



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 25755-01-20 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה
עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה

עוררת רוני טהרלב
ע"י ב"כ עו"ד בתיה פרחודניק

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן-דוד
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6 המחלוקת שהוצבה בפני ועדת הערר היא מחלוקת משפטית שנסבה על פרשנותם של סעיפים
7 9(ג1ג)(4)(א) וסעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין.

8 השאלה המשפטית שהעמידו הצדדים היא, האם בעלים של מלוא הזכויות בדירת מגורים
9 זכאי להקלה במס רכישה, הניתנת לדירה יחידה, בעת רכישת חלק בדירה נוספת שאינו עולה
10 על שליש ממנה?

11 בערר זה לא נשמעו הוכחות, שכן אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים.

רקע עובדתי

12
13 1. בתאריך 2.5.2004 רכשה גב' רוני טהרלב (להלן – **העוררת**) דירת מגורים בגוש 7024
14 חלקה 28.

15 דירה זו מצויה בבעלותה המלאה של העוררת (להלן – **הדירה השלמה**).
16 2. בתאריך 3.2.2019 רכשה העוררת זכויות בדירת מגורים נוספת בגוש 7080 חלקה 39
17 נתת חלקה 4 כאשר שיעור בעלותה בדירה הנוספת היה 20% בלבד (להלן – **החלק**
18 **בדירה הנוספת**).

19 3. בתאריך 21.2.2019 הוגש דיווח למשיב על רכישת החלק בדירה הנוספת תוך חישוב
20 מס רכישה בגינו לפי מדרגות המס המקלות החלות ברכישת דירת מגורים יחידה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

- 1 4. בתאריך 27.2.2019 הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה לפיה שיעור מס
2 הרכישה החל עליה בגין רכישת החלק בדירה הנוספת יחושב לפי מדרגות המס
3 הרגילות החלות על דירה נוספת.
4 5. משנדחתה השגת העוררת על שומת מס הרכישה שהוצאה לה, הוגש הערר דכאן.

המסגרת הנורמטיבית

- 5
6 6. סעיף 9(ג1ה) לחוק קובע כי במכירת זכות במקרקעין, שהיא דירת מגורים, בתקופה
7 הרלוונטית לענייננו, ישולם מס רכישה בשיעור משווי דירת המגורים כדלקמן:
8 על חלק השווי שעד 5,194,225 ש"ח - 8%.
9 על חלק השווי העולה על 5,194,225 ש"ח - 10%.
10 7. עם זאת, המחוקק בחר להטיב עם מי שרוכש את דירתו היחידה (בהיבט התא
11 המשפחתי כולו), לעומת מי שרוכש דירה נוספת המיועדת להשקעה, ולכן קבע בסעיף
12 9(ג1ג) (3) לחוק שיעורי מס נמוכים יותר החלים על מי שרוכש את דירתו היחידה.
13 זאת, מתוך מטרה סוציאלית המתחשבת ביכולתו הכלכלית של הרוכש, כך שמי
14 שרוכש דירה יחידה, לצורך שימוש פרטי למגורים, ייחנה מהקלה במס הרכישה,
15 להבדיל ממי שרוכש דירה נוספת המיועדת לצורכי השקעה.
16 8. על מנת ליהנות ממדרגות מס הרכישה הנמוכות, החלות על מי שרוכש דירה יחידה,
17 על הרוכש להיות "תושב ישראל" כהגדרתו בחוק (סעיף 1 לחוק וסעיף 9(ג1ג) (4) (ב)
18 לחוק) ועל הדירה לענות על הגדרת "דירה יחידה" (כאמור בסעיף 9(ג1ג) (4) (א) לחוק).
19 9. "דירה יחידה" מוגדרת כך:
20 "דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף
21 16א; לעניין הגדרה זו יראו דירת מגורים כדירה יחידה גם אם יש לרוכש, נוסף
22 עליה, דירת מגורים שהושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת
23 התשנ"ז (1 בינואר 1997), או דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה הוא כאמור
24 בסעיף 49ג(3)".
25 10. סעיף 49ג(3) לחוק, אליו מפנה הגדרת "דירה יחידה", קובע פיקציה החלה על מכירת
26 "דירת מגורים מזכה" לצורכי החיוב במס שבח והוא קובע כך:
27 "לעניין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות
28 המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה
29 אחד מאלה:
30
31 (3) חלקו של המוכר בבעלותה אינו עולה על שליש ולגבי דירה שהתקבלה בירושה
32 - אינו עולה על מחצית".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו'ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

