסוי מקרקעין פיצול פיסי בין החלק, המשמש למגורים או המיועד לפי טיבו לשמש למגורים, ועל כן פטור מתשלום מס שבח, לבין שאר הקרקע, שאינה מיועדת לשמש למגורים, אלא למטרות אחרות.<sup>1</sup>

גם לעניין מס שבח מקרקעין, כמו לעניין מס הרכוש, אין באופן רישום הקרקע בלשכת רישום המקרקעין כדי להכריע באשר לקביעת יחידת המיסוי, אלא היקף יחידת המיסוי ייקבע לפי השימוש בפועל ולפי הייעוד של הקרקע.<sup>2</sup>

רשויות המס<sup>3</sup> קבעו, כי כאשר נמכרת זכות במקרקעין הכוללת מספר יחידות תכנוניות (כלומר, זכויות בניה נוספות), אשר אינן תלויות זו בזו, והן ניתנות למימוש בנפרד, יש למסות אותן במס שבח בנפרד, כך שכפל הפטור לו זכאי המוכר בגין מכירת דירת המגורים יינתן רק לגבי אותה יחידה עליה בנויה הדירה. חלק המקרקעין שעליו ניתן לבנות יחידות נפרדות לא יזכה אפוא בפטור.<sup>4</sup>

בעניין **רושגולד**<sup>5</sup> קבע בית המשפט, כי יש לערוך אבחנה בין הפיצול הפיסי, אשר מגדיר את יחידת המיסוי, לבין הפיצול הרעיוני, עליו מורה סעיף 49 לחוק, על פיו יש לפצל בין שווי המכירה של דירת המגורים (כפי שהוגדרה לאחר פיצולה הפיסי) ללא הזכויות לבניה נוספת לבין יתרת שווי המכירה, אשר רואים אותה כתמורה בעד הזכויות לבניה נוספת.

בעניין **נסל**<sup>6</sup>, צומצמה תחולת הלכת **רושגולד** למקרים שבהם הפיצול הפיזי מוצדק עקב גודל חלקה פנויה בלתי סביר ביחס לשטח הבנוי ובהתחשב במקובל במקום.

במקרה דנן, המחלוקת שהתעוררה היתה, אם יש צורך בפיצול אופקי לפני הפיצול האנכי. בית המשפט פסק, שהמבחנים באשר להיקפה של דירת מגורים הם מבחנים גמישים. אמת המידה היא השטח אשר משמש להנאה הסבירה מהבית, הנאה שתוסק על פי מבחני הגיון והשכל הישר. מדובר בנקודת מוצא לגודל סביר של מקרקעין הדרושים לבתי מגורים בשטח של דונם אחד, כאשר הגודל הסופי נקבע על פי גורמים נוספים. באזור עסקי-מסחרי מוצדק שטח קטן יותר מאשר באזור כפרי, כאשר בין אלה מצויים אזורים פרברים וכיוצא באלה. פיצול פיזי ייעשה רק באותם מקרים ברורים של גודל בלתי סביר של דירת מגורים וכל אימת שמדובר בגודל מגרש אשר עולה על ההיקף הרגיל הממוצע של חלקה באותו אזור המשמשת למגורים.

<sup>1</sup> ראו ע"א 152/79 מנהל מס שבח נ' שוריק (9.9.79), פ"ד לג' (3) 807 והאתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>2</sup> ראו ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד (13.9.92), פד"א כ 371 והאתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>3</sup> ה"ב 13/88 מיום 23.3.88 - מכירת זכות במקרקעין הכוללת יותר מיחידה תכנונית אחת.

<sup>4</sup> ראו עמ"ש 63/84 סמולנסקי מיכל נ' מנהל מס שבח (20.1.85), פד"א יג 31 והאתר המשפטי **מסטקס**, אשר עליו מתבססת

הוראת הביצוע הנ"ל.

<sup>5</sup> ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד (13.9.92), פד"א כ 371 והאתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>6</sup> ע"א 2191/92, עורד נסל ואליעזר נסל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (7.12.94), האתר המשפטי **מסטקס**.

בעניין **לובה ודוד ארליך**<sup>1</sup> נקבע שהשימוש בסמכות הפיצול הפיזי איננו שימוש סטנדרטי ורגיל. השימוש הרגיל הינו בסעיף 149 (פיצול אנכי), אך "במקרים הברורים" ניתן לעשות שימוש בפיצול הפיזי.

בפסקי הדין בעניין **פרוט**<sup>2</sup> ו**ללזרי**<sup>3</sup> נקבע, כי כאשר יש לבצע הן פיצול פיסי והן פיצול רעיוני, יבוצע הפיצול הפיסי לפני הפיצול הרעיוני. זאת, בין אם מדובר בבית עירוני ובין אם במשק חקלאי.

