



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

**בפני** כב' השופט בנימין ארנון  
מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין  
מר דבר שמואלבניץ, עו"ד

**העוררים:**  
1. אילן זיונץ  
2. אבנר לחמן  
3. רחל לחמן  
ע"י ב"כ עו"ד אוריך קוד  
ממשרד זיו שרון ושות', עו"ד

נגד

**המשיב:**  
מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה  
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

**פסק דין**

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

**יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון:**

עניינו של ערר זה בשאלה האם יש להחיל את הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011 על עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי שבוצעו על פי תוכנית תמ"א 38/2.

**1. רקע עובדתי**

1. העוררים הינם בעלי "דירת מגורים מזכה" כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק") (העורר 1 הינו בעלים של "דירת מגורים מזכה" בבניין שברח' הרבי מרוזין 9 ר"ג; והעוררים 2-3 הינם בעלים של "דירת מגורים מזכה" בבניין שברח' פנקס 14 ר"ג). הדירות הינן חלק מבניינים ישנים שנבנו בשנות ה-60, אינן כוללות ממ"דים, אינן מחוזקות מפני רעידות אדמה, וחלות לגביהן הוראות תמ"א 38/2 (להלן: "הדירות" ו-"הבניינים" בהתאמה).

2. במהלך שנת 2012, בתקופת חלותו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011 (להלן: "הוראת השעה"), חתמו העוררים יחד עם יתר שכניהם לבניינים על הסכמי מכר חלקי של המקרקעין עליהן בנויים הבניינים לשם



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

- 1 ביצוע פרויקט תמ"א 38/2 (נספחים ה' ו-ו' לכתב הערר). הסכמי מכר אלה נחתמו בין כל  
2 הדיירים בכל אחד מהבניינים לבין היזם שנבחר לביצוע עבודות הבניה. הסכמים אלה התבססו  
3 על העקרונות הבאים :
- 4 א. בעלי הדירות מוכרים ליזם חלק מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה לכך הם אמורים לקבל  
5 מהיזם שירותי בניה עבור בניית דירה חדשה על יתרת הזכויות במקרקעין שנתרו בבעלותם  
6 (וכן תמורות נוספות) ;
- 7 ב. היזם יהרוס את הבניינים הקיימים ויבנה בניינים חדשים במקומם ;
- 8 ג. הבניינים החדשים יכללו מספר דירות הגדול פי 3 ממספר הדירות בבניינים הקיימים.  
9 הבניינים החדשים יבנו על פי תקני בניה חדשים ויכללו ממ"דים ;
- 10 ד. כל אחד מבעלי הדירות יישאר בעלים של דירה אחת (חדשה) בבניינים החדשים, ואילו יתרת  
11 הדירות החדשות תהיינה שייכות ליזם.
- 12 3. העוררים ביקשו פטור ממס שבח על פי סעיף 6 בהוראת שעה בגין העסקאות שביצעו – אך  
13 בקשתם נדחתה על ידי המשיב בטענה שאין הם זכאים לפטור מאחר שהם לא מכרו את מלוא  
14 זכויותיהם בדירות מגוריהם.

**ii. טענות הצדדים**

**א. טענות העוררים**

**א (1) הרחבת חזית אסורה של המשיב**

- 19 4. לטענת העוררים, שתיים מבין טענותיו של המשיב הינן טענות חדשות שלא הופיעו בנימוקי  
20 השומה או בנימוקי ההשגה, ולפיכך יש לדחותן בשל הרחבת חזית אסורה :
- 21 א. טענת המשיב לפיה אין להכיר בדירותיהם של העוררים כ"דירות מגורים מזכות" בשל  
22 העובדה שהן חלק מבניינים המיועדים להריסה. העוררים מדגישים כי טענה זו הינה  
23 עובדתית (פלוגתא מס' 1 ברשימת הפלוגתאות מטעם המשיב מיום 10.2.14) ;
- 24 ב. טענת המשיב לפיה גם אם ייקבע כי במסגרת העסקאות נושא הערר נמכרו מלוא זכויותיהם  
25 של העוררים בדירותיהם עדיין אין הם זכאים לקבל פטור ממס שבח לפי סעיף 6(א) להוראת  
26 השעה (פלוגתא מס' 3 ברשימת הפלוגתאות מטעם המשיב מיום 10.2.14) ;
- 27 א (2) העסקאות נושא הערר מקיימות את התנאי של "דירת מגורים מזכה"
- 28 5. לטענת העוררים, יש לדחות טענת המשיב לפיה הדירות שנמכרו על ידם אינן בגדר "דירות  
29 מגורים מזכות", מאחר שאינן ראויות למגורים ומיועדות להריסה, ולפיכך אין הן מקיימות  
30 המבחן האובייקטיבי הנדרש להגדרה זו. טיעוני העוררים מבוססים על הנימוקים הבאים :



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 א. בכל אחת מדירותיהם (הישנות) מצויים כל המתקנים הנדרשים לשם הכרה בכל אחת מהן  
2 כדירת מגורים, והיא משמשת בפועל למגורים, עובדה אשר די בה על מנת לקיים התנאי  
3 האובייקטיבי הנדרש לצורך הוכחת קיומה של "דירת מגורים" (כהגדרתה בסעיף 1 לחוק);  
4 ב. העוררים מדגישים כי טענתו של המשיב לפיה הדירה אינה בגדר "דירת מגורים מזכה" בשל  
5 העובדה שמדובר בבניין שנבנה לפני 1980, ללא ממ"ד וללא עמידות בפני רעידות אדמה –  
6 אינה יכולה להתקבל, שכן היא מובילה למסקנה בלתי נמנעת (ובלתי סבירה) לפיה כל  
7 הדירות המצויות בבניינים שנבנו לפני 1980 אינן בגדר "דירת מגורים";  
8 ג. העוררים מפנים **להחלטת מיסוי 5887/11** (נספח ב' לסיכומי התשובה של העוררים)  
9 הקובעת כי "ניתן לנצל את הוראות פרק חמישי 1 לחוק" בנוגע לעסקת התחדשות עירונית  
10 לפי הוראות תמ"א 38/2. בכך, לטענתם, מודה המשיב כי אין מניעה לכך שדירה שהיא חלק  
11 מבניין שנבנה לפני 1980 תיחשב כ"דירת מגורים מזכה".  
12 **א (3) העסקאות נושא הערר מקיימות את התנאי של מכירת "כל הזכויות במקרקעין"**  
13 6. לטענת העוררים, אין לקבל פרשנותו של המשיב לפיו הפטור הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה חל  
14 רק לגבי מי שמכר את כל זכויותיו בדירת מגורים (מזכה), שכן על פי **מהותן הכלכלית** של  
15 העסקאות נושא הערר, יש לראותן כעסקאות בהן מכר כל אחד מבין העוררים לקבלן-היזם את  
16 מלוא זכויותיו בדירתו הישנה בתמורה לקבלת דירה חדשה. בהקשר זה מפנים העוררים לע"א  
17 265/79 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי**, פ"ד לד (4) 701 (1980) (להלן: "**פסק דין בן-עמי**")  
18 או "**הלכת בן-עמי**"), בו נדון עניינם של מוכרים שביקשו לקבל פטור ממס שבח על פי הוראת  
19 סעיף 49(א) לחוק [כנוסחו אז, בטרם הוספה לו הוראת סעיף 49(ב)] ביום 10.7.1980, במסגרת  
20 תיקון מס' 8 לחוק], בגין מכירת "דירת יחיד" שהייתה שייכת להם והייתה בנויה על המקרקעין  
21 שנמכרו על ידם במסגרת עסקת הקומבינציה. העוררים מדגישים כי לשון סעיף החוק שפורש  
22 בפסק דין בן-עמי הייתה זהה ללשונה של הוראת השעה (למעט החלפת הביטוי "דירת יחיד"  
23 בביטוי "דירת מגורים מזכה") וכללה תנאי לפיו במסגרת העסקה נמכרו כל הזכויות במקרקעין.  
24 לטענת העוררים בפסק הדין בן-עמי נקבע כי על אף שהמוכרים לא מכרו במסגרת עסקת  
25 הקומבינציה את כל זכויותיהם במקרקעין, הם בכל זאת זכאים לפטור ממס שבח מאחר  
26 שבשאלת מס הכרוכה במכר מקרקעין יש לדון שלא על פי דיני הקניין הפורמאליים אלא על פי  
27 תוכנה הכלכלי של כל עסקה רלוונטית, ו"אין לך אובדן יותר מוחלט של הזכויות בדירות  
28 הישנות בתור דירות מאשר הריסתן" (פסק דין בן-עמי, עמ' 704).  
29 7. באשר לטענת המשיב לפיה הלכת בן-עמי אינה עדכנית – מדגישים העוררים כי קיימים פסקי  
30 דין שאימצו הלכה זו [ע"א 3815/99 **טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות**, פ"ד נו (6) 108  
31 (2003); ע"א 6486/02 **להב נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז** (פורסם בנבו, 9.10.2005)],  
32 וכי המשיב לא הפנה לפסיקה סותרת.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