טענות העוררת

- 1
2 11. העוררת טוענת, כי כל עוד התוצאה הסופית היא, שבבעלות הרוכש דירה שלמה
3 וחלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה, אין לחייב את הרוכש במס הרכישה הרגיל
4 החל על דירה נוספת, בגין אף אחת מהדירות. כך, בין אם הדירה השלמה נרכשה
5 לאחר רכישת החלק בדירה (שאינו עולה על שליש) ובין אם החלק בדירה נרכש לאחר
6 רכישת הדירה השלמה, כבענייננו.
7 12. לטענת העוררת, תוצאה המביאה לחיוב מס שונה, כנגזרת של סדר רכישות שונה,
8 למרות שבסופו של יום יהיו בבעלות הרוכש דירה שלמה וחלק בדירה נוספת שאינו
9 עולה על שליש ממנה, אינה הגיונית ואינה ראויה ואין לפרש את החוק באופן התומך
10 בה.
11 13. לטענתה, לא נקבע בלשון החוק כי סדר המכירות חייב להיות כזה, שלצורך קבלת
12 ההקלה במס רכישה בגין שתי הדירות, יש לרכוש את חלק הדירה לפני רכישת
13 הדירה השלמה.
14 14. עוד טוענת העוררת כי פרשנות המשיב, לפיה תכלית ההטבה במס רכישה לדירה
15 יחידה היא להקל ברכישת דירת מגורים שלמה, המשמשת למגורים פרטיים, על פני
16 מתן ההטבה לשברי דירות, שאינם משמשים ברגיל למגורים פרטיים, אינה מעוגנת
17 בלשון סעיף 9(ג1ג)(4)(א) לחוק ואינה עולה מתכליתו.
18 15. לטענת העוררת, פסק דין בעניין **לודמילה מאיר** (ע"א 9368/07 **לודמילה מאיר** נ'
19 **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים** (21.12.2009) (להלן – עניין **לודמילה מאיר**)), אליו
20 מפנה ההחלטה בהשגה, אינו רלוונטי למחלוקת בענייננו הנוגעת למס רכישה, שכן
21 עניינו במס שבח.
22 העוררת מפנה לפסק הדין בעניין **רון באור** (ו'ע (ת"א) 45682-01-17 **רון באור** נ' **מנהל**
23 **מיסוי מקרקעין ת"א** (24.10.2018) (להלן – עניין **רון באור**)) התומך לטענתה
24 בעמדתה.