בפסק דין **פרוט**<sup>4</sup> המשיבים (2 יחידים וחברה) מכרו לקבלן בעסקת קומבינציה חלקה חלקה ובה בניין בן שלוש דירות, השוות בגודלן, יחד עם זכויות הבניה שבהן ובתמורה לכך עתידים היו לקבל חלק מהדירות שייבנו במקום על ידו.

השאלה שנדונה: האם יש לפצל את זכויות הבניה בין שלוש הדירות שבעלות 2 יחידים הזכאים לפטור לפי סעיף 149 וחברה שאינה זכאית, כך שכ"א משני היחידים יזכה לשליש מזכויות הבניה, או לפזר את זכויות הבניה של החלק השלישי השייך לחברה לשני היחידים, כך שכ"א מהם יזכה לייחוס מחצית זכויות הבניה, שממילא שווין נמוך מתקרת הפטור.

בית המשפט קבע כי זכויות הבניה ייוחסו באופן שווה לכל אחת משלוש הדירות, כך שזכויות הבניה המיוחסות לדירה השלישית לא יזכו להנות מהפטור מכוח סעיף 149. סכום תקרת הפטור לעניין זה יהיה אותו החלק המיוחס לאותן דירות מגורים פטורות כתוספת זכויות הבניה הקיימות בה, מתוך התמורה הכוללת.<sup>5</sup>

נימוקי בית המשפט היו כדלקמן:

א. מטרת סעיף 149 לחוק להעניק פטור לכל דירה ודירה באופן נפרד ולפיכך אין לחשב את הפטור לעניין זכויות הבניה, באופן כולל.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ע"א 733/91 **לובה ודוד ארליך** נ' מ"י (23.1.95), פד"א כג 17 והאתר המשפטי **מסטקס**.  
<sup>2</sup> ע"א 6369/95 **מנהל מס שבה מקרקעין נ' אברהם פרוט** (7.8.95), פ"ד נב(4) 81 והאתר המשפטי **מסטקס**.  
<sup>3</sup> ע"א 5434/98 **מנהל מס שבה מקרקעין נ' מרדכי ללזרי ואח'** (29.10.00), האתר המשפטי **מסטקס**.  
<sup>4</sup> ע"א 6369/95 **מנהל מס שבה מקרקעין נ' אברהם פרוט** (7.8.95), פ"ד נב(4) 81 והאתר המשפטי **מסטקס**.  
<sup>5</sup> ייחוס זכויות הבניה וקביעת החלק החייב על פי פסיקת בית המשפט  
 שווי כל דירה  $128,000 \times 3 = 384,000$   
 תמורה בגין מכירה  $592,400$   
 ערך כל זכויות הבניה הנוספת  $69,467 \times 3 = 208,400$   
 חישוב הפטור לעניין שתי הדירות הפטורות  
 שווי דירה ללא זכויות בניה  $128,000 \times 2 = 256,000$   
 כפל שווי  $256,000 \times 2 = 512,000$   
 סה"כ פטור לשתי הדירות  $512,000$   
 התמורה בגין שווי הדירות וזכויות הבניה לשתים מתוך שלוש הדירות  $592,400 \times 2/3 = 394,933$   
 תמורה בגין הדירה השלישית - חייבת במס  $592,400 - 394,933 = 197,467$   
 סה"כ פטור לזכויות הבניה בגין הדירות  $512,000$   
 הפטורות על פי סעיף 149 לחוק  $394,933$   
 זכויות הבניה  $394,933 < 512,000$   
 התמורה בגין שתי הדירות וזכויות הבניה, נמוכה מתקרת הפטור ולכן כל זכויות הבניה בגין שתי דירות אלה יהיו פטורות ממס. לעניין הדירה השלישית לא יינתן פטור לא בגין שווי הדירה ולא בגין זכויות הבניה בה. דהיינו, כל התמורה בגינה בסך  $197,467$  תהיה חייבת במס ללא אפשרות מיצוי יתרת תקרת הפטור לעניין שתי הדירות הפטורות לזכויות הבניה בגין הדירה השלישית החייבת במס. כלומר, לא יינתן פטור נוסף בגובה הסכום  $117,067$  [  $512,000 - 394,933 = 117,067$  ] ובכלל.

