



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

בפני:
ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כבוד השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
דב שמואלביץ, עו"ד - חבר
יהושע בילצקי, רו"ח - חבר

העוררים:
1. גידי שחם
2. עירית שחם
ע"י בא כח עוה"ד רמי נוטל

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
ע"י בא כח עוה"ד שירה קדרון-גוטליב

פסק דין

כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר:

לפנינו ערר על שומת מס שבח מס' 111280814 מיום 13.6.2012.

רקע

ביום 14.10.2013 הגישו בעלי הדין כתב מוסכמות ממנו עולות העובדות שלהלן:

העוררים הינם יורשיה של חנה שחם ז"ל (להלן: "המנוחה").

בשנת 1959 רכשה המנוחה דירה בה התגוררה עד שנת 2003 (להלן: "הדירה הראשונה").

בסמוך לשנת 2002 ירשה המנוחה 5% מהזכויות בדירה ברחוב שינקין בתל אביב (להלן: "הדירה בשינקין").

ביום 7.10.2002 נמכרה הדירה בשינקין ולפי בקשתה הופטרה המנוחה מתשלום מס שבח בגין מכירת חלקה (כ – \$5,000) בדירה זו. יוער, כי ביום 8.1.2004 ביקשה המנוחה לבטל את הפטור האמור אולם בקשה זו נדחתה על ידי המשיב. בקשה שנייה שהגישה המנוחה בעניין זה נדחתה אף היא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 ביום 17.9.2003 רכשה המנוחה את הדירה נשוא ערר זה (להלן: **"הדירה השנייה"**), ומוסכם על
2 הצדדים כי דירה זו הינה "דירה מזכה" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג –
3 1963 (להלן: **"החוק"**).
4

5 ביום 28.12.2003 מכרה המנוחה את הדירה הראשונה. נוכח סמיכות הזמנים בין מכירת הדירה
6 בשינקין למכירת הדירה הראשונה לא הייתה המנוחה זכאית לפטור ממס שבח על מכירת הדירה
7 הראשונה, ועל כן, ביקשה המנוחה לראות בדירה השנייה דירה חלופית לדירה הראשונה ובהתאם
8 הופטרה מתשלום מס שבח מכוח הוראות סעיף 49 יב לחוק.
9

10 לאחר פטירת המנוחה ירשו העוררים את הדירה השנייה.
11

12 ביום 15.12.2011 מכרו העוררים את הדירה השנייה ובסמוך הגישו למשיב בקשה לפטור אותם
13 מתשלום מס שבח מכוח הוראות סעיף 349 (5) לחוק, מתמת שהדירה השנייה התקבלה אצלם
14 בירושה ואילו הייתה המנוחה בחיים הייתה זכאית לפטור ממס שבח במכירת הדירה השנייה. בקשה
15 זו של העוררים נדחתה על ידי המשיב.
16

17 ביום 30.1.2012 הגישו העוררים בקשה מתוקנת לפטור אותם מתשלום מס שבח על מכירת הדירה
18 השנייה מכוח הוראות סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת היצע ההיצע של דירות מגורים –
19 הוראת שעה), התשע"א – 2011 (להלן: **"חוק ההיצע"**).
20

21 גם בקשה זו של העוררים נדחתה וביום 5.6.2012 נשלחה אל העוררים הודעת שומה – מס שבח
22 המפרטת את חישוב המס באופן שכל אחד מהם חויב במס שבח בסך של 95,916 ₪. ביום 7.6.2012
23 נשלחו אל העוררים נימוקי השומה.
24

25 ביום 13.6.2012 הוגשה השגת העוררים ולאחר דיון בהשגה הודיע המשיב לעוררים, במכתב מיום
26 28.1.2013 על דחיית ההשגה. מכאן הערר שלפנינו.
27