טענות המשיב

- 25
26 16. המחוקק ביקש להבהיר בהגדרת "דירה יחידה" שבסעיף 9(ג1ג)(4)(א) לחוק, כי
27 בחינת החלק בדירה, שאינו עולה על שליש ממנה, מתייחסת לבעלות קודמת של
28 הרוכש, טרם הרכישה של דירת המגורים.
29 17. השימוש במילים "**גם אם יש לרוכש נוסף עליה**" מלמד, כי ההתייחסות היא למצב
30 בו יש לרוכש חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה, לפני שהוא רוכש את דירת
31 המגורים, ולא למצב בו רכישת החלק בדירה נעשית לאחר שכבר יש לו דירת מגורים.
32 18. אין מניעה שסדר רכישות שונה יכתוב תוצאה שונה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 רכישת חלק בדירה, לאחר שכבר יש בבעלות הרוכש דירת מגורים (שחלקו בה עולה
2 על שליש), משמעותה כי, מבחינה מהותית, חלק הדירה מהווה דירה נוספת, ולכן
3 אין להעניק בגינו את ההקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה.
4 19. תוצאה זו עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה, שהיא להעניק את ההקלה במס
5 רכישה רק במקרים בהם, באופן מהותי, אין מדובר ברכישה של דירה שנייה.
6 כאשר כבר יש בבעלות הרוכש דירת מגורים היכולה לשמש אותו למגוריו, אין סיבה
7 להעניק לו את ההקלה במס רכישה כאשר הוא רוכש דירה נוספת, גם אם בדמות
8 חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה.

דיון והכרעה

9
10 20. אין מחלוקת בין הצדדים, כי אם העוררת הייתה רוכשת את חלק הדירה, שאינו
11 עולה על שליש ממנה, לפני רכישת הדירה השלמה, היא הייתה זכאית לשיעורי מס
12 רכישה מוטבים החלים על רכישת דירה יחידה, הן בגין רכישת חלק הדירה,
13 שמבחינה פיסית היווה את דירתה היחידה בעת רכישתו, והן בגין רכישת הדירה
14 השלמה, לאור הפיקציה שבהגדרת "דירה יחידה" בסעיף 9(ג1ג)(4)(א) לחוק הרואה
15 בדירה הנרכשת את דירתו היחידה של הרוכש גם אם יש לו, נוסף עליה, חלק בדירה
16 אחרת שאינו עולה על שליש ממנה (וראו ההפניה בהגדרת "דירה יחידה" לסעיף
17 49ג(3) לחוק).

18 21. הפיקציה שקבע המחוקק בהגדרת "דירה יחידה" קובעת, כי לא יראו בחלק דירה,
19 שאינו עולה על שליש ממנה, כ"דירת מגורים נוספת" בעת שנרכשת דירת מגורים
20 אחרת, וזאת בין אם חלקו של המוכר בדירה האחרת עולה על שליש ובין אם לא.
21 ברם, הפיקציה אינה קובעת, כי דירת מגורים שחלקו של המוכר בה עולה על שליש
22 לא תיחשב "דירת מגורים נוספת", בעת רכישת חלק מדירה שאינו עולה על שליש.
23 22. למסקנה דלעיל ניתן להגיע, בראש וראשונה, בהסתמך על לשון ההגדרה של "דירה
24 יחידה" שבסעיף 9(ג1ג)(4)(א) לחוק.

25 מנוסח החוק עולה בבירור, כי על הדירה, שבגינה מבוקש שיעור מס רכישה החל על
26 דירה יחידה, להירכש לאחר רכישת חלק הדירה שאינו עולה על שליש, ולא להיפך.
27 מילים אחרות, מדובר על מצב בו חלק הדירה שאינו עולה על שליש כבר מצוי
28 בבעלותו הקודמת של הרוכש, בטרם הוא רוכש את דירת המגורים שבגינה הוא
29 מבקש את ההקלה במס רכישה.
30 זאת ניתן ללמוד במישרין מהמילים "**גם אם יש לרוכש נוסף עליה**", דהיינו, שלפני
31 רכישת דירת המגורים, בגינה מבוקשת ההקלה, כבר היה מצוי בבעלותו של הרוכש
32 חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

