



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 55047-07-13 מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ב. העוררת מסי' 2, הינה נכה לצורך קבלת הפטור הקבוע בחוק, ואשר טרם ביצוע העסקה נושא
- 2 ערר זה ניצלה שתי פעמים הקלות בחישוב מס רכישה מכח תקנה 11(א). (להלן -
- 3 "העוררת").
- 4
- 5 ג. ביום 28.4.81, רכשה העוררת דירת מגורים, ברכישה זו ניצלה העוררת בפעם הראשונה את
- 6 הפטור החלקי הקבוע בתקנות (להלן - "הפטור הראשון של העוררת").
- 7
- 8 ד. העוררים נישאו זה לזו לאחר שנת 1991, ולפני יום 16.8.2008.
- 9
- 10 ה. ביום 16.8.2008, רכשו העוררים במשותף דירת מגורים, בגין דירה זו ביקשו וקיבלו בני הזוג
- 11 יחדיו פטור חלקי בהתאם לתקנות (להלן - "הפטור השני של העוררת").
- 12
- 13 ו. ביום 14.8.2012, רכשו העוררים את הנכס שנוא ערר זה. יצוין כי הנכס שנרכש היה ב"מצב
- 14 מעטפת" ועם קבלתו ביצעו פעולות בנייה ונכנסו לגור ביום 30.1.2013.
- 15
- 16 ז. בגין רכישת הנכס בשנת 2012, התיר המשיב לעורר לנצל את הפטור השני שלו, לו הוא זכאי
- 17 מכח התקנות, המשיב לא התיר לעוררת פטור נוסף הואיל ולפי שיטתו היא כבר ניצלה את
- 18 שני הפטורים לה היא זכאית מכח התקנות (פטור ראשון בשנת 1991, פטור שני בשנת 2008).
- 19 הפטור שניתן לעורר הוא מכח תקנה 11(ד).
- 20
- 21 ח. ביום 18.6.2013, ניתנה החלטת המשיב בהשגה לפיה אין מקום ליתן לעוררת פטור נוסף
- 22 ממס רכישה מכח תקנה 11(א) לתקנות.
- 23
- 24
- 25 **3. גדר המחלוקת**
- 26 א. השאלה העומדת בבסיס הערר הינה האם זכאית העוררת במקרה זה, לפטור מכח תקנה 11(א)
- 27 לתקנות, אן שמא די בכך שניצלה כבר את הפטורים להם היא זכאית פעמיים- פעם אחת בשנת
- 28 1991, ופעם נוספת בשנת 2008, במסגרת התא המשפחתי הנוכחי.
- 29
- 30 ב. על פי הפרשנות לה טוענים העוררים, בהתאם לתקנות זכאי נכה לשני פטורים עצמאיים,
- 31 ומספר 'אין סופי' מכח חברותו בתא משפחתי אשר זכאי לפטור מכח תקנה 11(ב). על פי
- 32 פרשנות זאת בכל פעם שנכה מקים תא משפחתי חדש אשר זכאי לפטור, יהיה זכאי תא
- 33 משפחתי זה לשני פטורים נוספים ללא תלות בפטורים הקודמים אשר קיבל כל אחד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 55047-07-13 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 מיחידיו מכח זכאותו האישית ומכח התאים המשפחתיים הקודמים. לשיטת המשיב
- 2 פרשנות זאת אינה נכונה והיא אף משוללת ביסוס לשוני, ומנוגדת לתכלית הניצבת בבסיס
- 3 תקנה 11 לתקנות.
- 4
- 5
- 6 **4. סיכום טיעוני העוררים:**
- 7 א. החלטת המנהל בהשגת שהגיש העורר הכירה בזכותו להקלה לפי תקנה 11(א), אך התעלמה
- 8 מכך שהעוררת זכאית להקלה מכח תקנה 11(ב).
- 9
- 10 ב. אם הכיר המנהל בזכותו של העורר להקלה לפי תקנה 11(א), הרי שהעוררת, אשתו, זכאית
- 11 להקלה שבדין (תקנה 11(ב)) בשל כך, והמס המירבי שניתן לגבותו מבני הזוג גם יחד הינו
- 12 0.5% משווי הדירה הנרכשת.
- 13
- 14 ג. נהיר לעוררים כי המשיב, בדחותו בהשגה בעניין זה ובדחותו את הצעת הפשרה של הועדה,
- 15 מתבסס על הקביעות בעניין פביאן הנ"ל, אלא שהעוררים יטענו כי אין להחיל האמור שם
- 16 בענייננו.
- 17
- 18 ד. בעניין פביאן ביקשו העוררים יחד כי המנהל יכיר ארבע פעמים בזכותם להקלה לפי תקנה
