



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו'ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

רחל יעקובוביץ

העוררת

ע"י ב"כ עו"ד גלעד קופרברג

נגד

רשות המיסים - מנהל מס שבח מקרקעין

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד ערן סירוטה ועו"ד אביגיל שמי יוסף

פסק דין

כבוד השופט גד גדעון:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
1. ערר על השגה שהוגשה בעקבות שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת ע"ס 9,767 ש"ח, לאחר שנקבע, כי אין בהעברת זכויות בדירת מגורים מאישה של העוררת לאביה, משום העברה לקרוב, המזכה בהקלה בתשלום מס רכישה, מן הטעם כי חתן אינו מוגדר בתקנות "קרוב" של הורי בת זוגו לעניין ההקלה במס רכישה. הוחלט לדחות את הערר כמפורט להלן.
 - יצויין, כי הראיות והסיכומים נשמעו בפני הרכב קודם של הועדה, כאשר בהמשך הוחלף יו"ר הועדה, ופסק הדין ניתן על ידי הרכב זה, כאשר, לבקשת הצדדים, בעקבות שינוי ההרכב, הוגשו סיכומי טענות משלימים בכתב.
 2. העוררת ואישה (להלן "בני הזוג") היו בעלים של דירת מגורים בבאר שבע (להלן: "הדירה"). בהמשך רכשו בני הזוג דירה בתל אביב (להלן: "הדירה בתל אביב"). משיקולי מס (על מנת לזכות במדרגות מס רכישה של "דירה יחידה", על פי סעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), עבור הדירה בתל אביב, העבירו בני הזוג עוד בטרם חלוף 18 חודשים ממועד רכישת הדירה בתל אביב, את הדירה בבאר שבע בלא תמורה לאביה של העוררת. בני הזוג ואבי העוררת הגישו דיווח למשיב, שבו הצהירו כי ערך הדירה הוא 720,000 ש"ח, ובהתאם לכך, ועל פי תקנות מס רכישה מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"), שלפיהן, בהעברה בלא תמורה בין יחיד



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

- 1 "לקרוב", יחויב הרוכש בשליש מס רכישה – נערכה שומה עצמית בסך של 19,200 ש"ח,
2 והרוכש, אבי העוררת, שילם את המס.
3
- 4 3. המשיב קבע בהחלטתו מיום 8.12.15, כי "הוחלט להוציא שומות, מאחר וחתן לא נחשב
5 לקרוב למס שבח...".
6
- 7 השומות החדשות נערכו ע"פ מתווה רעיוני כדלקמן: העברה ראשונה שבמסגרתה קיבלה
8 העוררת מאישה את חלקו בדירה, ונקבע לגביה חיוב בשליש מס הרכישה, בשל קיומה של
9 דירה נוספת בבעלות בני הזוג (הדירה בתל אביב); העברה שניה שבה העבירה העוררת את
10 מלוא הזכויות בדירה לאביה, ונקבע לגביה חיוב בשליש מס הרכישה (להלן: "מתווה
11 המשיב"). המשיב דרש על כן מהעוררת, לשלם תשלום נוסף של מס רכישה בסך 9,610 ש"ח
12 בגין ההעברה הראשונה.
13
- 14 4. העוררת הגישה השגה על השומה החדשה, שבו כפרה בעמדת המשיב, כי חתן אינו נחשב
15 "קרוב". עוד נטען לגבי מתווה המשיב, שהעוררת הייתה זכאית לפטור ממס רכישה בשל
16 מכירה בין בני זוג, לפי תקנה 21 לתקנות מס רכישה.
17
- 18 המשיב דחה את טענות העוררת, וקבע, כי "ע"פ הגדרת קרוב למס רכישה חתן אינו קרוב של
19 הורי בת זוגתו". המשיב תמך את עמדתו בפסק הדין שניתן בע"א 191/81 לשם נ' מנהל מס
20 שבח מקרקעין, פ"ד לו(4), 20.
21
- 22 5. בהודעת הערר טענה העוררת כדלקמן:
23
- 24 אין לבחון את מעמדו של אישה "החתן" כיחיד המעביר את חלקו לאבי העוררת (ומשום כך,
25 איננו קרוב), אלא יש לראותו כחלק מתא משפחתי אחד, נוכח החזקה הקיימת בחוק (סעיף
26 9(4)ג) וסעיף 49ב לחוק) ובפסיקה, הרואה בשני בני זוג תא משפחתי אחד, וממילא יש לבחון
27 את הקרבה המשפחתית להורה, על פי זכאותה של בת הזוג במקרה זה.
28
- 29 עוד נטען, כי יש לפרש חתן כ"קרוב". לטענת העוררת, מדובר בהשמטה בלתי מכוונת של
30 המילה "חס" מסעיף ההגדרות שבתקנות, ולמעשה, בלאקונה משפטית, אשר נבעה מכך
31 שעסקאות שבהן מעבירים צאצאים להוריהם דירה במתנה אינן נפוצות, להבדיל מעסקאות
32 שבהן מעבירים הורים לצאצאיהם דירה במתנה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