נימוקי השומה

28
29
30 בפירוט הנימוקים לדחיית ההשגה (נספח א לכתב הערר), מציין המשיב:
31

32 **"3. לעמדת המנהל המשיגים אינם זכאים לפטור ממס שבח בגין מכירת**

33 **דירת הירושה:**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 א. סעיף 49טז (א) (1) לחוק לא יינתן פטור על דירת מגורים חלופית.
- 2 נוסח הסעיף רחב וגורף וחל על כל מי שמוכר את דירת המגורים והסעיף
- 3 אינו מסייג תחולתו רק למוכר שרכש בעצמו את הדירה החלופית.
- 4 לאור זאת, לא מגיע ליורשים פטור ממס בגין מכירת הדירה החלופית.
- 5 בפועל היורשים אינם זכאים לשום פטור בגין מכירת הדירה לא לפי
- 6 סעיף 49ב (1) לחוק, לא לפי סעיף 49ב (5) לחוק ולא לפי הוראת שעה
- 7 (החוק להגדלת היצע דירות מגורים).
- 8 ב. נשאלת השאלה, האם זכאים היורשים לפטור ממס שבה לפי סעיף 6
- 9 (א) להוראת השעה... לאור סעיף 49טז (ב) לחוק הקובע כי הסייג למתן
- 10 פטור לדירת מגורים חלופית יחול רק על פטור המבוקש לפי פרק חמישי
- 11 1 לחוק. בהתבסס על לשון הסעיף, התשובה לכך היא בשלילה שכן סעיף
- 12 זה חל כלשונו רק על מי "שרכש" את דירת המגורים החלופית, היינו, לו
- 13 המורשה הייתה מוכרת את הדירה החלופית, ואילו בענייננו מי שמוכר
- 14 את הדירה החלופית הם היורשים שלא "רכשו" את הדירה אלא קיבלו
- 15 אותה בירושה (ראו סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי ירושה אינה
- 16 בגדר מכירה).
- 17 מעבר לכך עולה שאלת היחס בין הוראת סעיף 49 טז (א) לבין סעיף 49
- 18 טז (ב) שכן סעיף 49טז (ב) אינו מוציא את תחולת סעיף 49 טז (א) הקובע
- 19 כזכור שלילת פטור גורפת (גם לפי הוראת השעה) וזאת לאור לשונו
- 20 שהוא חל "נוסף על האמור בסעיף קטן (א)".
- 21 ג. נשאלת השאלה האם ניתן ללמוד מסעיף 49טז (ג) לחוק כי היורשים
- 22 נכנסים לנעלי המנוחה גם לעניין הפטור ממס לפי סעיף 49טז (ב) לחוק
- 23 ולכן זכאים לקבל את הפטור לפי הוראת השעה כאילו היו בנעליה?
- 24 לעמדת המנהל התשובה היא בשלילה. סעיף קטן (ג) חל כלשונו רק
- 25 במקרה של חיוב במס ולצורך קביעת "יום הרכישה". אין הסעיף קובע
- 26 כי לעניין הפטור מקבלים היורשים את הפטור של המנוחה.
- 27 4. לעניין תאריך הרכישה:
- 28 לא הוגשו אסמכתאות התומכות בטענת המשיגים לעניין קביעת יום
- 29 הרכישה.
- 30 בהתאם למסמכים הנמצאים במשרדנו (חוזה החכירה של המורשה)
- 31 יום הרכישה הינו כפי שנקבע 18/3/1959 ראה גם שומה מס'
- 32 "103202594".
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

עיקר טענות העוררים

1
2
3 א. מחוק ההיצע עולה כי הוראותיה גוברות על כל הוראות החוק למעט תוראות פרק חמישי 1.
4 על כן, אין בהוראות סעיף 49טו (א) לחוק, כדי לשלול את הפטור הקבוע בחוק ההיצע.
5 פרשנות כזו מתיישבת עם תכלית החוק להגדיל את היצע הדירות למגורים בדרך של מתן
6 פטור מסיבי ממס שבח על מכירת דירות מגורים ללא קשר למעמדן מבחינת החיוב במס
7 שבח. לכך יש להוסיף כי בהוראות מקצועיות 6/2011 שפרסם המשיב אין חריג לפטור
8 הקבוע בחוק ההיצע ואין התייחסות להוראות סעיף 49טו לחוק. בהקשר זה מוסיפים
9 העוררים, כי יש לראות באמור בטופס 7648 שהנפיק המשיב, לפיו דירת מגורים חלופית
10 פטורה ממס שבח בהתקיים התנאים הקבועים בחוק ההיצע, כהבטחה שלטונית ממנה אין
11 הוא רשאי לחזור.

12
13 ב. לחילופין מבקשים העוררים להחליף את הפטור שניתן למנוחה בגין מכירת חלקה בדירה
14 בשינקין בפטור שייתן בגין מכירת הדירה השנייה. כן מוכנים העוררים לשלם את הקנסות
15 והפרשי ההצמדה בגין המס על מכירת חלקה של המנוחה בדירה בשינקין.
16

דין

17
18
19 1. מוסכם כי הדירה השנייה הינה דירת מגורים חלופית כהגדרתה בסעיף 49יב לחוק.

20
21 סעיף 49טו לחוק, קובע:

"שלילת פטור

22
23
24 (א) (1) במכירת הזכות החלופית, הקרקע החקלאית החלופית, דירת
25 המגורים החלופית והזכות למגורים בבית אבות (בסעיף זה – הזכות
26 החלופית במקרקעין), לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס
27 מופחת או דחיית מס".
28

29 מההוראה שלעיל נראה לכאורה כי במכירת הדירה השנייה אין העוררים זכאים לפטור
30 מתשלום מס שבח.
31

32 2. לטענת העוררים, בעת מכירת הדירה השנייה חל חוק ההיצע, ועל כן, פטורים הם מתשלום
33 מס שבח מכוח הוראות סעיף 6 לחוק ההיצע, שזו לשונו:
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

"פטור במכירת דירת מגורים מזכה

(א) בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר המוכר בתקופה שמיום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (בסעיף זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות אלה:

(1) היה שווי המכירה עד לסכום של 2,200,000 שקלים חדשים (בסעיף זה – סכום התקרה) – תחיה המכירה פטורה ממס;

...

