



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררים:
1. אורן אבגי
2. נועה אבגי
ע"י ב"כ עוה"ד מור קרן-סיגל

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י עו"ד אופיר סורולוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17

פתח דבר:

בפנינו ערר על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), מיום 28.7.14 בה דחה את ההשגה שהוגשה על ידי העוררים, אורן ונועה אבגי (להלן – **העוררים**), ביחס לשומת מס שבח שמספרה 114024243, שהוצאה לעוררים על ידי המשיב בגין מכירת דירת מגורים בעסקה מיום 1.1.2014 (להלן – **הדירה הראשונה**).

העוררים מכרו דירת מגורים נוספת שהיתה בבעלותם בעסקה מיום 11.2.2014 (להלן – **הדירה השנייה או הנוספת**). העוררים שילמו מס שבח בגין מכירת הדירה השנייה בסך של 4,526 ₪ לפי חישוב ליניארי מוטב, על פי הוראת סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק או חוק מיסוי מקרקעין**), כנוסחו לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – **תיקון 76**), ביום 1.1.2014.

עוד טרם מכירת הדירה הראשונה והשנייה כאמור, מכרו העוררים בפטור ממס שבח דירת מגורים אחרת, קודמת, בעסקה מיום 21.11.2011 (להלן – **המכירה מ- 2011**).

המחלוקת בערר זה נסובה סביב השאלה האם זכאים העוררים לפטור ממס שבח לפי הוראת סעיף 49ה' לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו לאחר תיקון 76, בגין שתי דירות המגורים שנמכרו על ידם לאחר יום 1.1.2014?



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 כפי שיפורט להלן, העוררים טוענים כי זכאים הם לפטור ממס שבח בגין מכירת שתי דירות
2 המגורים, זאת הגם שביחס לדירה הנוספת, שולם על ידם מס שבח בחישוב ליניארי מוטב כאמור,
3 על פי חישוב שנעשה על ידם, והגם שלא הוצאה להם שומה לפי מיטב השפיטה על ידי המשיב ביחס
4 לדירה הנוספת.

5 המשיב מנגד, טוען כי העוררים אינם זכאים לפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה הראשונה, וזאת
6 נוכח הוראת המעבר שנקבעה במסגרת תיקון 76, אשר קבעה תנאים ספציפיים לעניין מכירת דירות
7 מגורים מזכות בתקופת המעבר, כהגדרתה בתיקון 76, קרי: מיום 1.1.2014 עד יום 31.12.2017.
8 קבלת עמדת העוררים תהא אפוא, לגישת המשיב, בניגוד להוראה המפורשת שנקבעה בהוראת
9 המעבר של תיקון 76, בנסיבותיהם הקונקרטיות של העוררים כאן.

10 הרקע העובדתי:

11 1. העוררים מכרו ביום 21.11.2011 דירת מגורים בגוש 7135 חלקה 158 תת חלקה 3, בפטור
12 ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין – היא המכירה מ- 2011. ראו סעיף 3 לתצהיר
13 העדות הראשית של מר רפי ביטס מטעם המשיב, וכן תדפיס נתוני המכירה והרכישה של
14 העוררים, אשר צורף כנספח א' לתצהירו של מר ביטס.

15 2. העוררים מכרו את הדירה הראשונה ברחוב ש"י עגנון 5, בחיפה, גוש 10814 חלקה 61 תת
16 חלקה 11, תמורת סך של 430,000 ₪ בעסקה מיום 1.1.2014, אשר דווחה למשיב ביום
17 26.1.2014. העתק הדף הראשון של טופס המש"ח בגין מכירת הדירה הראשונה צורף כנספח
18 א' לתצהיר העדות הראשית של העוררים.

19 כעולה מטופס המש"ח הנ"ל ביקשו העוררים פטור ממס לפי סעיף 49ה' לחוק מיסוי
20 מקרקעין בגין מכירת הדירה הראשונה.

21 3. המשיב הוציא לעוררים שומה לפי מיטב השפיטה ביום 13.2.2014, במסגרתה קבע כי
22 העוררים אינם זכאים לפטור לפי סעיף 49ה' לחוק מיסוי מקרקעין בגין מכירת הדירה
23 הראשונה, לאור הוראת המעבר של תיקון 76 לחוק וחייב את העוררים בתשלום מס שבח
24 בסך של 67,608 ש"ח. נימוקי השומה צורפו כנספח ב' לתצהירו של מר ביטס מטעם המשיב.

25 4. ביום 11.3.14 הגישו העוררים השגה על השומה שהוצאה להם בגין מכירת הדירה הראשונה.
26 לחילופין, טענו העוררים כ הם זכאים לניכויים מותרים לפי סעיף 39 לחוק. העתק ההשגה
27 צורף כנספח 3 לתצהיר העוררים וכנספח ה' לתצהיר המשיב.

28



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

5. באותו יום, 11.3.2014, דיווחו העוררים למשיב על מכירת הדירה הנוספת, ברחוב סטפן וייס 13 בחיפה, גוש 10804 חלקה 38 תת חלקה 70, תמורת סך של 1,250,000 ₪ בעסקה מיום 11.2.2014. במסגרת מכתבה של ב"כ העוררים למשרדי המשיב, שצורף לטופס המש"ח בגין מכירת הדירה הנוספת, נאמר מפורשות:
- "מצ"ב טופס דיווח לגבי המכר שבנדון.**
- כמו כן, מצ"ב חישוב מס שבח ליניארי מוטב.**
- אזכירך כי הנ"ל מהווה דירה שניה במסגרת מכירה ע"פ סע' 49ה'.**
- (המכירה הראשונה נמצאת תחת השגה).**
- בכל מקרה, החישוב הליניארי המוטב מתבקש לגבי הדירה הנוכחית."**
- טופס המש"ח שהוגש מטעם העוררים בגין מכירת הדירה הנוספת צורף כנספח ג' לתצהירו של מר ביטס והמכתב המלווה של ב"כ העוררים צורף כנספח ד' לתצהירו של מר ביטס.
- יצוין, כי החלק בטופס המש"ח, שמילוויו נדרש בעת שמתבקש פטור לפי סעיף 49ה' לחוק, לא מולא, אף כי ישנה חתימה של העוררים בתחתית אותו חלק. בטופס המש"ח מולאו הפרטים שנדרשים לצורך בקשת פטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק אך מתוחים על גבי אותו חלק שני קווים. לטופס המש"ח צורף טופס חישוב המס "במכירת דירת מגורים מזכה חייבת בליניאריות חדשה" שמולא על ידי העוררים לצורך החישוב הליניארי המוטב.
6. ייאמר כבר עתה, כי מתוך סדר הדברים כפי שפורט לעיל, ברור כי ההשגה שהוגשה על ידי העוררים, ואשר ההחלטה לגביה היא מושא הערר שבפנינו, הוגשה רק ביחס לשומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לעוררים ביחס למכירת הדירה הראשונה, ולא ביחס למכירת הדירה הנוספת. שהרי רק במועד הגשת ההשגה הוגש הדיווח על מכירת הדירה הנוספת.
- על כן, אין לקבל את הטעון שהועלה על ידי העוררים לפיו ההשגה התייחסה הן לשומה שהוצאה ביחס לדירה הראשונה והן ביחס לדירה הנוספת, וזאת, גם אם אניח לטובת העוררים כי במהלך הדיון בהשגה הועלה גם עניין מכירת הדירה הנוספת. לא ניתן להשיג על שומה שכלל לא יצאה. תשלום מס השבח ששילמו העוררים לפי החישוב הליניארי המוטב בגין הדירה הנוספת, שולם באמצעות שובר תשלום שהוצא להם על פי החישוב שהם עצמם ערכו. המשיב לא הוציא לעוררים שומה לפי מיטב שפיטה בגין הדירה הנוספת – על כן, ממילא לא ניתן להשיג או לערור על מס השבח ששולם בגין הדירה הנוספת, שכן מה ששולם – שולם על פי שומה עצמית.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