8. באשר לטענת המשיב לפיה הוראת השעה אינה כוללת סעיף דומה לסעיף 49א(ב) בחוק, הדין  
במתן פטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" בעסקת "קומביניציה" ומכאן שיש  
לפרש את הוראת השעה כשוללת מתן פטור בגין מכירת דירת מגורים במסגרת עסקת  
קומביניציה כדוגמת העסקאות נושא הליך זה – משיבים העוררים כדלקמן:
- א. כשם שסעיף 49א(ב) בחוק מסדיר את נושא מתן הפטור בעסקת "קומביניציה" – כך עושה  
גם סעיף 6(א)(4) בהוראת השעה הקובע כי "במכירת חלק מ"דירת מגורים מזכה" – יקראו  
את סכום התקרה באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה";
- ב. גם אם יקבל בית המשפט פרשנותו של המשיב לסעיף 6(א)(4) בהוראת השעה לפיה סעיף זה  
מסדיר מקרה בו למוכר ישנם רק חלק מהזכויות ב"דירת מגורים מזכה", והוא מוכר אותן  
במלואן – הרי יש לראות בכך משום לאקונה בהוראת השעה (ביחס למקרה של עסקת  
קומביניציה מסוג מכר חלקי) אשר אינה מלמדת בהכרח על קיומו של הסדר שלילי, שביט  
המשפט רשאי למלאה בתוכן בהתאם לתכלית החקיקה [א' ברק פרשנות במשפט, כרך שני  
– פרשנות חקיקה (1993), עמוד 115; רע"א 10879/02 באולינג כפר סבא נ' הוועדה  
המקומית לתכנון ובניה כפר סבא (פורסם בנבו, 6.12.2006), סעיפים 21-22 בפסק הדין של  
כב' השופטת מ' נאור; רע"א 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לו (1) 826, 831  
(1983)], וזאת – על דרך החלת העיקרון הקבוע בסעיף 6(א)(4) בהוראת השעה גם על  
עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי.
- א (4) פרשנות תכליתית מובילה להחלת הפטור הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה גם על עסקאות  
קומביניציה מסוג מכר חלקי
9. לטענת העוררים יש לפרש את הוראת השעה לפי עקרונות של פרשנות תכליתית ובהתאם  
לכללים הבאים:
- א. הכלל לפיו דיני המס צריכים להיות מפורשים באמצעות פרשנות תכליתית בהתאם למהותה  
הכלכלית של העסקה [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75  
(1985); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב (5) 385, 398  
(1998) (ההדגשה אינה במקור – ב' א' )];
- ב. הכלל לפיו "בית המשפט רשאי לתקן את החוק כדי למנוע תוצאה אבסורדית" [ע"א  
4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט (2) 265, 320 (1995)]  
וכי "לעיתים אין מנוס משינוי מלשון החוק כדי למנוע תוצאה אבסורדית" [ע"א 545/85  
אליהו חברה לביטוח בע"מ נ' אלגריסי, פ"ד מד (2) 8, 22 (1990)] (ההדגשות אינן במקור –  
ב' א' );
- ג. הכלל לפיו במקרה של סעיפי חוק שנועדו להקל על נישומים "מתבקשת פרשנות על דרך  
ההרחבה" [ע"א 5264/91 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, מט (3)



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

- 1 פקיד 209, 219 (1995); וכן – ע"א 2/69 לה נסיונל, חברה ישראלית לביטוח בע"מ נ' פקיד  
2 **השומה ת"א 7**, כג (1) 673 (1969) (ההדגשות אינן במקור – ב' א'').
- 3 10. לטענת העוררים, תכליתה של הוראת השעה הינה "**הגדלת היצע דירות המגורים בשוק הדיור**"  
4 [כעולה משמה של הוראת השעה ומדברי ההסבר להצעת החוק מיום 17.1.2011 (עמ' 560)].  
5 מטרה זו ניתנת להשגה באמצעות שחרור לשוק של דירות אשר בעליהן לא מכרו אותן בשל  
6 מגבלת ארבע השנים שנדרשה להם השגת הזכאות לקבלת פטור ממס שבח הקבועה בסעיף  
7 49ב(1) בחוק. לפיכך יש לקבוע כי הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה חל גם לגבי  
8 עסקאות תמ"א 38/2.
- 9 11. לטענת העוררים יש לדחות טענת המשיב לפיה תכלית הוראת השעה הינה הגדלת היצע דירות  
10 המגורים בשוק באמצעות **הצפה מיידי** של השוק בדירות מגורים, ולפיכך הפטור הניתן מכוחה  
11 חל רק לגבי עסקאות בגדרן נמכרות דירות לשם מגורים מיידיים, ורק כאשר מוכרי הדירות אינן  
12 משחלפים אותן בדירות אחרות. העוררים מבססים טענתם זו על הנימוקים הבאים :
- 13 א. המטרה של הגדלת היצע הדירות מושגת לא רק באמצעות ביצוע עסקאות למכירת דירות  
14 "יד שניה", שיוצרות היצע דירות מלאכותי בלבד אלא גם, ובעיקר, על ידי עסקאות לבניית  
15 דירות נוספות (כדוגמת עסקאות על פי תמ"א 38/2) – אשר מגדילות באופן ממש את היצע  
16 הדירות. בהקשר זה מציינים העוררים כי הוראת השעה כוללת הוראות מקלות למוכרי  
17 קרקעות המיועדות לבניה למגורים (בכפוף לכך שהבניה תושלם בתוך 36 חודשים), עובדה  
18 המלמדת כי גם סוג זה של עסקאות משרת את תכלית הוראת השעה ;
- 19 ב. אין מחלוקת כי המחוקק ביקש, בהוראת השעה, "להציף" את שוק הדירות בטווח הזמן  
20 המייד, אך כאשר מדובר בשוק של נדל"ן – הכוונה היא למשך מספר שנים, ולא רק  
21 למכירת דירות שישמשו למגורים באופן מידי ;
- 22 ג. מקום בו רצה המחוקק להגביל את השימוש שיעשה בדירה הנמכרת כתנאי לתחולת הפטור  
23 הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה – עשה כן מפורשות (כך לדוג' בסעיף 6א בהוראת השעה,  
24 הדן בפטור לדירת מגורים שאינה מזכה, נקבע במפורש כי על רוכש הדירה לעשות בה  
25 שימוש למגורים במשך כשנתיים). משלא קבע המחוקק הגבלה לפיה הפטור הקבוע בסעיף 6  
26 בהוראת השעה אינו חל לגבי עסקאות למכירת דירות שאינן מיועדות למגורים מיידיים [ואף  
27 קבע בסעיף 6(א)(3) בהוראת השעה כי פטור זה חל גם לגבי דירות אשר התמורה המשולמת  
28 בגין מכירתן מושפעת מקיומן של זכויות בניה נוספות] – יש לקבוע כי אין מניעה ממתן  
29 פטור זה גם במכירת דירת מגורים בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי ;
- 30 ד. לו רצה המחוקק להגביל את הפטור הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה רק לגבי מוכרי דירות  
31 שאינם "משחלפים" אותן בדירות אחרות – היה קובע כן מפורשות. משלא עשה כן – יש  
32 לקבוע כי לא קיימת הגבלה כאמור ;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

ה. לשון אחרת: המשיב אינו דורש ממוכר הדירה להצהיר, כתנאי למתן הפטור הקבוע בסעיף 6  
בהוראת השעה, כי הדירה הנמכרת תשמש את הקונה למגורים מידיים, או כי אין בכוונת  
המוכר לשחלף את דירתו – ומכאן שאין מניעה למתן הפטור גם על עסקאות על פי תמ"א  
38/2 כאשר תנאים אלו אינם מתקיימים;  
ו. קבלת טענותיו של המשיב פירושה המעשי היא אפליה פסולה של העוררים ביחס למוכרי  
דירות אחרים אשר לגביהם לא הוטלו המגבלות הנ"ל ביחס לתחולת הוראת השעה.

**ב. טענות המשיב**

**ב (1) לא בוצעה הרחבת חזית אסורה**

12. לטענת המשיב, טענותיו החדשות הינן בגדר טענות משפטיות העולות מן העובדות הפרושות בפני  
ועדת הערר. אין צורך בקביעת ממצאים עובדתיים (מעבר לאלו המוסכמים על הצדדים) על מנת  
להכריע בהן ולפיכך יש להתיר העלאתן [ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה  
באר-שבע (פורסם בנבו, 6.11.2008), פסקה 43 בפסק הדין של כב' השופט ס' ג'ובראן; ברע"א  
9123/05 אדמוב פרויקטים (89) בע"מ בפירוק מרצון נ' סיטי סטייס מקבוצת אלפו בע"מ  
(פורסם בנבו, 25.10.2007), פסקה 15 בפסק הדין של כב' השופטת ע' ארבל].

**ב (2) אי התקיימות התנאי של מכירת "דירת מגורים מזכה"**

13. לטענת המשיב, אין לראות את העוררים כמי שמכרו "דירת מגורים מזכה", שכן העוררים עצמם  
טענו שהעסקאות נושא הערר הן עסקאות "מצילות חיים", דהיינו – שדירותיהם אינן ראויות  
לשמש למגורים ומיועדות להריסה, ולפיכך אינן מקיימות המבחן האובייקטיבי הנדרש עפ"י  
הדין להגדרת "דירת מגורים" [ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נט (2) 250, 256  
(2004)].