- 19 11, כאשר התא המשפחתי שלהם כבר השתמש בהקלה פעמיים.
- 20
- 21 ה. במקרה שלנו "התא המשפחתי" של העוררים קיבל הקלה לפי תקנה 11 לתקנות רק במקרה
- 22 אחד בעבר, ולא פעמיים, כפי שהיה בעניין פביאן הנ"ל.
- 23
- 24 ו. ההקלה שקיבלה העוררת בעבר לראשונה הייתה בשנת 1991, 12 שנה לפני נישואיהם של
- 25 העוררים, ובוודאי שלא ניתן לזקוף אותה לטובת ה"תא המשפחתי" של העוררים, כפי
- 26 שהמשיב טען.
- 27
- 28 ז. גם בעניין זגורי, התמקדה המחלוקת בשאלה האם זכאים העוררים ל-4 פטורים מצטברים,
- 29 "או שמא יש ליתן פטור על יסוד התא המשפחתי, כאשר כל תא זכאי לשני פטורים בלבד".
- 30
- 31 ת. בהתאם לפסיקה הקיימת זכאים העוררים להקלה מלאה הקבועה בתקנה 11(ג) בגין
- 32 רכישת הדירה הנוכחית.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 55047-07-13 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 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
- ט. העוררת זכאית בעצמה להקלה לפי תקנה 11(א) לתקנות.
- י. לפי לשון התקנות מגיע לבני הזוג הקלה פעמיים בחייו של העורר ופעמיים בחייה של העוררת. מדובר בזכות אישית של העוררת. אם הייתה נישאת לאדם שאינו נכה, הרי היה הוא זכאי גם להקלה ולכן מדוע אם נישאת לנכה יהיה גורלו שונה לרעה.
- יא. בהחלטה בהשגה קיבל המשיב את טענות העוררים כי מדובר בדירת מגורים, הנרכשת לצורך מגורי הנכה. מכאן ולחילופין יש למסות את הדירה הנרכשת כדירת מגורים, עפ"י החיוב המדורג הרגיל.
- יב. בתקנות אין כל דרישה שתירכש דירת מגורים ומספיק כי תירכש "זכות במקרקעין".
5. סיכום טיעוני המשיב:
- א. עמדת המשיב היא כי ההכרעה בערר זה צריכה להיות בהתאם לשני פסקי הדין המנחים אשר דנו בסוגיה זו, ו"ע 1024/03 עינת פביאן נגד מנהל מס שבת נתניה (ניתן ביום 9.3.2005, פורסם בנבו), ו"ע 1559/08 יואש זגורי נגד מנהל מס שבת מרכז (ניתן ביום 15.5.2011, פורסם בנבו). על פסק הדין בענין זגורי הוגש ע"י העוררים ערעור 4719/11 לבית המשפט העליון והערעור ממתין לפסק דין.
- ב. יצוין כי המקרים בפסקי הדין הנ"ל קשים ממקרה זה. שם העוררים ניצלו את ההקלה בסך הכל פעמיים, בעוד שבמקרה דן העוררת ניצלה את ההקלה בעצמה פעמיים (1991,2008), והעורר ניצל את הפטור פעמיים גם כן (2008,2012). ולכן לשיטתה של העוררת כיום היא זכאית לנצל את הפטור בפעם השלישית מכח תקנה 11, וגם אם הייתה מנצלת שני פטורים לפני נישואיה, הייתה זכאית לפטור נוסף במסגרת התא המשפחתי החדש.
- ג. מבחינה לשונית אין לקבל את טיעון העוררת. תקנה 11 (א) ו-(ב) מדברות בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים.
- ד. תקנה 11(ג) באה להרחיב את תקנה 11(א) גם לגבי בן הזוג של אותו זכאי לפי תקנה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ה. בחינת התכליות של תקנה 11(א) ותקנה 11(ב) מעלה כי מדובר במטרה סוציאלית שמצד
2 אחד מעניקה הטבה ומצד שני מגבילה הטבה זו לשתי פעמים.
3
4 ו. ניתן להשוות מצב עניינים זה לתקנה 12 העוסקת בהקלות לעולים חדשים. לגבי תקנה 12
5 ניתן פסק דין בע"א 3207/93 פדר אברהם נגד מנהל מס שבח פ"ד נב(3) 385.
6
7 ז. ניתן להסתמך על פסק הדין בע"א 3489/99 מנהל מס שבח נגד אן מרי עברי, מיסים יז-4, ה-
8 (9) וכן ע"א 3185/03 מנהל מס שבח נגד פלם, פורסם בבנו.
9