7. ביום 28.7.2014 דחה המשיב את השגת העוררים על שומת מס השבח שהוצאה להם ביחס
למכירת הדירה הראשונה. בהחלטה בהשגה, אשר צורפה כנספח ה' לתצהירו של מר ביטס,
הפנה המשיב להוראת המעבר של תיקון 76 לחוק, אשר חלה על התקופה מיום 1.1.2014 ועד
ליום 31.12.2017 (להלן – **תקופת המעבר**), ובאופן ספציפי לסעיף 44(ד) (4) לחוק לשינוי סדרי
עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג –
2013 (להלן – **החוק לשינוי סדרי עדיפויות**). לאור האמור בסעיף הנ"ל קבע המשיב כי לא
ניתן לאשר פטור ממס שבח לפי סעיף 49ה' לחוק ביחס למכירת הדירה הראשונה.
- 8 על החלטה זו של המשיב הוגש הערר. גם בערר נטען לחילופין, כי לעוררים יש ניכויים
מותרים לפי סעיף 39 לחוק.
- 9 המשיב הגיש כתב תשובה מטעמו ביום 8.12.2014.
- 10
8. בסיומה של ישיבת קדם המשפט שהתקיימה ביום 5.2.15, ולאור הטענות שנשמעו על ידי
ב"כ הצדדים, בדבר העדר מחלוקות עובדתיות ביניהם, נקבע כי הצדדים יגישו רשימת
עובדות מוסכמות בליווי מסמכים התומכים בהם וכן יגדירו את הפלוגתא שביניהם וזאת
תוך 30 יום. בכפוף לכך ניתן צו לסיכומים.
- 15 אלא שרשימת עובדות מוסכמות לא הוגשה על ידי הצדדים ועל אף זאת הגישו העוררים את
סיכומי טענותיהם ביום 16.4.15.
- 16
9. המשיב הגיש ביום 21.4.15 בקשה להורות על הוצאת סיכומי העוררים מתיק הוועדה וכן
התבקשה וועדה לזמן את הצדדים לישיבת קדם משפט נוכח העובדה כי הצדדים לא הגיעו
בסופו של דבר להסכמות עובדתיות.
- 17
10. בתגובה שהוגשה על ידי ב"כ העוררים ביום 27.4.15 ציינה כי מאחר ולא הגיעו הצדדים
להסכמות עובדתיות, סברה בתום לב כי חרף זאת עליה להגיש סיכומים ולכן כך פעלה.
- 20
11. בהחלטה מיום 29.4.16 קבעתי כי בנסיבות בהן אין הסכמה על העובדות בין הצדדים – לא
ניתן לעבור לשלב הסיכומים. לפיכך, נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית מטעם
הצדדים ונקבעה ישיבת קדם משפט לאחר הגשת התצהירים.
- 22
- 23
- 24
- 25 בישיבת קדם המשפט מיום 9.7.15, שהתקיימה לאחר שהוגש תצהיר מטעם העוררים
ותצהירו של מר ביטס מטעם המשיב, טענה ב"כ העוררים כי העוררים זכאים לפטור מלא
על מכירת שתי הדירות – הראשונה והנוספת, על אף אופן הדיווח ואי הגשת השגה ביחס
לדירה הנוספת. לגישת ב"כ העוררת כפי שהוצגה באותו דיון, ככל שהוועדה תקבל את
עמדת העוררים הרי שהם זכאים לפטור ממס שבח ביחס לשתי הדירות.
- 26
- 27
- 28
- 29



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ב"כ המשיב טען כי גם אם הוועדה תחליט לקבל את הערר אזי ביחס לדירה הנוספת יידרשו
2 העוררים להגיש בקשה לתיקון שומה. אך מאחר שלא הוגשה השגה ביחס לדירה הנוספת –
3 אין מקום לדון בכך במסגרת הערר דנן.
- 4 12. מאחר ובסופו של אותו דיון מיום 9.7.15 טענו באי כוח שני הצדדים כי לא קיימת מחלוקת
5 עובדתית ביניהם, לאור העובדות העולות מן המסמכים, כפי שפורטו לעיל, הוסכם כי יוגשו
6 סיכומים מטעם המשיב וניתנה אפשרות להגשת סיכומי תשובה מטעם העוררים.
- 7 **תמצית טענות העוררים:**
- 8 העוררים טוענים כי הם זכאים לפטור ממס שבח בשתי העסקאות של מכירת הדירה הראשונה
9 והדירה הנוספת, וזאת בשל כל הנימוקים שלהלן:
- 10 13. סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין נועד לסייע לנישום שבבעלותו שתי דירות מגורים קטנות,
11 המעוניין למכרן על מנת לרכוש דירה שלישית ולשפר את איכות מגוריו וחיינו. זוהי תכלית
12 החקיקתית של הסעיף.
- 13 הכוונה החקיקתית שעמדה מאחורי תיקון 76 לחוק היתה, בין היתר, להגדיל את מלאי
14 הדירות בשוק ולגרום למכירה של דירות יד שניה. כך, איפשר המחוקק למכור דירות בפטור
15 שבעבר לא ניתן היה לקבל פטור בגינן. על כן, הפירוש המצמצם של המשיב אינו הגיוני
16 ומנוגד לתכלית החקיקתית וככל שזו היתה כוונת המחוקק היתה זו צריכה לקבל ביטוי
17 מפורש.
- 18 יש להעדיף פרשנות זו הן בתקופת המעבר שנקבעה בתיקון 76 לחוק והן בתקופת הקבע,
19 לאחר תום תקופת המעבר.
- 20 14. סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות קובע בס"ק (ג) את מועד התחילה של הסעיפים 49ב עד
21 ו' כנוסחם בתיקון מס' 76, והוא קובע כי מועד התחילה הוא ביום המעבר, קרי ביום
22 1.1.12014.
- 23 על כן, סעיף 49' לחוק כנוסחו לאחר תיקון 76 לחוק חל החל מיום 1.1.14 – קרי: גם
24 בתקופת המעבר, ועל כן חל גם על העסקאות נשוא הערר.
- 25 15. אין הגיון לציין את תחולת הסעיף 49' לחוק בתקופת המעבר רק על מנת לסייגו לאחר
26 מכן. ככל שלא ניתן לחיל את הוראת סעיף 49' לחוק בתקופת המעבר – היה המחוקק
27 מציין זאת, ולא קובע כי הסעיף חל החל מיום המעבר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

16. סעיף 49ה' לחוק בנוסחו לאחר תיקון 76 לחוק מתחיל במילים " על אף הוראות סעיף 49ב',
המוכר דירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה..." בכפוף לעמידה ביתר תנאי
הסעיף, לפיהם במועד המכירה של הדירה הראשונה יש בבעלותו דירת מגורים נוספת אחת
בלבד וכל שאר התנאים המנויים בסעיף.
- 5 ככל שהיתה כוונה מצד המחוקק כי לא ניתן להשתמש בסעיף 49ה' בתקופת המעבר – היה
6 המחוקק מציין זאת מפורשות.
17. השימוש במילים הפותחות את סעיף 49ה' – "על אף הוראות סעיף 49ב'..." מלמדות כי
8 סעיף 49ה' גובר על סעיף 49ב' וכך גם יש לפרשו בכל פעם שיש סתירה בין שני הסעיפים.
18. עמדת המשיב בהחלטתו בהשגה, לפיה נשללת האפשרות להחלת סעיף 49ה' לחוק על עסקת
9 המכירה של הדירה הראשונה, בשל אי התקיימות התנאי שבהוראת המעבר בסעיף 44(ד)(1)
10 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות, אינה נכונה והיא מעוותת את הוראות החוק ואת כוונת
11 המחוקק.
- 13 המילים "שתי דירות" המופיעות בסעיף 44(ד)(1)(א) להוראת המעבר מתייחסות לשתי
14 דירות בחישוב ליניארי מוטב ולא לשתי דירות שמתבקש לגביהן חישוב לפי סעיף 49ה'
15 לחוק.
- 16 מקום בו לא נשללת האפשרות לשימוש בסעיף 49ה' הרי שאין בסיס להחלטת המשיב.
19. לפי גישת המשיב על מנת ליהנות מהפטור לפי סעיף 49ה' בתקופת המעבר צריך נישום
18 להיות בעל דירה אחת כבר בשנת 2014, לרכוש דירה נוספת, למכור אחת מהן, למכור את
19 השניה ולרכוש דירה שלישית יקרה יותר (ולעמוד בסכומים הקבועים בסעיף הנ"ל). ברי, כי
20 לא זו היתה כוונת המחוקק ולא ייתכן כי הכוונה היא ל-4 עסקאות.
- 21 לפיכך, פרשנות המשיב מרוקנת הלכה למעשה מכל תוכן את הוראת סעיף 49ה' לחוק מיסוי
22 מקרקעין, שכן אין כל הגיון לדרוש מנישום שירכוש דירה נוספת, על מנת שיהא פטור בזמן
23 כלשהו ממס שבח במכירת שתי הדירות.
20. המשיב טען בדיון בהשגה כי הנישום יוכל להשתמש בפטור שבסעיף 49ה' לחוק במקרה של
24 ירושה – אך ככל שהנישום יוכל להשתמש בפטור לפי סעיף 62 לחוק או פטור לפי חישוב
25 ליניארי מוטב בדירה השניה – אין כל צורך בסעיף 49ה' לחוק ועל כן פרשנות המשיב אינה
26 הגיונית.