**ב (3) אי התקיימות התנאי של מכירת "כל הזכויות במקרקעין"**

14. סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע פטור ממס שבח לגבי מי שמוכר "את כל הזכויות במקרקעין  
שיש לו ב"דירת מגורים מזכה". מכאן נובע, לטענת המשיב, כי הפטור אינו חל ביחס למי שמוכר  
רק חלק מזכויותיו בדירה. באשר להלכת בן-עמי, סבור המשיב כי היא אינה עדכנית ואינה  
רלבנטית, וזאת בשל הנימוקים הבאים:

א. הלכת בן-עמי ניתנה לפי הדין שקדם לחקיקתו של סעיף 49א(ב) בחוק, הקובע כי הפטור  
הקבוע בסעיף 49א(א) יחול גם על עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי [ע"א 3815/99 טובי נ'  
מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פ"ד נו (6) 108 (להלן: "פסק דין טובי")] (פסקאות 7-9  
בפסק הדין של כב' השופט א' ריבלין). מאחר שהמחוקק מצא לנכון להחיל במפורש את  
הפטור על עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי – יש להסיק מכך כי במקרים בהם לא עשה  
כך, אין לפרש את החוק המתנה מתן הפטור ממס שבח במכירת "מלוא הזכויות" בדירת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז**

תיק חיצוני: .

- 1 מגורים כחל גם על מקרה של עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי. נוכח חקיקה זו, יש לראות  
2 בהלכת בן-עמי כחסרת תוקף כיום [ע"א 189/95 בנק אוצר החייל נ' אהרונוב, פ"ד נג (4)  
3 ; 199, 226 (1999)];
- 4 ב. לטענת המשיב, קיים שוני מהותי בין תכליתו של סעיף 6 בהוראת הפטור – להגדיל מיידית  
5 את היצע דירות המגורים בשוק הנדל"ן באמצעות עידוד מכירתן של דירות להשקעה כך  
6 שישמשו למגורים באופן מייד, ומבלי שמוכרי הדירות ישחלפו אותן בדירות אחרות; לבין  
7 תכליתו של סעיף 49א(א) בחוק – לאפשר לבעלי דירות מגורים לשחלף אותן ללא חיוב במס.  
8 נוכח השוני המהותי בתכליותיהם של חיקוקים אלה, אין להשתמש בפרשנותו של סעיף  
9 49א(א) שניתנה בהלכת בן-עמי לשם פירושה של הוראת השעה.
- 10 ג. באשר לסעיף 6(א)4 בהוראת השעה – טוען המשיב כי סעיף זה קובע זכאות לפטור חלקי  
11 ממס שבח במקרה בו המוכר הינו בעלים של חלק מכלל הזכויות בדירה והוא מוכר את כל  
12 זכויותו בדירה. לטענת המשיב, סעיף זה אינו מתייחס למקרה בו המוכר הינו בעלים של כל  
13 הזכויות בדירה אך מוכר רק חלק מזכויותיו – כדוגמת מקרה זה.
- 14 ד. לטענת המשיב, עסקאות תמ"א 38/2 אותן ביצעו העוררים הינן במהותן עסקאות  
15 "קומבינציה" הכוללות שני רכיבים: שחלוף דירה, ומכירת זכויות בניה. הרכיב של "שחלוף  
16 הדירה" אינו מזכה את הנישום בהטבת מס בשל אי עמידה בתנאים ובתכלית של סעיף 6  
17 בהוראת השעה, כמפורט לעיל. מאידך, הרכיב של מכירת "זכויות בניה" מזכה את הנישום  
18 בהטבת מס על פי "מסלול מכירת מקרקעין" הקבוע בסעיף 5 בהוראת השעה, שכן מכירת  
19 זכויות בניה דומה במהותה למכירה של זכויות במקרקעין.
- 20 **ב (4) מאחר שהדירות הנמכרות לא ישמשו למגורים באופן מייד, ובעליהם משחלפים אותן –**  
21 **פעולות אלה נוגדות את תכליתה של הוראת השעה**
- 22 15. לטענת המשיב, תכלית הפטור הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה הינה הגדלה מיידית של היצע  
23 דירות המגורים בשוק הנדל"ן באמצעות עידוד בעלים של דירות להשקעה למוכרן על מנת  
24 שתשמשנה למגורים באופן מייד, ומבלי שמוכרי הדירות האלה ישחלפו אותן בדירות אחרות.  
25 זאת, כצעד משלים לצעדים אחרים שנקטו על ידי הממשלה על מנת להגדיל את היצע הדירות  
26 בטווח הבינוני והארוך. המשיב מנמק פרשנותו זו באופן הבא:
- 27 א. הצעת החוק של הוראת השעה [הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע  
28 של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011] וכן דבריהם של חברי הכנסת בנוגע  
29 להצעת חוק זו (פרוטוקול מס' 666 משיבת ועדת הכספים, 8.2.2010) מלמדים כי זו אכן  
30 הייתה תכלית החקיקה של הוראת השעה;
- 31 ב. הוראת השעה קובעת שיעור מס רכישה מוגדל על קניית דירה להשקעה ושיעור מס רכישה  
32 מוקטן על קניית דירה למגורים (סעיפים 2-3 בהוראת השעה). הסדר זה נועד לגרום לכך



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 שבעלי דירות להשקעה אשר ימכרו אותן בפטור (על פי סעיף 6 בהוראת השעה) לא ישחלפו  
2 אותן בדירות חדשות להשקעה;  
3 ג. הוראת שעה מיום 1.8.2011 [חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראות שעה),  
4 התשע"א-2011], אשר בוטלה זה מכבר, האריכה את התקופה המזכה בזכות לקבלת פטור  
5 ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" על פי סעיף 49ב(1) בחוק מ-4 שנים ל-8 שנים.  
6 מדובר בחקיקה שגם היא נועדה להפוך רכישתן של "דירות להשקעה" לפחות אטרקטיבית;  
7 התמריץ במתן פטור ממס שבח לפי הוראת השעה נועד לעודד מכירת דירות להשקעה שכן  
8 מי שמוכר את דירת מגוריו היה זכאי בדרך כלל באותה תקופה לקבל פטור ממס שבח לפי  
9 אחת מהחלופות המנויות בסעיף 49 בחוק.  
10 16. לטענת המשיב, כנגזרת מתכליתה של הוראת השעה – אין ליתן פטור על פי סעיף 6 בהוראת  
11 השעה במקרה של עסקאות קומבינציה בכלל ולגבי עסקאות תמ"א 38/2 בפרט, שכן בעסקאות  
12 אלה דירת המגורים הנמכרת מיועדת להריסה ולא תשמש למגורים באופן מיידי, וכן מהטעם  
13 שמוכר הדירה משחלף אותה בדירה חדשה.

**III. עיקר השאלות שבמחלוקת**

- 15  
16 17. עיקר השאלות שבמחלוקת בערר שלפניי הינן אלה:  
17 (1) האם עסקאות על פי תמ"א 38/2 מקיימות התנאי למתן פטור ממס שבח המפורט בסעיף 6  
18 בהוראת השעה לגבי מכירת "דירת מגורים מזכה", נוכח העובדה שהדירה הנמכרת מיועדת  
19 להריסה?  
20 (2) האם עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי מקיימות את התנאי למתן הפטור הקבוע בסעיף  
21 6(א) בהוראת השעה בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין" של דירת המגורים?  
22 (3) האם עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי מקיימות את התנאי למתן הפטור הקבוע בסעיף  
23 6(א)(4) בהוראת השעה בדבר מכירת חלק מ"דירת מגורים מזכה"?  
24 (4) ככל שהתשובה לשאלות (2) ו-(3) שלילית – האם תכלית החקיקה של הוראת השעה  
25 מצדיקה מתן פטור לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי בשל לאקונה בסוגיה זו?

**IV. דיון והכרעה**

- 27  
28 **א. האם עסקאות על פי תמ"א 38/2 מקיימות התנאי למתן פטור ממס שבח המפורט**  
29 **בסעיף 6 בהוראת השעה לגבי מכירת "דירת מגורים מזכה", נוכח העובדה**  
30 **שהדירה הנמכרת מיועדת להריסה?**





ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

18. סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע כדלקמן:
- 1 "בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר המוכר בתקופה שמיום  
2 כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (בסעיף  
3 זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו "דירת מגורים מזכה", יהיה  
4 זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין,  
5 לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות אלה...".  
6  
7 מכאן, שאחד התנאים המצטברים למתן הפטור ממס שבח על פי הוראת השעה הינו כי הדירה  
8 הנמכרת תענה על הגדרת "דירת מגורים מזכה".
19. לטענת המשיב, אין לראות בעוררים כמי שמכרו "דירות מגורים מזכות", שכן הם עצמם טענו  
9 שהעסקאות נושא הערר הן עסקאות מצילות חיים, דהיינו – שדירותיהם אינן ראויות לשמש  
10 למגורים ומיועדות להריסה. לפיכך, גם לגרסת העוררים עצמם, דירותיהם אינן עומדות במבחן  
11 האובייקטיבי הנדרש להוכחת קיומה של "דירת מגורים". בהתייחס לכך משיבים העוררים כי  
12 המדובר ב"הרחבת חזית" אסורה שכן מדובר בטענה עובדתית המועלית על ידי המשיב לראשונה  
13 רק עתה, ואשר לא שימשה כנימוק בהחלטתו בהשגה. כן טוענים העוררים כי יש לדחות טענתו  
14 זו של המשיב גם מנימוקים לגופו של עניין.