"...(4)"

בחלק הכללי לדברי ההסבר להצעת חוק ההיצע (הצעות חוק הממשלה – 560, י"ב בשבט תשע"א, 17.1.2011), צוין:

"בשל העלייה המשמעותית במחירי הדיור בשנים האחרונות, בעיקר באזורי הביקוש, עקב מחסור בהיצע הדירות, פועלת הממשלה להגדלת היצע הדירות למגורים. הרפורמה במינהל מקרקעי ישראל, קידום הרפורמה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965 (להלן – חוק התכנון והבניה), הקלות ביישום תכניות להתחדשות עירונית, הם צעדים חיוניים להגדלת היצע הדירות למגורים, אך תוצאות המהלכים האמורים יורגשו רק בטווח הבינוני והארוך. בניסיון להשפיע על מגמות בשוק הדיור גם בטווח הקצר החליטה הממשלה, בהחלטה..., על כמה צעדים שיגדילו את ההיצע של דירות מגורים גם בטווח הקצר. החוק המוצע בא לעגן בחקיקה את ההוראות הנדרשות לצורך יישום החלטות הממשלה האמורות".

בדברי ההסבר המתייחסים לסעיף 4 להצעת חוק ההיצע "פטור במכירת דירת מגורים מזכה" (סעיף 6 בנוסח החוק הסופי), צוין:

"על פי הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין ניתן למכור דירת מגורים מזכה בפטור ממס רק אחת לארבע שנים. מצב זה מעכב מכירת דירות מגורים משיקולי מיסוי. כדי להגדיל את היצע הדירות למגורים, מוצע לקבוע פטור ממס שבח לגבי מכירה של עד שתי דירות מגורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מזכות בתקופה שמיום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום
- 2 י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (להלן – התקופה הקובעת לעניין
- 3 מכירה), וזאת נוסף על הפטורים הקיימים לפי כל דין, ובלא קשר
- 4 למכירות שבוצעו לפני תחילתה של התקופה האמורה, הכל עד לתקרת
- 5 שווי של 3 מיליון שקלים חדשים לדירה..."
- 6
- 7 מהאמור לעיל, עולה כי בחוקקו את חוק ההיצע, ביקש המחוקק לקבוע חוק לתקופה
- 8 מוגבלת להשגת תכלית חברתית (הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר בניסיון לעצור
- 9 את עליית מחירי הדירות). מדברי ההסבר לסעיף הפטור במכירת דירת מגורים מזכה, עולה
- 10 כי הפטור ממס שבת הניתן במכירת דירת מגורים מזכה מכוח חוק ההיצע, הינו בנוסף על
- 11 הפטורים הקיימים לפי כל דין ובלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילת התקופה הקובעת.
- 12 במילים אחרות, בחוקקו את סעיף 6 לחוק ההיצע, ביקש המחוקק להתעלם מהסדרים
- 13 שנקבעו בחוק לפיהן נשלל הפטור על דירת מגורים מזכה העומדת בתנאי סעיף 6 לחוק
- 14 ההיצע.
- 15
- 16 מסקנה דומה ניתן ללמוד מלשון סעיף 6 לחוק ההיצע. מנוסח הסעיף האמור עולה כי
- 17 בחקיקת חוק ההיצע נתן המחוקק דעתו להוראות השונות שבחוק מיסוי מקרקעין,
- 18 ומשמצא שהוראות פרק חמישי 1 לחוק, תואמות את הוראות הפטור שבסעיף 6, קבע כי אין
- 19 לגרוע מהן. מכך, ניתן ללמוד שבעת ניסוח חוק ההיצע התכוון המחוקק למעט מהוראות
- 20 החוק שאינן מתיישבות עם הוראות הפטור שבחוק ההיצע.
- 21
- 22 ועוד. בקביעתו לפיה במכירת דירת מגורים מזכה, בתקופה הקובעת, יהיה המוכר/ת זכאי/ת
- 23 לפטור ממס שבת עד לסכום התקרה, אין המחוקק מתנה את הפטור בקיום תנאים נוספים
- 24 מלבד אלה הקבועים בסעיף 6 לחוק ההיצע. זאת ועוד. מדברי ההסבר עולה כי המחוקק
- 25 ביקש לקבוע מסלול נוסף לפטור ממס שבת בלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילת
- 26 התקופה הקובעת. על כן, אין להניח שהמחוקק התכוון להגביל את הפטור החל על מכירת
- 27 דירת מגורים מזכה בתקופה הקובעת, מקום שחלות הנסיבות הקבועות בסעיף 49טז (א)
- 28 לחוק, כפי שטוען המשיב.
- 29
- 30 3. יוער, כי בטופס "בקשה לפטור ממס שבת במכירת דירת מגורים מזכה לפי חוק מיסוי
- 31 מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011 אותה מילאו
- 32 העוררים (נספחים ט ו – י לערך), נדרש המוכר למסור הצהרה התואמת את תנאי הוראות
- 33 סעיף 6 (א) לחוק ההיצע. משכך, נראה כי אף המשיב היה סבור שלצורך קבלת הפטור
- 34 הקבוע בסעיף 6 (א) לחוק ההיצע, די בקיום התנאים הקבועים בסעיף זה, ואין בהוראות
- 35 הקבועות בחוק כדי לגרוע מהפטור שבסעיף 6 לחוק ההיצע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1
- 2
- 3
4. לטענת המשיב, הוראות החוק שהינו חוק קבוע גוברות על הוראות חוק ההיצע שהינו חוק זמני. לביסוס טענתו זו מצביע המשיב על האמור בפסקה 118 לפסק הדין בבג"צ 7052/03 עדאלה המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי נ' שר הפנים (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין עדאלה"). בעניין עדאלה נבחנה חוקיותו של חוק האזרחות והכניסה לישראל (הוראת שעה), התשס"ג – 2003, אשר עיגן את מדיניות הממשלה למניעת כניסת תושבים מהאזור לתחומי מדינת ישראל. בדעת רוב, בהם דעתו של המשנה לנשיא (בדימוס) כבוד השופט מ' חשין, נקבע כי חוק האזרחות יעמוד בתוקפו למרות שהוראותיו פוגעות בזכויות הנגזרות מחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. באשר לזמניות החוק, לשיטתו של כבוד השופט חשין, דווקא זמניות החוק הפוגע מצדיקה שלא לפסול אותו למרות הפגיעה בזכויות המעוגנות בחוק יסוד, ובלשונו: **"וכל הממערס בפסילתו החוקתיות של חוק זמני, הרי זה משוכח"**. על כן, לא מצאתי באמור בעניין עדאלה תמיכה לטענת המשיב.
- 12
- 13
- 14 אוסיף, כי הפרק החמישי 3 לחוק, הכולל את החוראות ביחס לחילוף זכויות במקרקעין, בחן הוראות סעיפים 49יב ו – 49טז, נחקק בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב – 2002 (ס"ח 1863 התשס"ב, מיום 4.8.02, ע' 530).
- 16 ואין טוען שהוראות פרק זה ייסוגו מפני הוראות אחרות הקבועות בחוק.
- 17
- 18
- 19 5. לתמיכה בטענתו לפיה הזכות החלופית תהא לעולם חייבת במס מלא, מצביע המשיב על האמור בסעיף 14 לקובץ הפרשנות לחוק מס שבח בע' 400.20 (פורסם במיסים). אלא שקובץ הפרשנות אינו מתייחס למצב הנורמטיבי שנוצר נוכח חקיקת חוק ההיצע, ומכל מקום נוכח האמור לעיל, אין באמור בקובץ הפרשנות כדי לסייע למשיב.
- 22
- 23
- 24 6. לטענת המשיב, מקום שמדובר בדחיית מס כמו זו המעוגנת בסעיף 49יב לחוק, אין להעניק פטור (ש' 8 ע' 13 לפרוטוקול הדיון מיום 15.10.2013).
- 25
- 26
- 27 המשיב לא סמך טענתו זו על הוראת דין ונוכח כל האמור לעיל, איני מוצא ממש בטענה זו.
- 28
- 29 7. בהתחשב בכל אלה, לטעמי, יש לפרש את הוראות סעיף 6 לחוק להגדלת ההיצע, באופן השולל את תחולתו של סעיף 49 טז (א) לחוק, ככל שמדובר בתקופה הקובעת, בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף 6 לחוק ההיצע.
- 31
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

