



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הועדה  
עו"ד דן מרגליות - חבר  
רו"ח צבי פרידמן - חבר

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

### העוררים:

1. עדן מזל חגיגי
2. ינון יוסף חגיגי
3. חושן אילנה חגיגי
4. יהלי חגיגי
5. גאיה חגיגי
6. דניאל חגיגי

כולם ע"י ב"כ עו"ד אבירם גרנות

נגד

### המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
על ידי ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

א. רקע עובדתי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ביום 6.6.2010 רכשו חברי קבוצת רוכשים, עליהם נמנים העוררים את המקרקעין  
2 הידועים כפרויקט "מגדלי הצעירים" בדרך מנחם בגין 158, תל אביב, גוש 6110 חלקה 404.  
3
- 4 העוררים הינם קטינים אשר רכשו את זכויותיהם בפרויקט באמצעות הוריהם  
5 כאפוטרופוסים הטבעיים ובאישור בית המשפט.  
6
- 7 בעת הדיון בערר העוררים 1-2 הינם בגירים מעל לגיל 18 שנה.  
8
- 9 בעקבות רכישת חלקם במקרקעין, הגישו העוררים דיווח למשיב במסגרת המועדים  
10 הנקובים בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג – 1963 ("חוק").  
11
- 12 בחלוף מספר חודשים, הוציא המשיב שומות לפי מיטב השפיטה במסגרתן קבע כי רכישת  
13 הזכויות ע"י העוררים מהווה זכות לדירת מגורים וכי יש לחשב את שווי הרכישה של  
14 העוררים לפי שיעור של 90% משווי הדירה העתידית בתוספת 10% בגין הוצאות בלתי  
15 צפויות מראש ושכר טרחת עורכי דין.  
16
- 17 העוררים, ביחד עם יתר חברי הקבוצה, הגישו השגה לפי סעיף 87 לחוק.  
18
- 19 השגתם נדחתה והוגשו עררים (בהליכים קודמים). העוררים בכל העררים הקודמים יוצגו  
20 ע"י עו"ד אבישי מלכא, ומיד לאחר הגשתם החל מו"מ בין הצדדים, בניסיון לסיים את  
21 המחלוקת בפשרה, שבעקבותיו הגיעו הצדדים להסכם פשרה מיום 17.3.2013. ביום  
22 2.5.2013 ניתן להסכם הפשרה (בו"ע 12-06-7951) תוקף של פסק דין על ידי ועדת הערר.  
23
- 24 בעקבות הסכם הפשרה, הנפיק המשיב שומות סופיות לחברי הקבוצה, לרבות לעוררים,  
25 ואף הנפיק אישורי מיסים סופיים המופנים לרשם המקרקעין.  
26
- 27 בחלוף כשנה וחצי מאז ניתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה התקבלו אצל העוררים  
28 תיקוני שומה ודרישות לתשלום תוספת מס רכישה בגין השומות נשוא ערר זה בטענה  
29 שעסקינן בדירות **נוספות** ולא **יחידות** של העוררים.  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### ב. סלע המחלוקת בין הצדדים

המחלוקת שבין הצדדים מתמקדת בשניים:

- (א). האם נושא הזכאות להקלה בגין דירה יחידה או נוספת מכוסה על ידי הסכם הפשרה ונספחיו. ולחילופין: אם תתקבל טענת המשיב ביחס להסכם האם יש לבטל את הסכם הפשרה מחמת טעות, ולחזור למצב ששרר קודם להסכם הפשרה.
- (ב) פרשנות של סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק. האם הסעיף חל כאשר הקטינים הם הרוכשים או רק כאשר ההורים קונים לעצמם ובידי ילדיהם הקטינים דירה נוספת. העוררים סבורים כי במקרה שהדירות נרכשות עבור הקטינים לא חל עקרון התא המשפחתי הסופר את מלאי הדירות של התא המשפחתי, ואילו המשיב סבור כי עקרון התא המשפחתי חל גם במקרה שההורים קונים וגם במקרה שהקטינים קונים.