א (1) הטענה בדבר הרחבת חזית

20. לטענת העוררים, טענתו זו של המשיב הינה טענה עובדתית חדשה, הנוגדת את גרסתם של  
17 העוררים לפיה בדירותיהם מותקנים כל המתקנים, האביזרים והבינוי הנחוץ ההופכים אותן  
18 לדירות מגורים, וכי דירותיהם אף משמשות בפועל למטרת מגורים. לפיכך, יש לדחות טענה זו  
19 בהיותה בגדר הרחבת חזית אסורה. מנגד, טוען המשיב כי טענתו זו לפיה דירותיהם של  
20 העוררים אינן עומדות במבחן האובייקטיבי הנדרש להגדרת "דירת מגורים" הינה טענה  
21 משפטית העולה מן העובדות הפרושות בפני ועדת הערר.

רקע נורמטיבי – העלאת טענות חדשות בפני ועדת ערר

21. הלכה היא כי ערכאת ערעור רשאית לדון לראשונה בטענה אשר לא נטענה בפני הערכאה  
24 הדיונית כאשר מדובר בטענה משפטית המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת. מאידך,  
25 כאשר מדובר בטענה עובדתית חדשה, בטענה משפטית המבוססת על עובדות שנויות במחלוקת,  
26 או בטענה משפטית שיש בה משום שינוי מהותי של חזית הטיעון – לא תדון בה ערכאת הערעור  
27 אם לא הועלתה קודם לכן בפני הערכאה הדיונית. לעניין זה ראו דברי בית המשפט העליון [כב'  
28 השופט (כתוארו אז) מ' שמגר] בע"א 271/75 שושן נ' שושן, פ"ד ל' (1) 473, 476 (להלן: "פסק  
29 דין שושן") אשר פסק כדלקמן:

31 "אמנם כלל הוא כי בית-משפט שלערעור לא ידון בנימוק ערעור שלא נטען בדרגה הראשונה  
32 ... אולם נראה לי כי חודו של כלל זה צריך להיות מופנה בעיקרו כלפי טענות עובדתיות ...



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 וכמובן גם כלפי טענות משפטיות שיש בהן משום שינוי מהותי של חזית הטיעון. אולם  
2 מקום בו מדובר על העלאתה של טענה משפטית, שהיא במסגרת עילת התביעה והנובעת מן  
3 הנתונים העובדתיים והמשפטיים הפרושים ופתוחים בפני בית-המשפט ובפני הצד שכנגד -  
4 הרי אין לנעול את הדלת בפניה ... לשון אחרת, כאשר טענה משפטית מועלית לראשונה  
5 בערכאת הערעור אך היא מעוגנת בעובדות שאינן שנויות במחלוקת ואינה אלא בגדר  
6 פרשנות משפטית, במסגרת עילת התביעה וכתבי-בי-הדין, יהיה זה נכון להתיר השמעתה  
7 של טענה זו".
- 8 [כך ראו: ע"א 682/82 בן אריה נ' "סהר" חברה לביטוח בע"מ, פ"ד לו (3) 589, 595-596 (1983);  
9 ע"א 776/86 עודה נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מד (4) 652, 658 (1990); ע"א 1804/05 אלוני נ'  
10 פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 31.1.2008), פסקה 22 בפסק הדין של כבי השופט ס'  
11 ג'ובראן; רע"א 813/10 כספי תעופה בע"מ נ' JSC AEROAVIT AIRLINES (פורסם בנבו,  
12 11.10.2012) פסקה 13 בפסק הדין של כבי השופט י' דנציגר; י' זוסמן סדרי הדין האזרחי  
13 (מהדורה שביעית, 1995), עמוד 816].
- 14 22. כוחה של הלכה זו יפה גם לגבי עררי מס [ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה  
15 באר-שבע (פורסם בנבו, 6.11.2008), פסקה 43 בפסק הדין של כבי השופט ס' ג'ובראן; עמ"ה (נ-  
16 604/02 דדון נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 10.4.2004), פסקה 14 בפסק הדין]  
17 ובכללם עררים בנושא מיסוי מקרקעין על החלטות של נושאי תפקיד באגף מיסוי מקרקעין של  
18 רשות המיסוי [מ"ש 223/96 מרדכי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, מיסים יג/2 (אפריל 1999),  
19 ה-34, פסקה ה' בהחלטה; ו"ע (מרכז) 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל  
20 מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בנבו, 18.6.2014)]. כן יצוין כי כוחה של הלכה זו יפה הן לגבי  
21 העורר (הנישום) והן לגבי המשיב (רשויות המס, ובמקרה דן – מנהל מס שבח מקרקעין). יושם  
22 אל לב כי בעוד שטענותיו החדשות של העורר צריכות להיבחן אל מול כתב ההשגה שהגיש, הרי  
23 שטענותיו החדשות של המשיב צריכות להיבחן אל מול החלטתו בהשגה.
- 24 **האם מתקיימים התנאים המאפשרים למשיב להעלות טענתו החדשה במסגרת הערר?**
- 25 23. לאחר שעיינתי בטענותיהם של הצדדים בסוגיה זו, הגעתי לכלל מסקנה כי המשיב אינו זכאי  
26 להעלות טענתו זו לראשונה במסגרת הערר דן. טענתו של המשיב הינה כי המבחן האובייקטיבי  
27 להגדרת "דירת מגורים" אינו מתקיים בנסיבות העניין. המבחן האובייקטיבי, בהקשר לסוגיית  
28 הפטור ממס שבח בגין "דירת מגורים מזכה", הוגדר בע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח  
29 מקרקעין, פ"ד לט (2) 385, 387-388 (1985) כמבחן המתקנים הפיסיים:  
30 "... יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה  
31 לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסיית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיונים לשם שימוש רגיל וסביר של  
2 הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותיים, מטבח וכיוצא באלה".  
3 אומנם, בהמשך קבע בית המשפט העליון כי מבחן המתקנים הפיזיים כשלעצמו אינו ממצה:  
4 "אין להסתפק בבחינה פיזית גרידא של המתקנים הנמצאים בדירה, אלא יש לשקלל  
5 פרמטרים נוספים, כל מקרה על פי נסיבותיו, ולהבטיח שמתן הפטור יעלה בקנה אחד עם  
6 תכליתו" [ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פסקה 28, 21.1.2013). כן  
7 ראו: ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250, 257 (2004) (להלן:  
8 "פסק דין שכנר")].
- 9 יוצא איפוא כי על אף שהפסיקה כיום קובעת כי מבחן המתקנים הפיזיים איננו עוד בגדר חזות  
10 הכל, לא יכולה להיות מחלוקת כי בחינה פיזית של הדירה נושא השומה הינה חלק מהותי  
11 בבחינת היותה בגדר "דירת מגורים". בנסיבות אלה אני קובע בזאת כי טענתו של המשיב לפיה  
12 הדירות נושא העררים אינן עומדות במבחן האובייקטיבי, המועלית לראשונה בערר זה, הינה  
13 בעלת רכיבים עובדתיים מובהקים השנויים במחלוקת בין הצדדים, ולפיכך, אין אני מקבל  
14 עמדתו של המשיב כי מדובר בטענה משפטית העולה מן העובדות הפרושות בפני ועדת ערר.
- 15 24. המשיב מוסיף וטוען בסיכומיו כי העוררים עצמם טענו שהעסקאות שעשו הינן עסקאות מצילות  
16 חיים, ו"הרי יש ללמוד מכאן כי דירות המגורים, או בעצם השלד שנחזה להיות דירת מגורים,  
17 איננו בפועל ראוי לשמש כדירת מגורים, וכי דינו וייעודו הריסה" (סעיף 11 בסיכומי המשיב).  
18 אכן, העוררים טענו כי עסקאות תמ"א 38/2 הינן עסקאות מצילות חיים, אך בין טענה זו לבין  
19 מסקנת המשיב כי יש לראות זאת כהודאה מצד העוררים בכך שדירותיהם הן "שלד" שאינו  
20 ראוי למגורים – המרחק רב, ואין בידי לקבלה.
- 21 25. מכל מקום, ככל שכוונתו של המשיב בטענתו זו הינה שכל דירות המגורים לגביהם חלה תמ"א  
22 38/2 הינן דירות המיועדות להריסה ולפיכך אינן מקיימות התנאי האובייקטיבי הנדרש מ"דירת  
23 מגורים" לצורך ביסוס הזכאות לקבלת הפטור בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" – המדובר  
24 בטענה משפטית מרחיקת לכת, שהועלתה ללא פירוט מינימאלי, אשר יש בה משום "שינוי  
25 מהותי של חזית הטיעון" (פסק דין שושן, עמוד 476) – ולפיכך אין להתירה.
- 26 26. לפיכך, קובע אני כי דין טענתו זו של המשיב להידחות בשל "הרחבת חזית" אסורה.
- 27 **א (2) דין טענת המשיב להידחות גם לגופו של עניין**
- 28 27. לא למותר לציין כי יש לדחות גם לגופו של עניין את טענת המשיב לפיה העסקאות נושא הערר  
29 אינן בגדר מכירות של "דירות מגורים מזכות" שכן דירות העוררים מיועדות להריסה במסגרת  
30 פרויקט תמ"א 38/2. הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 בחוק כוללת מספר יסודות ובהם התנאי  
31 לפיו "הדירה משמשת למגורים אנ מיועדת למגורים לפי טיבה". בפסק דין שכנר ציין כב'  
32 הנשיא ברק כי תנאי זה:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