28



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

21. הוראות ביצוע שפורסמו על ידי המשיב מאפשרות להשתמש בסעיף 49 לחוק למן מועד תחולתו קרי – 1.1.14 וללא כל הגבלה. טענת המשיב כי הוראת הביצוע 5/13 מתייחסת לתקופת הקבע אינה הגיונית שכן הוראת ביצוע מיועדת להנחות את עובדי המשיב ביישום של חוקים חדשים, ומתן הנחייה לגבי יישום התיקון לחוק רק לאחר תום תקופת המעבר – אינו הגיוני. חיזוק לכך ניתן למצוא בעובדה שמצוינים סכומים בעניין סעיף 49 לרבות תאריכים בהם הם בתוקף החל בשנת 2014. על כן בניגוד לטענת המשיב מתייחסת הוראת הביצוע לתקופת המעבר ולא לתקופת הקבע.
- העוררים מפנים גם לאמור במאמרה של עו"ד ירדנה סרוסי "הערות על הרפורמה במיסוי דירות מגורים", שם נאמר כי בחקיקה לאחר תיקון מס' 76 הפטור המיוחד לפי סעיף 49ה' לחוק יינתן למוכר שבבעלותו שתי דירות מגורים בלבד, לעומת החקיקה הישנה שלא התנתה את הפטור במספר הדירות שבבעלות המוכר.
22. העוררים הינם זוג הורים, שלהם שלושה ילדים קטנים, אשר ביקשו לעבור לדירת מגורים גדולה יותר, בכדי שלכל ילד יהיה חדר משלו. כוונת העוררים איננה להתעשר או לעשות רווח כלשהו.
23. העוררים לא ביקשו לשלם מס שבח לגבי הדירה הנוספת לפי חישוב ליניארי מוטב. העוררים שילמו את המס לפי החישוב הליניארי בלית ברירה, לאחר שמר רפי ביטס מטעם המשיב הורה להם לעשות זאת ואמר להם כי לפחות לגבי אחת הדירות צריך לעשות חישוב ליניארי מוטב. מאחר והימים היו הימים הראשונים לכניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק, נוצר הרושם בליבם של העוררים כי איש לא ידע איך להתייחס לתיקון הנ"ל, גם לא במשרדי המשיב.
- המס בחישוב הליניארי המוטב שולם "תחת מחאה" מאחר והחלו הליכי גבייה כלפי העוררים.
- על כן, יש לקבוע כי העוררים זכאים לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ה' לחוק לגבי שתי הדירות.
24. לחילופין, חוזרים העוררים וטוענים כי הם זכאים לניכויים מותרים לפי סעיף 39 לחוק.

תמצית עמדת המשיב:

25. תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין הוסיף את הוראת סעיף 48א(ב2) לחוק, הקובעת את החישוב הליניארי המוטב, לפיו במכירת דירות מגורים מזכות שיום רכישתן קדם ליום המעבר (1.1.14) מחושב המס על השבח הריאלי באופן ליניארי, כך ששבח ריאלי המיוחס



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לתקופה שמיום הרכישה ועד לתחילת תקופת המעבר (1.1.14) – פטור ממס, ושבח ריאלי
2 המיוחס לתקופה שמיום המעבר ועד ליום המכירה מחויב במס.
- 3 על כן, במקרה כמו המקרה נשוא הערר – החישוב הליניארי לדירות מגורים הנמכרות
4 בתחילת תקופת המעבר מקביל כמעט לפטור, שכן מרבית השבח מיוחס לתקופה שלפני יום
5 המעבר ועל כן, בפועל, המס הינו כמעט אפסי.
- 6 במסגרת תיקון 76 לחוק נקבעו הוראות מעבר ספציפיות ומפורשות לעניין מכירת דירות
7 מגורים מזכות בתקופת המעבר, אשר נאמר בהן מפורשות כי הן גוברות על הוראת סעיף
8 49'ה' לחוק בתקופת המעבר. טענות העוררים עומדות בסתירה ללשונה הברורה של הוראת
9 המעבר ועל כן דינן להידחות.
- 10 עניינם של העוררים נכנס לגדר החריג הקבוע בהוראת המעבר ולפיכך אין הם זכאים להחיל
11 את סעיף 49'ה' בעניינם.
- 12 הוראת המעבר הקבועה בסעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות חלה על כל המכירות של
13 דירות מגורים מזכות בתקופת המעבר (1.1.14-31.12.17) והיא קובעת את החישוב הליניארי
14 המוטב בתקופת המעבר על מכירת דירות גורים מזכות שנרכשו לפני יום המעבר. כמו כן
15 נקבע כי בתקופת המעבר תחולתם של מספר סעיפים בתיקון 76 לחוק, וביניהם סעיף 49'ה'
16 לחוק – תהא כפופה להוראת המעבר.
- 17 העוררים מכרו שתי דירות מגורים מזכות בתקופת המעבר, ועל כן ההוראה הספציפית
18 הקבועה בהוראת המעבר חלה עליהם וגוברת על הוראת סעיף 49'ה' לחוק. הזכאות לחישוב
19 הליניארי המוטב מותנית בכך שמכירה אחת כפופה לתנאי לפיו המוכר לא מכר ב- 4 השנים
20 שקדמו למכירה – דירה אחרת בפטור ממס.
- 21 המשיב החיל על העוררים את ההוראה הקבועה בסעיף 44(ד) (1) לחוק לשינוי סדרי
22 עדיפויות, ובהתאם לקבוע בהוראת המעבר, נערך לעוררים חישוב ליניארי מוטב על השבח
23 ביחס לדירה הנוספת שמכרו העוררים. ביחס לדירה הראשונה לא היו העוררים זכאים
24 לחישוב ליניארי מוטב בשל מכירת הדירה מ- 2011 בפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1)
25 לחוק, וטרם חלפו 4 שנים מאותה מכירה בעת שמכרו את הדירה הראשונה.
- 26 גם לפי סעיף 44(ד) (4) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות, הקובע כי "במכירת דירת מגורים מזכה
27 בתקופת המעבר, לא יחול סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(8) (ב) לחוק
28 זה, על מי שביום המעבר היתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור כהגדרתו