23. זאת ועוד, מלשון הגדרת "דירה יחידה" עולה כי המחוקק ביקש להבהיר, כי רק דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה על שליש, לא תבוא במניין דירותיו של הרוכש. מכאן נובעת בהכרח המסקנה כי במניין דירותיו של הרוכש כן תובא בחשבון דירת מגורים שחלקו של המוכר בה עולה על שליש.
- לכן, במקרה בו כבר יש בבעלות הרוכש דירה שלמה, כבענייננו, או חלק בדירה נוספת שעולה על שליש ממנה, הם יובאו בחשבון במניין דירותיו בבואו לרכוש דירה אחרת בהטבת מס רכישה, וזאת גם אם חלקו בדירה האחרת אינו עולה על שליש.
24. כאן המקום לציין, כי לפי הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, גם "חלק בדירה" ייחשב כ"דירת מגורים".
- מכאן, שרק מכוח הפיקציה שקבע המחוקק בהגדרת "דירה יחידה" שבסעיף 9(ג1)(א)(4) לחוק, ניתן להחריג חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה ממניין דירותיו של הרוכש, לצורך קבלת ההטבה במס רכישה החלה על דירה יחידה בגין רכישת דירה נוספת.
25. לאור האמור לעיל, אין לקבל את עמדת העוררת כי עצם רכישת חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה, כגון 20 אחוז כבענייננו, הופך את רכישה זו, באופן אוטומטי, לרכישה המזכה את הרוכש בשיעור מס מוטב החל על דירה יחידה.
- רק סדר רכישות מסוים, דהיינו, רכישת חלק בדירה שאינו עולה על שליש ממנה תחילה ולאחר מכן רכישת דירה נוספת, הוא המבטיח את מתן ההקלה במס רכישה לדירה יחידה ברכישת הדירה הנוספת.
- אמור מעתה, סדר הרכישות הוא המבחן לזכאות בהטבת מס רכישה ולא התוצאה הסופית, לפיה מחזיק הרוכש בסופו של יום בדירת מגורים ועוד בשליש בדירה נוספת.
26. מכאן, שאין לקבל את טענת העוררת, כי כל עוד ניתן להגיע לתוצאה שבה יחזיק הרוכש בדירה שלמה (או בחלק העולה על שליש ממנה) ובחלק נוסף בדירה (שאינו עולה על שליש), בלא שישולם מס רכישה בשיעור רגיל בגין אף אחת מדירות אלו, כי אז יש לשאוף להגיע לתוצאה זו גם בלי קשר לסדר הרכישות של הדירות, הוזה אומר, גם במקרה בו הדירה השלמה נרכשה לפני רכישת החלק בדירה הנוספת.
- כאמור, הן לשון החוק והן תכליתו, תומכים בעמדה לפיה סדר הרכישות הוא המבחן הקובע לצורך הזכאות להטבת מס רכישה של דירה יחידה ולא התוצאה הסופית לפיה מחזיק הרוכש, בסופו של יום, דירת מגורים וחלק בדירה נוספת (שאינו עולה על שליש ממנה).
27. מסקנה זו מעוגנת היטב גם בתכלית החקיקה ואינה עניין סמנטי גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 תכלית החקיקה היא להעניק את ההקלה במס רכישה רק במקרים בהם – באופן