- 1
2 לטענת העוררת, "החתן הוא קרוב של ההורה באמצעות אשתו. אביה של אשתו הוא אביו
3 ה'משפטי' של החתן, וכן באנגלית חמיו נקרא 'FATHER IN LAW'. וכן בנוהג שבעולם קורא
4 חתן לחמיו 'אבא'".
5
6 עוד טענה, כי ברור כי כוונת מחוקק המשנה לא הייתה להפריד באופן מלאכותי בין שני בני
7 זוג, בבואו להעניק הנחה בהעברה בלא תמורה בין צאצא להורה, אלא לתת את ההנחה
8 לשניהם כאחד, מכוח זכאותו של אחד מבני הזוג.
9
10 אין גם הצדקה לסברתה, להבחין בין צאצאים שאין להם בן זוג לבין זוגות נשואים ולהפלותם
11 לרעה. העוררת הטעימה, כי מקום שבו כפות המאזניים מעוינות, על הספק לפעול לטובת
12 הנישום. במקרה זה מתקיים לטענתה, טעם נוסף לפרשנות המטיבה עם הנישום, שהרי אביה
13 של העוררת מימן בזמנו את רכישת הדירה, כך שמדובר "ממש ב'השבת אבידה'...".
14
15 העוררת טענה, כי על יסוד המתווה הרעיוני של המשיב, העסקה שבה רכשה את חצי הזכויות
16 בדירה מאישה, היא עסקה הטפלה לעסקת המכר העיקרית, ונחשבת גם היא כעסקת רכישה
17 של דירה יחידה, ומשום כך פטורה העוררת מתשלום של מס רכישה.
18
19 העוררת אף הגישה תצהיר משלים שאליו צירפה תשובות של מרכז מידע של מיסוי מקרקעין
20 לשאלות שהפנה אליו ב"כ העוררת, ושלפיה, במקרה של דירה יחידה ניתן לבצע העברה
21 ללא תמורה לבן הזוג לפי מדרגות מס רכישה של דירה יחידה. עוד צויין, כי אדם שמצהיר
22 שמעוניין למכור את דירתו הראשונה תוך 18 חודשים יראו אותו כבעל דירה יחידה לעניין
23 השבח של הדירה הראשונה וכן אם יעמוד בתנאי הסעיף כבעל דירה יחידה לעניין הרכישה
24 של הדירה החדשה.
25
26 המשיב חזר על עמדתו שלפיה, אביה של בת הזוג אינו נחשב "קרוב" ביחס לאישה לצורך .6
27 קביעת מס הרכישה, והטעים, כי החוק אינו קובע חזקה כללית המכירה בבני זוג כתא
28 משפחתי אחד לכל דבר ועניין. עוד טען, כי הדירה אינה נחשבת דירה יחידה לעניין מס רכישה
29 בשל קיומה של הדירה בתל אביב.
30
31 תקנה 20 לתקנות מס רכישה מורה, כי "במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו,
32 יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל". "קרוב" מוגדר בתקנה 1 לתקנות מס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