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין" – אין העוררים זכאים לפטור, שכן היו בעלי 2 דירות
2 מגורים ביום המעבר.
- 3 29. הלכה היא כי דין ספציפי גובר על דין כללי. בעניין הנדון – הדין הספציפי שבהוראת המעבר
4 גובר על תחולתם של מספר סעיפים בחוק מיסוי מקרקעין בתקופת המעבר וביניהם סעיף
5 49 לחוק. אין מחלוקת כי עניינם של העוררים נכנס לגדר האמור בהוראה הספציפית, היא
6 הוראת המעבר. משמעות טענת העוררים היא כי יש להחיל בעניינם את ההוראה הכללית גם
7 בתקופת המעבר, כאשר ברי כי טענה זו מנוגדת ללשון החוק ועל כן דין טענותיהם להידחות.
- 8 30. הוראת ביצוע 5/13 אליה הפנו העוררים - מתייחסת לרפורמה במיסוי דירות מגורים
9 בכללותה ולא דווקא לתקופת המעבר, על כן האמור בהוראת הביצוע מתייחס לתקופת
10 הקבע המתחילה ביום 1.1.18. בתקופת המעבר – כפופה תחולתם של מספר סעיפים, כפי
11 שנטען, ובכללם סעיף 49ה' לחוק, למגבלות הקבועות בהוראת המעבר.
- 12 ההפניה שמפנים העוררים לסעיף התחילה, סעיף 44(ג) לחוק לשינוי סדרי עדיפות, הקובע
13 את מועד התחילה של סעיפי תיקון 76 לחוק ובכללם סעיף 49ה' בנוסחו החדש ליום 1.1.14
14 נעשית בהתעלם מן האמור בסעיף 44(ד) לחוק לשינוי סדרי עדיפות, הפותח במילים "על אף
15 האמור בס"ק (ג) במכירת דירת מדורים מזכה בתקופת המעבר יחולו הוראות אלה...".
- 16 31. ההפניה שמפנים העוררים לאמור ברישת סעיף 49ה' לחוק, הקובע כי סעיף 49ה' חל "על אף
17 האמור בסעיף 49ב'..." הינה נכונה ככל שמדובר בתקופת הקבע, אך ככל שמדובר בתקופת
18 המעבר גוברת ההוראה המפורשת שבהוראת המעבר, הגוברת על סעיף 49ה' לחוק.
- 19 32. טענת העוררים לפיה פרשנות המשיב מרוקנת מתוכן את סעיף 49ה' לחוק בשל כך שבכדי
20 ליהנות מתחולתו נדרש נישום לבצע מספר פעולות – אינה נכונה. ראשית, מאחר ופרשנות
21 המשיב מתיישבת עם לשונה המפורשת של הוראת המעבר, וממילא אינה מרוקנת את סעיף
22 49ה' לחוק מתוכן, שכן קיימים מקרים שאינם נכנסים לגדר החריג הקבוע בהוראת המעבר
23 (מכירת דירה נוספת לפי סעיף 49ב(5) לחוק, מכירות ללא תמורה למוסדות ציבור, לצורך
24 רכישת יחידת דיור בבית אבות ועוד), ושנית – מאחר ואין מחלוקת כי הוראת המעבר
25 מצמצמת את תחולת סעיף 49ה' לחוק, אך רק לתקופת המעבר.
- 26 33. יש להדגיש, כי הוראות המעבר לעניין מכירת שתי דירות מגורים מזכות בתקופת המעבר
27 הינן מקבילות להוראת סעיף 49ה' לחוק בנוסחו טרם תיקון מס' 76 לחוק. טרם התיקון,
28 נישום שרצה ליהנות מתחולת הפטור שבסעיף 49ה' לחוק נדרש היה למכור את הדירה
29 הראשונה מבין השתיים בפטור ממס לפי סעיף 49. כך גם נקבע בהוראת המעבר לתקון 76
30 לחוק, נקבע כי נישום יוכל למכור עד 2 דירות מזכות בחישוב הליניארי המוטב, בתנאי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שלפחות לגבי אחת מהדירות היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק כנוסחו ערב יום
2 המעבר.
- 3 תיקון 76 לחוק לא הרע את מצבם של נישומים דוגמת העוררים. בין על פי הוראת סעיף
4 49ה' לפני התיקון ובין לאחריו – לא היו העוררים זכאים לפטור לפיו. מצב הדברים בעניינם
5 של העוררים הוא כי דירת המגורים שנמכרה על ידם בשנת 2011 בפטור ממס שבח לפי סעיף
6 49ב(1) לחוק, אשר שללה מהם את האפשרות לקבל את החישוב הליניארי המוטב לגבי
7 הדירה הראשונה (אשר כמוהו כפטור מלא לאור מועד עסקת מכירת הדירה הראשונה),
8 היתה שוללת מהם את הפטור לפי סעיף 49ה' לחוק גם בנוסחו טרם התיקון. שכן, גם על פי
9 נוסח סעיף 49ה' לפני התיקון נדרש מוכר לעמוד בתנאים המנויים בסעיף כנוסחו אז, שאחד
10 מהם, בס"ק (א)1 קבע כי לצורך הפטור על המוכר להוכיח כי מכר בפטור ממס דירה אחרת
11 בתוך שנים עשר החודשים שקדמו למכירה נשוא הפטור.
- 12 מאחר ובמקרה הנדון, הדירה שנמכרה בשנת 2011 בפטור ממס – נמכרה מעל 12 חודשים
13 לפני מכירת הדירה הראשונה, מושא הערר – כי אז ממילא לא היו העוררים מקבלים פטור
14 ממס לפי סעיף 49ה' גם לפני תיקונו בתיקון מס' 76 לחוק.
- 15 34. טענות העוררים לעניין תחולת סעיף 49ה' לחוק עשויות להיות רלוונטיות בתקופת הקבע
16 החל מיום 1.1.18, אך בנסיבות הקונקרטיות של עניינם – לא בתקופת המעבר.

דיון והכרעה:

התשתית המשפטית:

- 19 35. תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין נחקק במסגרת ובתוך החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים
20 (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) התשע"ג – 2013, אשר התקבל
21 בכנסת ביום כ"ב באב התשע"ג, 29 ביולי 2013 ופורסם בספר החוקים 2405, כ"ט באב
22 התשע"ג, 5.8.2008.
- 23 מטרת חקיקתו של החוק לשינוי סדרי העדיפות:
- 24 "לתקן חוקים שונים ולקבוע הוראות נוספות במטרה להביא להסדרת המצב הפיסקלי
25 במשק הישראלי ולחיזוק הצמיחה הכלכלית, תוך שינוי סדרי העדיפויות הלאומיים,
26 צמצום פערים, הגדלת רמת התעסוקה ורמת הפריון במשק, הגברת התחרות והפחתת יוקר
27 המחיה, ייעול המגזר הציבורי והעמקת גביית המסים, ובמטרה לעמוד בתקרת הגרעון
28 ובמגבלת ההוצאה הממשלתית בכל אחת מהשנים 2013 ו-2014... " (סעיף 1 לחוק שינוי
29 סדרי עדיפות).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 36. בדברי ההסבר לתיקון מס' 76 (הצעות חוק הממשלה 768, ג' בתמוז התשע"ג, 11.6.2013),
2 בחלק המתייחס להסבר הכללי באשר לתיקונים ביחס למס השבח, נאמר:
- 3 "בשל העלייה הניכרת במחירי הדיור בשנים האחרונות עקב המחסור בהיצע דירות
4 למגורים, וכדי להשוות את מסלול המיסוי של השקעה בנדל"ן למסלולי המיסוי של אפיקי
5 השקעה אחרים, מוצע לתקן הוראות שונות בפרק חמישי לחוק מיסוי מקרקעין שעניינו
6 סכום המס, ולשנות את הסדר המיסוי החל במכירת דירות בידי מי שיש לו כמה דירות,
7 החל משנת 2014 ואילך.
- 8 לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין כנוסחו היום, ככלל, אפשר למכור דירת מגורים מזכה
9 שאינה דירה יחידה בבעלות המוכר, בכל ארבע שנים, בלא חיוב במס שבח. מצב חוקי זה
10 מעכב כניסת דירות לשוק משיקולי מיסוי ואף יוצר אפיק השקעה פטור לנדל"ן, במובחן
11 ממסלולים אחרים (כגון השקעה בשוק ההון).
- 12 לאור האמור, מוצע לבטל את הוראת הפטור הקבועה בסעיף 49ב(1) לחוק ולבטל את
13 הפטור ממס שבח הקיים כיום גם לבעלי כמה דירות המחזיקים בדירות להשקעה, כך
14 שהחוק יבחין בין מוכרים שבבעלותם כמה דירות מגורים (להלן – מרובי דירות), אשר
15 יחויבו במס שבח, לבין מוכרים שבבעלותם דירה יחידה. כיום אין הבחנה משמעותית בין
16 מרובי דירות לבין בעלי דירה יחידה, שכן גם דירות המוחזקות להשקעה נהנות במכירתן
17 מפטור ממס שבח אחת לארבע שנים.
- 18 מוצע לתקן את סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין ולהעניק פטור ממס שבח רק למי
19 שביום המכירה הוא תושב ישראל ובעליה של דירת מגורים מזכה יחידה, והכל בתנאים
20 המפורטים בתיקון המוצע לסעיף 49ב(2) לחוק האמור, ובכללם החזקה בדירת מגורים
21 במשך תקופה של 18 חודשים לפחות. כן מוצע כי בעלים של כמה דירות מגורים יחויבו
22 במס שבח בגין כל מכירת דירה, וזאת עד שיהפוך לבעלים של דירת מגורים מזכה יחידה
23 שבשלה יהיה זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, כנוסחו המוצע בסעיף 43(8)(ב). ...
- 24 מוצע כי לגבי דירות מגורים מזכות שיום רכישתן לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר
25 2014) (להלן – דירות ישנות) יחושב מס השבח בצורה לינארית, כך ששבח שייחוס לתקופה
26 שעד יום כ"ט בטבת תשע"ד (1 בינואר 2014) יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שייחוס
27 לתקופה שמיום זה ואילך יחויב במס בשיעור של 25% (שיעור המס החל היום על שבח
28 בידי יחיד).
- 29 עוד מוצע לקבוע הוראות לעניין מכירתן של דירות ישנות בתקופת המעבר של ארבע
30 השנים הראשונות מיום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), זאת כדי לאפשר במהלך
31 תקופה זו מימוש מבוקר של דירות מגורים בחיוב המס הליניארי, אשר משמעו בטווח
32 הקצר פטור ממס על רובו המכריע של השבח שנצמח בדירות שיום רכישתן לפני יום כ"ט
33 בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014)."
- 34 באופן ספציפי, באשר לתיקונו של סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין, נאמר בדברי ההסבר
35 לתיקון מס' 76, כדלקמן:
- 36 "סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו טרם תיקונו בחוק זה, מעניק פטור ייחודי
37 לתושבי ישראל המעוניינים למכור שתי דירות קטנות ולרכוש תחתן דירה אחת (להלן –
38 משפרי דיור). הפטור מוגבל בתקרה וניתן פעם אחת בחיים. בשל השינוי המוצע בהוראות
39 הפטור הנוגע למרובי הדירות, מוצע לתקן את סעיף 49' האמור כך שיתאים לדין החדש
40 המוצע.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לאור האמור, מוצע שהפטור הייחודי לפי סעיף 49 המוצע יינתן במכירת הדירה
2 הראשונה, ואילו מכירת הדירה השנייה תהנה מהפטור לפי סעיף 49ב(2). כמו כן, מוצע
3 לקבוע כי הפטור יינתן רק כאשר בבעלות המוכר שתי דירות בלבד (למעט המקרה שבו
4 הדירה החלופית נרכשה טרם מכירת שתי הדירות הישנות). "
- 5 ביחס להצעת החוק לעניין הוראת סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפות, שעניינה תחילה,
6 תחולה והוראות מעבר, הוסבר בדברי ההסבר הרציונל לחקיקתה:
- 7 "מוצע לקבוע הוראות מעבר לעניין מכירתן של דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני יום
8 כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) (להלן – דירות השקעה ישנות) וזאת לתקופה של
9 ארבע שנים מהתאריך האמור ועד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017) (להלן –
10 תקופת המעבר), הואיל ובטווח הקצר מכירה של דירות השקעה שיום רכישתן הוא לפני
11 כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), משמעה הענקת פטור מלא או כמעט מלא, וזאת
12 בשל החישוב הליניארי של השבח הפטור והשבח החייב, כקבוע בסעיף 48א(ב) המוצע
13 (להלן – החישוב הליניארי החדש).
- 14 בלא קביעת הוראות מעבר לגבי מכירת דירות מגורים מזכות בטווח הקצר, תינתן הטבה
15 משמעותית למשקיעים לעומת הדין הקיים היום, שכן אלה יוכלו לממש את כל
16 השקעותיהם בדירות מגורים מיד לאחר יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) בלא כל
17 חיוב במס שבח או בחיוב מזערי, וזאת בלא מגבלת כמות או פרק זמן כלשהו בין מכירה
18 למכירה, דבר שאף עלול לגרום לירידת מחירים דרסטית ובלתי מבוקרת.
- 19 לאור האמור, מוצע לקבוע כי מי שהיה ביום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) בעלים
20 של יותר מדירה אחת יוכל להיות מחויב במס בתנאים שיפורטו להלן, לפי החישוב
21 הליניארי החדש, רק במכירת שתי דירות חדשות. בכל מכירה נוספת של דירות ישנות
22 בתקופת המעבר, יחויב מוכר כאמור במס מלא בשל כל תקופת השבח לפי החישוב
23 הליניארי הישן הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו טרם התיקון המוצע
24 בהצעה זו. ...
- 25 לסעיף קטן (ד)
- 26 לפסקה (1)
- 27 לאור האמור מוצע לקבוע כי בתקופת המעבר, זכאים אלה שבבעלותם יותר מדירה אחת,
28 ושהדירות שבבעלותם נרכשו לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014) (להלן –
29 מרובי דירות ישנות), לנצל את החישוב הליניארי החדש במוצע בסעיף 48א(ב) במכירתן
30 של שתי דירות מגורים מזכות בלבד, וזאת בהתקיים שני תנאים מצטברים: האחד, כי
31 במכירה הראשונה היה המוכר זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק כנוסחו טרם הביטול
32 המוצע בהצעה זו... השני, כי אף אחת מהדירות אינה נמכרת לקרוב..
- 33 לפסקה (2)
- 34 מוצע לקבוע כי מי שלא עומד בתנאים האמורים בסעיף 44(ד)(1), קרי, מי שמבקש למכור
35 דירה נוספת ישנה מעבר לשתיים שמכר בתקופת המעבר, או שלא מתקיימים בו התנאים
36 בפסקאות משנה (א), (ב) או (ג) של סעיף 44(ד)(1) האמור, יחול חיוב מלא במס שבח לפי
37 החישוב הליניארי הישן הקבוע בסעיף 48א(ב), כנוסחו טרם התיקון המוצע. ...
- 38 לפסקה (4)