1 "כולל שתי חלופות: החלופה הראשונה, עניינה 'דירה שמשמשת למגורים'. חלופה זו איננה  
2 מתקיימת בנכס נושא הדיון מאחר שלא שימש למגורים במועד מכירתו או בסמוך לכך.  
3 החלופה השנייה, עניינה 'דירה שמיועדת למגורים לפי טיבה'" (פסקה 9).  
4 כן ציין כבי הנשיא ברק בפסק דין שכנר כי:  
5 "המועד הקובע לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המס, כלומר מועד  
6 'מכירת הזכות במקרקעין'" (פסקה 8).  
7 בעניינינו, אין מחלוקת כי במועד אירוע המס (מועד חתימת ההסכם בין העוררים לבין הקבלן-  
8 היזם) שימשו הדירות נושא הערר למגורים. לפיכך, לנוכח התקיימותה של החלופה הראשונה  
9 ברכיב זה הנכלל בהגדרת "דירת מגורים" – אין כל צורך להידרש לשאלת התקיימותה של  
10 החלופה השנייה.  
11 28. לפיכך – יש לדחות טענת המשיב לפיה אין הדירות נושא הערר בגדר "דירות מגורים מזכות".

12  
13 **ב. האם עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי מקיימות התנאי למתן פטור ממס**  
14 **שבח הקבוע בסעיף 6(א) בהוראת השעה בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין"**  
15 **של דירת המגורים?**

16 29. ערר זה עוסק בעסקאות תמ"א 38/2, אשר בגדרן בעלי הדירות מוכרים לקבלן-היזם רק חלק  
17 מזכויותיהם במקרקעין, ובתמורה לכך מקבלים ממנו שירותי בניה לבניית דירתם החלופית על  
18 הזכויות שנותרו להם במקרקעין, דהיינו – **עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי**. נשאלת  
19 השאלה האם עסקאות מסוג זה מקיימות את התנאי למתן פטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6(א)  
20 בהוראת השעה בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין" של דירת המגורים? סוגיה זו מתקשרת  
21 גם לסוגיית הפטור ממס שבח לעסקאות מסוג זה על פי סעיף 49א' בחוק – ולפיכך יידון תחילה  
22 המתווה הנורמטיבי השייך לסוגיה זו.

23 **ב (1) רקע נורמטיבי – פטור ממס שבח בגין עסקת קומבינציה על פי סעיף 49א' בחוק**

24 30. סעיף 49א(א) בחוק מתנה את מתן הפטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" במכירת  
25 "כל הזכויות במקרקעין" שיש למוכר בדירה הנמכרת:  
26 "תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את **כל**  
27 **הזכויות במקרקעין שיש לו ב"דירת מגורים מזכה"**, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים  
28 בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס  
29 במכירתה...".

30 31. במסגרת עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי מוכר בעל המקרקעין לקבלן רק חלק מזכויותיו  
31 במקרקעין, ובתמורה לכך הוא אמור לקבל מהקבלן שירותי בניה לבניית דירות חדשות על גבי  
32 החלק במקרקעין שנותר בבעלותו. בפסיקה הוכרה עסקה מסוג זה כעסקה אחת (מכירת חלק



