

בתי המשפט

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963
בבית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו

וע/16-10-32747

לפני כב' השופט מגן אלטוביה - יו"ר
צבי פרידמן, רו"ח - חבר
יהושע בילצקי, רו"ח - חבר

העורר: עודד קציר
ע"י בא כוח עוה"ד ענת שביט ועידן לנגה

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י בא כוח עוה"ד רויטל בן דוד מפרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

א. פתח דבר

1. הערר דנן עוסק בשאלה משפטית: דירה שבנייתה טרם הסתיימה, אולם המוכר התחייב לסיים את בנייתה - האם היא בגדר דירת מגורים שבנייתה נסתיימה, שלפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק") וזאת לעניין מתן ההקלות במס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה".

ב. הרקע העובדתי

- הצדדים הגישו לוועדה רשימת פלוגתאות ומוסכמות שעיקריה הן כדלקמן:
- בתאריך 1.9.2010 רכש העורר יחד עם רוכשים נוספים (במסגרת קבוצת רכישה) זכויות במקרקעין.
 - בתאריך 3.2.2013 ניתן לקבוצת הרכישה היתר בנייה לבניית בניין מגורים ובתאריך 7.5.2013 התקשרה קבוצת הרכישה עם קבלן ביצוע.
 - בהתאם להסכם השיתוף בין בעלי הזכויות במקרקעין, זכאי העורר להירשם כבעל הזכויות של דירה המסומנת כיחידה מספר 13 בפרויקט (להלן "הדירה" וואו "הממכר").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 5. בגין רכישת המקרקעין חויב העורר במס רכישה לפי מדרגות מס הרכישה לרוכש דירת
- 2 מגורים, הקבועות בסעיף 9(ג) לחוק, כאשר שווי הדירה נקבע בהסכמה ולצרכי פשרה.
- 3 6. בתאריך 1.4.2015 נחתם הסכם מכר בין העורר לבין הגב' קתרין לורנס בוקובזה. על פי
- 4 הסכם המכר, העורר התחייב למכור לרוכשת את מלוא זכויותיו במקרקעין המקנות לו
- 5 זכות לדירה.
- 6 7. כן התחייב העורר, במסגרת הסכם המכר, למסור לרוכשת את דירת המגורים לאחר
- 7 שבנייתה תסתיים, תוך שהוא נושא במלוא עלויות הבנייה הנדרשות להשלמת הבנייה
- 8 ובתשלומי דמי שכירות לרוכשת עד לתאריך 15.11.2018.
- 9 8. בתאריך 11.5.2015 הוגש דיווח על העסקה על ידי העורר. העורר ערך את שומתו העצמית
- 10 בהתאם להוראות סעיף 48א(ב) לחוק (חישוב לינארי מוטב), ודיווח על מכירת
- 11 זכויותיו בדירה כדירת מגורים מזכה.
- 12 9. העורר שילם את מלוא מס השבח על פי שומתו העצמית.
- 13 10. בתאריך 23.12.2015 הוצאו לעורר, על ידי המשיב, שומה לפי מיטב השפיטה בצירוף
- 14 נימוקי שומה לקביעת שומת מס השבח.
- 15 11. בתאריך 18.2.2016, הגיש העורר השגה לפי הוראות סעיף 87 לחוק.
- 16 12. המשיב דחה את השגתו של העורר, מכאן הערר שלפנינו.
- 17 13. נכון למועד מתן פסק דין זה, טרם ניתן טופס 4 לדירה, בניית הדירה טרם הושלמה,
- 18 הדירה אינה ראויה למגורים ולא נעשה בדירה שימוש למגורים.
- 19 14. בעת רכישת ומכירת הדירה היה העורר בעל דירה נוספת.

ג. סלע המחלוקת

- 23 15. אין מחלוקת כי על מנת ליהנות מהטבת המס הניתנת לדירת מגורים מזכה, על הממכר
- 24 להיות "דירה שבנייתה הסתיימה". עם זאת, לפי עמדת העורר גם דירה שבנייתה
- 25 עתידה להסתיים כנגזרת מהתחייבות חוזית של המוכר למסור את הדירה כשהיא
- 26 גמורה, נחשבת כ"דירה שבנייתה הסתיימה". מאידך עמדת המשיב היא, כי בניית הדירה
- 27 חייבת להסתיים עובר למועד מכירתה על מנת שתיחשב כ"דירת מגורים מזכה".