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תחילתו של סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע את הפטור במכירת דירת מגורים
2 יחידה, ביום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014). עם זאת מוצע לקבוע כי הוראות סעיף
3 זה יחולו בתקופת המעבר במכירת דירת מגורים ישנה, רק אם ביום כ"ט בטבת התשע"ד
4 (1 בינואר 2014) היתה זו דירתו היחידה של המוכר. כך, אם המוכר היה לבעלים של דירה
5 יחידה בתקופת המעבר בעקבות מכירת דירות אחרות שהיו בבעלותו ביום כ"ט בטבת
6 התשע"ד (1 בינואר 2014), הוא לא יוכל למכור דירה זו בפטור לפי סעיף 49ב(2), אלא רק
7 לפי סעיף 44ד(1) לחוק המוצע, אם מתקיימים בו תנאי הסעיף האמור. לא התקיימו
8 במוכר כאמור תנאי אותו סעיף, יחויב במס לפי החישוב הליניארי הישן בסעיף 48א(ב1)
9 כנוסחו ערב התיקון המוצע בהצעה זו. זאת, כדי לא לאפשר בתקופת המעבר מכירה של
10 יותר משתי דירות בלא חיוב במס או כמעט בלא חיוב במס."
- 11 לאחר סקירת דברי ההסבר לתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין, להלן הוראות החוק
12 הרלבנטיות לענייננו:
- 13 סעיף 49 לחוק, כנוסחו לאחר תיקון 76 כותרתו היא "פטור חד פעמי – הוראה מיוחדת"
14 והוא קובע:
- 15 "49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, המוכר דירת מגורים מזכה (בסעיף זה – הדירה
16 הראשונה), יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה, אם התקיימו כל אלה:
- 17 (1) במועד המכירה של הדירה הראשונה יש בבעלותו, דירת מגורים נוספת אחת
18 בלבד (בסעיף זה – הדירה הנוספת);
- 19 (2) המוכר מכר את הדירה הנוספת בפטור ממס, בתוך 12 חודשים מיום מכירת
20 הדירה הראשונה;
- 21 (3) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנוספת, יחד, לא עלה על
22 1,986,000 שקלים חדשים;
- 23 (4) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או ירכוש בשנה שלאחר
24 מכירתה, דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9ג), בישראל או באזור
25 כהגדרתו בסעיף 16א (בסעיף זה – הדירה החלופית), בסכום השווה
26 לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (3); הדירה החלופית
27 לא תבוא במניין הדירות כאמור בפסקה (1).
- 28 (א1) על אף הוראות סעיף 49ב, התקיימו במוכר דירה ראשונה הוראות סעיף קטן
29 (א1), (2) ו- (4), וסכום השווי של הדירה הראשונה והדירה הנוספת, יחד,
30 לא עלה על 3,303,000 שקלים חדשים, יהיה המוכר זכאי לפטור ממס
31 במכירה של הדירה הראשונה, על סכום השווי להפרש שבין 1,986,000
32 שקלים חדשים לבין סכום השווי של הדירה הנוספת; את יתרת סכום
33 השווי של הדירה הראשונה יראו כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר
34 שווי רכישה הוא חלק יחסי מהשווי של הזכות כולה, כיחס שבין חלק שווי
35 המכירה המתייחס לזכות זו לבין מלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייחסו
36 גם הניכויים והתוספות.
- 37 (א2) הסכומים הנקובים בסעיף זה יתואמו בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית
38 הממד, לעומת הממד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1
39 בינואר 2013) ויעוגלו ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 (ב) פטור לפי סעיף זה לא יינתן למוכר אחד יותר מפעם אחת.
- 2 נוסח סעיף 49ה' לחוק טרם תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין היה כדלקמן:
- 3 49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, תושב ישראל המוכר דירת מגורים מזכה, יהא
4 זכאי לפטור ממס במכירתה, אם נתקיימו כל אלה:
- 5 (1) המוכר מכר בפטור ממס דירה אחת לפי פרק זה בתוך שנים עשר
6 החודשים שקדמו למכירה נושא הפטור (להלן – הדירה הראשונה);
- 7 (2) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנמכרת (להלן – הדירה
8 השנייה) ביחד, לא עלה על מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים;
- 9 (3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או ירכוש בשנה
10 שלאחר מכירתה, דירה אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור
11 כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי
12 הדירות כאמור בפסקה (2). "...
- 13
- 14 40. סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפות, העוסק ב"תחילה, תחולה והוראות מעבר" קובע:
- 15 44. (א) (1) בסעיף זה –
- 16 "דירת מגורים מזכה" – כהגדרתה בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין;
- 17 "יום המעבר" – כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014);
- 18 "תקופת המעבר" – התקופה שמיום המעבר ועד יום י"ג בטבת
19 התשע"ח (31 בדצמבר 2017);
- 20 (2) לעניין סעיף זה יחולו הוראות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 21 (ב) הוראות סימן זה יחולו על מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין
22 שנעשו ביום התחילה ואילך, אלא אם כן נקבע אחרת בסעיף זה.
- 23 (ג) תחילתם של סעיפים 47, 48א, 49א(א) ו-1(א) ו-149 עד 149 לחוק מיסוי מקרקעין,
24 כנוסחם בסעיף 43(5) עד (12) לחוק זה, ביום המעבר, והם יחולו על מכירת זכות
25 במקרקעין ביום האמור ואילך.
- 26 (ד) על אף הוראות סעיף קטן (ג), במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר יחולו
27 הוראות אלה:
- 28 (1) סעיף 48א(2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(6)(ב) לחוק זה,
29 יחול על מוכר אחד לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, בלבד, ובלבד
30 שמתקיימים כל אלה:
- 31 (א) במכירה של לפחות אחת משתי דירות המגורים בתקופת המעבר,
32 המוכר היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין,
33 כנוסחו ערב יום המעבר, אילו הסעיף האמור היה עומד בתוקפו במועד
34 המכירה כאמור;



