

תוכן עניינים

3	מבוא
4	עסקאות מקרקעין ביהודה ושומרון
6	מיסוי מקרקעין ביהודה ושומרון
9	תיקון מס' 87 לחוק מיסוי מקרקעין
11	משפט משווה
13	דיון בעד ונגד הגישה הפרסונאלית
17	הגישה הפרסונאלית לגבי מס ערך מוסף
18	דיון ומסקנות
19	חוסר הקוהרנטיות בין חוק מיסוי מקרקעין לבין חוקי מס אחרים
24	חוסר הקוהרנטיות בתוך חוק מיסוי מקרקעין עצמו
27	סיכום

מבוא

במסגרת מלחמת ששת הימים בשנת 1967 תפס צה"ל את חבלי הארץ ביהודה ושומרון, וחבלי ארץ נוספים המכונים כולם בחקיקה - ה"אזור". למרות חלוף השנים מאז יהודה ושומרון נמצאים תחת שליטה ישראלית, עד כה נמנעה מדינת ישראל מלהחיל את ריבונותה ביהודה ושומרון, למרות שהנושא עולה לכותרת מעת לעת, ואף בעת האחרונה ממש. בהיעדר החלה של הריבונות, ההגדרה המשפטית של יהודה ושומרון היא, על פי המשפט הבינלאומי, כשטח הנתון לתפיסה לוחמתית, ובהתאם חלים עליו כללים מהמשפט הבינלאומי החלים על שטחים שכאלה. ואכן, עד היום הסמכות ביהודה ושומרון נתונה למפקד הצבאי באזור, אשר מעת לעת עוסק גם בתיקוני ועדכוני חקיקה בנושאים שונים, בכפוף להגבלות במשפט הבינלאומי על חקיקת המפקד הצבאי בשטחים הנתונים לתפיסה לוחמתית.

אולם למרות שמדינת ישראל לא החילה את ריבונותה על יהודה ושומרון, ולמרות שמרבית העניינים מנוהלים ומוסדרים על ידי המפקד הצבאי באזור, נראה כי בכל הנוגע לדיני המס מדינת ישראל מחילה את דיני המס ככתבם וכלשונם גם ביהודה ושומרון, והיא רואה ביהודה ושומרון חלק בלתי נפרד ממדינת ישראל לכל הפחות בקשר לדיני המס. החלת דיני המס ביהודה ושומרון נעשתה בפקודת מס הכנסה¹, בחוק מס ערך מוסף² ובחוק מיסוי מקרקעין³, שבו אתמקד בעבודה זו.

הסעיף הרלוונטי בחוק מיסוי מקרקעין הוא סעיף 16א לחוק זה, הקובע כי יראו מכירה ורכישה של מקרקעין ב"אזור" שנעשו על ידי אזרח ישראלי, כמכירה ורכישה של מקרקעין בישראל. המחוקק מבקש להחיל את דיני מיסוי מקרקעין במלואם על עסקאות מקרקעין ביהודה ושומרון, ומבקש לראות בעסקאות שבוצעו ביהודה ושומרון כעסקאות שבוצעו בישראל לעניין החבות במס שבח ובמס רכישה.

למרות שניתן להצדיק את שאיפתו העקרונית של המחוקק, נראה כי האופן שבו הוא בחר לנסח את ההסדרים שיחולו ביהודה ושומרון לעניין מיסוי מקרקעין לוקה בחסר. במסגרת כך יש להצביע קודם כל על המעבר מעיקרון המיסוי הטריטוריאלי, שהוא העיקרון המרכזי בחוק מיסוי מקרקעין, אל עבר עיקרון המיסוי הפרסונאלי, שנקבע בסעיף 16א בצורת התנאי כי הנישום יהיה אזרח ישראלי. ההסבר לשוני זה הוא כי המחוקק ביקש לבצע סינון בין המתישבים היהודים ביהודה ושומרון לבין המתישבים הפלסטינים שם, שעליהם לא יחול החוק. אולם לא הובהר מהי ההצדקה לשוני זה, וכיצד הוא מתיישב עם עקרונות שבדיני המס כמו עיקרון השוויון. בעבודה אבקש להשיב על שאלה זו, תוך ביסוס ההצדקה לעיקרון המיסוי הפרסונאלי שנקט המחוקק על אילוצים שמכוח המשפט הבינלאומי. אולם אראה כי ההצדקה האמורה לא נותנת מענה לבעיות אחרות המתעוררות בסעיף 16א, המצביעות על חוסר קוהרנטיות בין סעיף 16א לחוק לבין סעיפים מקבילים בחוקי מס אחרים, ואף על חוסר קוהרנטיות בין סעיף 16א לבין סעיפים אחרים בתוך חוק מיסוי מקרקעין עצמו. הצעתי היא כי המחוקק ינסח מחדש את ההסדרים לעניין מיסוי מקרקעין ביהודה ושומרון, תוך חשיבה כוללת ואחידה על כלל ההיבטים הרלוונטיים, ובאופן שתיווצר קוהרנטיות בין הסדרי המס המקבילים החלים ביהודה ושומרון לפי חוקי המס השונים, ובין ההסדרים החלים על עסקאות מקרקעין ביהודה ושומרון לבין ההסדרים החלים על עסקאות מקרקעין בישראל.