ד. טענות העורר (בתמצית):

- 30 16. לטענת העורר, בין אם מדובר בדירה שבנייתה הסתיימה טרם חתימת הסכם המכר, ובין
- 31 אם בניית הדירה עתידה להסתיים כנגזרת מהתחייבות חוזית טרם מועד ההשלמה של
- 32 העסקה ומסירת החזקה בדירה, המהות הכלכלית זהה, ופשיטא שמן הראוי הוא
- 33 שתוצאת המס תהיה בשני המקרים זהה. הדירה הזכאית להקלות הנקראת בחוק "דירת
- 34 מגורים מזכה" היא אותה הדירה בשני המקרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

17. לשון הגדרת המונח "דירת מגורים" מאפשרת לכלול בחובה גם דירת מגורים אשר יש התחייבות של המוכר לסיימה, כך שתהא שקילות כלכלית-מיסויית בין רכישת דירה ממוכר המתחייב לסיים את הבנייה, לבין רכישת דירה מוגמרת.
18. לטענת העורר, אל תוך אפשרות לשונית זו יש לקרוא את תכלית החקיקה, אשר מחד ביקשה לצמצם את הפטור ממס לגבי שבח שנוצר לאחר המועד הקובע, אך מאידך, העניקה פטור ממס בצורה מאד רחבה וגורפת לגבי התקופה אשר קדמה למועד הקובע, וזאת על מנת למנוע הטלת מס רטרואקטיבית. מאחר ובענייננו מדובר בדירה שרכישה נעשתה לפני המועד הקובע(1.4.14), יש לאפשר לה לקבל את הטבות המס אשר ביקש המחוקק לקבוע לדירות מגורים שנרכשו לפני המועד הקובע.
19. זאת ועוד, לטענת העורר, עמדתו מקבלת חיזוק לאור ההלכה שאין להתעלם מהתפתחות הזמנים ויש להתאים את הפסיקה לשיטות הכלכליות החדשות אשר נוצרו במהלך השנים לקנייה ולמכירה של דירות מגורים. העורר, לטענתו, הוכיח שהסיטואציה הייחודית בענייננו נוצרה בשל שיטת הבנייה המיוחדת שהתפתחה בקבוצות הרכישה ובשל רצון הרוכשת להבטיח כי תקבל לידיה דירת מגורים מוגמרת.
20. הטענה שהעורר איננו מוכר "דירת מגורים" יוצרת מצב אבסורדי בו מחד, בעת רכישת הדירה, התחייב המוכר במס כאילו רכש "דירת מגורים מוגמרת", זאת בשם הפרשנות התכליתית והכוונה למסות את העסקה לפי מהותה הכלכלית, אולם מאידך, בעת מכירת הדירה יישלל מעמדה כדירת מגורים מוגמרת, וזאת בשם הפרשנות הדווקנית של המונח "דירת מגורים".
21. לטענת העורר, אין זה נכון להתעלם מהמציאות שנוצרה, ואין מצידו ציפייה ליצירת מציאות שונה לגמרי שאיננה עולה בקנה אחד עם החוק. עם זאת, במקרה זה, ובניגוד לעמדת המשיב בכל הנוגע לפרשנות הדווקנית של התיבה "דירת מגורים", עמדה שקנתה לה שבייתה אך ורק לעניין זה, יש, לטענתו, להיעזר בחוק ולפרשו על פי תכליתו ועל פי המהות הכלכלית של העסקה, ולעניין זה דינה של דירת מגורים מזכה לצורך מס שבח אינו צריך להיות שונה מכל מושג אחר בדיני המס המפורש באופן תכליתי לאור המהות הכלכלית.
22. בתי המשפט אשר דנו בפרשנות "דירת מגורים" עובר לתיקון 8 לחוק, סברו כי לשון החוק הינה רחבה דיה כדי לכלול בחובה גם דירת מגורים שיש התחייבות של המוכר לסיימה.
23. העורר אינו חולק על הצורך בהתקיימות המבחן הפיזי של הדירה אשר אימצה הפסיקה, אולם לטענתו כאשר מדובר בהסכם הכולל התחייבות המורה להשלים את הבנייה ולמוסרה כשהיא גמורה, יש לבחון את מצבה הפיזי של הדירה בכפוף להתקיימות התנאי כאילו התנאי התקיים כבר במועד המכירה.
24. תימוכין ניתן למצוא בעמ"ש 945/94 רפואה נ. מנהל מס שבח מקרקעין (חוברת מיסים ט/2) לפיו נקבע כי התחייבות המוכרים למכור לקונה ולבצע פיצול של הנכס ל-2 יחידות עצמאיות, נחשב כבר בעת חוזה המכירה כמכירה של היחידה העצמאית והנפרדת וזכאים לפטור ממס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לטענת העורר, כיוון שמהותה של עסקה לצורך חבות המס מוכרעת לפי המהות הכלכלית
2 וכיוון שבחינת מכלול הנושאים והמאפיינים בעסקה זו מובילה בענייננו למסקנה כי
3 ביום חתימת הסכם המכר העורר מכר דירת מגורים שבנייתה נסתיימה.