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 (ב) במכירה של דירת מגורים שנתקבלה במתנה לפני יום המעבר,
2 מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין,
3 כנוסחו ערב יום המעבר;
- 4 (ג) המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין
5 בתמורה ובין שלא בתמורה, למעט חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים,
6 כמשמעותה בסעיף 5(ג)4 לחוק מיסוי מקרקעין, שבמסגרתה ניתנה
7 תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה עם נכסי העיזבון;
- 8 (2) על מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שהוראות פסקה (1) לא
9 חלות לגביה, יחולו הוראות סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב יום
10 המעבר;
- 11 (3) במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר על ידי מוכר שקיבל את
12 הדירה כמתנה פטורה ממס לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין בתקופה
13 שמיום התחילה עד תום תקופת המעבר, יראו את נותן המתנה, לענין
14 פסקאות (1) ו-(2) כאילו הוא המוכר;
- 15 (4) במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, לא יחול סעיף 49ב(2)
16 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(8)ב לחוק זה, על מי שביום
17 המעבר היתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף
18 16 לחוק מיסוי מקרקעין; לענין מניין הדירות כאמור תחול החזקה
19 שבסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין.
- 20 (ה) סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(18) לחוק זה, יחול לגבי גירעון
21 שנקבע בשל הצהרה שהוגשה לפי הפרק השביעי, לשנת המס 2013 ואילך."
- 22
- 23 מכאן, נבחן את יישומן הנכון של הוראות החוק הרלבנטיות על עובדות המקרה נשוא הערר שבפנינו.
- 24 **מסגרת הערר:**
- 25 41. ראשית, אדון בטענת העוררים לפיה הערר מתייחס לשומות הן בשל מכירת הדירה הראשונה
26 והן בשל מכירת הדירה הנוספת. אין בידי לקבל טענה זו של העוררים.
- 27 כפי שכבר צוין לעיל, ועל כך לא יכולה להיות מחלוקת – העוררים לא הגישו השגה על דרישת
28 התשלום שיצאה להם בעקבות החישוב הליניארי המוטב. ההשגה הוגשה על ידי העוררים
29 באותו מועד (11.3.14) שבו הוגשה על ידם ההצהרה בגין מכירת הדירה הנוספת. על כן, ברי
30 כי לא יכולה היתה להיות מוגשת השגה על ידי העוררים בגין מכירת הדירה הנוספת. השגה
31 מאוחרת יותר – לא קיימת, ולכל הפחות, לא הוצגה על ידי העוררים.
- 32 יתר על כן, ספק גדול בעיני אם דרישת התשלום שלפיה שילמו העוררים את מס השבח בגין
33 מכירת הדירה הנוספת עולה כדי שומה לפי מיטב שפיטה.
- 34 על פי העובדות כפי שהוצגו על ידי הצדדים בתצהיריהם, העוררים הגישו את ההצהרה על



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכירת הדירה הנוספת בליווי הטופס המיועד לצורך חישוב ליניארי מוטב. דרישת התשלום
2 יצאה לעוררים בהתאם לנתונים שמולאו על ידם כאמור. דרישת תשלום זו, הינה למעשה
3 שובר תשלום שמוצא לנוכח החישוב העצמי שערכו העוררים לשם קבלת חישוב המס
4 הליניארי המוטב. זו אינה שומה לפי מיטב שפיטה.
- 5 שובר התשלום הונפק לאור השומה העצמית שערכו העוררים. מטעם זה גם ברור מדוע ננקטו
6 כלפי העוררים הליכי גבייה, על פי טענתם, משלא שולם שובר התשלום במועד שנקבע בו.
- 7 42. אם לא די בכך, הרי שעל פי העובדות כפי שהוצגו בפנינו - אין כל אינדיקציה לתשלום "תחת
8 מחאה". ממילא, גם אם אצא מנקודת הנחה לטובת העוררים, כי אכן שילמו "תחת מחאה",
9 הרי שלאותו תשלום "תחת מחאה" אין כל משמעות ככל שלא מוגשת השגה ומבוארת סיבת
10 ה"מחאה" כנגד התשלום. בוודאי כאשר העוררים ביקשו מעצמם ומיוזמתם, כפי העולה
11 ממכתב באת כוחם שצורף למש"ח, חישוב ליניארי מוטב.
- 12 43. על כן, ההחלטה בהשגה מושא הערר שבפנינו מתייחסת אך ורק להשגת העוררים על השומה
13 לפי מיטב שומה שהוצאה להם ביחס למכירת הדירה הראשונה. התשלום ששילמו העוררים
14 כמס שבח, לפי חישוב ליניארי מוטב, בגין מכירת הדירה הנוספת, אינו יכול להיות, אפוא,
15 נושא לדיון בערר זה.
- 16 למעלה מן הצורך, וכפי שיבואר להלן, נראה כי לא נפל כל פגם בחיוב העוררים במס השבח
17 על פי החישוב הליניארי המוטב בגין מכירת הדירה הנוספת.
- 18 **הפטור לפי סעיף 49ה – לפני תיקון 76 ולאחריו:**
- 19 44. נבחן עתה, האם אמנם זכאים העוררים, כפי טענתם, לפטור המיוחד שבסעיף 49ה' לחוק
20 מיסוי מקרקעין, בנוסחו לאחר תיקון 76.
- 21 סעיף 49ה' לחוק מיסוי מקרקעין מקנה פטור מיוחד, חד פעמי, למשפרי דיור. היינו –
22 לנישומים אשר בבעלותם שתי דירות "קטנות" ומבקשים באמצעות מכירתן, בתוך תקופה
23 של 12 חודשים (ובתנאים נוספים הקבועים בסעיף) לרכוש לעצמם דירה גדולה ומרווחת
24 יותר.
- 25 45. מדברי ההסבר לתיקון 76 עולה כי השינוי שחל על פי התיקון בתנאי הפטור לפי סעיף 49ה
26 לחוק מקורו בצורך להתאימו לשיטת המיסוי החדשה לדירות מגורים ובראש ובראשונה
27 לביטול הפטור במכירת דירה פעם ב-4 שנים לפי סעיף 49ב(1) לחוק.
- 28 השוואת נוסח סעיף 49ה לחוק בנוסחו הישן אל מול נוסחו לאחר תיקון 76 מעלה כי בסעיף