10
11 **6. דיון ומסקנות**

12 **א. המצב הנורמטיבי**

13
14 תקנה 11 לתקנות מס הרכישה קובעת את ההסדרים הבאים:

- 15
16 "א) מכירת זכות במקרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל
17 שנספה במערכה לשם שיכונם חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%,
18 ובלבד שחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% כאמור לא יינתן לאדם אחד
19 אלא שתי פעמים בלבד.
20 ב) מכירת זכות במקרקעין במשותף לבני זוג שאחד מהם הוא נכה
21 כאמור בתקנת משנה (א), נפגע או בן משפחה של חייל שנספה במערכה,
22 יוענק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנות משנה (א) לשני
23 בני הזוג; רכשו את הזכות במקרקעין במשותף שני יחידים שאחד מהם
24 זכאי לחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה זו, והם
25 נישאו תוך שנים עשר חדשים מיום רכישת הזכות במקרקעין, יוחזר מס
26 רכישה העולה על השיעור של 0.5% ששילם בן זוגו של הזכאי.
27 ג) ...
28 ד) על אף האמור בתקנות משנה (א) עד (ג), במכירת זכות בקרקע פנויה
29 שניתן לבנות עליה, על פי תקנות שהותקנו מכוח חוק התכנון והבניה,
30 התשכ"ה-1965, שהיו בתוקף ביום הרכישה, יותר מזירה אחת, יחוייב
31 במס רכישה בשיעור של 0.5% רק לגבי אותו חלק משווי הקרקע
32 המתייחס לאותה זירה שתשמש למגורי הרוכש."
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

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
33

ב. הפרשנות הראויה לתקנה 11

על פי הפרשנות לה טוענים העוררים, בהתאם לתקנות מס הרכישה, זכאי נכה לשני פטורים עצמאיים, ומספר פטורים אין סופי מכח שייכותו לתא משפחתי אשר זכאי לפטור מכח תקנה 11(ב). על פי פרשנות זו בכל פעם שנכה מקים תא משפחתי חדש אשר זכאי לפטור, יהיה זכאי תא משפחתי זה לשני פטורים נוספים ללא תלות בפטורים הקודמים אשר קיבל מכח זכאותו האישית ומכח התאים המשפחתיים הקודמים שלו. לשיטת המשיב פרשנות זו אינה נכונה והיא אף משוללת ביסוס לשוני, ומנוגדת לתכלית הניצבת בבסיס תקנה 11 לתקנות מס רכישה.

הועדה שבה אני חבר דנה בנושאים אלה בשני מקרים: ו"ע 1024/03 עינת פביאן נ. מנהל מס שבת מקרקעין, ניתן ביום 9.3.2005, פורסם בנבו (להלן - "פביאן"), ו"ע 1559/08 יואש זגורי נ. מנהל מס שבת מקרקעין מרכז, ניתן ביום 15.5.2011, פורסם בנבו (להלן - "זגורי").

בפביאן וזגורי העוררים ניצלו את החקלה בסה"כ פעמיים, בעוד שבמקרה בן עסקינן, העוררת ניצלה את החקלה בעצמה פעמיים (1991, 2008) והעורר ניצל את הפטור פעמיים (2008, 2012). ולכן לשיטת העוררת היא זכאית כיום לנצל את הפטור השלישי מכח תקנה 11, ואף לשיטתה ככל והייתה מנצלת שני פטורים טרם יצירת התא המשפחתי הנוכחי, אזי הייתה זכאית כיום לנצל 4 פטורים מצטברים.