### ג. סיכום בתמצית של טיעוני העוררים

1. כאמור, במסגרת ו"ע 7951-06-12 הגיעו הצדדים להסכמה לפיה העוררים, כמו גם יתר חברי הקבוצה, ימוסו לפי שווי רכישה בשיעור של 90% משווי שוק של דירת המגורים לה זכאי כל רוכש, וזאת לפי דו"ח אפס וטבלאות שצורפו כנספחים להסכם הפשרה מיום 17.3.2013 ("הסכם הפשרה"). סעיף 2 לבקשה שהוגשה לוועדת הערר ליתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה קובע: "אשר על כן, מתבקשת וועדת הערר הנכבדה ליתן תוקף פסק דין להסכם הפשרה והטבלאות המצ"ב, ללא צו להוצאות".
2. על הסכמי הרכישה באותה עת לא חל תיקון מס' 69 לחוק, אשר הוסף במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א – 2011.
3. מעבר לטבלאות הנ"ל, חברי הקבוצה לרבות העוררים, לא הגישו הצהרות לגבי סיווג העסקה מבחינתם (דירה יחידה/נוספת) על גבי טופס מש"ח ו/או טופס אחר. רשויות המס לא ערכו בדיקה ביחס לסיווג הטבלאות לאחר חתימת הסכם הפשרה. המשיב הוציא שומות סופיות ונתן אישורי מס סופיים לטאבו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 4. בעקבות הסכם הפשרה ועל פי הוראותיו, הנפיק המשיב שומות סופיות לחברי הקבוצה,  
2 לרבות העוררים על פי הטבלאות, הן ביחס לשווי של כל יחידה המופיע בטבלאות והן ביחס  
3 לסיווג העסקה לכל אחד מחברי הקבוצה (דירה יחידה/נוספת).  
4
- 5 5. בחלוף כשנה וחצי מאז ניתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה ונתקבלו אישורי המס  
6 הסופיים, התקבלו אצל העוררים תיקוני שומה ודרישות לתשלום תוספת מס רכישה  
7 בטענה שמדובר בדירות נוספות ולא יחידות של העוררים.  
8
- 9 6. הסכם הפשרה הינו קצר ותכליתי. תוכנו ממוקד עד מאד, והוא מביע בצורה מיטבית את  
10 אומד דעת הצדדים באותה עת ובהתאם לנסיבות כריתתו.  
11
- 12 7. בסעיף 2 להסכם הפשרה נקבע כי "רשימת שמות הרוכשים וחלקיהם ייקבעו בהתאם  
13 להצהרה ולזכאותם להקלה בגין רכישה דירת מגורים יחידה ו/או נוספת".  
14
- 15 8. סעיף 12 להסכם הפשרה קובע: "אישורי המיסים, לרבות מס רכישה, יונפקו עם קבלת  
16 תוקף של פסק דין להסכם הפשרה, תיקון השומות בהתאם להסכם הפשרה ותשלום  
17 המיסים על פי הסכם זה על ידי הרוכשים".  
18
- 19 9. סעיף 13 להסכם הפשרה קובע כי "הסכם זה הינו סופי ומוחלט ומסיים כל מחלוקת בין  
20 הצדדים לו לרבות בעניין הרוכשים, סיווג העסקה ושווי הרכישה".  
21
- 22 10. אין בהסכם כל אמירה אשר קובעת כי עסקינן בעקרונות בלבד ו/או כי הנתונים בטבלאות  
23 אמורים להיבדק על ידי המשיב ו/או שזה האחרון רשאי לתקנם על בסיס בדיקותיו ו/או  
24 בכלל.  
25
- 26 11. טענת המשיב לפיה ניסוח סעיף 4 להסכם הפשרה בדבר "בהתאם להצהרה באשר  
27 לזכאותם", ממנו ניתן ללמוד על אפשרות בדיקה עתידית של המשיב אינה מתיישבת עם  
28 ההגיון.  
29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הצדדים לא נתבקשו בשום שלב להגיש הצהרות חדשות למשיב לפיהן תיבחן מחדש  
2 זכאותם להקלה. אין לשכוח כי ההצהרה המקורית של העוררים הייתה על רכישת קרקע  
3 ולא דירות.  
4
- 5 13. הטבלאות שצורפו להסכם הפשרה, צורפו לפני אישורו על ידי הוועדה. תוכנן היה ידוע  
6 למשיב מזה זמן רב.  
7
- 8 14. התנהלות המשיב הינה פגיעה בעקרון סופיות הדין. הסכם הפשרה נכרת בין הצדדים  
9 כאשר המשיב היה מיוצג בידי הגורמים המוסמכים מטעמו, מחובתו היה לבדוק ולבחון  
10 את הסכם הפשרה.  
11
- 12 15. טענת המשיב שאי הופעתו של פרקליטם, עו"ד אבישי מלכא, שהיה שותף לעריכת הסכם  
13 הפשרה, מהווה ראייה לטובת המשיב אין לה על מה שתסמוך. אם עדותו הייתה קריטית  
14 בעיני המשיב מדוע לא הזמין את עו"ד מלכא מיוזמתו.  
15
- 16 16. לדעת העוררים אין רלוונטיות לכך שהמשיב תיקן שומות של שלושה עוררים מיוזמתם  
17 לאחר חתימת הסכם הפשרה.  
18
- 19 17. העוררים יטענו לחלופין: שגם אם היה המשיב צודק הרי הגדרת "דירה יחידה" כאמור  
20 בסעיף 9 לחוק המיסוי מאפשרת לראות את התא המשפחתי מכיוון ההורים למטה, אך  
21 לא כאשר הילדים קונים דירות על שמם מראש. כאן מדובר על החזקה הקובעת: "יראו  
22 רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים,  
23 למעט ילד נשוי – רוכש אחד".  
24
- 25 18. לעניין זה מסתמכים העוררים על דעת המיעוט שנתתי בו"ע 1393+1394/01 **קרן אבן עזרא**  
26 **ואח' נ. מס שבח נתניה** (ניתן ביום 24.6.2003).  
27
- 28 19. אם תתקבל טענת המשיב לעניין "פתיחתו" של הסכם הפשרה ותיקון השומות אשר הוצאו  
29 לעוררים על פיו – יש לבטל את הסכם הפשרה ביחס לעוררים.  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 20. אם זה המצב מתבקשת הוועדה להורות על ביטול הסכם הפשרה בכל הנוגע לעוררים  
2 ולהותיר להם את הזכות להמשיך ולהתדיין עם המשיב ביחס לשאלה האם בדירת מגורים  
3 עסקינן או ברכישת קרקע, וזאת שמדובר במועד שקדם לתיקון מס' 69 הנ"ל.  
4  
5

### 6 ד. סיכום בתמצית של טיעוני המשיב

7  
8 1. המשיב סבור כי הסכם הפשרה מתיר לו לבחון את זכאותם של חברי הקבוצה להקלה  
9 בשיעור המס בגין רכישת דירת מגורים יחידה. וזאת בניגוד לעמדת העוררים הסבורים כי  
10 הנתונים אשר מופיעים בטבלאות שצורפו להסכם הפשרה מחייבים.  
11

12 2. ההלכה היא כי יש לפנות תחילה ללשון ההסכם. ככל שזו ברורה, חזקה עליה שהיא  
13 משקפת את אומד דעת הצדדים. רק אם לשון ההסכם אינה ברורה, יש להמשיך ולתור  
14 אחר אומד דעתם של הצדדים.  
15

16 3. המשיב מציין כי סעיף 2 להסכם הפשרה קובע: **"רשימת שמות הרוכשים וחלקיהם**  
17 **בקרקע הינה בהתאם לטבלת החלוקה המצ"ב כנספח א' להסכם פשרה זה"**. עיון בנספח  
18 א' מראה כי יש שם אלמנטים נוספים שלא באו לביטוי בסעיף 2 להסכם לרבות שאלת  
19 הזכאות להקלה.  
20

21 4. המשיב טוען כי הצדדים בחרו, במודע ובאופן ברור, שלא לקבוע מסמרות בשאלה מי  
22 מהרוכשים זכאי להקלה כרוכש דירה יחידה, וכי השאירו למשיב את האפשרות לקבוע את  
23 זכאותו של כל רוכש.  
24

25 5. המשיב תיקן את סעיף 4 כך שייקבע בהסכם הפשרה: **"מדרגות המס של הרוכשים יקבעו**  
26 **בהתאם להצהרה ולזכאותם להקלה בגין רכישת דירת מגורים יחידה ו/או נוספת"**.  
27

28 6. הדרך היחידה להסביר את הגיון סעיף 4 היא שלמשיב יש הזכות לבדוק לאחר חתימת  
29 הסכם הפשרה את זכאותם של הרוכשים להקלה.  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 העובדה שעו"ד מלכא שהיה שותף לניסוח הסכם הפשרה לא זומן לעדות מטעם העוררים  
2 מחזקת את גרסת המשיב.  
3  
4 8. בעניין זה יש חיזוק ברור בעדותו של מר אברהם סומך שהעיד מטעם המשיב.  
5 9. המשיב אכן הוציא אישורים לטאבו בעקבות הסכם הפשרה. לעניין זה יטען המשיב כי נתנו  
6 אמון בהצהרות הרוכשים ורובן המוחלט לא נבדק. הבדיקה היא מדגמית בלבד. ובכל אופן  
7 המשיב רשאי לפתוח שומה גם אחרי הוצאת אישורים לטאבו.  
8  
9 10. לעניין טענת העוררים שהם זכאים ממילא להקלה של דירה יחידה, לפי דעת המיעוט  
10 שניתנה על ידי בעניין **אבן עזרא**, המשיב טוען כי דעת הרוב הייתה שונה.  
11  
12 11. קביעה הפוכה תביא לגל של תכנוני מס לפיו בכל תא משפחתי ירשמו דירות על שם הילדים  
13 הקטינים, וכך כל תא משפחתי יוכל לקבל הקלה בשיעורי המס לפי מספר ילדיו ועוד דירה  
14 נוספת לזכות ההורים. לא לכך כיוון המחוקק.  
15  
16 12. לגבי טענת ביטול הסכם הפשרה אין מקום לבטלו. ההסכם נחתם עם 400 רוכשים שונים.  
17 המשיב לא היה טורח לחתום על הסכם עם חלקם.  
18