2 מהותי – לא מדובר ברכישת דירת מגורים שנייה.
3 28. הגדרת "דירה יחידה", לצורכי מס רכישה, תוקנה בתיקון מס' 76 לחוק מיסוי
4 מקרקעין באופן ששיעור הבעלות בחלק הדירה, שלא ייחשב כדירה נוספת, עלה
5 מרבע לשליש (ובהתאמה, גם בסעיף 49ג(3) לחוק, לצורכי מס שבח).
6 הטעם לכך שחלק בדירה, שאינו עולה על שליש, לא יבוא במניין דירותיו של הרוכש,
7 הוא שלרוב מדובר בחלקי דירות שמתקבלים ממתנות או מירושות משפחתיות ולא
8 נעשה בהם שימוש "פרטי" למגורים (לעניין ירושה, ראו סעיף 49ג(3), הקובע לגבי
9 דירה שהתקבלה בירושה, כי חלק הדירה שלא ייחשב כדירה נוספת עומד על שיעור
10 של מחצית הדירה, ולא על שליש. עוד ראו, סעיף 49ג(4), הקובע לגבי דירה
11 שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב), כי היא לא תבוא
12 במניין דירותיו של הרוכש גם אם חלקו בה עולה על מחצית).
13 הרציונל העומד אפוא בבסיס קביעת שיעור חלק הדירה, שאין להביאו במניין
14 דירותיו של הרוכש, הוא לאפשר למי שירש או קיבל במתנה חלק בדירה, ביחד עם
15 שותפים נוספים, ליהנות מהטבת המס של דירה יחידה בבואו לרכוש דירת מגורים
16 העומדת לראשונה לשימוש הפרטי למגורים (קביעת שיעור חלק הדירה מבוסס על
17 משפחה גרעינית הכוללת 3 ילדים).
18 29. בהתאמה, במסגרת תיקון מס' 76 לחוק תוקן גם סעיף 49ג(3), באופן שחלק הדירה
19 שלא יבוא במניין דירותיו של המוכר, לצורך מתן הפטור ממס שבח למי שמוכר את
20 דירתו היחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק, הועלה משיעור של רבע לשיעור של שליש.
21 גם כאן עולה מדברי ההסבר לתיקון, כי המחוקק ביקש שלא להקשות על מי שמוכר
22 דירת מגורים כשיש לו חלק בדירה אותה ירש או קיבל במתנה.
23 ראו דברי ההסבר לתיקון מס' 76 לחוק בהקשר לסעיף 49ג(3):
24 **"...בהתחשב בכך שבעלות בשברירי דירות היא, לרוב, תוצאה של ירושות או**
25 **מתנות פנים משפחתיות, מוצע להקל ולקבוע בפסקה (3) של סעיף 49ג לחוק כי**
26 **בעלות בשליש או בפחות משליש בדירת מגורים נוספת על זו הנמכרת לא תמנע את**
27 **הזכאות לפטור לפי סעיף 49ב(2) במכירת הדירה העיקרית"** (הצעת חוק לשינוי
28 סדרי עדיפות לאומית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014)
29 מתאריך 11.6.2013, הצ"ח 768, בעמ' 704).
30 30. תכלית ההטבה במס רכישה הניתנת לרוכש דירה יחידה (כמו גם תכלית הפטור ממס
31 שבח למי שמוכר את דירתו היחידה) נועדה להקל על מי שרוכש דירה, שאינה לצורכי
32 השקעה, אלא לצורך שימוש פרטי למגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