1 רכישה: "בן זוג, לרבות מי שהיה בן זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות
2 במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות".
3
4 העוררת לא הרימה לסברתנו את הנטל להוכיח, כי היא זכאית להקלה במס הרכישה בשל
5 העברה מיחיד לקרובו. תקנות מס רכישה מתייחסות מפורשות להגדרת "קרוב", וזו אינה
6 כוללת הורה של בן הזוג. ההוראה בסעיף ההגדרה ברורה ופשוטה, ולשונה מלמדת על כוונה
7 ברורה בחקיקת המשנה, לפיה, העברה מאדם לחמיו, אינה נחשבת העברה לקרוב המזכה
8 בהקלה במס רכישה. העוררת לא הוכיחה כי מדובר בהשמטה בלתי מכוונת, או כי כוונת
9 התקנות שונה מלשונן.
10
11 אשר לטענה, כי יש לראות גם ביחסים שבין חתן לחמיו משום "הורות משפטית", הרי
12 שלסברתנו, אין לקבלה, בהעדר נימוק משכנע, להרחיב את ההגדרה האמורה ולחרוג
13 מהוראות התקנות.
14
15 טענתה, המקורית של העוררת, כי גם בן הזוג זכאי להקלה, באשר בהגדרת קרוב נאמר
16 מפורשות "בן זוגו של צאצא" – היא שגויה לסברתנו, שכן תקנה 20 מדברת על מכירה ללא
17 תמורה מיחיד לקרוב. הבחינה נעשית לפי מיהות קרובו של המעביר, ואין מקום לפרשנות
18 שלפיה, אם הבן הזוג הוא קרוב של החם, בהיותו בן זוג של צאצא, אזי גם החם הוא קרוב
19 של חתנו. בענייננו, אין סימטריה בהגדרת "קרוב" בין חם לבין חתן (ר' והש' ע"א 1617/10
20 מנהל מיסוי מקרקעין נ' נח'אש (3.5.12): "וכפי שציינה ועדת הערר עוד בעניין רפופורט: גם
21 אם בשפה העברית יחס של קירבה הוא "דו סטרי" הרי שהחוק בהקשר זה אינו "דו סטרי"
22 וזאת מאחר ש"לשון ההגדרה... כוללת בן זוג של אח אך לא אח של בן זוג" (בפסקה 6 לחוות
23 הדעת של כב' השופטת (כתארה אז) מ' נאור)).
24
25 התקנה מבחינה במפורש, בין העברה מהורה לצאצא ולבן זוג של צאצא, המזכה בהקלה במס
26 רכישה, לבין העברה מבן זוג של צאצא לחמיו, אשר אינה מזכה בהקלה במס רכישה. במקרה
27 זה, הקלה תהיה אך במקרה של העברה מיחיד, הלא הוא בן הזוג של העוררת, לקרוב, שהוא
28 בן זוגו של צאצאו שלו, אך לא להורה של העוררת. נראה כי תכלית ההוראה הינה הקלה על
29 העברת דירה מאדם לצאצאו הנשוי, בגדר עזרה של הורה לילדו, ותכלית זו אינה מתקיימת
30 בעת העברה מאדם לחמיו, אשר תנבע ברגיל משיקולים כלכליים, לרבות שיקולי מס.
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו'ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

1 כבר נפסק, אמנם בהקשר אחר, שאין פסול בהבחנות מן הסוג האמור, לצורך הקלה או פטור
2 ממס: "...אכן, עניין לנו כאן בביטויים בעלי אופי טכני, כאשר מחוקק המשנה הוסמך ליתן
3 להם תוכן הנראה לו, תוך הבחנות משלו, אם בסוגי המכירה והמקרקעין (לעניין החיוב במס)
4 ואם בסוגי חייבים ומקרקעין (לעניין הפטור ממס). ... אין אני יודע, מדוע הבחין מחוקק
5 המשנה בין סוגים אלה של קונים, אך אין אני מוכן לומר, כי הבחנה זו פסולה היא. עם כל
6 הדמיון בין צאצא של המוכר עצמו לבין צאצא של בן זוג של המוכר, שני אלה אינם היינו הך,
7 ואין אני רואה כל חוסר סבירות בדין, המבחין ביניהם לעניין פטור מתוספת מס. ייתכן
8 שמחוקק המשנה עמד על השוני "הטבעי" שבין השניים, וייתכן שהתחשב בכך, שצאצא
9 של בן הזוג יזכה לפטור משלו, עת שירכוש זכות במקרקעין מאביו או מאמו, ואין צידוק ליתן
10 לו שני פטורים. יהא עניין זה כאשר יהא, חוסר סבירות בהבחנה זו, שיש בה כדי להביא
11 להטלת ההגדרה בתקנות תוך הענקת פטור ותוספת מס לשניהם כאחד, איני מוצא" (ע"א
12 191/81 לשם האמור לעיל, בפסקאות 4-5).