8. משאין מחלוקת שהדירה השנייה הינה דירת מגורים מזכה ומכירתה עומדת בתנאי סעיף 6 לחוק ההיצע, אציע לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 25,000 ₪.

4

5

6

7

עו"ד דב שמואלביץ – חבר :

8

9

רקע עובדתי רלוונטי

10

1. ביום 17.10.2002 מכרה אם העוררים (להלן "**המורשה**") חלק מדירת אחותה אשר התקבלה בירושה. חלקה בתמורת הממכר היה \$5000. מכירה זו נמכרה בפטור על פי סעיף 1.349 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן "**החוק**").

14

2. ביום 17.09.2003 רכשה המורשה דירת מגורים (להלן "**הדירה החליפית**").

16

3. ביום 28.12.2003 מכרה המורשה דירת מגורים (להלן "**הדירה הנמכרת**") אשר היתה ברשותה מאז שנות החמישים. משלא התקבלה בקשת ב"כ של המורשה לחמיר את הפטור שביקשה בעטיה של מכירת דירת אחותה, ביקשה המנוחה באמצעות ב"כ להחיל על מכירת הדירה הנמכרת את סעיף חילוף הנכסים כאמור בסעיף 49יב(א)(1).

22

4. המורשה נפטרה, והעוררים מכרו ביום 15.12.2011 את הדירה החליפית. משלא נענתה בקשתם לשלם מס שבח בעטיה של מכירת דירת דודתם (כאמור בסעיף 1), ביקשו העוררים להחיל על מכירת הדירה החליפית את הוראת השעה, המאפשרת מכירת דירה שניה ושלישית עפ"י תנאי הוראת השעה כאמור בתקון 75 לחוק (להלן "**הוראת השעה**").

28

5. לחילופין, העוררים ביקשו פריסת חוב בהתאם לרמת חבות המס של המורשה. המשיב נענה רק לאפשרות של פריסת חוב המס על פני 4 שנים אך לא בהתאם לרמת חבות המס של המורשה אלא בהתאם לרמת חבות המס של העוררים.