- 1 הענקת ההקלה מבוססת על העיקרון שלפיו דירת מגורים היא "נכס פרטי, הנרכש
2 ועומד לשימוש האישי של בעליה ואינו נכס השקעה" (ע"א 4713/11 יואש זגורי
3 ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין פס' 22 (20.7.2015); יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין,
4 דירת מגורים כרך א' חלק שני, עמ' 503 (מהדורה שלישית 2014); אבי גורמן ושי
5 אהרונוביץ', מיסוי מקרקעין, כרך א' עמ' 550 (להלן – גורמן ואהרונוביץ')).
- 6 31. כאשר יש בבעלותו של מי שרוכש חלק בדירה, דירת מגורים שלמה (או חלק העולה
7 על שליש ממנה), הנחת המוצא של המחוקק היא שכבר יש לרוכש דירת מגורים
8 שיכולה לשמש אותו למגורים, כנכס פרטי, ולכן אין מקום לתת לו את ההקלה במס
9 רכישה של דירה יחידה ברכישת חלק בדירה נוספת, אף אם חלקו בה אינו עולה על
10 שליש. רכישת החלק בדירה הנוספת נתפסת, במקרה זה, כרכישת דירת השקעה,
11 שכן היא נעשית לאחר שכבר יש בידי הרוכש דירת מגורים שיכולה לשמש למגוריו
12 הפרטיים, ואין רלוונטיות לעובדה שהחלק הנרכש בדירה הנוספת אינו עולה על
13 שליש (אמת, ניתן להתווכח, אם דירה שחלקו של המוכר בה הוא 5/12 ראויה לשמש
14 לשימוש "פרטי" למגורים יותר מדירה שחלקו של המוכר בה הוא 4/12; עם זאת,
15 אין לנו אלא את מצוות המחוקק, שראה לקבוע את קו הגבול של חלק בדירה הראוי
16 לשמש כנכס פרטי, ולכן יבוא במניין דירות הרוכש, על מעל שליש דירה).
- 17 32. במצב ההפוך, בו נרכשת דירת מגורים, לאחר שיש בבעלות הרוכש חלק בדירה שאינו
18 עולה על שליש, תפיסת המחוקק היא שרק בשלב רכישת דירת המגורים, ולא לפני
19 כן, עומדת לרשות הרוכש – לראשונה – דירת מגורים היכולה לשמש אותו באופן
20 פרטי למגוריו ולכן מן הראוי להעניק לה את ההקלה במס רכישה הניתנת לדירה
21 יחידה. תפיסת השימוש הפרטי למגורים אינה מתקיימת לגבי שבריר דירה,
22 שהמחוקק קבע אותו בשיעור שאינו על שליש ממנה; לגבי חלק זה, לא מתקיים
23 הרציונל של שימוש פרטי לצורכי מגורים ולכן נקבע כי אין בו "להפריע" לדירה
24 הנרכשת להיחשב כדירה יחידה.
- 25 33. לאור האמור לעיל, אין לקבל את טענת העוררת כי אין בסדר הרכישות כדי לשנות
26 את תוצאת המס.
- 27 כאשר הן לשון החוק והן תכלית חקיקתו תומכים בעמדה לפיה רק בסדר רכישות
28 מסוים תינתן הטבת מס רכישה של דירה יחידה ברכישת הדירה הנוספת, הוזה
29 אומר, כאשר רכישת חלק הדירה (שאינו עולה על שליש) קדמה לרכישת הדירה
30 הנוספת, לא ניתן לקבל את הטענה כי, גם בסדר מכירות הפוך, תינתן הטבת המס
31 ברכישת חלק הדירה (יצוין, כי אם מדובר בחלקי דירות נפרדות, שכל אחד מהם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 אינו עולה על שליש מהדירה, והם אינם מצויים באותו בניין, אין חשיבות לסדר
2 הרכישות לצורך קבלת הטבת מס רכישה של דירה יחידה בגינם).
3 34. יצוין, כי המסקנה לפיה סדר הרכישות או המכירות עשוי לשנות את תוצאת המס,
4 אינה זרה לעולמו של חוק מיסוי מקרקעין.
5 על מנת לסבר את האוזן אביא שתי דוגמאות:
6 דוגמה ראשונה – ליחיד שתי דירות מגורים בבעלותו המלאה. הוא מעוניין למכור