### ה. הכרעה במחלוקות

#### תחולת הסכם הפשרה

- 23 1. הסכם הפשרה שנחתם על ידי ב"כ העוררים, עו"ד אבישי מלכא ומר אברהם סומך, סגן  
24 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א מטעם המשיב, קובע הוראות כדלקמן (מצוטטים החלקים  
25 הרלוונטיים):  
26 ..."

- 27 2. רשימת שמות הרוכשים וחלקיהם בקרקע הינה בהתאם לטבלת החלוקה המצ"ב  
28 כנספח א' להסכם פשרה זה. [ההדגשות שלי – ד.מ.]



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו'ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1    3. מס רכישה ישולם בגין 90% משווי שוק של דירת מגורים, בהתאם לדו"ח האפס  
2    המצ"ב כנספח ב' להסכם זה. [הד"ח צורף לסיכומי העוררים וערוך על ידי  
3    השמאים גרינברג-אולפינר]
- 4    4. מדרגות המס של הרוכשים ייקבעו בהתאם להצהרה ולזכאותם להקלה בגין  
5    רכישת דירת מגורים יחידה ו/או נוספת. [ההדגשות שלי – ד.מ.]
- 6    ...
- 7
- 8    12. אישורי מיסים, לרבות מס רכישה, יונפקו עם קבלת תוקף של פסק דין  
9    להסכם הפשרה, תיקון השומות בהתאם להסכם הפשרה ותשלום המיסים  
10    על פי הסכם זה על ידי הרוכשים.
- 11
- 12    13. הסכם זה הינו סופי ומוחלט ומסיים כל מחלוקת בין הצדדים לו לרבות בעניין  
13    הרוכשים, סיווג העסקה ושווי הרכישה.
- 14
- 15    2. לעניות דעתי, לשון ההסכם תומכת בבירור בטיעוני המשיב. סעיף 2 להסכם מפנה לנספח  
16    א' הכולל את הכותרות הבאות: מספר סידורי, בניין, דירה, שם הרוכש, מס' שומה, דירה  
17    יחידה (1) ודירה נוספת (2), שווי שוק לפי דו"ח 0 מיום 3.10.2011, שווי שוק 90% הצעת  
18    פשרה.
- 19    כאמור סעיף 2 מפנה לרשימת שמות הרוכשים וחלקיהם בקרקע שבנספח א ולא לשום  
20    דבר אחר. סעיף 4 להסכם אינו מפנה לאף אחד מהנספחים וקובע כי "מדרגות המס של  
21    הרוכשים ייקבעו בהתאם להצהרה ולזכאותם להקלה..." (ההדגשות שלי – ד.מ.)
- 22    סעיף 13 אינו מפנה לאף אחד מהנספחים! למרות שיכלו להוסיף בסעיף "בהתאם לנספח  
23    א' הנ"ל".
- 24    לפיכך, מקובלת עלי גישת המשיב כי הנספח א' ה"מורחב" צורף לנוחיות הצדדים על אף  
25    שהוא כולל פרטים שלא הוסכמו על ידי הצדדים.
- 26
- 27    3. כיוון שהעוררים לא טענו כי למשיב אין סמכות להוציא תיקון שומה בפני עצמה לפי סעיף  
28    85 הרי הסמכות קיימת והמשיב אכן עשה בה שימוש, לאחר שהתברר לו כי נפלו טעויות  
29    בשומות הראשונות שהוציא.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 4. טענת העוררים כי ההסכם מחייב נכונה ומוצדקת, אלא שעיון בהסכם מביא דווקא
- 3 לאימוץ גרסת המשיב. מקובלת עלי גם הטענה שבגלל ריבוי חברים בקבוצות הרכישה
- 4 מוציאים שומות באופן מדגמי עקב עומס בעבודת המשיב.
- 5
- 6 5. אם המשיב היה יודע מראש לפני חתימת הסכם הפשרה שחלק מהרוכשים הינם קטינים,
- 7 יש להניח במידה רבה של ודאות שהיה מביא זאת בחשבון לצורך קביעת דירה יחידה או
- 8 נוספת. וזאת לאור גישתו כי התא המשפחתי כולל הורים וילדים עד גיל 18.
- 9 הצד השני של המטבע הוא שהדיונים בין הצדדים נמשכו זמן רב ויכול היה המשיב לבצע
- 10 בדיקות שונות לרבות קיומם של קטינים בין הרוכשים.
- 11 אנו יודעים מפי הצדדים כי ההצהרה הראשונית של העוררים הייתה על רכישת קרקע.
- 12 האם צורפו להצהרה זו אישורי בית המשפט בהתאם לחוק הכשרות המשפטית? נקודה זו
- 13 לא הובהרה כלל במסגרת הבאת הראיות.
- 14
- 15 6. העובדה שלמשיב לקח זמן רב עד להוצאת תיקוני שומה בעניין דירה נוספת לעוררים יכולה
- 16 אכן להיות מוסברת בעומס עבודה, שכן במקרה דנן מדובר ב-400 רוכשים. וזה מבלי
- 17 להביא בחשבון קבוצות רכישה אחרות כפי שצוין על ידי עד העוררים, עו"ד חג'אג'.
- 18
- 19 7. הבעיה הייתה יכולה להיפתר מראש אם בהסכם הפשרה היו מציינים מפורשות כי סיווג
- 20 דירה (1) ו/או דירה (2) כפי שמופיע בנספח א' מחייב את הצדדים.
- 21
- 22 8. לגבי שאלת ביטול ההסכם ע"י העוררים אני מאמץ את טיעוני המשיב בסיכומיו במלואם.
- 23 הטענה נטענה לטעמי מהשפה ולחוץ ואין בה ממש. ההסכם נערך עם 400 רוכשים ואין כל
- 24 הגיון לבטלו ביחס לחלק מהרוכשים רק בגלל שאינם מרוצים מהתוצאה הסופית.