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסחו החדש חל שינוי באופן מימושו של פטור מיוחד זה.
- 2 סעיף 49 לחוק בנוסחו הישן העניק את הפטור המיוחד לדירה **השניה** שנמכרה. זאת, ככל
- 3 שטרם מכירת הדירה השניה – נמכרה הדירה הראשונה בפטור ממס (הפטור הרלוונטי הוא
- 4 לפי סעיף 49ב(1) לחוק, אשר אינו חל אם נמכרה דירה אחרת בפטור בתוך 4 שנים).
- 5 לעומת זאת, סעיף 49ה' לחוק בנוסחו החדש לאחר תיקון 76 מקנה את הפטור המיוחד לפיו
- 6 לדירה **הראשונה** הנמכרת, כאשר נקבע שפטור זה יינתן אם במועד מכירת הדירה ראשונה יש
- 7 בבעלותו של הנישום דירה נוספת, וזו האחרונה נמכרה תוך 12 חודשים ממועד מכירת הדירה
- 8 הראשונה, בפטור ממס (כאשר הפטור הרלוונטי הוא לפי סעיף 49ב(2) לאחר תיקון 76, דהיינו
- 9 פטור לדירה יחידה).
- 10 46. מכאן, שהפטור המיוחד לפי סעיף 49ה' לחוק **הותנה** – הן בנוסחו לפני תיקון 76 והן בנוסחו
- 11 לאחר התיקון – במימושו של פטור "רגיל" במכירה הנוספת. ככל שלא היתה מכירה נוספת
- 12 בפטור רגיל – לא קמה הזכאות לפטור המיוחד לפי סעיף 49ה' לחוק.
- 13 47. אכן, יש צדק בטענת העוררים לפיה סעיף 49ה הוא סעיף ספציפי הגובר על הפטור הרגיל
- 14 שבסעיף 49ב, נוכח הלשון הננקטת ברישת סעיף 49ה' לאחר התיקון לפיה "**על אף הוראת**
- 15 **סעיף 49ב...**"
- 16 אלא שסעיף 49ה גובר על סעיף 49ב לחוק במובן זה שניתן אותו פטור מיוחד לדירה הראשונה
- 17 הנמכרת, גם אם קיימת דירה נוספת (ולפיכך אין מדובר בדירה יחידה), וכן כי למרות
- 18 המכירה של דירה ראשונה בפטור עדיין אותה דירה שניה תהיה זכאית לפטור לפי סעיף
- 19 49ב(2), כדירת מגורים יחידה, וזאת על אף מכירת הדירה הראשונה בתוך פחות מ- 18
- 20 חודשים, כפי שעולה מהוראת סעיף 49ב(2), אשר זו לשונה:
- 21 "49ב. המוכר דירת מגורים מזכה **יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:**
- 22 (2) **הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א,**
- 23 **והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת מגורים, ולא**
- 24 **מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור,**
- 25 **בפטור ממס לפי פסקה זו.....**"
- 26 משמע מכאן, כי מכירה בפטור **שלא** "לפי פסקה זו", כגון מכירה בפטור לפי סעיף 49ה, לא
- 27 שוללת את הפטור לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2).
- 28 זהו, לטעמי, האופן בו גוברת הוראת סעיף 49ה' על הוראות סעיף 49ב לחוק, בנוסחם לאחר
- 29 תיקון 76.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 48. אילו זו היתה השאלה הנתונה לבחינה בערר זה – הרי שהצדק היה עם העוררים. אלא
2 שהבחינה הקונקרטית שיש לבחון לצורך הכרעה בערר זה היא אחרת, והיא האם הוראת
3 סעיף 49 לחוק, בנוסחה לאחר תיקון 76, גוברת גם על הוראת המעבר שבסעיף 44 לחוק
4 שינוי סדרי עדיפויות, ובכך אדון עתה.

5

6 **הפטור לפי סעיף 49 בתקופת המעבר:**

7 49. צודקים העוררים בכך שסעיף 44(ג) להוראת המעבר קובע את מועד התחילה של הוראת
8 סעיף 49ה' בנוסחו לאחר התיקון (ביום המעבר), ואת תחולתו של סעיף 49ה' בנוסחו לאחר
9 התיקון על מכירת זכות מקרקעין ביום המעבר ואילך.

10 עם זאת, הוראת סעיף 44(ד) להוראת המעבר, מסייגת את סעיף התחילה והתחולה, וקובעת
11 "על אף הוראות סעיף קטן (ג)...".

12 משמע מכאן, כי תחילת תוקפו של סעיף 49 לחוק בנוסחו לאחר התיקון היא, אכן, במועד
13 הקובע, קרי ביום 1.1.14. אלא שתחולתו הוגבלה בסעיף קטן (ד) בהתאם לקבוע באותו סעיף.

14 50. הוראת סעיף 44(ד) (1) להוראת המעבר עוסקת בקביעת תנאים לחישוב הליניארי המוטב
15 לגבי שתי דירות מגורים מזכות.

16 בחינת הוראות סעיף זה ביחס לעובדות עניינם של העוררים מעלה כי העוררים אינם זכאים
17 לחישוב הליניארי המוטב ביחס לשתי הדירות שנמכרו על ידם, ולמעשה אף העוררים אינם
18 טוענים שהם זכאים לכך. זאת, מן הטעם שאינם עומדים בתנאי שבסעיף 44(ד)(1)(א) להוראת
19 המעבר, בשל מכירת הדירה מ- 2011. מכירת הדירה הראשונה אינה אפשרית בפטור ממס
20 לפי סעיף 49ב(1) לחוק בנוסחו לפני יום המעבר (פטור במכירת דירה אחת ל- 4 שנים), שכן
21 במועד מכירתה (1.1.14) לא חלפו עדיין 4 שנים ממכירת הדירה ב- 2011. הוא הדין לגבי
22 מכירת הדירה הנוספת, שנמכרה ב- 11.2.14.

23 על כן, ניתן היה ליתן לעוררים חישוב ליניארי מוטב רק ביחס לדירה אחת (כפי שנתבקש
24 המשגיב ואף עשה בפועל).