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 מהמקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בניה), כאשר לעניין החיוב במס שבח – הוגדרה התמורה  
2 כשווי שירותי הבניה שקיבל בעל המקרקעין מהקבלן בתוספת רווח קבלני סביר [ראו – ע"א  
3 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"מ לב (2) 121 (1978); א'  
4 נמדר מס שבח מקרקעין – הפטור מדירת מגורים (תשע"ד – 2014) (להלן: "נמדר"), עמ' 532-  
5 530].
- 6 נשאלה השאלה: האם בעלים של מקרקעין עליהם בנויה "דירת מגורים מזכה" המוכר רק חלק  
7 מזכויותיו במקרקעין אלה במסגרת עסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי זכאי לפטור ממס שבח  
8 על פי סעיף 49א(א) בחוק? לכאורה, על פי לשונו של החוק ופשוטם של דברים, התשובה לכך  
9 הינה שלילית, שכן בעסקה מסוג זה לא נמכרות ע"י המוכר "כל הזכויות במקרקעין". דא עקא,  
10 **בפסק דין בן-עמי קבע בית המשפט העליון כי למרות שהמכר הינו רק של חלק מהזכויות**  
11 **במקרקעין – זכאי המוכר לפטור, כפי שמסכמת המלומדת י' סרוסי:**
- 12 "בפסק דין בן-עמי קבע בית המשפט העליון כי למרות שבעסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי  
13 בעל הקרקע אינו מוכר את כל הזכויות שיש לו בדירת המגורים שעל הקרקע, עדיין הוא  
14 זכאי לפטור בגין אותה דירה. בית המשפט קבע כי מבחינת התוכן הכלכלי של העסקה יש  
15 לראות את בעל הקרקע כאילו מכר את כל זכויותיו בדירת המגורים, שכן גם אם מבחינה  
16 פורמלית לא נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים הישנה, עדיין מטרתו של בעל הקרקע  
17 בעסקת הקומביניציה היא להרוס את הדירה הישנה ולקבל תמורתה דירות חדשות בבנין  
18 שייבנה על המקרקעין. לכן, מבחינה מהותית, בעל הקרקע מוותר על כל זכויותיו בדירת  
19 המגורים הישנה והוא זכאי לפטור בשל מכירתה" [י' סרוסי מיסוי דירות מגורים (2009)  
20 (להלן: "סרוסי"), עמ' 434 (ההדגשה אינה במקור – ב' א')].
- 21 32. **במסגרת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8 לחוק), התש"ם – 1980** (לעיל ולהלן: "תיקון  
22 מס' 8"**) התווסף לחוק סעיף 49א(ב) המתייחס באופן פרטני לעסקאות קומביניציה, ואשר קבע**  
23 **בנוסחו באותה עת) כדלקמן:**
- 24 "ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים שתמורתה  
25 היא זכויות במקרקעין בבנין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר  
26 לבחור באחת מאלה:
- 27 (1) קבלת פטור לגבי חלק משווי התמורה, כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות בניה,  
28 בסכום שווי הדירה הנמכרת, וכאשר התמורה הושפעה באפשרויות קיימות או  
29 צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת)  
30 – בסכום כאמור בסעיף 49'149; ...
- 31 (2) תשלום מלוא המס בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות".
- 32 **יצוין כי פסק דין בן-עמי ניתן לאחר תיקון מס' 8, אך התייחס לדין שקדם לו, ולפיכך לא**  
33 **התייחס לסעיף 49א(ב) הנ"ל.**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 **33. בע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה** (פורסם בנבו, 5.9.1985) (להלן: **"הלכת**  
2 **יוניזדה"**) דן בית המשפט העליון בפרשנותו של סעיף 49א(ב) בחוק (בנוסחו דאז). נקבע כי  
3 במקרה של עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, ככל שהמוכר מבקש לקבל פטור ממס שבח בשל  
4 מכירת "דירת מגורים מזכה" – אזי הוא יהיה זכאי לקבלת הפטור, אך זאת – בתנאי שייחשב  
5 (לעניין החיוב במס שבח) כאילו מכר את כל הזכויות שיש לו במקרקעין ובדירה וקיבל בתמורה  
6 דירות מהקבלן. כפועל יוצא מכך נקבע כי התמורה שקיבל המוכר תיחשב ככוללת, בנוסף לשווי  
7 שירותי הבניה לבניית דירות התמורה והרווח הקבלני בגינם, גם את שווי רכיב הקרקע הצמוד  
8 לדירות התמורה.  
9 **"משמעותה של הלכת יוניזדה היא כי בעסקת מכר חלקי שבה מתבקש פטור לדירת מגורים,**  
10 **שווי המכירה' בגין מכירת חלק מהקרקע לקבלן יכלול – נוסף על שוויים של שירותי הבנייה**  
11 **של הדירות שהועברו לבעלותו של בעל הקרקע – גם את השווי של הקרקע הצמודה לאותן**  
12 **דירות. יתר תוצאות המס בעסקה ייקבעו על פי תוצאות המס של עסקת קומבינציה מסוג**  
13 **מכר חלקי"** (סרוסי, עמ' 437-438).  
14 הלכת יוניזדה אושרה על ידי בית המשפט העליון בפסק דין טובי (דעת רוב של כבי' השופטים  
15 **ריבלין ושוטרסברג-כהן**), כנגד עמדתו החולקת של כבי' השופט **טירקל**).  
16 יוער כי בכך נפגע באופן ניכר היתרון שניתן למוכר בעסקת קומבינציה שנעשתה במקרקעין  
17 עליהם היתה בנויה "דירת מגורים מזכה":  
18 **"בהסתמך על הלכת יוניזדה ניתן לומר שכאשר בעל קרקע מוכר קרקע ועליה דירת מגורים**  
19 **במסגרת עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, ההחלטה בשאלה אם כדאי לו לבקש פטור בגין**  
20 **הדירה תלויה בשאלה אם שווי הפטור בשל הדירה עולה על שווי הקרקע הצמודה לדירות**  
21 **שהוא מקבל מהקבלן"** (סרוסי, עמ' 40).  
22 **34. לאחרונה, במסגרת תיקון מס' 76 לחוק (הרפורמה של שנת 2013), שונה סעיף 49א(ב) בחוק,**  
23 **ובנוסחו דהיום הוא קובע כדלקמן:**  
24 **"על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו ב"דירת**  
25 **מגורים מזכה" שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת**  
26 **המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על**  
27 **החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה"**.  
28 סעיף זה, בנוסחו המתוקן, קובע כי בעלים של מקרקעין, הכוללים גם "דירת מגורים מזכה",  
29 המוכר חלק מזכויותיו בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, זכאי לפטור ממס שבח בגין שווי  
30 החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה, המחושב בהתאם לשווי החלק במקרקעין הנמכר על ידו.  
31 כן קובע הסעיף כי התמורה המשולמת למוכר תחושב לפי מחיר השוק של שירותי הבניה – ללא  
32 התוספת של רכיב הקרקע.  
33 **"הוראה זו קובעת כי באופן עקרוני ניתן ליהנות משני העולמות, מהיתרונות של עסקת**  
34 **קומבינציה מוכרת ומהיתרונות של הפטור לדירת מגורים ביחד. ואולם, הסעיף מסתפק בכך**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 10-13-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 שהפטור לדירת המגורים לא יינתן על שווי כל הדירה אלא על 'החלק הנמכר בדירת  
2 המגורים המזכה'. חלק זה ייגזר מאחוזים הקבועים בעסקת הקומביניציה ולא מהחלק  
3 הפיזי לפי מקומה של דירת המגורים בשטח. בצורה זו המחוקק, למעשה, קובע חריג לכלל  
4 האומר כי כדי לקבל פטור ממס יש למכור את כל הזכויות בדירה, ובמקרה של עסקת  
5 קומביניציה כאמור יינתן הפטור גם אם לא נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים, אם כי  
6 הפטור יינתן באופן חלקי" (נמדר, עמ' 553-554) (ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 7 **ב (2) האם יש לפרש את סעיף 6(א) בהוראת השעה באותו אופן בו פורש סעיף 49א' בחוק [כנוסחו**  
8 **לפני תיקון מס' 8] בהלכת בן-עמי?**
- 9 35. כפי שכבר צוין לעיל, אחד התנאים המצטברים למתן פטור ממס שבח על פי סעיף 6(א) בהוראת  
10 השעה הינו כי הנישום מכר "את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה". לטענת  
11 העוררים, מאחר והלכת בן-עמי קובעת, לעניין סעיף 49א(א) בחוק, כי יש לראות עסקאות  
12 קומביניציה מסוג מכר חלקי כעסקאות בהן מכר בעל המקרקעין לקבלן את מלוא זכויותיו  
13 במקרקעין – יש להחיל הלכה זו גם לגבי התנאי הזהה הקיים בסעיף 6(א) בהוראת השעה,  
14 ולקבוע כי הפטור על פי סעיף זה יחול גם במקרה של עסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי. מנגד  
15 טוען המשיב כי אין להחיל את הלכת בן-עמי על סעיף 6(א) בהוראת השעה וכי יש לקבוע כי  
16 במקרה של עסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי זכאי בעל המקרקעין להקלה ממס שבח הקבועה  
17 בסעיף 5 בהוראת השעה הניתנת בגין מכירת זכויות בניה (וזאת בכפוף להתקיימותם של  
18 התנאים המפורטים בסעיף 5, ובהם – כי "לא יאוחר מתום 36 חודשים מיום המכירה,  
19 הסתיימה בנייתן על הקרקע של 80% לפחות מהדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות  
20 לבנייה לפי תכנית הבנייה החלה על הקרקע במועד סיום הבנייה או של 8 דירות המיועדות  
21 לשמש למגורים, לפי הגבוה").
- 22 36. לאחר ששקלתי טיעוניהם של הצדדים הגעתי לכלל מסקנה כי יש לקבל עמדתו של המשיב  
23 בסוגיה זו, ואין להחיל את הלכת בן-עמי על סעיף 6(א) בהוראת השעה. הלכת בן-עמי נקבעה  
24 בהתייחס לסעיף 49א(א) בחוק בנוסחו לפני תיקון מס' 8, דהיינו – **בטרם קבע המחוקק הסדר**  
25 **ספציפי [בסעיף 49א(ב)] לגבי תחולתו של הפטור ממס שבח ביחס לעסקאות קומביניציה מסוג**  
26 **מכר חלקי**. בנסיבות הנוגעות למתן פטור בגין מכירת מגורים מזכה במסגרת עסקת קומביניציה  
27 לפי סעיף 49א(א) בחוק, נקבע בהלכת בן-עמי כי יש לפרש את התנאי בדבר מכירת "כל הזכויות  
28 במקרקעין" באופן רחב, כחל גם עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי בהן מוכר בעל המקרקעין  
29 רק חלק מזכויותיו במקרקעין.
- 30 בהמשך נחקק סעיף 49א(ב) (במסגרת תיקון מס' 76 משנת 2013) בגדרו נקבע **הסדר ספציפי**  
31 **בנוגע לעסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי**, אשר פורש על ידי בית המשפט העליון במסגרת  
32 הלכת יוניזדה (הלכה אשר אף אושררה בפסק דין טובין). חקיקתו של סעיף 49א(ב) **ייתה,**  
33 **למעשה, את הלכת בן-עמי והפכה אותה לבלתי רלבנטית**, שכן המקור הנורמטיבי למתן פטור



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 ל"דירת מגורים מזכה" בעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי הפך להיות סעיף 49א(ב) והלכת  
2 יוניזדה שפירשה אותו, ולא סעיף 49א(א) והפרשנות המרחיבה שניתנה לו בהלכת בן-עמי.  
3 יצוין כי במסגרת תיקון מס' 76 בוטלה, אומנם, הלכת יוניזדה – אך מאחר שתיקון זה מאוחר  
4 להוראת השעה, אין הוא לכאורה רלבנטי לפרשנותה.
- 5 37. הוראת השעה נחקקה לאתר חקיקתו של סעיף 49א(ב). בנסיבות אלה, משהובהר כי המחוקק  
6 בחר במסגרת סעיף 6 בהוראת השעה לקבוע הסדר דומה לזה הקבוע בסעיף 49א(א) (הכולל  
7 תנאי בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין") תוך התעלמות מההסדר הספציפי הקבוע בסעיף  
8 49א(ב) – יש להסיק כי המדובר בהסדר שלילי לפיו הפטור הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה  
9 אינו חל על עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי.
- 10 לשון אחרת: סעיף 49א(א) קובע כלל לפיו רק מכירת "כל הזכויות במקרקעין" מקנה למוכר  
11 זכאות לקבלת הפטור ממס שבח מקרקעין, ואילו סעיף 49א(ב) מהווה חריג לכלל זה בקובעו כי  
12 פטור ממס שבח יינתן גם במקרה של עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי. בנסיבות אלה, ברי  
13 כי פסק דין (בן-עמי) הקובע, בדרך של פרשנות מרחיבה, כי החריג הוא למעשה חלק מהכלל  
14 (המתייחס למכירת כל הזכויות בדירת המגורים המזכה) – אינו רלבנטי עוד, ובנסיבות אלה –  
15 אין להחילו גם לגבי הוראת הפטור המצויה בסעיף 6א(א) שבהוראת השעה.
- 16 באשר לסוגיית "ההסדר השלילי" מצוין פרופ' א' ברק בספרו פרשנות במשפט (כרך שני –  
17 פרשנות החקיקה) (תשנ"ג – 1993) (להלן: "ברק") כי:  
18 "משמעות משתמעת שלילית ("הסדר שלילי") מתרחשת כאשר מהעניינים אשר המחוקק  
19 הסדירם בחוק מסוים, משתמע הסדר שונה לעניינים שלא הוסדרו בחוק ... שופטים  
20 בישראל נוהגים לעיתים לפי כלל זה, באומרים 'מכלל הן אתה שומע לאו'. דבר זה מותר,  
21 והוא מתבקש מכללים רגילים של שימוש בלשון החוק, ובלבד שהוא משתמע מתוך  
22 ההקשר" (ברק, עמ' 113; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 23 אני סבור כי במקרה הנוכחי, נוכח הנימוקים שפורטו לעיל, מקרה זה הינו מקרה מובהק  
24 המאפשר ללמוד על קיומו של הסדר שלילי בהוראת השעה לגבי עסקאות קומבינציה מסוג  
25 מכר חלקי, וזאת באמצעות השוואה להסדר המקביל המפורט בסעיף 49א(ב) בחוק.
- 26 38. באשר לפסקי הדין של בית המשפט העליון אליהם מפנים העוררים תוך שנטען על ידם כי פסקי  
27 דין אלה מאשררים את הלכת בן-עמי [פסק דין טובי; ע"א 6486/02 להב נ' מנהל מס שבח  
28 מקרקעין אזור המרכז (פורסם בנבו, 9.10.2005)] – אדגיש כי בפסקי הדין הנ"ל אין כל קביעה  
29 הסותרת את מסקנתי בדבר העדר הרלבנטיות של הלכת בן-עמי (לעניין מתן הפטור במכירת  
30 "דירת מגורים מזכה" במסגרת עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי) בשל היווצרותו של הסדר  
31 חקיקתי ספציפי בסוגיה זו בגדרו של סעיף 49א(ב).
- 32 ההפך הוא הנכון: בפסק דין טובי ערך כב' השופט א' ריבלין סקירה מקיפה על השינוי שחל  
33 במצב המשפטי בעקבות חקיקתו של סעיף 49א(ב) – ואני סבור כי האמור בפסק דין זה עולה  
34 בקנה אחד עם האמור בפסק דינו של כב' השופט ריבלין.