4

5 ה. טענות המשיב (בתמצית):

6

7 26. אין העורר זכאי במכירת זכויותיו ליהנות מחישוב המס הליניארי המוטב, הקבוע בסעיף
8 48א(ב) לחוק, הניתן רק במכירת "דירת מגורים מזכה", זאת משום שהנכס אותו מכר
9 העורר הוא דירה אשר בנייתה טרם נסתיימה ולפיכך אינה מהווה "דירת מגורים מזכה"
10 כנדרש בסעיף 48א(ב) לחוק.

11 27. עמדה זו של המשיב נשענת הן על הוראות החוק, הן על תכלית החוק והן על הפסיקה
12 (פס"ד חכים, פס"ד כורש, פס"ד פרידמן, פס"ד שוורץ ועוד).

13 28. מפסקי הדין של בית המשפט העליון עולה כי בחינת תנאי דירת מגורים יש לבחון במועד
14 המכירה וכי יש לבחון את הדירה כמות שהיא בעת המכירה - המבחן הוא פוטנציאל
15 מיידי לשימוש למגורים ולא פוטנציאל כלכלי ערטילאי.

16 29. יש הבדל בין הגדרת דירת מגורים לצרכי מס שבח ולצרכי מס רכישה. לצרכי מס רכישה
17 דירה שבנייתה טרם נסתיימה ואולם יש התחייבות של המוכר לסיימה, יכולה להיחשב
18 כדירת מגורים מכח הוראת חוק מפורשת, ואולם אין הדבר נכון ואפשרי לצרכי מס שבח
19 שם ההגדרה מוציאה מתחולתה באופן מפורש דירה שבנייתה לא נסתיימה.

20 30. הגדרת "דירת מגורים מזכה" מוגדרת בסעיף 49א(א) לחוק ודורשת לבחון את התקופה
21 בה שימשה הדירה למגורים. ממכלול הוראות החוק אנו למדים כי על מנת שמוכר יזכה
22 בפטור בהתאם לפרק חמישי 1 לחוק, עליו לעמוד בתנאי בסיסי ולהוכיח כי הנכס שמכר
23 הוא "דירת מגורים" כמובנה בסעיף 1, ולאחר שהוכיח תנאי זה, עליו להוכיח כי הדירה
24 שימשה למגורים בתקופות המנויות בסעיף 49 לחוק.

25 31. נתינת ההטבה במס שבח במקרה דנן אינה תואמת את תכלית החקיקה, שההצדקה
26 העקרונית למתן הקלה במס השבח נעוצה בכך שדירת המגורים מעצם טבעה נועדה
27 לשרת את בני המשפחה לשימוש האישי והפרטי, וזאת להבדיל מנכס המיועד להשקעה,
28 אשר נועד להצמיח רווח לבעליו. כדי ליישם תכלית זו בחר המחוקק את המבחן הבוחן
29 את מצבה הפיסי של הדירה ככזו אשר הינה בעלת פוטנציאל ממשי למגורים ואף שימשה
30 למגורים בפועל.

31

32 ו. דיון והכרעה

33

34 המסגרת הנורמטיבית:

35 32. סעיף 48א(ב) לחוק קובע כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 על אף האמור בסעיף קטן (ב)1, במכירת דירת מגורים
2 מזכה שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח
3 הריאלי בהתאם להוראות אלה:
- 4 (א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;
5 (ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס
6 בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)1;
- 7 (2) הוראות סעיף קטן (ב)2 יחולו בשינויים המחויבים, על
8 חיוב במס של יחיד לפי סעיף קטן זה.
- 9 .33 בהתאם ללשון סעיף 48א(ב) לחוק, יש לבחון מהי הגדרת המונח "דירת מגורים מזכה"
10 המונח "דירת מגורים מזכה" מוגדר בסעיף 49א(א) לחוק, כדלקמן:
11 "דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים
12 לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:
13 (1) ארבע חמישיות מהתקופה בשלה מחושב השבח;
14 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;
15 לעניין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא עשה בדירה שימוש כלשהו או
16 תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך... בתקופה שבה שימש
17 הדירה למגורים..."
- 18 .34 המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף ההגדרות, סעיף 1 לחוק, כדלקמן:
19 "דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או
20 בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט
21 דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה" ההדגשות - לא במקור).
- 22 .35 לצרכי מס רכישה מוגדר המונח "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק, כדלקמן:
23 "דירת מגורים" - כל אחת מאלה:
24 (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה
25 טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר
26 לסיים את הבנייה.
27 (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה
28 המיועדת לשמש למגורים."
- 29 .36 על מנת לעמוד על הפרשנות הראויה שיש ליתן לביטוי "שבנייתה נסתיימה", יש לעשות
30 שימוש בכללי הפרשנות של דיני המס אשר אימצו לחיקם את הפרשנות הכלכלית,
31 התכליתית והמהותית, ובלבד שיש לפרשנות זו עיגון לשוני, ולו מינימלי, בלשון החוק.
32 וכך קובע בית המשפט העליון מפי כב' הנשיא, כתוארו אז, השופט אהרון ברק, בע"א
33 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות (פורסם במיסים ובנבו):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 "כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא
2 הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה
3 עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה
4 ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84), אלא לאם כן כל
5 משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד. בעדר "אבסורד" חייבת
6 המשמעות ה"נכונה" להיות אחת מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של
7 ההוראה..."

8 ...הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך היא אינה נקודת הסיום. לעולם
9 יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות
10 השונות שהלשון פותחת, יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה".
11 בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה...". (ההדגשות -
12 לא במקור).

13
14 הלכה זו השתרשה בפרשנות דיני המס על ידי בתי המשפט אשר אימצו את הפרשנות
15 הכלכלית - תכליתית של דברי החקיקה, ובלבד שיש לפרשנות זו עיגון לשוני ולו מינימלי
16 בלשון החוק.

17 37. בע"א 181/14 אברהם פגי נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בבנו), קובע, בין היתר, בית
18 המשפט העליון מפי כב' השופט דנציגר:

19 "כידוע, הגישה הנוהגת כיום בשיטת המשפט הישראלית דוגלת
20 בפרשנות מהותית - להבדיל מפרשנות דווקנית - של דיני המס. בכך, דיני
21 המס מפורשים ככל חוק אחר. נקודת המוצא לפרשנות חוק מס היא
22 הלשון בה החוק נוקט, ואולם אין מדובר בנקודת הסיום, כאדשר מבין
23 האפשרויות הלשוניות הקיימות, על הפרשן לבחור בזו המגשימה באופן
24 המיטבי את תכלית החוק...." (ההדגשות - לא במקור).

לשון החוק

25
26
27 38. ההקלות במס שבח חלות על "דירת מגורים מזכה". הגדרת "דירת מגורים מזכה"
28 משלבת בתוכה את ההגדרה של "דירת מגורים" דהיינו, הגדרת דירת מגורים מזכה
29 מצריכה קודם כל להוכיח כי המדובר אכן בדירת מגורים.

30 אם כן, בהתאם ללשון החוק הגדרת "דירת מגורים מזכה" כוללת את האלמנטים
31 המצטברים הבאים:

32 א. המדובר בדירה (או בחלק מדירה).

33 ב. שבנייתה נסתיימה.

34 ג. בבעלותו של יחיד (או בתכירתו).