ב. אין להתעלם מקיומה הפיזי של דירה שאינה זכאית לפטור כדי לזכות בדרך זאת בפטור על זכויות הבניה המיוחסות לאותה דירה, גם אם היא מיועדת להריסה, שכן אין כל הדירות מיועדות להריסה בבניין זה.  
 ג. באשר לטענה בדבר הריסת הדירה השלישית על מנת שניתן יהיה לייחס את כל זכויות הבניה לשתי הדירות הפטורות ולפיכך לזכות בפטור ממס לכלל זכויות הבניה, אפשר שהמנהל יראה בה עסקה מלאכותית מכוח סעיף 84 לחוק.

בעניין **אביבה שוורץ ואח'**<sup>2</sup> נערך פיצול פיזי לגבי בית חד קומתי בקרית אתא בשטח 75 מ"ר על מגרש של 1015 מ"ר שבו פוטנציאל תכנוני לשתי יחידות דיור, אותו מכרו העוררים ביום 23.10.14 תמורת 1,900,000 ₪ וביקשו פטור לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין. לפי התביעה באזור היה קיים פוטנציאל תכנוני לשתי יחידות דיור לפי 35% שטח בנייה עיקרי.

מנהל מיסוי מקרקעין ערך "פיצול פיזי" וקבע שמגיע פטור לפי סעיף 49(ב) לחוק תוך יישום סעיף 49 לחוק. המחלוקת שהתעוררה היתה האם רשאי היה מנהל מיסוי מקרקעין לערוך פיצול פיזי לפני הפעלת סעיף 49 לחוק, או שמא היה עליו להחיל את סעיף 49 על כל הממכר ובכך להעניק למוכרים את הפטור.

העוררים טענו ששטח החלקה משמש לבית המגורים ולגינה ולחצר. כבר נקבע שאין רלוונטיות לשאלה כמה מבנים אפשר לבנות על החלקה ויש להבחין בין אזורים עירוניים שבהם ניתן לייחס שטח של דונם לבית מגורים, ובין אזורים כפריים שבהם ניתן לייחס לבית המגורים שטח גדול יותר.<sup>3</sup> לעומתם, טען מנהל מיסוי מקרקעין, שיעוד החלקה הוא לשתי יחידות דיור ולכן יש לערוך פיצול פיזי ורק לאחר מכן להפעיל את סעיף 49 ולפטור את החלק שעליו הבית בפטור לפי 1.5 מיליון ואת החלק האחר יש לשום לפי 400,000 ₪. בהתאם לפסק דין **נסל** יש להעניק את הפטור רק לנכס שהינו דירת מגורים. במכירת דירת מגורים המחוברת לקרקע הפטור לדירת המגורים אינו יכול להתפשט גם על הקרקע. הפיצול נעשה על רקע מה שהסביבה מאפשרת.

ועדת הערר פסקה שיש לערוך פיצול פיזי ורק לאחר מכן פיצול רעיוני.

בעניין **נסל** היה מדובר במגרש בשטח 762 מ"ר ועליו דירת מגורים בשטח 116 מ"ר. בהסתמך על הלכת **רושגולד**<sup>4</sup> ועל הלכת **שוורץ**<sup>5</sup> קבעה הוועדה, שאמת המידה היא השטח אשר משמש להנאה הסבירה מהבית על פי מבחני ההיגיון והשכל הישר. פיצול פיזי ייערך רק במקרים ברורים של גודל בלתי סביר של דירת המגורים על פי מבחן

<sup>1</sup> חישוב הפטור באופן כולל לכלל זכויות הבניה על פי פסיקת בית המשפט המחוזי (עמ"ש 1346/93) שהתהפכה

<b>בבית המשפט העליון</b>	
208,400	ערך זכויות בניה לכל שלושת הדירות
x 128,000	הפטור על פי סעיף 49
<u>2</u>	
x 256,000	
<u>2</u>	
512,000	סה"כ פטור לכל זכויות הבניה

יוצא מכך, מאחר ותקרת הפטור גבוהה מערך זכויות הבניה הכוללות, אין לחייב במס כלל גם אם המדובר הוא בזכויות בניה בגין הדירה השלישית.

<sup>2</sup> ר"ע 48871-12-15 שוורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (7.11.16), האתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>3</sup> ע"א 2191/92 נסל נ' מסמ"ק חיפה (7.12.94), האתר המשפטי **מסטקס**; רע"א 7970/95 מורבאי נ' מנהל מס רכוש חיפה (18.2.97).

<sup>4</sup> ע"א 651/87 מנהל מס שבה נ' רושגולד (13.9.92), האתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>5</sup> ע"א 152/79 מנהל מס שבה נ' שוורץ (9.9.79), האתר המשפטי **מסטקס**.