**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

39. לאור כל האמור לעיל, אני קובע בזאת כי עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי אינן מקיימות את התנאי למתן הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6(א) בהוראת השעה בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין" של דירת המגורים.

**ג. האם עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי מקיימות את התנאי למתן פטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6(א) בהוראת השעה בדבר מכירת חלק מ"דירת מגורים מזכה"?**

40. סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע כדלקמן :  
 "במכירת חלק מ"דירת מגורים מזכה" - יקראו את סכום התקרה באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה".

לטענת העוררים, סעיף זה יוצר הסדר ספציפי לקבלת פטור יחסי ממס שבח בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, ולפיכך – הם זכאים לקבל פטור כזה בגין העסקאות אותן ביצעו.  
 41. אני סבור כי דין טענתם זו של העוררים להידחות. סעיף 6(א) בהוראת השעה אינו עוסק בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, אלא בעסקה למכירת מקרקעין הכוללים זכויות בניה ועליהם "דירת מגורים מזכה", כאשר המקרקעין הנמכרים שייכים למספר בעלים. במקרה זה קובע הסעיף כי ינתן לכל אחד מהבעלים (המוכר את מלוא זכויותיו במקרקעין) פטור יחסי בגין מכירת "דירת מגורים מזכה", בהתאם לחלקו במקרקעין. למסקנה זו ניתן להגיע, בין היתר, מהנימוקים הבאים :

א. סעיף 149(א) בחוק קובע כדלקמן :  
 "על אף הוראות סעיף קטן (א), במכירת חלק מ"דירת מגורים מזכה", יקראו כל אחד מהסכומים הנקובים בסעיף קטן (א) (2) ו- (3) באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה".

סעיף 149(א) בחוק דן במקרה של מקרקעין, ובהם "דירת מגורים מזכה", הנמצאים בבעלות משותפת של מספר בעלים. הסעיף קובע כי במקרה זה תחול תקרת הפטור לגבי התמורה המתקבלת בגין מכירת הדירה בשלמותה, ולא לגבי חלקו של כל אחד מהבעלים בנפרד [ראו לדוג' ע"א 530/07 מנהל מס שבח מרכז נ' דן ירדני לנגזם (פורסם בנבו, 23.9.2009), סעיף 1 בפסק הדין של כבי השופט ריבלין]. נוכח הדמיון הקיים בנוסחיהם של שני הסעיפים האלה, והעיקרון לפיו יש לשאוף להרמוניה חקיקתית בין הוראות חוק שונות, ו"לעשות למניעת התנגשות פנימית בין דברי חקיקה שונים" (ברק, עמ' 333) ובפרט במקרה של דברי חקיקה הדנים "באותו עניין" לגביהם "תגדל הנטייה לראותם הוראות משלימות ותואמות" (ברק, עמ' 343), יש לקבוע כי גם סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע הסדר דומה לזה הקבוע בסעיף 149(א), ואינו דן בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי.

ב. **ברישא של סעיף 6(א) בהוראת השעה קבוע עיקרון כללי בדבר מתן פטור ממס שבח בתקופה הקובעת למי שמוכר "את כל הזכויות במקרקעין שיש לו ב"דירת מגורים מזכה"**.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

1 בסעיפי המשנה של אותו סעיף, מפורטות מספר הוראות משלימות ובהן גם ההוראה  
2 הקבועה בסעיף משנה 6(א)(4). ניתן איפוא לקבוע כי סעיף 6(א)(4) בהוראת השעה הינו חלק  
3 מסעיף 6(א), והתנאים המפורטים בסעיף 6(א) רישא חלים גם לגביו. בנסיבות אלה, קבלת  
4 פרשנותם של העוררים הייתה מובילה לתוצאה אבסורדית של סתירה פנימית בסעיף 6(א)  
5 בהוראת השעה, שכן בעוד שברישא של סעיף 6(א) הותנה מתן הפטור במכירת "כל הזכויות  
6 במקרקעין", הרי שבסיפא של סעיף 6(א) [דהינו בסעיף 6(א)(4)], כפי שהוא מפורש על ידי  
7 העוררים, היתה ניתנת אפשרות למתן פטור ממס שבח "במכירת חלק מ"דירת מגורים  
8 מזכה". כל זאת – מבלי שהמחוקק יסייג וייקבע כי הסיפא תחול רק לגבי חריג החל על  
9 עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי בלבד.

10 42. יצוין כי גם פרופ' הדרי בספרו **מיסוי מקרקעין** (חלק ראשון, מהדורה שלישית, תשע"ג – 2012)  
11 מפרש את סעיף 6(א)(4) כמתייחס לסיטואציה הדנה בבעל זכויות חלקיות בדירה המוכר את  
12 **מלוא זכויותיו** באותה דירה:

13 "כאשר המוכר, כהגדרתו לעיל, הוא בעל זכויות חלקיות בלבד בדירה והוא מוכר את כל  
14 חלקו, ייקבע סכום תקרת הפטור באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים  
15 המזכה". כלומר, המוכר לא יזכה בתקרת הפטור המלאה על פי החוק אלא בתקרה חלקית  
16 בהתאם לשיעור זכויותיו בדירת המגורים" (עמ' 444) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').

17 43. מנימוקים אלו, יש להעדיף פרשנותו של המשיב לסעיף 6(א)(4) בהוראת השעה, המונעת סתירה  
18 פנימית בין סעיפי המשנה של סעיף 6(א) בהוראת השעה, והיוצרת הרמוניה חקיקתית בינו לבין  
19 הסעיף המקביל לו בחוק [סעיף 149(א)]. משכך, אני קובע בזאת כי סעיף 6(א)(4) בהוראת השעה  
20 אינו עוסק בסיטואציה של קבלת פטור בעסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי – ולפיכך אין  
21 בהוראותיו כדי להקנות לעוררים זכות לקבלת פטור בגין העסקאות נושא הערר.

22 **ד. האם תכלית החקיקה של הוראת השעה מצדיקה מתן פטור לעסקאות**  
23 **קומביניציה מסוג מכר חלקי בשל לאקונה הקיימת בהוראת השעה בסוגיה זו?**

24 44. לטענת העוררים, מתן הפטור ממס שבח לפי סעיף 6 בהוראת השעה גם במקרה של עסקאות  
25 קומביניציה מסוג מכר חלקי (ובמקרה דנן - עסקאות תמ"א 38/2) מגשימה באופן מובהק את  
26 תכליתה של הוראת השעה, שהינה "הגדלת ההיצע של דירות מגורים". העוררים מסכימים כי  
27 במסגרת הוראת השעה ביקש המחוקק להציף את השוק בדירות בטווח הזמן המיידי, אך  
28 לגרסתם, כאשר מדובר בשוק הנדל"ן, טווח זמן מיידי הוא טווח זמן של מספר שנים. לפיכך, יש  
29 לראות בהיעדרו של הסדר ספציפי לתחולת הפטור לגבי עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי,  
30 **כלאקונה** – אותה יש להשלים על פי תכלית החקיקה, באמצעות מתן פטור יחסי במכירת דירות  
31 מגורים במסגרת עסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי [דוגמת הפטור היחסי הניתן בסעיף  
32 6(א)(4) בהוראת השעה].