35 ד. הדירה משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- ה. דירת המגורים שימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת שתי התקופות שלהלן :
1 ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח שאו ארבע השנים שקדמו למכירתה
2 וכו'.
3
- ו. למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.
4
39. העורר אינו חולק על הצורך בהתקיימות המבחן הפיזי של הדירה כאשר מתקיימים בה
5 כל האלמנטים של דירה המיועדת למגורים (מטבח, שירותים, אמבטיה וכיוצ"ב), ואולם
6 לטענתו יש לבחון את מצבה הפיזי של הדירה בכפוף להתקיימות התנאי כאילו התנאי
7 התקיים כבר במועד המכירה ובכך, כך לטענתו, פירוש זה יגשים את תכליתו של החוק
8 על פי המהות הכלכלית של העסקה.
9
40. האם יש לפרשנות יצירתית זו של העורר אחיזה (ולו מינימלית) בלשון החוק ? לדעתי
10 התשובה היא שלילית, ואנמק :
11
41. הפירוש הסביר בלשון בני אדם של "**בנייתה נסתיימה**", הינו שהבנייה הסתיימה (בלשון
12 עבר), כך גם פירשו בתי המשפט אשר נדרשו לשאלה מהו המועד המדויק לסיום הבנייה,
13 האם מבחן פורמלי של הוצאת תעודת גמר, או המועד שבו הושלם המפרט על פי החוזה,
14 או המבחן הפונקציונלי שבו הדירה יכולה למלא את יעודה כדירת מגורים.
15
- בעמ"ש/ת"א 426/81 **כהן בנימין** (פורסם בפד"א יב 51) קובע בית המשפט, מפיו של כב'
16 השופט אשר, כי המבחן הפונקציונלי הוא המבחן המכריע לסיום הבנייה.
17
- בעמ"ש/ב"ש 79/83 **לוי סידס שלום** (תמציות 354) לא הוכר נכס כדירת מגורים, שכן
18 הדירה לא הייתה עדיין גמורה לחלוטין, לא הייתה מחוברת לרשת החשמל והיה צורך
19 להשלים בה עבודות לצורך קבלת תעודת גמר.
20
- (וראה גם עמ"ש/ת"א 338/88 **שלגי** (פד"א יז' 164), עמ"ש/ת"א 267/91 **ברוש** (מיסים
21 ז/6), ועוד).
22
- פסק הדין בעניין **רפואה נ' מנהל מס שבח** מקרקעין (עמ"ש 945/94) שבו נתלה העורר,
23 אינו רלוונטי לענייננו היות והוא עוסק בשאלה האם נמכר נכס שלם או חלק מנכס בעת
24 כריתת החוזה, דבר השונה משאלת מועד בחינת תנאי הגדרת "דירת מגורים" כבמקרה
25 דנן.
26
42. לא זו אף זו. המחוקק, לגבי הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה, קבע במפורש שלגבי
27 דירה שבנייתה טרם נסתיימה, הרי שזו תיחשב כ"דירת מגורים" לצרכי מס רכישה אם
28 יש התחייבות של המוכר לסיים את הבניה. במידה ואין התחייבות של המוכר לסיים את
29 הבנייה, "הדירה" לא תיחשב כדירת מגורים לצרכי מס רכישה. במקור הוראה זו נועדה
30 להקל ולהעניק הטבה במס רכישה למי שרוכש דירה "על הנייר" מקבלן. לעומת זאת,
31 לגבי הפטור ממס שבח, אין הוראה דומה של התחייבות המוכר לסיים את הבניה, ומכאן
32 שהמחוקק מכוון לכך שלגבי מס שבח דירה שבנייתה טרם נסתיימה לא תיחשב כדירת
33 מגורים גם אם יש התחייבות של המוכר לסיים את בנייתה, זאת מהסיבה שישנן תכליות
34 שונות לעניין מס רכישה ולעניין מס שבח. לעניין מס הרכישה, המטרה המקורית הייתה
35 להקל על רוכש דירה "על הנייר" מקבלן ולא כך הוא לגבי הפטור ממס שבח האמור
36 להיות מוענק לדירה ששימשה למגורים.
37
43. **לגבי האלמנט של "הדירה משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה"** :
38



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המבחן של "שימוש למגורים" הינו מבחן עובדתי סובייקטיבי של שימוש בפועל למגורים.
2 מאידך המבחן של "מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה", הינו מבחן אובייקטיבי (האם
3 הדירה ראויה למגורים) הנגזר מקיומם של מתקנים חיוניים למגורים בנכס הנמכר
4 (מטבח, שירותים, אמבטיה וכיוצ"ב), שיש בהם כדי לקבוע שלנכס הנמכר היה בעת
5 המכירה פוטנציאל ממשי למגורים. הפסיקה (לרבות פסיקה של בית המשפט העליון)
6 עסקה רבות בשאלה זו של המבחן האובייקטיבי הנגזר מקיומם של מתקנים חיוניים
7 למגורים בנכס הנמכר (ראה בעניין זה פס"ד כורש ע"א 668/89 פ"ד לט(2), פס"ד בטאט
8 ע"א 178/87 פ"ד מג(1), ופס"ד זוטא ע"א 5764/95).
9 בע"א 707/85 מנהל מס שבח נ' הייבל (פ"ד מב/2) אומר, בין היתר, בית המשפט העליון
10 לעניין המבחן של המיועדת לשמש למגורים לפי טיבה, כדלקמן:

11 "יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה ולראות, אם
12 היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית,
13 דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים
14 בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של
15 הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא
16 באלה". ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד לט(2)
17 385, 387-388 וכן ע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין,
18 פ"ד מג(1) 743 ו-ע"א 5517/90 שורף נ' מנהל מס שבח מקרקעין,
19 פ"ד מו (4) 732....".

20 44. יצוין כי לאור תיקון מס' 34 לחוק, יש רלוונטיות להגדרת "דירת מגורים מזכה"
21 הדורשת שימוש למגורים בדירה בהתאם לתנאים הקבועים בהגדרה זו, ולא די
22 ביעודה של הדירה לשמש למגורים.
23 בכל מקרה, כיום האלמנט החמישי להקלה במס שבח הניתנת במכירת דירת מגורים,
24 הוא שהדירה שימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות המנויות בהגדרה
25 זו (סעיף 49(א) לחוק).

26 45. קבלת פרשנותו של העורר, לפיה יש לפרש את המונח "דירה שבנייתה נסתיימה" לעניין
27 מס שבח ככולל גם לגבי דירה שיש התחייבות של המוכר להשלים את בנייתה, לא
28 מתיישבת עם שאר הוראות החוק. כך לדוגמה, בעניין של השימוש בפועל "למגורים"
29 (כדי לעמוד בתנאי של "דירת מגורים מזכה"), שהרי כיצד ניתן לגור בדירה שבנייתה
30 טרם הסתיימה ורק יש התחייבות של המוכר לסיימה? עצם הדרישה של המחוקק שיהיה
31 שימוש בפועל למגורים טרם המכירה, מאיינת את האפשרות שהמדובר גם בדירה לא
32 גמורה (שבנייתה טרם נסתיימה).