31

32

33

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

טיעוני העוררים

- 1
- 2
- 3 6. חילוף זכויות משמעותו פטור ממס ולא דחיית חוב, לכן הוראת שעה רלוונטית למי
- 4 שהשתמש בסעיף השחלוף.
- 5
- 6 7. טעה המשיב בדחותו את החלת הוראת השעה על העיסקה המונחת בפניו. הסעיף
- 7 אשר העיסקה נשוא ערר זה חוסה תחת כנפיו הינו 49טז(ב) אשר מפקיע רק את
- 8 הפטורים המופיעים בפרק החמישי 1, ולא כשיטת המשיב אשר מחיל את סעיף
- 9 49טז(א)(1) אשר שולל באופן גורף כל פטור או דחייה מכל סוג.
- 10
- 11 8. על פי ניסוח סעיף 49טז(ב) נראה כי הסעיף עוסק בדירה מזכה - כדירה החליפית של
- 12 העוררים, וסעיף זה מפקיע רק את הפטורים הנובעים מהפרק החמישי 1 לחוק.
- 13
- 14 9. הוראת שעה מאוחרת גוברת על החוק - לאור הפרשנות התכליתית. מלשון הוראת
- 15 השעה המתייחסת רק לפרק 5.1 ולא לפרק 5.3 - נראה כי כוונת הוראת השעה היתה
- 16 לפטור מאסיבי. טיעון זה נסמך אף על דברי ההסבר לחצעת החוק בעניין הוראת
- 17 השעה.
- 18
- 19 10. קיימים שני טפסים מהותיים בעניין החלת הוראת השעה טופס 7648 העוסק בדירה
- 20 מזכה ואשר עיקרו הוא כי בהתמלא ארבעה תנאים יש זכאות לפטור על פי הוראת
- 21 השעה ואין מגבלה לדירה חלופית. טופס נוסף הינו טופס 7649 - העוסק בדירה
- 22 שאינה מזכה ובה קיימת התייחסות לדירה חלופית אשר אינה זכאית לפטור.
- 23 הדירה נשוא ערר זה הינה דירה מזכה והעורר חסתמך על טופס זה לעת בקשת
- 24 הפטור עפ"י הוראת השעה.
- 25
- 26 11. העוררים מבקשים לנצל את זכותם לפריסה על פי תנאי המוריש. כפי שחם זכאים
- 27 לפריסה על פני 4 שנים על אף שהם התזיקו בקרקע פחות מ-4 שנים, כך מבקשים
- 28 העוררים לחייבם במס על השבח על פי שיעור המס לו היתה זכאית המוריש.
- 29

טיעוני המשיב

- 30
- 31
- 32 12. חילוף זכויות משמעותו דחיית תשלום המס ואין משמעותו פטור ממס. מכיוון
- 33 שכך - הוראת השעה אינה יכולה לבטל מס שכבר מוטל על החייב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
13. עם בחירת העוררת בהליכה בתוואי השחלוף, זכתה היא לפטור חלקי ממס רכישה. עובדה זו מעגנת את מעמדה כדירה אשר הינה מוחלפת ונמצאת במסגרת דירה החייבת במס - ואין אפשרות לומר כי יש כאן פטור מוחלט.
14. פרשנות סעיף 49 טז. א 1 לחוק, הינה הרלוונטית לער - ועניינה שלילה גורפת של כל פטור. אף בהוראות הביצוע לעניין השחלוף, סעיף 14 להוראות, מונע כל פטור במקרה של שחלוף. הרציונאל העומד בבסיס כל הסעיפים הינו כי שחלוף הינו דחיית מס ולא פטור ממס.
15. כבואנו לחשב את שיעור השבח, יום הרכישה של הדירה החלופית הינו יום הרכישה של הדירה הנמכרת בעבר, ומאותו מועד מחושב השבח אשר בגינו משולם המס. דרך חישוב זו מורה בעליל כי הדירה החלופית נמצאת בסד חיוב מס שבח אף טרם מכירתה.
16. אין מקום להחיל את סעיף 49 טז. (ב) לחוק, כיוון שהוא עוסק אך במי שרכש בעצמו את הדירה, ולא במי אשר חזקתו בדירה השתכללה בדרך ירושה. ניתן להחיל את סעיף 49 טז. (ג) לחוק, העוסק בשלילה גורפת של כל פטור - אף בין למי שחוסה תחת סעיף 49 טז (א) לחוק, ובין למי שחוסה תחת סעיף 49 טז (ב) לחוק, אף אם המבקשים הם לא אלו שרכשו את הדירה החלופית - אלא נכנסו בנעלי המוריש. פרשנות זו מביאה לתוצאה כי הם נכנסים לנעלי המוריש אף לעניין העדר אפשרות שימוש בכל פטור שהוא.
17. הוראת השעה אינה יכולה לגבור על החוק - באשר היא אינה מתייחסת למקרה ספציפי של מכירת דירה חלופית.
18. הוראת השעה אינה סותרת את החוק אלא משלימה אותו וכפופה לו.
19. לעת השימוש שעשתה המורישת בסעיף השחלוף - בשנת 2003, היתה העוררת מיוצגת ע"י עו"ד, וככזו לו היתה בחיים - היא היתה מנועה מלטעון לאי הבנה או לאי צפית תוצאות בקשתה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

20. הסתמכותו של העורר על טופסי הדיווח, אשר רק באחד מהם מתבקשת
עמידה ב-4 תנאי הפטור (בדירה שאינה מזכה), מוכיח לטענתו – כי בדירה
מזכה ניתן לקבל את הפטור - אין להם על מה שיסמכו, שהרי ניתן לבצע את
הליך השחלוף אף בנכסים נוספים ולא דווקא בדירה מזכה.