25

26

27



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### הגדרת התא המשפחתי ורכישת דירה על ידי קטינים להבדיל מהוריהם

9. בעניין **אבן עזרא** ניתנה מתנה על ידי הסב שמכוחה נרכשה דירה על שם הקטינים.

השאלה שהתעוררה בפסק הדין הנ"ל הייתה האם שרשרת התא המשפחתי פועלת בכיוון אחד (מההורים למטה) או בכל הכיוונים.

10. הגדרתה של "דירה יחידה" נקבעה בסעיף 9(א1א)(2)(ב):

**"(ב) לענין פסקה זו –**

**(1) ...**

**'דירה יחידה' – דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש**

**בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; ...**

**(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם**

**שטרם מלאו להם 18 שנה, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד".**

11. בדעת מיעוט בעניין **אבן עזרא** קבעתי כי בדיקת "השרשרת המשפחתית" הינה כלפי מטה ולא כלפי מעלה, ולכן יש לראות את הקטינות, כאילו מדובר בדירתן היחידה. זהו נוסח הסעיף המדבר על "רוכש ובן זוגו" שהם בגירים, שכן קטין לא יכול לרכוש דירה מכח עצמו, אלא באישור בית המשפט לפי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות.

12. דעת הרוב (יוה"ר וחבר הועדה) הייתה שונה: "ההנחה במס ניתנה לתא המשפחתי (הורים וקטינים כאחד) ולא לכל אחד מהם בנפרד. ומשרכש מי ממרכיבי התא המשפחתי דירה ושילם עליה מס מופחת, מוצתה הזכות. הקטינים יוצאים מגדר ההגבלה של התא המשפחתי רק בהגיעם לגיל בגרות, אז יעמדו ברשות עצמם".

13. טענת המשיב היא כי תכלית החקיקה במקרה זה הינה כי "קבוצה" אשר תלויה כולה באותם הכספים – כלומר – אותו משק בית – לא תוכל לערוך תכנוני מס על ידי רישום דירות על שם בני המשפחה. לכן, אין חשיבות לכיוון הבדיקה – מקור הכספים דומה להורים ולילדיהם הקטינים, ועל כן לא מאפשר החוק את תכנון המס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

14. בעניין **אבן עזרא** מקור המימון לא היה מהתא המשפחתי אלא מהסב. במקרה שלפנינו לא הובהר מקור המימון בראיות. אך לעניות דעתי לאור הפירוש המילולי הדבר אינו משנה את התוצאה. אם הקטינים קונים מכוח אישור בית המשפט אני לא משוכנע שהם קונים לתא המשפחתי של הוריהם. והכל עקב נוסח החוק.

מבחינה מילולית עדיף בעיני הפירוש שנתתי לסעיף 9 לחוק בעניין **אבן עזרא**.

15. לפיכך, הייתי ממליץ לחברי לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 ₪ שיישא הצמדה ריבית עד לתשלום בפועל.

### צבי פרידמן, רו"ח - חבר

1. אני מסכים עם חברי המלומד, עו"ד דן מרגליות, בעניין תחולת הסכם הפשרה, לפיה הן לשון ההסכם, הן נסיבותיו והן ההיגיון הבריא שלו מצביעים על כך כי ההסכם מאפשר למשיב לבחון את הצהרת הרוכשים באשר לזכאותם להקלה בשיעור המס בשל "דירה יחידה". העובדה שעוה"ד אבישי מלכא לא העיד בפנינו על הכוונה שעמדה בבסיס ההסכם ובמיוחד לאור שינוי טיוטת ההסכם מ "**בהתאם להצהרה באשר לזכאותם...**" לנוסח הסופי "**בהתאם להצהרה וזכאותם...**" אינה פועלת לטובת העוררים.

2. עם זאת, איני מסכים עם קביעתו של חברי המלומד כי בדיקת "שרשרת" התא המשפחתי הינה רק כלפי מטה ולא גם כלפי מעלה. אין לי אלא לצטט, ככתבו וכלשונו, את חוות דעתו של כב' השופט בדימוס י. בן שלמה בעניין **אבן עזרא** הנ"ל שהיה בדעת רוב, כדלקמן:

"בפרשנות הוראת מס עלינו לבחור, מבין האפשרויות הלשוניות השונות, את האפשרות המגשימה את מטרת החקיקה (ע"א 5773/99 צבי סובול ואח' נ' מנהל מס שבח ת"א, ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) עמ' 70).

הכלל הוא, שרוכש זכות במקרקעין חייב בתשלום מס רכישה... המחוקק בחר להעניק הנחה ממס רכישה לרוכש דירת מגורים כקורת גג יחידה. לצורך הגדרת התיבה 'רוכש' אימץ המחוקק את עקרון התא המשפחתי כמי שחוסה, בדרך כלל, תחת קורת גג אחת... .



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1  
2 ...הכוונה העולה מלשון החוק, הינה להעניק הנחה בגין קורת גג יחידה.  
3 מהחריגים שבסעיף 'למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד' ו-'למעט ילד  
4 נשוי', נלמד בעליל שהמחוקק ראה את הקטינים החוסים תחת קורת גג  
5 הוריהם עד הגיעם לגיל בגרות, למעט אלה שנישאו או בן זוג החי בנפרד  
6 הזקוקים, ככלל, לקורת גג משלהם ומטעם זה לא נכללו בתא המשפחתי  
7 ואינם נמנים עם 'רוכש אחד' כהגדרת הסעיף.  
8 חיזוק לגישתי זו, אפשר למצוא גם בדין הכללי הרואה בקטינים סמוכים  
9 לשולחן הוריהם כאפוטרופסים טבעיים וכמי שחבים במזונותיהם (ראו  
10 חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב - 1962; חוק לתיקון  
11 דיני המשפחה (מזונות), תשי"ט - 1959 וחוקים נוספים).

12  
13 לטעמי, לצורך הגדרת 'רוכש אחד' אין חשיבות לסדר בו פירט המחוקק  
14 את חברי התא המשפחתי. מטרת הסעיף הינה, כאמור, להעניק הנחה  
15 חד-פעמית לתא המשפחתי החוסה תחת קורת גג אחת ואין זה משנה מי  
16 מבין חברי התא היה הראשון שניצל את הזכות.  
17 העובדה שההגדרה התחילה ב'רוכש ובן זוג' מתיישבת עם מציאות  
18 החיים שבני הזוג קודמים ובדרך כלל הם רוכשים את קורת הגג ולאחר  
19 מכך מגדילים את המשפחה.  
20 השקפתי זו מתיישבת גם עם פרשנותו של סעיף 49(ב) לחוק.