7 את שתי הדירות על מנת לממן בתמורת מכירתן רכישה של דירה חדשה. אם ירכוש
8 את הדירה החדשה לפני שימכור את אחת משתי הדירות, הוא לא יוכל לקבל את
9 הטבת מס רכישה של דירה יחידה בגין הדירה החדשה שכן בעת רכישה היו
10 בבעלותו שתי דירות מגורים נוספות. לעומת זאת, אם יקפיד על סדר
11 מכירות/רכישות שונה, באופן שתחילה ימכור את אחת משתי דירותיו ורק לאחר
12 מכן ירכוש את הדירה החדשה, הוא יוכל לנצל את ההטבה במס רכישה של דירה
13 יחידה ברכישת הדירה החדשה, אם יקפיד על מכירת דירתו הנוותרת בפרק הזמן
14 הקבוע בחוק בהתאם להסדר של "דירה חלופית" (כיום, שנה וחצי, סעיף 9(ג1)(2)(ב)
15 (לחוק) (חריג לכך הוא ההסדר המיוחד הקבוע בסעיף 49 לחוק המאפשר, בתנאים
16 הייחודיים הקבועים בו, רכישת דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49ה(א) לחוק,
17 בהטבת מס רכישה לדירה יחידה, גם לפני מכירת שתי הדירות, וראו סעיף
18 9(ג1)(2)(ג) לחוק).
19 דוגמה שנייה – ליחיד שתי דירות מגורים אותן הוא מעוניין למכור במינימום חבות
20 במס שבה. נניח שהשבח הגלום בדירה הראשונה גבוה מזה הגלום בדירה השנייה.
21 במקרה זה, סדר מכירות שיוביל לצמצום החיוב הכולל במס שבה מחייב מכירה של
22 הדירה הראשונה (בפטור ממס שבה) רק לאחר מכירת הדירה השנייה (בחישוב המס
23 הליניארי המוטב) (הדוגמא היא עקרונית בלבד, התוצאה הכוללת תלויה כמובן
24 בפרמטרים נוספים).
25 35. העוררת טוענת בסעיף 5.4 לסיכומיה, כי עמדתו של המשיב מובילה לתוצאה
26 אבסורדית לפיה, רוכש, שבבעלותו חלק בדירה שאינו עולה על שליש, נניח 20
27 אחוזים, ישלם מס רכישה בשיעור רגיל בגין רכישת 20 אחוזים בדירה נוספת ואילו
28 רוכש אחר שבבעלותו 20 אחוזים בדירה ישלם מס רכישה בשיעור של דירה יחידה
29 ברכישת דירת מגורים נוספת שחלקו בה 100 אחוזים.
30 טעות בידי העוררת.
31 בשני המצבים המתוארים לעיל, לא תבוא בעלות הרוכש ב-20 אחוזים בדירה במניין
32 דירותיו, בבואו לרכוש דירה נוספת בגינה הוא מבקש לקבל את ההטבה במס רכישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 החלה על דירה יחידה, וזאת בין אם הרכישה הנוספת היא של חלק בדירה (בין קטן
2 משליש ובין עולה על שליש) ובין אם הרכישה היא של דירה שלמה. מילים אחרות,
3 מי שיש לו חלק בדירה שאינו עולה על שליש (או חלקי דירות נפרדות שאינם עולים
4 על שליש ואינם באותו בניין), זכאי לרכוש דירה נוספת, בשיעור מס רכישה מוטב
5 החל על דירה יחידה, בין אם חלקו בדירה הנוספת עולה על שליש ובין אם לא (וראו
6 הגדרת "דירת מגורים" הכוללת בחובה גם "חלק מדירה") (יצוין כי כאשר החלק
7 הנרכש בדירה הנוספת עולה על שליש, תישלל ההטבה במס רכישה רק ברכישת
8 הדירה הבאה בתור).
9 בדוגמא לעיל של העוררת, בשני המקרים המתוארים בה, תוענק ההטבה של מס
10 רכישה החלה על דירה יחידה בגין הדירה הנרכשת, בלי קשר לשיעור חלקו של
11 הרוכש בה, כל עוד החלק בדירה שבבעלותו הקודמת, טרם הרכישה, לא עלה על
12 שליש.
13 דין דומה יחול כאשר הרוכש משלים את זכויותיו בדירה המצויה בחלקה בבעלותו.