21. הוראת החוק המונעת באופן גורף כל פטור בהליך השחלוף - הינו הכלל
המחייב. לצורך חריגה ממנו צריך הוראת חוק מפורשת שאינה בנמצא.

22. אין מקום להחיל את שיעורי המס של המוריש לעת עריכת פריסת המס
ליורשים.

דיון ומסקנות

23. המחלוקת הבסיסית בין העורר והמשיב נעוצה בשאלה: האם הוראת השעה
תחול לעת מכירת הנכס החליפי, בהתייחס לאדם שערך שחלוף עפ"י סעיף
49 לחוק. לאמור, האם הוראת השעה תפטור את המחליף מתשלום המס -
ככל אדם אחר הזכאי למכור דירה שניה או שלישית בפטור ממס, אם ובתנאי
שיעמוד בתנאי תחולת הוראת השעה.

24. יסוד מחלוקתם של הצדדים, נעוץ בהגדרת מעמדו של מס השבח בתקופת
הביניים שבין רכישת הדירה החליפית ועד מכירתה – תקופה שבה היה
מתגבש שיעור מס השבח שיחול לעת מכירת הדירה החליפית. העורר סבור כי
אין חוב מס שבה, ומהות השחלוף בתקופת הביניים מהווה פטור מוחלט
מחוב מס השבח. מנגד, המשיב מתייחס אל מעמד מס השבח בתקופת ביניים
זו - כאל דחיית מס, חובת ושיעור התשלום נדחה עד לאחר מכירת הדירה
החליפית.