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 45. לאחר שבחנתי ושקלתי טענותיהם של הצדדים בסוגיה זו הגעתי למסקנה כי יש לדחות טענת  
2 העוררים גם בהקשר זה.
- 3 **ראשית**, וכפי שפורט בהרחבה לעיל, **אינני סבור כי יש לראות בהיעדרו של הסדר ספציפי**  
4 **בהוראת השעה בנוגע לתחולת הפטור לגבי עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי כקיומה של**  
5 **לאקונה, אלא כהסדר שלילי** אשר באמצעותו גילה המחוקק דעתו כי אין הוא מעוניין להחיל  
6 את הפטור הנ"ל על עסקאות מסוג זה. בנסיבות אלה, אין זה מתפקידו של בית המשפט להשלים  
7 את מלאכת החקיקה או להחליף שיקול דעתו של המחוקק בשיקול דעתו שלו;  
8 **שנית**, גם אם הייתי מקבל טענתם של העוררים לפיה שתיקתו של המחוקק הינה בגדר לאקונה  
9 בהוראת השעה, עדיין אינני סבור כי תכליתה של הוראת השעה עולה בקנה אחד עם טענת  
10 העוררים בנוגע לתוכן אותו יש לצקת באותה לאקונה נטענת. בדברי ההסבר להוראת השעה  
11 הובהר כי מטרת הפטור נושא הדיון הנוכחי הינה:  
12 *"... להגדיל את היצע הדירות **בטוח המיידית** על ידי מתן פטור נוסף ממס שבח. כדי שהיצע*  
13 *הדירות החדש לא ינותב לרכישת דירות להשקעה, מוצע להעלות את שיעור מס הרכישה*  
14 *לגבי דירות להשקעה. העלאת מס הרכישה לגבי רכישת דירת מגורים שאינה דירת המגורים*  
15 *היחידה תפחית את הכדאיות לרכישת דירה כאמור".*
- 16 (כן ראו דבריהם של חברי הכנסת בנוגע להצעת חוק זו – פרוטוקול מס' 666 מישיבת ועדת  
17 הכספים, 8.2.2010.)
- 18 מדברי ההסבר להוראת השעה עולה כי העלאת מס הרכישה לגבי דירות להשקעה (בסעיף 2)  
19 נועדה לגרום לכך שהיצע הדירות החדש שייוצר כתוצאה מהוראת הפטור המצויה בסעיף 6  
20 בהוראת השעה לא יוביל לרכישת דירות להשקעה. אני סבור כי גם מכך ניתן ללמוד על כוונת  
21 המחוקק לפיה מתן הפטור ממס שבח אמור היה ליצור **השפעה מיידית** על שוק הדירות –  
22 שבעקבותיה יש להעלות, מיידית, את גובה מס הרכישה החל לגבי רכישת דירות להשקעה.
- 23 46. מודע אני לכך שהוראת השעה כוללת גם את סעיף 5 המפחית את שיעור מס השבח החל בגין  
24 מכירת קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים, על אף שבמקרה זה ההשפעה על שוק הדיור אינה  
25 מיידית. מכל מקום – ערר זה עניינו הזכות **לפטור** ממס שבח (על פי סעיף 6) – ולא **הקלה** במס  
26 שבח. לפיכך, אין בסעיף 5 כדי לסתור את העובדה שתכליתו של **הפטור** הקבוע בסעיף 6 הינה  
27 הגדלה מיידית של היצע הדירות בשוק.
- 28 לא זו אף זו: **הקלת המס אשר בסעיף 5** מותנית, בין היתר, בכך שבניית הבניין תושלם בתוך 36  
29 חודשים, וגם בכך יש כדי להדגיש את החשיבות שראה המחוקק, בעת חקיקת הוראת השעה,  
30 במתן פתרונות **מיידים ומהירים** להיצע הדירות בשוק.
- 31 47. באשר לטענת העוררים כי "לא הגיוני" שהמחוקק ייתן פטור על פי סעיף 6 בהוראת השעה  
32 לעסקאות למכירת דירות מגורים משומשות היוצרות היצע מלאכותי של דירות, ולא ייתן פטור  
33 כזה לעסקאות קומבינציה המגדילות את היצע הדירות באופן ממשי, הרי שאין אני מקבל  
34 הטענה כי היצע דירות ההולך וגדל בשל אי כדאיות כלכלית לאחזקתן או לרכישתן של דירות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 להשקעה הוא היצע מלאכותי. מכל מקום, אשוב ואדגיש כי אין זה מתפקידו של בית המשפט  
2 להחליף שיקול דעתו של המחוקק בשיקול דעתו שלו, והשאלה שלפני איננה מהו החוק הרצוי  
3 אלא כיצד יש לפרש את החוק בנוסח שנקבע ע"י המחוקק.  
4 48. ניתן לסכם כי תכלית החקיקה של הפטור ממס שבח המצוי בסעיף 6 בהוראת השעה הייתה  
5 להגדיל באופן מיידי את היצע הדירות אשר נועדו למגורים מיידיים. עסקאות קומבינציה מסוג  
6 מכר חלקי אינן עולות בקנה אחד עם מטרה זו, שכן משך הזמן עד להריסת מבנה קיים ובניית  
7 בניין חדש תחתיו אורך מספר שנים, אשר לא ניתן להגדירן כפרק זמן "מיידי". לפיכך, העדיף  
8 המחוקק שלא להעניק פטור זה שבהוראת השעה לסוג זה של עסקאות. לפיכך, דין טענת  
9 העוררים כי תכלית החקיקה של הוראת השעה מצדיקה מתן פטור לעסקאות קומבינציה מסוג  
10 מכר חלקי בשל לאקונה הקיימת בהוראת השעה בסוגיה זו – להידחות.  
11 49. נוכח קביעותיי בדבר דחיית טענותיהם של העוררים ביחס לאפשרות החלתו של הפטור אשר  
12 בסעיף 6 בהוראת השעה לגבי עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי – אין צורך כי אדרש ליתר  
13 טענותיו של המשיב הנובעות מסוגיית תכלית החקיקה של הוראת השעה, כמו גם לטענת הנגד  
14 של העוררים לפיה טענות אלה של המשיב הן בגדר "הרחבת חזית פסולה".  
15

**V. סוף-דבר**

- 16  
17 50. לאור כל האמור, אציע לחברי כדלקמן:  
18 א. לדחות את הערר;  
19 ב. לחייב את העוררים לשלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ₪.

*ב. איטן*

בנימין ארנון, שופט  
יו"ר הוועדה

20

21

**חבר הוועדה דב שמואלביץ', עו"ד:**

22

הנני מסכים לתוצאה ולנימוקים המפורטים בפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון.

*דב שמואלביץ'*

עו"ד דב שמואלביץ'  
חבר הוועדה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני :

1

2

**חבר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:**

3

קראתי בעיון את חוות דעת המנומקת כדבעי של כב' היו"ר הנכבד ועלי להביע הסתייגות מסוימת.

4

הצדדים וכן יוה"ר הנכבד מתייחסים להלכת בן עמי ע"א 265/79 (ניתנה ביום 1.9.80).

5

נכון הוא כי פסק הדין ניתן לאור הדין שהיה קיים באותה העת, כפי שנקבע על ידי יוה"ר, אלא

6

שהעיקרון העומד בבסיס פסק הדין הוא לטעמי, אוניברסלי במובן זה, שכאשר מישהו עושה עסקה

7

מסוג מכר חלקי (שזו עסקת הקומבינציה המקובלת והנפוצה ביותר), הרי ברור כי לאחר אותה

8

עסקה מסוג מכר חלקי, ומבחינה מהותית לא ניתן שוב לבצע עסקה באותם מקרקעין. המוכר יכול

9

לבצע עסקה אחרת, לגבי החלק שנותר בידו.

10

כפי שצוין על ידי יוה"ר הנכבד בעניין בן עמי נקבעה התפיסה: "שחוק מס שבח הוא חוק פיסקלי

11

שבו חרק המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי

12

של עסקות...". ניתן כמובן לפרש את הלכת בן עמי לאור הדין שחל באותה עת, אבל לדידי, אין הדבר

13

כך. מדובר בתפיסת עולם שחלה כל עוד לא חל בה שינוי מכוון ומפורש.

14

לדעתי, העיקרון שנקבע בעניין בן עמי שווה ערך לעקרונות כגון: רציפות המס ואחרים. לטעמי, עד

15

לתיקון החוק בסוגיה זו, לצורך מכירתה של "דירת מגורים", תישב עסקת קומבינציה מהסוג של

16

מכר חלקי ל"מכירת כל הזכויות".

17

תיקון 76 (שהוא אינו רלוונטי לענייננו) לחוק המיסוי שינה בפעם הראשונה במוצהר את הלכת בן

18

עמי וקבע כי יינתן פטור יחסי ולא מלא!

19

גם אורך "התקופה הקובעת" – שנתיים מלאות אינו מלמד דווקא מכירה מיידית של דירות מגורים

20

שפי שמצוין בהצעת החוק. ולגבי קרקע לבנייה נקבעה תקופה של 36 חודש שגם היא אינה מצביעה

21

על מידיעות כפי שמופיע בהצעת החוק של הוראת השעה.

22

מי שחוקק את הוראת השעה היה מודע לקיומה של הלכת בן עמי הנ"ל, אך לא עשה דבר לסיוגה או

23

ביטולה עד שהדבר בא לידי ביטוי בתיקון 76 הנ"ל.

24

לו דעתי הייתה נשמעת, הייתי מקבל את הערר.

עו"ד דן מרגליות, עו"ד  
ושמאי מקרקעין  
חבר הוועדה

25



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 13-10-44889-10 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: .

ניתן היום, א' שבט תשע"ה, 21 ינואר 2015, בהעדר הצדדים.

1  
2

עו"ד דן מרגליות, עו"ד  
ושמאי מקרקעין  
חבר הוועדה

עו"ד דב שמולביץ  
חבר הוועדה

בנימין ארנון, שופט  
יו"ר הוועדה

3  
4  
5