33 **תכלית החוק**

34 46. ההגדרה הנוכחית של "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק, לפיה "דירת מגורים" הינה
35 "דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או במכירתו של יחיד ומשמשת
36 למגורים או מיועדת לשמש למגורים..." נכללה במסגרת תיקון מס' 8 לחוק (שנתקבל
37 בשנת 1980 - ס"ח 975 מיום 10/7/80) והיא באה במקום המונח "דירת יחיד" ("דירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או במכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים
2 בה רוב ימות השנה".
- 3 בעקבות תיקון מס' 8 לחוק, עת שונתה ההגדרה ובוטלה הדרישה שהיחיד או קרובו גרים .47
4 בדירה ברוב ימות השנה, לאור הבעייתיות של הוכחת המגורים של היחיד המוכר את
5 הדירה וקשיים רבים של יישום החוק בפועל, הוסף התנאי של "דירה שבנייתה
6 נסתיימה", שכן משהושמט התנאי של מגורים בפועל של היחיד, ראה המחוקק לנכון
7 להוסיף את התנאי של סיום הבנייה, ובתיקון 34 (משנת 1997) לחוק הוסף התנאי של
8 "דירת מגורים מזכה" המחייב שימוש בדירה למגורים לתקופות מסוימות.
- 9 עינינו הרואות כי ההצדקה למתן הפטור נעוצה בכך שדירת מגורים, מעצם טיבה, נועדה
10 לשרת את בני המשפחה לשימושם האישי והפרטי. בנוסף ההצדקה נעוצה בכך שמכירת
11 דירת המגורים של המשפחה נועדה לשיפור דיור המשפחה, ועל כן הטלת מס במכירה
12 עלולה להכביד על מוכר הדירה ובכך להביא לפגיעה באינטרס הציבור ובתכליות
13 חברתיות.
- 14 המחוקק לא התכוון להתנער מהתכלית העקרונית שעמדה בבסיס הפטור, וההגדרה
15 הנוכחית נועדה לתיקון העיוותים והפיקציות אשר נוצרו בעטיה של הגדרת "דירת יחיד"
16 בנוסח החוק המקורי.
- 17 (וראה הרחבה בעניין זה בע"א 1046/12 פרדריק חכים (פורסם במיסים כח/1) וכן בו"ע
18 1346/08 תל-און אחזקות ופיתוח 1990 בע"מ (פורסם במיסים כז/2).
- 19
- 20 **.48 לסיכום:**
- 21 את המונח "דירה או חלק מדירה שבנייתה טרם נסתיימה" יש לפרש בהתאם למכלול
22 הוראות החוק בנושא זה, על הגיונו הפנימי ותוך יצירת קוהרנטיות והרמוניה בין כל
23 חלקי החוק ובהתאם לתכליתו.
- 24 לפיכך, אין מנוס מלקבל את עמדת המשיב לפיה מהות היסוד "שבנייתה נסתיימה"
25 היא כי מכירתה של דירת מגורים תזכה בהקלות במס השבח אך ורק אם הדירה שלמה
26 וגמורה ולא כאשר הדירה נמצאת בשלבי בנייה זאת אף אם קיימת התחייבות מצד
27 המוכר להשלים את הבניה.
- 28 צודק המשיב בטענתו כי עמדתו יוצרת הרמוניה חקיקתית ובמצבים מסוימים אף
29 מטיבה עם המוכר. כך, למשל, אם היה העורר מוכר את דירתו הנוספת תוך שהדירה
30 נשוא ערר זה טרם הסתיימה בנייתה, הרי שהדירה נשוא הערר לא הייתה נספרת כדירה
31 נוספת לצרכי מס שבח על כל המשתמע מכך, וראה גם המלומד פרופ' יצחק הדרי בספרו
32 "מיסוי מקרקעין" כרך II עמ' 441:
- 33 **"דירה (או זכות לדירה) שבנייתה טרם הסתיימה אינה בגדר "דירת**
34 **מגורים", ועל כן אינה "דירת מגורים מזכה" ואינה זכאית לפטורים**
35 **שבחוק. מחד גיסא, מאחר שדירה שבנייתה טרם הסתיימה אינה בגדר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-32747 עווד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 "דירת מגורים", אין דירה כזאת מהווה דירה נוספת למי שיש לו כבר
2 דירת מגורים יחידה אחרת. בעל דירה כזה נחשב בעלים של דירה יחידה
3 אף על פי שיש לו זכות לדירה נוספת שבנייתה טרם הסתיימה, ולפיכך
4 הוא זכאי לכל ההקלות המוענקות לבעל דירה יחידה. מאידך גיסא,
5 מכירה של דירה בבנייה אינה זכאית כאמור לפטור כ"דירת מגורים
6 מזכה". (ההדגשות - לא במקור).
7

ו. סוף דבר

9 49. אשר על כן הייתי מציע לחברי לדחות את הערר ולהשית על העורר הוצאות משפטיות
10 בסכום של 30,000 ש"ח אשר יישאו ריבית והצמדה כחוק מיום מתן פסק הדין אלא אם
11 ישולמו בתוך 30 יום (ימי הפגרה במניין).
12

13
14 **צבי פרידמן, רו"ח - חבר**

15
16 **כבוד השופט מגן אלטוביה – יו"ר:**

17 אני מסכים עם כב' חבר הוועדה רו"ח פרידמן.
18

19 **יהושע בילצקי, רו"ח – חבר:**

20 אני מסכים עם חוות דעתו של חברי המלומד כב' חבר הוועדה רו"ח פרידמן שלא ניתן לראות כדירת
21 מגורים מזכה כהגדרת החוק מיסוי מקרקעין דירה שבנייתה טרם נסתיימה במועד המכירה.
22 חוק מיסוי מקרקעין לגלגוליו השונים הכיר בצורך החברתי של מתן הקלות ליחיד במכירת דירת
23 מגורים. ההקלות היו במתן פטור מוחלט או מתן פטור עד תיקרה מסויימת או דחיית מס בעת חילופי
24 דירות מגורים. מעת לעת השתנה החוק אולם מטרתו הבסיסית לא השתנתה והיא הקלה ליחיד
25 במכירת דירת מגורים.
26 אם המחוקק יגיע למסקנה לרבות מבחינת צדק חברתי, כי רצוי שנכס שבמועד עריכת חוזה הרכישה
27 איננו דירת מגורים ובמועד מסירת החזקה, יהיה דירת מגורים מזכה, עליו לחוקק זאת באופן מפורש
28 ובאילו תנאים יהיה כזה.
29

30
31 **מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**

32 **ניתן היום, כ"ט אב תשע"ז, 21 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.**
33

34

מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 32747-10-16 עודד קציר נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2
3
4
5
6