21  
22 לפיכך, אין זה משנה מי מימן את הרכישה. ההנחה ממס ניתנת לתא  
23 המשפחתי (הורים וקטינים כאחד) ולא לכל אחד מהם בנפרד ומשרכש  
24 מי ממרכיבי התא המשפחתי דירה ושילם מס מופחת, מוצתה הזכות.  
25 הקטינים יוצאים מגדר ההגבלה של התא המשפחתי רק בהגיעם לגיל  
26 בגרות, אז יעמדו ברשות עצמם.

27  
28 לאור התוצאה האמורה, מקובלת עלי עמדתו של ב"כ המשיב שקבלת  
29 עמדת העוררות תפתח פרצה רחבה בהסדר שקבע החוק שתכליתו, גביית  
30 מס רכישה מהתא המשפחתי שבבעלותו יותר מדירה אחת."

31  
32 3. חיזוק לאמור לעיל ניתן למצוא גם בע"א 6357/99 יוסף שלם ואח' נ' פקיד שומה באר שבע  
33 (ניתן ביום 10.4.2002) ששם נקבע ש"בעל שליטה" יכול להיות גם אדם שאין לו כל מניה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בחברה אבל ביחד עם קרובו יש להם מעל ל-10%, למרות שאין לאותו אדם כל נקודת ייחוס  
2 אליו ניתן לצרף את מניותיו של קרובו וזה מהטעם שאין זה הגיוני שלא לראות בבעל  
3 כ"בעל שליטה" שעה שאשתו מחזיקה במניות החברה, שכן אין הבדל מהותי אילו החזיק  
4 אותו אדם ב-0.1% או ב-0.0% דברים אלו יפים גם לעניינו.

5  
6 4. חיזוק מהמקורות ניתן למצוא במסכת בבא מציעא יב' א' ושם נאמר:

7 "מציאת בנו וביתו הקטנים ומציאת אשתו הרי אלו שלו....מציאת בנו  
8 וביתו הגדולים ומציאת אשתו שגירשה הרי אלו שלהן"

9  
10 5. לדעתי, לשון החוק סובלת את האפשרות המגשימה את תכלית החקיקה בנושא זה כפי  
11 שהובהר לעיל, ואין לי אלא לצטט את דברי כב' השופט ברק (כתוארו אז) בר"ע 277/82  
12 נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 27.3.1983) כדלקמן:

13  
14 "...אני כשלעצמי, אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה  
15 "מלאכת מחשבת". הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על  
16 חולשותיה ופגמיה. את פרשנות החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל  
17 מטרתו ועל תכליתו....."

18  
19 אשר על כן, לו דעתי הייתה נשמעת, הייתי דוחה את הערר ללא צו להוצאות היות ודבריו של  
20 חברי המלומד דן מרגליות אינם משוללות יסוד.

21  
22  
23 יו"ר הוועדה, השופט ה' קירש:

24  
25 בערר דן עולות שתי סוגיות עיקריות – סוגיית סף בקשר לנפקות הסדר פשרה שקיבל תוקף  
26 של פסק דין וסוגייה מהותית בקשר לזכאות להקלה במס רכישה.

27  
28 סוגיית הסף – סמכות המנהל לבחון את הזכאות להקלה במס בגין זירה יחידה

29  
30 1. שני חברי לוועדה, עו"ד מרגליות ורו"ח פרידמן, הסכימו בעניין סוגיית הסף כי חתימת  
31 הסדר הפשרה בין הצדדים ביום 17.3.2013 ומתן תוקף של פסק דין להסכם האמור לא מנעו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 מהמשיב להמשיך ולבחון את הזכאות של כל רוכש ורוכש להקלה במס רכישה בגין דירה  
2 יחידה.  
3
- 4 2. לדידי הדברים ברורים פחות. בבקשה למתן תוקף של פסק דין להסדר הפשרה נכתב: **"אשר**  
5 **על כן, מתבקשת ועדת הערר הנכבדה ליתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה והטבלאות**  
6 **המצ"ב, ללא צו להוצאות"**. טבלת הרוכשים צורפה להסכם הפשרה. לגבי כל רוכש מצויינים  
7 בטבלה רק שבעה פרטים: שם הרוכש, זהות הבניין, מספר הדירה, מספר השומה, שווי שוק  
8 הדירה, הסכום שהוא 90% משווי השוק בהתאם לפשרה, וכן היות הדירה דירה יחידה או  
9 דירה נוספת. הדעת נותנת כי טבלה זו נמסרה לעיון המשיב זמן מה לפני חתימת ההסכם כי  
10 אחרת המשיב לא היה מסכים לצרפה ללא הסתייגות להסכם.  
11
- 12 3. בעקבות חתימת הסכם הפשרה לא נדרשו הרוכשים להגיש הצהרות חדשות לצורך בחינת  
13 זכאותם להקלה במס רכישה אלא הוצאו שומות והונפקו אישורי מס על סמך המידע הכלול  
14 בטבלה הנ"ל.  
15
- 16 4. בנסיבות אלו טענת המשיב, לפיה סיווג הדירה המופיע בטבלה (כדירה יחידה או כדירה  
17 נוספת) לא היה חלק מן ההסכמות בין הצדדים, איננה פשוטה.  
18
- 19 5. כמו כן יש קושי לקבל את הטענה לפיה יש בשינוי שנערך בנוסח ההסכם כדי להצביע בבירור  
20 על זכות המשיב לסטות מן הרשום בטבלאות או על כוונתו לבחון (לראשונה) את מעמדה  
21 של כל דירה נרכשת כדירה יחידה או כדירה נוספת (הנוסח שהופיע בטיוטת ההסכם היה  
22 **"מדרגות המס של הרוכשים ייקבעו בהתאם להצהרה באשר לזכאותם להקלה"**, ואילו  
23 בנוסח ההסכם הסופי נכתב **"מדרגות המס של הרוכשים ייקבעו בהתאם להצהרה**  
24 **ולזכאותם להקלה"**). והנה בחינה כזו לא נעשתה בסמוך לאחר חתימת הסכם הפשרה אלא  
25 רק למעלה משנה לאחר מכן.  
26
- 27 6. מכל מקום, סוגיה זו הוכרעה כאמור על פי דעתם של ה"ה מרגליות ופרידמן ועל כן אינני  
28 מוצא צורך להעמיק את הדיון בעניין זה מעבר להערות הנ"ל.  
29  
30  
31  
32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### הסוגייה הפרשנית – זכאות קטין להקלה בגין דירה יחידה