הסבירות. בנסיבות אלו של בית בשטח 75 מ"ר על שטח בן 1000 מ"ר, הנטל הוא על העוררים שחרף הפער הגדול מדובר בגודל סביר של קרקע העשויה לשמש את דירת המגורים, אך לא הובאה ראיה בעניין ולכן יש לדחות את הערר. יש לשים לב שמאז ניתנו פסקי הדין המנחים הנ"ל חלו תמורות בכל הנוגע לגודל קרקע ליחידת תכנון שאין להתעלם מהן. בעבר היו יחידות תכנון גדולות שהצטמקו עם הזמן.

בפסק דין **אבשלום לשם**<sup>1</sup> נמכרה דירה עליונה הסמוכה לגג וגם הגג שעליה ניתן לבנות יחידת דיור נפרדת. העורר ביקש לראות את הגג כזכויות בניה שלגביהן יש לחשב פטור לפי סעיף 149 אולם ועדת הערר היתה סבורה שמשום שניתן למכור את הגג בנפרד ולבנות עליו יחידת דיור נפרדת, הרי שיש לראות בגג יחידה כלכלית נפרדת מדירת מגורים והוא אינו בגדר "זכויות לבניה נוספת" לפי סעיף 149 לחוק.

בפסק דין **מייבסקי** דחתה ועדת הערר את ניסיונו של המנהל לערוך **פיצול פיסי** וראתה את הזכויות לבניה נוספת כחלק בלתי נפרד מדירות המגורים, בהינתן כי מדובר בחלקה קטנה ששטחה הכולל 394 מ"ר בלבד. 6 העוררים היו הבעלים במקרקעין בנווה צדק. שעליהם 2 דירות מגורים, האחת בשטח של 71 מ"ר והאחרת בשטח של 35 מ"ר. לפיכך קבעה כי העוררים זכאים לפטור נוסף בהתאם להוראות סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שרק חלק התמורה העודף על תקרת הפטור או על כפל השווי, יחויב בפועל במס שבח.

גם בעניין **אליעזר אלפרט**<sup>2</sup> סוכלה קביעת מנהל מס שבח מקרקעין לערוך פיצול פיזי ועררו של הנישום התקבל, כך שהחלקה לא פוצלה לבסוף. המדובר היה במקרקעין ברח' חיי אדם בירושלים הרשומים בלשכת רישום המקרקעין כשלוש חלקות - חלקה 84 בת 150 מ"ר חלקה 85 בת 150 מ"ר וחלקה 86 בת 350 מ"ר ועליהם בית ובו שתי דירות וחצר בשטח 350 מ"ר. המקרקעין נמכרו. המנהל התייחס לחלקה 86 כיחידה כלכלית נפרדת בהיותה פנויה ולא בנויה. השווי בסך 500,000 דולר פוצל לחצי. עבור כל אחד מהחלקים לחלקות 84 ו-85 ניתן פטור לפי סעיף 49 והוראות השעה ואילו חלקה 86 חוייבה במס כמכירת קרקע. ועדת הערר השתכנעה שהחצר בחלקה 86 שימשה את הבית. על פי אישור הארכיטקט חלקה 86 היתה חלקה כלואה שאליה ניתן לגשת רק מהבית.

הדייר העיד ששכר את הקומה העליונה יחד עם החצר והוא מחזיק בחצר יונים, תרנגולות וברבורים. על פי אישור העיריה, מיקום החלקה גודלה ומידותיה מביאים לכך שסימון קווי בנין בחלקה לא יותירו בה שטח ראוי לבנייה ללא איחוד חלקות. כדי לבצע בנייה יש להכנס למשא ומתן עם השכנים ולקבל את אישורם.

הועדה קבעה **שהמבחן העיקרי לענין הפיצול הוא מבחן השימוש ולא מבחן הרישום**. טענתו של המשיב שמדובר באזור בבניה צפופה ולא קיים אופי של בניה עם חצר, לא היתה מבוססת על ראיות ממשיות. עוד אמרה הועדה:

"יתכן ובחלקה 86 טמון פוטנציאל כלכלי לבעליה, אך פוטנציאל זה יכול שיתממש רק לאחר שינוכה משטחה שטח המתאים לשימוש להנאה סבירה לבנין המצוי על חלקות 84 ו-85 ובכפוף לכך שהבעלים יגיעו להסדר עם בעלי חלקות סמוכות, אפשרות שלא ניתן כלל לדעת בשלב זה אם ובאלו תנאים תממש."

<sup>1</sup> עמ"ש 188/91 אבשלום לשם נ' מנהל מס שבח מקרקעין (16.3.92), פד"א כ' 139 והאתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>2</sup> עמ"ש 111/96 אלפרט נ' מנהל מס שבח ירושלים (26.5.98), האתר המשפטי **מסטקס**.