13

14 כאמור, גם בענייננו, אין זה מחויב המציאות להעניק הקלה במקרה של העברה מבן זוג של
15 צאצא להורה של הצאצא, אך בשל כך בן הזוג זכאי להקלה במקרה של העברה להוריו שלו.

16

17 באשר לטענת העוררת, כי יש לראות בה ובאישה תא משפחתי אחד, לעניין הרי שהחוק או
18 הפסיקה, לא קבעו חזקה כללית המכירה בבני זוג כתא משפחתי אחד, לכל דבר ועניין. כאשר
19 ביקש המחוקק להכיר בבני זוג כתא משפחתי אחד לעניין החבות במס, הוא עשה זאת
20 מפורשות, לצורך הסעיף הספציפי. כך למשל, סעיף 49(ב) לחוק, שעניינו פטור ממס שבת,
21 הקובע כי לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו כמוכר אחד. סעיף 9(4)(ג) שעניינו אמנם מס
22 רכישה, מתייחס לרוכש ולבן זוגו שיראו אותם כרוכש אחד. אולם בעניינו, מדובר בבני הזוג
23 שהם מוכרים ואינם רוכשים. לעניין מס רכישה נקבע הכלל בתקנה 1 המגדירה מיהו "קרוב".
24 הוראה זו גוברת גם על חזקות יציר הפסיקה. מה גם שהעוררת הפנתה לפסיקה המתייחסת
25 אף היא, למקרים שבהם ההכרה בתא משפחתי אחד נקבעה ספציפית בדבר החקיקה.

26

27 אשר לטענה בדבר הפליה לרעה של צאצאים נשואים, לעומת צאצאים שאין להם בני זוג -
28 העוררת לא הראתה חוסר סבירות באי-הכללת הקרבה של בן זוג של צאצא ביחס לחמיו,
29 בהגדרת "קרוב", ולסברתנו, אין לומר שההבחנה היא פסולה. ניתן גם להעלות על הדעת
30 הצדקה לאי הכללה של קירבה זו, בטעם שבן הזוג נהנה מהקלה במקרה של העברה להוריו
31 שלו, ועל כן אין להעניק לו הקלה נוספת, במקרה של העברה להוריו זוגתו (ר' המצוטט לעיל
32 בעניין לשם).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו'ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

1

2 אשר למתווה הרעיוני שקבע המשיב, אין לעוררת על מה להלין, שכן, כפי שהסביר ב"כ
3 המשיב, לפני משורת הדין, ועל מנת להקל על העוררת, על אף שהעברת הזכויות מאישה
4 (במחצית הדירה) לאביה, חייבת במס רכישה מלא נוסף על שליש מס רכישה בגין העברה של
5 זכויות העוררת (במחצית הדירה) לאביה – התייחס המשיב לעסקה כמורכבת משתי עסקאות.
6 בדרך זו שילמו העוררים פעמיים שליש מס רכישה (פעם אחת על העברה בין הבעל לעוררת
7 של מחצית הזכויות ופעם נוספת על העברת מהעוררת לאביה של מלוא הזכויות), במקום מס
8 רכישה בשיעור מלא בגין העברה של זכויות הבעל (במחצית הדירה) לאבי העוררת ועוד שליש
9 מס רכישה בגין העברה של זכויות העוררת (במחצית הדירה) לאביה.

10

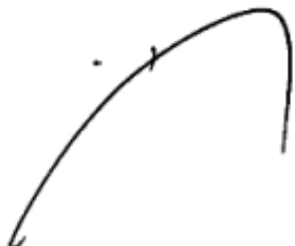
11 אשר לטענה החלופית של העוררת, שלפיה, יש לבחון את מיסוי הדירה בבאר שבע כדירה
12 יחידה, הרי שאין בה ממש. אין להתייחס לדירה בבאר שבע כאל דירה יחידה, שהרי, לבני
13 הזוג גם דירה בתל אביב באותה עת, שבגין רכישתה, כבר ניתנה הקלה של מדרגות מס
14 מופחתות. התשובה שהתקבלה במענה לשאלות של ב"כ העוררת ניתנה, מבלי להתייחס
15 לנתונים המיוחדים בעניין בני הזוג, וכפי שצוין במענה, היא רלוונטית רק למצב שבו אכן
16 מדובר בדירה יחידה. ממילא מצוין במענה לשאלתה, כי "התשובה היא עקרונית וכללית,
17 ואינה מהווה ייעוץ משפטי ו/או חוות דעת ו/או התחייבות מראש (פרה-רולינג)".