25. הצדדים לערר העלו כמנ"כ טיעונים ביחס לפרשנות סעיף 49 טז לחוק, על תנאי
סעיפיו השונים. דא עקא כי פרשנויות אלו לשיטת הצדדים, אין בהם בכדי
להכריע את השאלה הבסיסית כאמור. מחלוקתם ביחס לפרשנות הסעיפים
הנ"ל האם המחוקק הורה באופן פוזיטיבי כהוראת השעה ואז היא תגבר על
החוק, או שמא החוק יגבר על הוראת השעה. פרשנויות אלו נועדו למנוע
סתירה לעמדת כל אחד מן הצדדים ואין בפרשנויות אלו בכדי להכריע האם יש
כאן חוב או טרם נוצר חוב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לשם הכרעה בשאלת מעמד מס השבח בתקופת הביניים שבין מכירת הדירה
- 2 הנמכרת ובין מכירת הדירה החליפית - נצטרך לעיין ולעמוד על השאלה האם
- 3 בתקופת הביניים המחוקק השאיר עקבות לחיובו של המחליף במס שבח
- 4 בתקופת הביניים שבין מכירת הדירה הנמכרת ומכירת הדירה החליפית.
- 5
- 6 26. בסעיף 49(א)(ב) לחוק, המחוקק מעמיד את שיעור מס הרכישה של הדירה
- 7 החלופית על סך של- 50% מערך מס הרכישה הרגיל. עובדה זו - אף
- 8 שהמחליף טרם מכר את הדירה החליפית אלא כבר עם רכישתה בהתאם
- 9 לתנאים הקבועים בחוק - מקבל המחליף שיעור מופחת של מס רכישה -
- 10 מוכיחה בעליל כי אנו מוצאים עקבות להתייחסות המחוקק להיות הזכות
- 11 במקרקעין כזכות שונה מזכות נרכשת רגילה, באשר אנו נמצאים באמצע
- 12 תהליך אשר יסתיים עם מכירת הדירה החליפית, ואין להתייחס אל עסקת
- 13 רכישת הדירה החליפית כאל עסקה רגילה. אמנם יש מקום לאבחן טיעון זה
- 14 - באשר טיעון זה אין עניינו באופן ישיר במס השבח לאחר הכניסה להליך
- 15 השחלוף, אלא כאל השפעת תקופת הביניים על מס הרכישה, ואין בכך כדי
- 16 להוכיח באופן ישיר כי מס השבח קיים.
- 17
- 18 28. לשם עמידה על מקבילה למס שבח ולא למס רכישה נפנה "להביא את לחמנו
- 19 ממרחק לא רב", ונפנה לעיין בהליך מקביל בפקודת מס הכנסה אשר עינינו
- 20 אף הוא כעין הליך השחלוף.
- 21
- 22 סעיף 96(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), עוסק ברווח הון של נכס בר-פחת
- 23 לאחר מכירתו ורכישת נכס חליפי.
- 24
- 25 "נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים
- 26 עשר חדשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חדשים לפניו, רכש נכס
- 27 אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של
- 28 הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו
- 29 עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש,
- 30 ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי
- 31 בלבד; ומשעשה כן, הרי לענין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש,
- 32 לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר
- 33 המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא
- 34 נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום;"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1
- 2 עניינו של סעיף זה החוסה תחת הליך השחלוף, בפקודה, וממנו עולה כי רווח
- 3 ההון המיוחס לנישום אשר ערך הליך שחלוף, ורכש נכס אשר מחירו היה גבוה
- 4 ממחיר יתרת הנכס שמכר אך נמוך מהמחיר המקורי של הנכס הנמכר
- 5 (החפרשים נובעים מהפחת שנצבר מעת רכישת הנכס הנמכר לעת מכירתו של
- 6 אותו נכס), זכאי הנישום לבקש שרווח ההון יחושב בהתאם למחיר הגבוה
- 7 שהיה לעת הרכישה של הנכס הנמכר על אף ששווי הנוכחי בהתאם לדרישת
- 8 הפחת הינו נמוך יותר, וממילא רווח ההון נמוך יותר. מטרת הקלה זו הינה
- 9 בכדי להקל על חידוש אמצעי הייצור. העולה מסעיף זה כי בתקופת הביניים
- 10 שבין מכירת הזכות הנמכרת ובין מכירת הזכות החליפית אנו מתייחסים
- 11 לרווח ההון (שהינו המקבילה של מס שבח) - כאל שחקן פעיל בזירת חישוב
- 12 רווח ההון, על אף שהנכס החלופי טרם נמכר. עובדה זו מוכיחה בעליל כי לא
- 13 עסקינן בפטור ממס אלא בדחיית חוב, שאם לא כן כיצד ניתן להקטין את רווח
- 14 ההון בתקופת הביניים מבלי להתחשב בפחת אשר הנישום דרש או יכל
- 15 לדרוש.
- 16
- 17 29. היה ויטען הטוען כנגד ההוכחה מסעיף 28 דלעיל כי אין להביא ראיה
- 18 מפקודת מס הכנסה, נפנה לטכניקה של חישוב מס השבח גופו של הדירה
- 19 החליפית שהינו נשוא ערר זה. היה והמשחלף מכר את דירתו החליפית - מס
- 20 השבח מחושב לפי המחיר ההיסטורי של רכישת הדירה הנמכרת (אשר בעטיה
- 21 נערך השחלוף), ותקופת החישוב והתמורה לעניין מס השבח מחושבת עד
- 22 למועד והתמורה שהתקבלה עבור הדירה החליפית. העולה כי מחיר רכישת
- 23 הדירה הנמכרת הינו חלק בלתי נפרד מהמחיר אשר בעטיו משולם מס השבח.
- 24 כמו כן תקופת החשבחה מתחילה ממועד רכישת הנכס הנמכר (הראשון) ועד
- 25 למועד מכירת הדירה החליפית (השנייה). טכניקת חישוב זו מגלה בעליל כי
- 26 עסקינן בדחיית מס אשר תבוא לידי ביטוי לעת מכירת הדירה החליפית ולא
- 27 בפטור מוחלט ממס, שאם כן לא היתה צריכה לבוא לידי ביטוי בדרך חישוב
- 28 המס.
- 29
- 30 30. ממכלול המובאות בסעיפים 27-29 שלעיל עולה - כי בהליך השחלוף, עסקינן
- 31 בדחיית מס ולא בפטור מוחלט ממס. קביעה זו מובילה למסקנה המתבקשת
- 32 כי הוראת השעה אינה יכולה לפטור עילת מס אשר כבר התקיימה ואשר
- 33 שיעור המס הקצוב יתברר לעת מכירת הדירה החליפית.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 34044-02-13 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

31. העורר מעלה שורה של טיעונים, אשר לשיטתו מחייבים פרשנות של סעיפי 49 טז לחוק ככאלו המכניסים את המשחלף אל תחת הוראת השעה. מנגד המשיב מעלה פרשנות שונה לסעיפים אלו. אף אם נקבל את פרשנותו הדחוקה של העורר לסעיפים אלו, משהכרענו כי מדובר בדחיית מס ולא בפטור ממס הרי שלא נוכל לקבל את פרשנותו של העורר לסעיפים אלו.

מעבר לנימוק ברישא של סעיף זה, הרי שסעיף 49טז(א)(1) כלשונו להלן:

"במכירת הזכות החלופית, הקרקע החקלאית החלופית, זירת המגורים החלופית והזכות למגורים בבית אבות (בסעיף זה – הזכות החלופית במקרקעין), לא יחולו פטור ממס, כולו או חלקו, שיעור מס מופחת או דחיית המס"

מלשונו של המחוקק בסעיף זה נראה כי הוא ביקש למנוע כל פטור דחייה או הפחתה של המס באופן גורף. פרשנותו של העורר והבחנתו בין זירה מזכה לדירה שאינה מזכה – אין לה זכר בלשון החוק. דומני, כי נח יותר לפרש את החוק בהתאם למה שנאמר בו במפורש, מאשר לבנות פרשנות מצמצמת בעקבות שאלות שיש לעורר על לשון החוק, ולהבחין בין סוגי הדירות השונות, וכל זאת מבלי שזה יצוין בלשון החוק גופו.