- 1
- 2
- 3 7. אפנה עתה לעניין פרשנותו של סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק (אשר יכונה לשם הקיצור
- 4 "ההוראה"): בסוגייה זו דעות חברי חלוקות ונפל בחלקי להכריע בעניין.
- 5
- 6 8. התלבטתי רבות בסוגייה זו אך בסופו של דבר החלטתי לצרף את דעתי לזו של רו"ח פרידמן.
- 7
- 8 9. על פני הדברים נקודת הייחוס בהוראה היא הרוכש: "לעניין פסקה זו - ... יראו רוכש ובן
- 9 זוג... וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים... כרוכש אחד". לשון ההוראה נסובה על הרוכש
- 10 עצמו ומזווית זו בוחנים את בן זוג הרוכש, ואת ילדי הרוכש הקטינים וסופרים את דירות
- 11 המגורים שבבעלותם.
- 12
- 13 10. ואכן במישור המילולי אין נקודת אחיזה מפורשת בנוסח ההוראה המאפשרת בחינת רוכש
- 14 קטין יחד עם הורהו.
- 15
- 16 אופן ניסוח ההוראה הביא את עו"ד מרגליות, הן בעניין אבן עזרא הנ"ל והן במקרה הנוכחי,
- 17 לכלל מסקנה כי החזקה היא "חד-כיוונית" וכאשר הרוכש הוא קטין אין למנות לחובתו את
- 18 דירות הוריו.
- 19
- 20 11. יש להעיר כי בפרק חמישי 1 לחוק, הדן בפטור לדירת מגורים מזכה לעניין מיסוי המוכר
- 21 במס שבח, מצוי סעיף 49(ב) שהוא הסעיף התאום להוראה הנדונה. גם סעיף 49(ב) נוקט
- 22 לשון "חד כיוונית" לכאורה:
- 23
- 24 "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן-זוג, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד,
- 25 וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד."
- 26
- 27 משמע, אם מקבלים את עמדת העוררים בערר דנן אזי לכאורה ההיקש המתחייב יהיה כי
- 28 כאשר מדובר במוכר קטין הטוען לפטור ממס שבח בגין מכירת דירה יחידה, לא תימנה
- 29 לחובתו דירת מגורים אחרת הנמצאת בבעלות אחד מהוריו.
- 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

12. לעומת זאת, רו"ח פרידמן מצדד עם עמדת המשיב וזאת מתוך נסיון להעניק פרשנות תכליתית להוראה. לפי גישה זו, ניתן ללמוד מעצם קיומה של ההוראה הנדונה כי המחוקק התכוון להביט על התא המשפחתי בכללותו בכל הקשור להטלת מס רכישה ומתן הקלות בחישובו, ולא על כל אחד מיחיד התא המשפחתי באופן נפרד. בשעה שתכלית החקיקה היא להביא בחשבון לעניין המיסוי את כל דירות המגורים הנמצאות בבעלות התא המשפחתי, אין כל הגיון למנות את דירות הילדים כאשר הרוכש הוא ההורה אך לא למנות את דירות ההורים כאשר הרוכש הוא הילד. ואם תכלית ההוראה היא להתייחס לכל התא המשפחתי כאדם אחד לעניין ההקלה במס רכישה, לא נועדה חשיבות לסדר הרכישות על ידי בני המשפחה: דין רכישה על ידי הורה כאשר כבר יש בידי ילדו הקטין דירה אחרת יהיה כדין רכישה על ידי ילד קטין כאשר כבר יש בידי הורהו דירה אחרת, ולהיפך.
13. יש לציין כי דעתו של רו"ח פרידמן נתמכת בכתביבתם של המלומדים סרוסי והדרי. בספרה מיסוי דירות מגורים, כבוד השופטת סרוסי גורסת (בקשר לסעיף 49ב(1) לחוק) כי:
- "ניסוח זה של החוק מעלה את השאלה מהו הדין כשהמוכר הוא קטין. ניקח לדוגמה את המקרה הבא: בן 16 מבקש למכור דירת מגורים הרשומה על שמו, כאשר בארבע השנים שקדמו למכירה נמכרה בפטור ממס דירת מגורים המצויה בבעלות אביו. האם המוכר (הקטין) זכאי למכור את הדירה בפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק? פרשנות מילולית של סעיף 49ב(1) לחוק עלולה להביא למסקנה שהאב איננו חלק מהתא המשפחתי של המוכר (הקטין), משום שהסעיף קובע שכ'מוכר אחד' ייחשבו ה'מוכר', בן זוגו וילדיו – ולא ה'מוכר' והוריו.
- יש לדחות פרשנות זו לאור תכלית החקיקה, שהיא בחינה של כל התא המשפחתי – הכולל הורים וילדיהם הקטינים – כמוכר אחד. עקרון התא המשפחתי נועד לקבוע שמכירה שנעשתה על ידי אחד מחברי התא המשפחתי (הכולל בני זוג וילדיהם הקטינים) כמוה כמכירה שנעשתה על ידי כל אחד מהחברים האחרים, וכי דירה שבבעלותו של אחד מחברי התא המשפחתי נמצאת בבעלותם של שאר החברים.
- הפרשנות המילולית עשויה לרוקן מתוכן את עקרון התא המשפחתי כמוכר אחד בכך שתאפשר לבצע את הפעולה שעיקרון זה נועד למנוע – השגת כמה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 פטורים ממס לתא משפחתי אחד באמצעות רישום דירות על שם חברים  
2 שונים בתא המשפחתי.  
3 (עמודים 109-110)

4  
5 פרופ' הדרי בחיבורו מיסוי מקרקעין – דירת מגורים, כרך א - חלק שני, מהדורה שלישית  
6 מטעים:

7  
8 "נוסח זה מותיר ספק באשר לדין החל כאשר המוכר הוא הילד, ולא אחד  
9 מבני הזוג. לא ברור אם במקרה כזה, של מכירה על ידי ילד, ייחשבו, לדוגמה,  
10 גם דירות אחרות שבבעלות ההורים לדירות נוספות של הילד המוכר. פרשנות  
11 המתעלמת מדירות ההורים מאפשרת לכאורה הערמה על החוק בדרך של  
12 רישום הדירה על שם הילד ומכירתה על ידיו בפטור הניתן למוכר שבבעלותו  
13 דירה יחידה. ... גם אם יש קושי מילולי כלשהו, כאמור, עדיפה פרשנות  
14 אחרת להגדרת 'מוכר', המשיגה במלואה את מטרת הסעיף, ולפיה ייחשבו  
15 כל בני התא המשפחתי לעיל למוכר אחד, יהיה מי שיהיה מוכר הדירה  
16 מביניהם. זהו פירוש הגיוני יותר מקודמו, והוא מונע את העיוותים שהפירוש  
17 הראשון יוצר, כפי שיודגם בהמשך."  
18 (עמודים 593-594)

19  
20 לדידי שני המחברים ממעיטים במידת מה בקושי הלשוני הניצב במקרה זה בפני אימוץ  
21 הפרשנות התכליתית. כאמור ההוראה מנוסחת מנקודת מבטו של "הרוכש", ואליו מצרפים  
22 לצורך העניין יחידים אחרים מסויימים אשר עומדים בקרבה מוגדרת אליו, דהיינו בן זוגו  
23 וילדיו הקטינים שאינם נשואים.