18

19 .8 לפיכך, הוחלט לדחות את הערר. העוררת תשלם למשיב הוצאות הדיון בערר בסך 7,500 ₪.

20

21



גד גדעון, שופט

22

23

חבר הוועדה, רו"ח גבריאל דנה:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

1

רו"ח גבריאל דנה
חבר ועדה

אני מסכים.

7

8

חבר הוועדה, מר אלון לילי, שמאי מקרקעין:

9 קראתי בעיון רב את חוות דעתו המפורטת והמנומקת של יו"ר הוועדה.

10

11 הנני מצטרף לפסיקה ולפיה העברה ללא תמורה מחתן לחמיו אינה נחשבת העברה ל"קרוב" המזכה
12 בהקלה במס רכישה, בהתאם לס' 20 לתקנות מיסוי מקרקעין.

13 ס' 1 לתקנות מגדיר במפורש מיהו "קרוב". חתן אינו נמנה ברשימה זו ולכן חמיו אינו זכאי לתשלום
14 מס רכישה בשיעור מופחת (שליש מהמס הרגיל).

15

16 עמדת המערער כי בהתאם לס' 9 (ג1א) (2) (ב) (2) לחוק "יראו רוכש וכן זוג...כרוכש אחד" ובהתאם

17 יש לראותם כרוכש אחד, עניינה בשיעורי מס רכישה

18 של דירת מגורים, ואין היא קשורה כלל לענייננו הודן בהעברה ללא תמורה בין קרובים.

19 יתר על כן, גם בנושאים שכן קשורים, ערך המחוקק הבחנה בין הגדרת "קרוב" בתקנות מס רכישה

20 לבין הגדרת "קרוב" בס' 1 ו- 62 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שייטכנו מקרים שבהם העברה בין קרובים

21 תזכה את המוכר בהקלה בתשלום מס שבח ברם הקונה ישלם מס רכישה מלא.

22 בספרם של המלומדים ד"ר אבי גורמן ושי אהרונוביץ, עולה סוגיה דומה בהקשר זה ולפיה:

23 "...הגדרות "קרוב" בס' 1 לחוק שונה מהגדרת "קרוב" בתקנות. ישנם מקרים, שבהם נותן המתנה

24 זכאי לקבל פטור לפי ס' 62 לחוק, כאשר הוא נותן מתנה למי שנחשב "קרוב" לפי ס' 1 לחוק. ברם,

25 המקבל אינו זכאי לקבל את ההקלה בתקנה 20 לתקנות, שכן הוא אינו נחשב ל"קרוב" של נותן

26 המתנה לפי ההגדרה שבתקנה 1 לתקנות מס רכישה. כך, הורים של צאצא יכולים להעביר במתנה לפי

27 ס' 62 מקרקעין לבת הזוג של הצאצא, שכן בהתאם לסעיף קטן (2) להגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק,

28 הכלה היא קרובה שלהם, ואולם הכלה, תשלם מס רכישה מלא, שכן היא אינה נחשבת "קרובה" של

29 הורי בעלה, בהתאם להגדרה בתקנה 1 לתקנות. (אבי גורמן ושי אהרונוביץ, מיסוי מקרקעין – פרשנות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 7999-08-16

בפני כבוד השופט גד גדעון – יו"ר

מר אלון לילי – חבר ועדה

מר גבריאל דנה – חבר ועדה

1 הלכה ומעשה, כרך ב', התשע"ז, עמ' 1164 - 1165).

2

3 הנני מצטרף ומסכים לפס"ד של יו"ר הוועדה.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין
חבר ועדה

4

5 הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה כב' השופט גד גדעון.

6

7 ניתן היום, ט"ז שבט תשע"ט, 22 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

8

9

רו"ח גבריאל דנה
חבר ועדה

אלון לילי, שמאי
מקרקעין
חבר ועדה

כבוד השופט גד גדעון
יו"ר

11

12

13