פרשנות של דבר חקיקה מתבצעת במספר שלבים: בשלב ראשון נבחנת לשון התקנה, בשלב השני נבחנת תכלית התקנה ויש לבחור את הפרשנות המגשימה את התכלית הזו. בשלב השלישי, אם מתקיימות מספר תכליות לתקנה יופעל שיקול דעת שיפוטי לבחירת התכלית הראויה מבין התכליות השונות.

בחינת לשון התקנות 11(א) ו-11(ב):

1. כותרת תקנה 11 היא: "נכה, נפגע ומשפחות חיילים שנספו במערכה".
2. הכלל בענין שיעורי מס הרכישה, הינו תשלום מס רכישה מלא. החריג לכלל הינו פטור חלקי המוענק לנכה, החריג של החריג הינו הענקת הפטור החלקי גם לבן הזוג של הנכה וזאת, ככל הנראה כדי למנוע מצב שהנכס הנרכש לא יירשם על שם שני בני הזוג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 3. אין התייחסות בתקנות מס הרכישה כי הזכאות היא לתא המשפחתי, אלא לנכה עצמו.
- 2 כתוצאה מהחריג מתפרסת הזכאות גם על חלקו של בן הזוג הזכאי לפטור.
- 3
- 4 4. תקנה 11(א) הנ"ל מקנה למפורטים בה פטור חלקי ממס רכישה, כך ששיעור המס יעמוד על תקרה של חצי אחוז בלבד, וזאת אך ורק לגבי נכס הנרכש לשם שיכונם. הנחה זאת תינתן פעמיים בלבד במשך חייו של הזכאי. מכאן ניתן להסיק כי ניצול הפטור פעמיים, בין אם חלקי ובין אם מלא, אינו מאפשר ניצול פטורים נוספים.
- 5 5. גישת העוררים לפיה אם לא ניצלו שני פטורים ברווקותם, מגיע להם השלמת ניצול החלקי בעבר, כאשר יצרו תא משפחתי חדש. גישה זו אינה סבירה.
- 6 6. תקנה 11(ב) באה להרחיב את תקנה (א) גם לבן הזוג של אותו זכאי לפי תקנה זו, בקבעה כי גם אם רק אחד מבני הזוג הוא זכאי על פי התקנה, ייהנה ממנה גם בן הזוג על אף שאינו זכאי. לשון התקנה הוא לכאורה, ברור, התקנה אינה מכוונת להגדיל את מספר הפטורים אלא להחיל את הפטור של הזכאי גם למי שאינו זכאי בזכות עצמו.
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17 בחינת תכלית התקנות 11 (א) ו-ב)
- 18
- 19 1. מטרת מחוקק המשנה הינה להקל על נכה ברכישת זכות במקרקעין לשם שיכונם. המחוקק שם לנגד עיניו מטרה סוציאלית - להקל עם מי שעלול להתקשות ברכישת דירה שתשמש לו קורת גג עקב נסיבותיו האישיות. התקנה קובעת את ההקלה אך מגבילה אותה בתנאים.
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24 2. הרציונל העומד מאחורי תקנה 11(א) ביחס למתן ההקלה לבן הזוג של הזכאי אינו מתקיים שעה שבן הזוג האחר הוא זכאי מכח עצמו. כאן יש שמירה על התא המשפחתי כיחידת מיסוי אחת.
- 25
- 26
- 27
- 28 3. גם מתקנה 12 לתקנות העוסקות בהקלות לעולים ניתן ללמוד כי התכלית העומדת מאחורי התקנות הינה סוציאלית. שם ניתן פטור פעמיים, פעם אחת לדירה ופעם אחת לעסק. לעניין פירוש תקנה 12 ראה עמ"ש 21/93 אלגרה הורנשטיין נ. מנהל מס שבת, מיסים ח/3 ה-32 עמ' 227 וכן ע"א 3207/93 פדר אברהם נ. מנהל מס שבת, פ"ד נב(3) 385.
- 29
- 30
- 31
- 32
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 55047-07-13 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

4. אין לשכוח כי סעיף 9 (ג1א)(2)(ב) לחוק המיסוי קובע את חוקת התא המשפחתי של רוכש ובן זוגו וילדיו עד גיל 18. לא ניתן לקבל מצב שלבן זוג נשוי יש זכות קדימה שבעת רכישה עי"י התא המשפחתי, כאילו הוא לא נהנה מהרכישה. במקרה דנן, העוררת ניצלה פטור אחד בשנת 1991 לפני נישואיה ופטור נוסף ב-2008 במסגרת נישואיה. לכאורה, ניצלה את הפטור פעמיים בחייה!!