24  
25 14. הבהרת משמעות ההוראה הייתה מושגת בשינוי מילה אחת בלבד: אילו היה כתוב בהוראה  
26 "יראו יחיד וכו'" אזי ההוראה הייתה פועלת ללא ספק "בשני הכיוונים" ועל פי נוסח חלופי  
27 זה רוכש קטין ודאי היה נבחן יחד עם הוריו.

28  
29 15. משום מה המחוקק העדיף שלא לערוך תיקון בלשון ההוראה אף לאחר שנוצר סימן שאלה  
30 לגבי פרשנותה הנכונה. הרי המחלוקת הפרשנית בנקודה זו איננה חדשה ומאז הגשתו של  
31 הערר בעניין **אבן עזרא** ועד לרכישות מושא ערר זה, חלף כמעט עשור. אמנם בעניין **אבן**  
32 **עזרא** התקבלה עמדת המשיב ברוב דעות (שני קולות בוועדת הערר כנגד אחד, זה של עו"ד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 15-06-62431 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 מרגליות) אולם עצם המחלוקת הייתה צריכה להעמיד את המחוקק על אי הבהירות  
2 הקיימת בהוראה – אי בהירות מיותרת אשר יכולה הייתה להיפתר במשיכת קולמוס אחת,  
3 כמפורט לעיל.  
4
- 5 16. לא זו אף זו, מאז מתן פסק הדין בעניין **אבן עזרא**, חזר המחוקק והעתיק את נוסח ההוראה  
6 עוד פעמיים נוספות במסגרת סעיף 9 לחוק (בסעיף 9 (ג1ב)(2)(ב)2) ובסעיף 9(ג1ג)(4)(ג). אלו  
7 היו הזדמנויות פז להבהיר את כוונת המחוקק בלשון מפורשת והחמצת ההזדמנות הותירה  
8 את הסוגייה בלתי פתורה (כי הרי פסק דין **אבן עזרא**, אף אם הוא "היכה שורשים" בספרות  
9 המקצועית, איננו הלכה מחייבת).  
10
- 11 17. כאמור, הפירוש המוצע על ידי העוררים מוביל לתחולה אסימטרית של ההוראה. אולם  
12 תוצאה מעין זו איננה זרה לחוק, אפילו בהקשר משיק. הרי סעיף 1 לחוק מורה כי:  
13  
14 **"בחוק זה - ... 'קרוב' לאדם פלוני -**  
15 **(1) בן-זוג;**  
16 **(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;**  
17 **(3) אח או אחות ובני-זוגם;**  
18 **(4) איגוד שהוא בשליטתו;"**  
19
- 20 להמחשת הדברים טול לדוגמה משפחה בה אהרון ומשה הם אחים ומשה נשוי לציפורה.  
21 לעניין החוק ציפורה היא קרובתו של אהרון (כבת זוגו של אחיו של אהרון) אך אהרון איננו  
22 קרובה של ציפורה – כי מבחינתה של ציפורה ההגדרה איננה מקיפה אח של בן זוג. דהיינו  
23 קיום "קרבה" בין השניים לעניין יישום החוק תלוי לחלוטין בשאלה מבחינת מי מהם  
24 נבדקת השאלה (למשל, לצורך יישום הוראות סעיף 62 לחוק בנושא פטור ממס במתנה  
25 לקרובים).  
26
- 27 דהיינו אין לשלול פירוש חד-כיווני להוראה כבלתי הגיוני בעליל.  
28
- 29 18. יתרה מזו, נקודת המוצא בשיטת המשפט שלנו היא כי לכל אדם יחיד אוטונומיה הכרוכה  
30 בזכויות וחובות משפטיות המיוחסות לו באופן אישי ("אוטו" – של עצמו; "נומו" – דין).  
31  
32 ברוח זו חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו נסב על האדם היחיד ולא על כל מצרף או קבוצה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

של יחידים שונים.

הוא הדין אף לגבי ילד קטין: על פי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב –  
1962:

1. כל אדם כשר לזכויות ולחובות מגמר לידתו ועד מותו.

2. כל אדם כשר לפעולות משפטיות, זולת אם נשללה או

הוגבלה כשרות זו בחוק או בפסק דין של בית משפט.

אמנם על פי חוק הכשרות המשפטית הנ"ל "פעולה משפטית של קטין טעונה הסכמת  
נציגו..." (סעיף 4), אך הפעולה המשפטית המאושרת מיוחסת לקטין עצמו ולא לנציג.

במובן רחב זה ילד קטין איננו "נספח" להוריו ומעשיו נבדלים ממעשיהם.

19. כחריג לעקרון האוטונומיה הכללי, חוקי המס קובעים בהקשרים מסוימים כללים מיוחדים  
לפיהם יחידת השומה איננה האדם היחיד אלא התא המשפחתי, כפי שזה מוגדר בכל הקשר  
והקשר על פי הגדרה מפורשת.

ויודגש: ההתייחסות לתא המשפחתי כיחידת המיסוי היא היוצא מן הכלל ולא הכלל  
(להמחשת הנקודה כי צירוף יחיד התא המשפחתי הוא החריג, הניחו כי הרוכש הקטין  
יחוייב בשיעור מס הרכישה הגבוה יותר, כגישת המשיב, אך לא ישלם את המס כנדרש.  
במצב זה לא ניתן לגבות את חוב המס מהוריו וזאת בהעדר מקור סמכות מפורש לגבות  
חובו של פלוני מתוך נכסיו של אלמוני, ובהקשר הנוכחי אימוץ השקפה כללית של "מיסוי  
התא המשפחתי לעניין הטלת מס רכישה" כלל איננו מעלה או מוריד – דומה כי החוק  
איננו מאפשר את גביית החוב מן ההורים).