25 במאמר מוסגר נציין, כי אילו היו העוררים זכאים לחישוב ליניארי מוטב לשתי הדירות
26 שנמכרו על ידם בתקופת המעבר (אילו לא היו מוכרים את הדירה ב- 2011) – הרי שמדובר
27 היה, הלכה למעשה, בפטור מלא לדירה הראשונה לאור יום מכירתה (1.1.14).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 51. דא עקא, שהעוררים טוענים כי לא ביקשו חישוב לינארי מוטב לשתי הדירות, אלא ביקשו
2 את תחולת סעיף 49 בנוסחו לאחר תיקון 76 על מכירת שתי הדירות.
- 3 על פני הדברים, צודקים העוררים בטענתם כי למרות האמור ברישא של סעיף 44(ד) להוראת
4 המעבר בדבר עדיפותה על פני הוראת התחילה והתחולה ("על אף האמור בס"ק (ג)...") אין
5 בהסדר האמור בו, המתייחס, כאמור, לזכאות לחישוב לינארי מוטב לפי סעיף 48א(ב) לחוק
6 על מכירת שתי דירות מגורים מזכות, כדי לשלול, מניה וביה, את החלת סעיף 49 לחוק.
- 7 זאת, גם כאשר למוכר לא היתה דירת מגורים אחת לפחות הזכאית ליהנות מפטור לפי 1ב49
8 לפני תיקונו. שכן, על פניו, נראה כי ההסדר שבסעיף 44(ד)(1) להוראת המעבר נועד להגביל
9 את השימוש בחישוב הלינארי המוטב בתקופת המעבר ביחס למכירת שתי דירות מגורים
10 מזכות, ולא מעבר לכך.
- 11 דהיינו, לא בשל אי עמידה בתנאי סעיף 44(ד)(1) להוראת המעבר – לא יינתן לעוררים הפטור
12 המיוחד לפי סעיף 49 לחוק.
- 13 52. אלא שבכך לא תמו המגבלות וההחרגות שנקבעו בסעיף 44(ד) להוראת המעבר. קיימת
14 מגבלה נוספת בהוראת המעבר, היא זו הקבועה בסעיף 44(ד)(4), לפיה לא יינתן בתקופת
15 המעבר פטור לפי סעיף 49ב(2) (פטור דירת מגורים יחידה אחת ל- 18 חודשים) למי שבמועד
16 המעבר (1.1.2014), היו לו שתי דירות מגורים.
- 17 **מגבלה זו היא זו אשר שוללת מן העוררים את הפטור המיוחד לפי סעיף 49 בנוסחו לאחר**
18 **התיקון.**
- 19 כמובהר לעיל, הענקת הפטור המיוחד שבסעיף 49 (בנוסחו הישן – לדירה השניה, ובנוסחו
20 החדש – לדירה הראשונה) "מותנה" בקיומו של פטור רגיל, לדירה הנוספת הנמכרת. בהתאם
21 לתיקון 76 לחוק, הפטור הרגיל ניתן לדירה השניה, הדירה הנוספת.
- 22 אלא שבתקופת המעבר, העוררים – המחזיקים בשתי דירות מגורים במועד המעבר - אינם
23 יכולים ליהנות מהפטור הרגיל לדירה השניה, לאור הוראת סעיף 44(ד)(4) להוראת המעבר,
24 ועל כן אף אינם יכולים ליהנות מהפטור המיוחד לפי סעיף 49 לחוק ביחס לדירה הראשונה.
- 25 53. יש גם ליתן את הדעת להוראת סעיף 44(ב) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות הקובעת כי ההוראות
26 של תיקון 76 יחולו על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה ביום התחילה, "אלא אם כן נקבע
27 אחרת בסעיף זה."
- 28 ואכן, בסעיף 44 (ד) "נקבע אחרת" באופן המגביל, בין היתר, את תחולת סעיף 49 בתקופת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המעבר.
- 2 54. שמעתי, מבין השיטין, את טענת העוררים לפיה הפטור שבסעיף 49ה – בשל תכליתו
3 החברתית-סוציאלית- צריך לעמוד "בבדידות מזהרת", בלא כל סייג ומגבלה, בהיותו פטור
4 מיוחד.
- 5 מבלי לגרוע מתכליתו המיוחדת של סעיף 49ה לחוק, הרי מקום בו לשונו המפורשת של החוק
6 מסייגת את תחולתו של אותו פטור מיוחד – לא ניתן לקבל את טענת העוררים.
- 7 המחוקק לא מצא לנכון להחריג את סעיף 49ה מתחולת הוראת המעבר, אלא להיפך – מצא
8 לנכון להכפיפו לתנאיה. וכאשר לשון החוק מפורשת וברורה – כפי שבענייננו – אין מקום
9 לפקפוק או פרשנות אחרת.
- 10 55. המחוקק קבע כי הוראת התחולה של סעיף 49ה' לאחר תיקון 76 (הוראת סעיף 44ג) לחוק
11 לשינוי סדרי עדיפויות) כפופה לסייגים שבהוראת המעבר (סעיף 44ד) לחוק לשינוי סדרי
12 עדיפויות).
- 13 בהתאם לכך, עלינו לפרש את תחולת סעיף 49ה' לחוק לאחר תיקון 76 על עניינם של
14 העוררים, והפרשנות הלשונית הברורה והחד משמעית, התואמת גם את התכלית העולה
15 מדברי ההסבר לתיקון 76, מובילה למסקנה חד משמעית לפיה העוררים אינם זכאים לפטור
16 המיוחד שלפי סעיף 49ה' לחוק, בשל המגבלה הקבועה בהוראת סעיף 44(ד) לחוק לשינוי
17 סדרי עדיפויות.
- 18 עיון בדברי ההסבר לתיקון 76, בחלק המתייחס להוראת המעבר, מעלה כי הגם שלאורך דברי
19 ההסבר המתייחסים להוראות הקודמות להוראת המעבר הרלבנטית לענייננו, יצר המחוקק
20 אבחנה בין "מרובי דיור" ל"משפרי דיור" בין בעלי "דירות להשקעה" לבין בעלי "דירות
21 ישנות" – הרי שביחס להוראת סעיף 44(ד) – מתייחס המחוקק לכל מכירת "דירה ישנה",
22 ולא מצא להחריג מתחולת הוראה זו את עניינם של "משפרי דיור".
- 23 די בכך, כדי לשלול את פרשנות העוררים.
- 24 56. למעלה מן הצורך יודגש, כי בחינה כוללת של מצבם של העוררים – הן לפי הוראת סעיף 49ה'
25 לחוק לפני תיקון 76 והן לאחר התיקון – מובילה בסופו של דבר לתוצאה זהה בדבר אי
26 זכאות של העוררים לפטור המיוחד. טרם התיקון, לא יכלו העוררים ליהנות מהפטור המיוחד
27 בשל מכירת הדירה ב- 2011 בפטור ממש. לאחר התיקון, אין העוררים יכולים ליהנות
28 מהפטור בתקופת המעבר בשל כך שהחזיקו בשתי דירות במועד המעבר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכאן, שדינם של העוררים בתקופת המעבר אינו שונה מדינו של כל נישום אחר המחזיק
2 בשתי דירות, שאף לא אחת מהן זכאית לפטור לפי סעיף 49ב(1) לפני תיקונו (דהיינו שהוא
3 מכר דירה אחרת בפטור בתוך 4 שנים). העוררים, כמו כל נישום אחר, זכאים ליהנות
4 מהחישוב הלינארי המוטב בהתייחס לדירה אחת, וזכות זו אכן ניתנה לעוררים על ידי
5 המשיב.
- 6 57. זאת ועוד, גם אם צודקים העוררים בטענתם כי התוצאה של קבלת עמדת המשיב היא כי
7 בתקופת המעבר יהיו מקרים מעטים שבהם ניתן יהיה להחיל את הפטור המיוחד לפי סעיף
8 49 – כגון במצבים בהם מדובר במי שרכש דירה קטנה נוספת לאחר מועד המעבר – אין
9 בעובדה זו כדי לשנות מהמסקנה העולה בבירור עם לשון החוק, כמו גם עם תכליתו.
- 10 על פני הדברים, תיקון 76 לחוק לא נועד להעניק לבעלי שתי דירות, "קטנות" או "גדולות"
11 כאחד, זכאות לפטור שלא הייתה קיימת להן קודם לתיקון. ההטבה בתקופת המעבר, בדמות
12 חישוב לינארי מוטב לדירה אחת לפחות, נועדה להוות תחליף ראוי להטבות אחרות שיינתנו
13 בתקופת הקבע. מכל מקום, לא עולה מדברי ההסבר כל כוונה, בוודאי לא כוונה מפורשת,
14 להרחיב את הפטורים הניתנים לדירות מגורים, אלא אם כבר – לצמצמם.
- 15 58. בהתאם, לא מצאתי כי יש בסיס לטענות העוררים בעניין הוראת ביצוע 5/13 לפיה מאמצת
16 היא, כביכול, את פרשנותם את החוק. הדברים אינם עולים מהוראת הביצוע. ממילא הוראת
17 הביצוע מתייחסת לעובדה כי נקבעו הוראות מעבר לתקופת המעבר, וניתנת התייחסות לכך
18 לכל אורך הוראת הביצוע. ולמעלה מן הצורך, גם אם הוראת הביצוע אכן היתה תומכת
19 בעמדת העוררים, עדיין אין בכך כדי לחייב את ועדת הערר בפרשנות החוק, שכן פרשנות
20 המשיב באמצעות הוראות ביצוע אינה בגדר "דין".
- 21 59. אשר על כן, דעתי היא שיש לדחות את טענתם של העוררים בדבר זכאותם לפטור המיוחד
22 לפי סעיף 49ה' לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו לאחר תיקון 76, במכירת הדירה הראשונה.
- 23 מאחר והעוררים אינם זכאים, לאור הוראת סעיף 44(ד)(1) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות, גם
24 לחישוב לינארי מוטב ביחס למכירת שתי הדירות, הרי שבדין חויבה מכירת הדירה
25 הראשונה במס שבח, ובדין ניתן חישוב לינארי מוטב לדירה הנוספת בלבד.
- 26 60. נתתי דעתי לעובדה כי העוררים חזרו וטענו, הן בהשגתם והן בערר, כי לחילופין הם זכאים
27 ניכויים לפי סעיף 39 לחוק, אלא שמלבד העלאת הטענה עלי כתב - לא הובאה על ידי
28 העוררים כל ראיה לזכאות כאמור. אציין, כי הצדדים סברו כי אין מקום לקיים דיון הוכחות
29 בערר זה, והצהירו כי העובדות אינן שנויות במחלוקת. אלא שעיון בתצהיר העדות הראשית
30 של העוררים מעלה כי לא נטענה כל טענה באשר לניכויים, ולא צורפה כל אסמכתא לצורך



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 זה.

2 אשר על כן, אין באפשרותה של הוועדה להתיר בניכוי בחישוב מס השבח בגין מכירת הדירה
3 הראשונה, ניכויים כלשהם, בהעדר כל טיעון קונקרטי ובהעדר כל ראיה ואסמכתא לקיומם
4 של ניכויים מותרים כאמור.

5 עם זאת, דומה כי בנסיבות העניין, ולפנים משורת הדין, ראוי כי המשיב יאפשר לעוררים
6 להציג בפניו תוך פרק זמן סביר, כפי שייקבע על ידו, את האסמכתאות באשר לניכויים לפי
7 סעיף 39, וככל שיוצגו אסמכתאות כאמור שייבחנו על ידי המשיב ויימצאו כמותרים בניכוי –
8 כי יתירם בניכוי, על מנת לחייב את העוררים במס אמת.

9

10 **סוף דבר:**

11 61. אציע לחבריי לדחות את הערר על כל חלקיו ולקבוע כי העוררים אינם זכאים, בנסיבות
12 העובדתיות של עניינם ונוכח תחולת הוראת המעבר על עניינם, לפטור המיוחד לפי סעיף 49ה
13 לחוק במכירת הדירה הראשונה.

14 כמו כן, אציע כי ייקבע כי בדין התיר המשיב לעוררים את החישוב הליניארי המוטב רק
15 ביחס לדירה הנוספת.

16 בנסיבות העניין ומאחר ובסופו של דבר הצדדים לא קיימו דיון הוכחות והסכימו על
17 העובדות, יש לחייב את העוררים בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד בסך 5,000 ₪.

18

19 ר"ח שמעון פסטנברג: אני מסכים.

20 ר"ח גלית יחזקאלי-גולן: אני מסכימה.

21

22 ניתן היום, י"ד אייר תשע"ו, 22 מאי 2016, בהעדר הצדדים.

23

24



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד
בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 14-09-14339 אבגי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

א. וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

1
2
3