בפרק הראשון אסקור בקצרה את הרקע העובדתי לסיטואציה המשפטית המורכבת ביהודה ושומרון בכלל, ובנושא המקרקעין בפרט. בפרק השני אציג את החלת מיסוי מקרקעין על עסקאות ביהודה ושומרון,

¹ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. (להלן: "פקודת מס הכנסה").
² חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975. (להלן: "חוק מס ערך מוסף" או "חוק מע"מ").
³ חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963. (להלן: "החוק").

ואפרט את ההסדרים השונים שנקבעו בתיקון מס' 15 לחוק ובתיקון מס' 87 לחוק. בפרק השלישי אערוך דיון בעד ונגד הגישה הפרסונאלית שנקט המחוקק בסעיף 16 לחוק, ואבהיר מדוע לדעתי ניתן להצדיק גישה זו לאור אילוצי המשפט הבינלאומי. במסגרת כך אדון במקביל גם בעיקרון הפרסונאלי שנקט המחוקק לגבי תחולתו של מס ערך מוסף ביהודה ושומרון. בפרק הרביעי אערוך דיון בקשר לבעיות המתעוררות מהאופן שבו נוסח סעיף 6א, כ"טלאי על טלאי", ובאופן הפוגע בקוהרנטיות שבין חוק מיסוי מקרקעין לבין חוקי מס אחרים, ובאף פוגע בקוהרנטיות שבתוך חוק מיסוי מקרקעין עצמו, בין סעיף 16א לבין סעיפים אחרים.

עסקאות מקרקעין ביהודה ושומרון

המונח "יהודה ושומרון" מתייחס לחבלי ארץ שכבשה מדינת ישראל בשנת 1967, במלחמת ששת הימים, מממלכת ירדן. משנת 1967 ועד היום נמנעה מדינת ישראל מלבצע סיפוח מלא של יהודה ושומרון למדינת ישראל, ונמנעה מהחלה מלאה של הדין והשיפוט הישראלי ביהודה ושומרון, למרות שהנושא עלה לדיון ציבורי פעמים רבות. מדינת ישראל נמנעת לאורך השנים מלגבש מדיניות ברורה לגבי סוגיית יהודה ושומרון⁴, הנתונה לדיונים פוליטיים, ולחילוקי דעות בין הצד הימני של המפה הפוליטית לצד השמאלי. מצד אחד ישנם כאלו המבקשים, מטעמים אידיאולוגיים, לבצע סיפוח מלא של יהודה ושומרון באופן המגדיל את שטחיה של מדינת ישראל ואת היקף ריבונותה. מצד שני, המתנגדים לסיפוח מצביעים בין היתר על שיקולים פרקטיים, הנוגעים להשלכות של סיפוח שכזה שמשמעותו היא כי מיליוני פלסטינים המתגוררים באזורים אלה יהפכו להיות אזרחי מדינת ישראל, באופן המהווה איום דמוגרפי של ממש על אוכלוסייתה היהודית של מדינת ישראל. מדובר בסוגיה טעונה ונפיצה מבחינה פוליטית, ורק לאחרונה היא עלתה שוב לכותרות⁵.

מאחר ומדינת ישראל לא סיפחה את אזור יהודה ושומרון, ולא החילה שם באופן מלא את המשפט הישראלי, המצב המשפטי ביהודה ושומרון בכלל, ובדיני המקרקעין והקניין בפרט, הוא מורכב. המסגרת הנורמטיבית החלה לגבי מקרקעין ביהודה ושומרון נסקרה בפסק דינו של בית המשפט העליון שניתן ממש לאחרונה בעניין סלואד⁶, שעסק בחוקתיות של חוק ההסדרה⁷.

בית המשפט ציין כי מאז נכנס צה"ל ליהודה ושומרון לא הפעילה מדינת ישראל את סמכותה לפי פקודת סדרי השלטון והמשפט המנדטורית⁸, אשר אפשרה למדינת ישראל להחיל את המשפט,

⁴ ראה: **מהלכי סיפוח ביהודה ושומרון – השלכות**, מפקדים למען ביטחון ישראל, (2018), בעמ' 5. נמצא בקישור הבא: <http://www.cis.org.il/wp-content/uploads/2018/12/%D7%94%D7%A9%D7%9C%D7%9B%D7%95%D7%AA-%D7%9E%D7%94%D7%9C%D7%9B%D7%99-%D7%A1%D7%99%D7%A4%D7%95%D7%97-%D7%91%D7%99%D7%94%D7%95%D7%93%D7%94-%D7%95%D7%A9%D7%95%D7%9E%D7%A8%D7%95%D7%9F.pdf>

⁵ ראה למשל: <https://www.maariv.co.il/news/politics/Article-773091>

⁶ בג"צ 1308/17 עיריית סלואד נ' הכנסת, (פורסם בנבו, 09.06.20).

⁷ חוק להסדרת ההתיישבות ביהודה ושומרון, תשע"ז-2017.

⁸ פקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948 (להלן: "פקודת סדרי השלטון והמשפט").