32. העורר במסגרת דין ודברים עם המשיב, ביקש לחילופין כי יותר לו לערוך פריסה של חובו למס שבח. כן ביקש העורר כי שיעורי המס יהיו בהתאם לשיעורי המס בהם הייתה תבה אמם המורישת אשר יורשיה – העוררים, נכנסו בנעליה. הגיונו של העורר הינו כי אם היורשים נכנסים בנעליה – מבקשים הם כי כניסתם לנעלי המורישת תחול אף ביחס לשיעור המס לו הייתה זכאית המורישת לו היא היתה בחיים והיא זו שהיתה מתבקשת לשלם את חוב מס השבח. העורר – מבלי שפירט זאת, נסמך על פס"ד של ועדת ערר בתיק וע' 1290-09 גוטצייט נ' מנהל מס שבח ת"א, ואשר הינו מקובל אף על המשיב. בפסק דינה קבעה הועדה ברוב דעות, כי ניתן לערוך פריסה ל-4 שנים ליורש או למקבל מתנה על פי סעיף 48(ה) (1) לחוק, על אף שהיורש החזיק בירושה זמן קצר מ-4 שנים. הטיעון העומד בבסיס פס"ד של הועדה הינו כי עם ירושת היורש הרי הוא נכנס לנעלי המוריש, וככזה, הינו נכנס לנעלי המוריש אף לעניין מועד רכישת הנכס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בעניינו, העורר מבקש להרחיב את משמעות כניסת היורש לנעלי המוריש - לא
- 2 רק לעניין מועד רכישת הנכס בר החיוב במס שבח, אלא לקבל אף את שיעורי
- 3 המס של העורר.
- 4
- 5 דומני, כי פרשנות רחבה זו הינה פרשנות רחבת היקף יתר על המידה, באשר
- 6 בפס"ד דלעיל עוסקים אנו בתנאי ובפרטי העיסקה. טיעונו של העורר להחלת
- 7 שיעור המס של המוריש חורג מגבולות תנאי ופרטי העיסקה וחודר לתחום
- 8 האישיות המשפטית החבה במס. פרטי ותנאי העיסקה - הינם פרטים
- 9 אובייקטיביים בלתי תלויים, המגדירים את העיסקה כישות עצמאית, שיעור
- 10 המס האמור להיות משולם הינו נגזרת של המשלם בפועל, ואינם קשורים לגוף
- 11 העיסקה או פרטיה. אשר כי כן דין טיעון זה של העורר להדחות.
- 12
- 13 33. המסקנת העולה מהדיון דלעיל כי הוראת השעה אינה יכולה לחול על מקרה
- 14 בו נערך שחלוף, באשר מחות השחלוף הינה כניסה למסלול החייב במס
- 15 והחבות במס חלה על הדירה מיד עם עריכת השחלוף (in rem). שיעור החבות
- 16 כגון: שיעור המס ייגזר ממחיר מכירת הדירה החליפית. הוראת השעה יכולה
- 17 שתחול רק על דירה אשר טרם נכנסה למסלול של חבות במס. עיסקה הנערכת
- 18 בדירה אשר כבר נמצאת במסלול החבות במס אינה יכולה לקבל את פטור
- 19 הוראת השעה כיוון שהוראת השעה אינה פוטרת חבות מס אלא מרחיבה את
- 20 מספר הפטורים רק לדירות אשר נמכרו במועד הקובע ולא לחובות מס אשר
- 21 כבר חלו ורק השלמות פרטי החוב עדיין חסרים.
- 22
- 23 34. כמו כן אין לקבל את בקשת העוררים לפריסת מס בהתאם לרמת ההשתכרות
- 24 של המורשה, באשר שיעור המס הינו אישי בהתאם לרמת ההשתכרות של
- 25 הנישום החייב במס לעת הגעת מועד התשלום.
- 26
- 27 34. העולה כי דין הערר על כל טיעונו להדחות.
- 28 לו תשמע דעתי העוררים ישאו בהוצאות ובשכ"ט ע"ד בסך 10,000 ₪.
- 29
- 30 **רו"ח יהושע בילצקי - חבר:**
- 31
- 32 אני מצטרף לחוות דעתו של יו"ר הוועדה כב' השופט אלטוביה לרבות באשר לסכום ההוצאות ושכר
- 33 טרחת עורך דין שקבע.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"צ 13-02-34044 טחם ואודי ב' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

סוף דבר

הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ד הוצעה מ"י השופט מנחם אלטוביץ.

הזכירות בית המשפט המציג את פסק הדין לבני כח הצדדים
ניתן היום, י"א אדר א', תשע"ד, 11 פברואר, 2014, בהעדר הצדדים.

מנחם אלטוביץ
מנחם אלטוביץ, שופט

דב שמאלצקי
יו"ד דב שמאלצקי - חבר

חיים חושע בילצקי
חיים חושע בילצקי - חבר