ג. מהות הנכס שנרכש וההשלכה לעניין מס הרכישה של העוררת

1. אין חולק כי הנכס שנרכש היה ברמת מעטפת אשר לא הייתה ראויה למגורים. זה שלבניין בכללותו ניתן טופס 4 המעיד על גמר בנייה, אינו יכול לשמש ראייה בקשר לנכס עצמו. המוכר לא התחייב להשלים את הבנייה. משום כך, לא ניתן לתת לעוררת פטור מדורג על הנכס הנרכש כדירת מגורים.
2. המשיב התיר לעוררת פטור חלקי ממס הרכישה כנגדן ולא כדירת מגורים ובצדק לאור עובדות המקרה.

סוף דבר

על אף שמדובר בזכאים לפטור, שלפי דעתי, מגיעה להם כל התחשבות אפשרית עקב מצבם הרפואי, המחוקק, במקרה זה מחוקק המשנה, לא בחר להעניק להם יותר מאשר שני פטורים (גם אם חלקיים) יותר מאשר פעמיים בחייהם.

לפיכך, הייתי מציע לחברי לדחות הערר ולחייב את העוררים בהוצאות בסכום כולל של 10,000 ₪.

דן מרגלית, עו"ד רשמי מקרקעין
חבר

מנו אלטוביה, שופט:

1. בתקנה 11 (ג) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התש"ל - 1974, עליה נסמכת העוררת, נקבע, בין היתר: "...יוענק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה (א) לשני בני הזוג...". נוסח זה מחייב הזדקקות לתנאי תקנת משנה א



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בבואנו להעניק את ההטבה הקבועה בתקנת משנה ב לבן הזוג. על כן, התנאי המגביל את
 2 ההטבה הקבועה בתקנת משנה א, לשתי פעמים בלבד, חל לטעמי גם מקום שמתבקשת
 3 הטבה מכוח תקנת משנה ב לבן הזוג. תוצאה זו מתיישבת עם התכלית הגלומה בתקנה 11
 4 (א) להגביל את מתן ההטבה לשתי פעמים ל"אדם אחד".
 5
 6 אשר על כן, אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חברי דן מרגליות לפיה אין העוררת
 7 זכאית להטבה הקבועה בתקנה 11 (ב) לתקנות האמורות.
 8

9 2. סעיף 9 (ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח וכישה), התשכ"ג – 1963, מגדיר "דירת מגורים"
 10 כדלהלן:
 11

12 "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה
 13 טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים
 14 את הבנייה.
 15 (2) "...

16
 17 אין חולק שהעוררים רכשו מעטפת של דירה ולמוכר לא הייתה התחייבות לסיים את
 18 הבניה. לפיכך, הנכס הנרכש אינו בגדר "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה בו חייבת
 19 העוררת.
 20

21 אשר על כן, אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי דן מרגליות ביחס למהות הנכס הנרכש.
 22

23 3. בנסיבות העניין, לא הייתי מחייב בהוצאות.
 24

25 רות צביקה פרידמן – חבר:

26 אני מסכים לדחיית הערר.
 27

28 העוררים ישלמו למשיב הוצאות משפט, ושכ"ט עו"ד בסך 10,000 ₪.
 29
 30
 31
 32
 33
 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24

סוף דבר

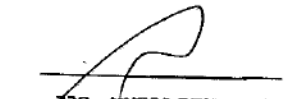
הערר נדחה.

העוררים ישלמו למשיב הוצאות ושכ"ט בסך 10,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום, ט"ז אדר תשע"ד, 16 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

עמ' אלטוביה
מגן אלטוביה, שופט


דן מרגליות, עו"ד ושומאי מקרקעין - חבר


רנינה זיב, עובדת פרזנטציה - חבר