20. בבסיס חריגים אלה שני רציונלים שונים:

במקרים מסוימים ההצדקה להתייחסות מצרפית לתא המשפחתי היא היכולת הכלכלית  
הכוללת של התא המשפחתי לעומת יחיד המשפחה כל אחד בנפרד – דוגמה מוכרת לכך,  
היא פרק שלישי לחלק ד לפקודת מס הכנסה בעניין מיסוי הכנסות בני זוג.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 במקרים רבים אחרים ההצדקה להתייחסות המצרפית היא **אנטי תכנונית**: החשש מפני  
2 ויסות נכסים והכנסות בין בני המשפחה, והפחתת המס המלאכותית שעלולה לנבוע מכך,  
3 מביאים לקביעת חזקות המיועדות לשלול את היתרון הגלום בויסות כאמור.  
4
- 5 21. נראה כי ההוראה הנדונה כאן היא מסוג החריגים **השני** ותכליתה למנוע חסכון בלתי ראוי  
6 במס שעלול לצמוח מפיזור הבעלות בדירות מגורים בקרב בני המשפחה הגרעינית, ובפרט  
7 לעניין קיום **"דירה יחידה"** המזכה בהטבה במס רכישה. ההוראה נועדה להבטיח כי הקלה  
8 במס רכישה תינתן פעם אחת בלבד לכל משפחה גרעינית וזאת מתוך ההנחה כי בני המשפחה  
9 מתגוררים יחד תחת קורת גג אחת (ומשם הצורך למעט מן ההוראה "בן זוג הגר בדרך קבע  
10 בנפרד" כן "ילד נשוי").  
11
- 12 22. כסעיף אנטי תכנוני, מן הראוי לפרש את ההוראה בזהירות ובצמצום, במיוחד לנוכח  
13 העובדה שההוראה קובעת **חזקה חלוטה** שכלל איננה ניתנת לסתירה, יהיו נסיבות המקרה  
14 הקונקרטי אשר יהיו (והשוו את האמור בסעיף 3 לפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארז  
15 בע"א 5083/13 **פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' ברנע ואח'** (ניתן ביום 10.8.2016)).  
16
- 17 23. כאן יודגש כי לא נטען על ידי המשיב כי הרכישות דנן לוו במעשים מלאכותיים בפועל, מעבר  
18 להיות העוררים קטינים בעת הרכישה, ולא נטענה כל טענה המושתתת על סעיף 84 לחוק  
19 ("סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות"). כמו כן לא טען המשיב כי הרוכשים האמתיים  
20 הם ההורים, ואף לא הועלתה כל טענה בעניין מקורות המימון לרכישת הדירות או לגבי  
21 היכולת הכלכלית העצמאית של הרוכשים הקטינים.  
22
- 23 24. יתרה מזו, כאשר דירה ניתנת לילד קטין במתנה מהוריו או כאשר רכישת הדירה ממומנת  
24 במרביתה בכספי מתנה מהוריו, **ממילא יחולו הוראות סעיף 149 לחוק** המסדיר כידוע  
25 **"תקופת צינון"** בה מכירת דירה בבעלות הילד לא תהיה פטורה ממס שבח. יש אפוא באימוץ  
26 פרשנות המשיב כדי ליצור "מכה כפולה": בעת הרכישה על ידי הילד הקטין לא תינתן הקלה  
27 במס רכישה, ובעת המכירה עשוי לחול משטרו של סעיף 149 – שהוא הוראה אנטי תכנונית  
28 מובהקת בפני עצמו.  
29
- 30 25. כאמור, לאחר לבטים הגעתי למסקנה כי יש להעדיף את גישתו של רו"ח פרידמן (ואת גישת  
31 הרוב בעניין **אבן עזרא**) על פני גישתו של עו"ד מרגליות, למרות שהאחרונה כלל איננה  
32 משוללת יסוד. יש מקום להבין את נוסח ההוראה (ואת נוסח סעיף 149 המקביל) כנסיון,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 אמנם מגושם, לומר כי יראו את יחידי התא המשפחתי כישות אחת לעניין הענקת הקלה  
2 ממס רכישה (ולעניין פטור ממס שבח). תכלית זו ראויה להגשמה ללא קשר לסדר  
3 הכרונולוגי של רכישת הדירות במשפחה, ולפיכך יש לשער כי כוונת המחוקק  
4 (האובייקטיבית) היא לתחולה דו-כיוונית של ההוראה הנדונה – אחרת תסוכל התכלית  
5 האנטי תכנונית, כפי שמדגישה הספרות המקצועית בנושא.

6  
7 יש להצר על כך שתיקון פשוט ביותר בנוסח ההוראה, שהיה בו לפזר את כל ענני אי הוודאות  
8 בפרשנות, לא נערך מזמן. אולם לדעתי אין מקום "להעניש" את המחוקק על המחדל האמור  
9 על ידי יצירת פרצה הקוראת לתכנוני מס העומדים בניגוד לכוונתו המסתברת של החוק  
10 (הן לעניין מס רכישה והן לעניין מס שבח) עד לביצוע תיקון מבהיר. נדמה כי זו טלטלה  
11 מיותרת.

12  
13 26. כמו כן, ניתן אולי למצוא בתוך מילות ההוראה עיגון נוסף לעמדת המשיב – הרי הקושי  
14 הפרשני נובע ממבנה ההוראה אשר במוקדו עומד ה"רוכש" אשר ביחס אליו נבדקים בן הזוג  
15 והילדים הקטינים. אולם בניסוח ההוראה כבר קיים בקיע אחד בקו זה: נאמר "יראו רוכש  
16 ובן זוגו... וילדיהם..." הקפדה על מיקוד הבחינה סביב הרוכש לבדו הייתה מובילה  
17 לשימוש במילה "וילדיו", כי הרי לעתים ילדי התא המשפחתי אינם משותפים לשני בני  
18 הזוג. דהיינו אם בהקשר זה הגדרת התא המשפחתי תמיד נעשית מכיוונו של הרוכש, ילדי  
19 בן זוג שאינם גם ילדי הרוכש לא היו צריכים לבוא בחשבון (לדיון בסוגיית משמעות התיבה  
20 "וילדיהם" ראו ספרה של סרוסי, עמודים 114-115).

21  
22 אלא נראה כי כוונת המחוקק הייתה כללית יותר (ומוקפדת פחות) והמטרה הייתה להגדיר  
23 קבוצת יחידים אשר דירותיהם יימנו באופן מיצרפי (ומכאן השימוש במילה "וילדיהם").  
24 קבוצה זו מוגדרת על בסיס קרבה משני סוגים: בני זוג והורה/ילד קטין. כשם שאין "כיוון"  
25 בקרבה בין בני הזוג, לא אמור להיות "כיוון" בקרבה בין ההורה וילדו הקטין וההוראה  
26 הנדונה נועדה לפעול בשני הכיוונים כאחד.

27  
28 27. הייתי דוחה אפוא את הערר. גם לדידי, לנוכח חילוקי הדעות בין חברי הוועדה בסוגייה  
29 המהותית ואי הבהירות (המיותרת) הנעוצה בהוראת החוק, לא הייתי עושה צו להוצאות.  
30

31

\* \* \*

32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2017

ו"ע 62431-06-15 חג'אג' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בחוות הדעת של חבר הוועדה רו"ח פרידמן.

מזכירות הוועדה תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, א' באייר תשע"ז, 27 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח

חבר

דן מרגליות, עו"ד,

שמאי מקרקעין

חבר

הרי קירש, שופט

יו"ר

10  
11  
12