14 נניח, שלרוכש 20 אחוזים בדירת מגורים וכעת הוא מבקש לרכוש את יתרת הזכויות
15 באותה דירה. גם כאן, רכישת 80 אחוזים בדירה תזכה להטבת מס רכישה של דירה
16 יחידה שכן חלקו הקודם של הרוכש בדירה, 20 אחוזים, לא בא במניין דירותיו
17 בהתאם להגדרת "דירה יחידה". שאלה מעניינת היא, אם במקרה ההפוך, בו הרוכש
18 משלים את רכישת 20 האחוזים בדירה, כאשר בבעלותו כבר מצויים 80 אחוזים
19 באותה דירה, תינתן לו הטבת המס של דירה יחידה. לכאורה, התשובה לשאלה היא
20 בשלילה, שכן בעת השלמת הזכויות בדירה (20 אחוזים) היה בבעלותו של הרוכש
21 חלק בדירה העולה על שליש ממנה (80 אחוזים) כך שחיובו במס רכישה בגין השלמת
22 הזכויות אמור להיות בשיעור המס הרגיל. ברם, תיתכן גם גישה אחרת, ואינני
23 קובעת כאן מסמרות, הנותנת משקל לעובדה שמדובר ברכישת שני חלקים באותה
24 דירת מגורים, שכן, בסופו של דבר, השלמת הזכויות באותה דירה נועדה לאפשר
25 לרוכש להשתמש בדירה למגוריו הפרטיים באופן העולה בקנה אחד עם תכלית
26 ההקלה במס רכישה לדירה יחידה, ולכן מצדיקה לכאורה תוצאה אחרת מזו
27 המתחייבת מלשונו של החוק (ראו, הגדרת "דירת מגורים" הכוללת גם "חלק
28 מדירה").
29 36. אנצל במה זו להוסיף בהקשר לטענת העוררת, ולמען שלמות התמונה, כי כאשר יש
30 לרוכש חלקים בדירות המצויות באותו בניין, שאינם עולים על שליש בכל דירה, נניח
31 20 אחוזים ב- 6 דירות, הוא לא יוכל לזכות בהקלה במס רכישה של דירה יחידה
32 ברכישת החלק בדירה השישית, על אף העובדה שכל אחד מחמשת החלקים בדירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 אינו עולה על שלישי. ומדוע? משום שלפי מבחן "השקילות הכלכלית" שנקבע בהלכת
2 **לודמילה מאיר** יש לצרף את זכויותיו של הרוכש באותן בניין לדירה אחת, כך שהוא
3 יחויב במס רכישה לפי שיעור מס רכישה החל על דירה יחידה בגין 5 חלקי הדירות
4 המגיעים לכדי שלם אחד ובגין חלק הדירה השישי יחויב במס רכישה לפי שיעור מס
5 רגיל החל על דירה נוספת (כב' השופט עמית בפס' 6; ראו גם ע"א 2100/07 **רחל מנחם**
6 **נ' מנהל מס שבח** (7.1.2009), כב' השופט ריבלין בפס' 10).
7 הדוגמא המובאת לעיל נותנת מענה לטענת העוררת, שכן בהיקש מהלכת **לודמילה**
8 **מאיר**, לא ניתן לקבל מס רכישה מוטב בגין חלק בדירה נוספת כאשר, בעת רכישתו,
9 כבר הייתה בבעלות הרוכש דירת מגורים שחלקו בה עלה על שלישי (ההלכה בעניין
10 **לודמילה מאיר** אמנם ניתנה בקשר לחבות במס שבח אך הרציונל שבה חל גם לעניין
11 החבות במס רכישה).
12 37. העוררת הפנתה בסיכומיה לפסק דין בעניין **רון באור** אולם צודק המשיב כי פסק דין
13 זה תומך דווקא בעמדתו.
14 באותו עניין נקבע, כי, לאור ההלכה בעניין **לודמילה מאיר**, הקובעת כי מבחינה
15 כלכלית זכויות של 11 רבעי דירות באותו בניין שקולות לבעלות בחלק הגדול משליש
16 בדירה אחת, תינתן ההקלה במס רכישה של דירה יחידה רק ל- 4 רבעים המהווים
17 דירה אחת ואילו שאר חלקי הדירות יחויבו בשיעור מס רגיל:
18 **"לפיכך צודק המשיב כי העורר זכאי ליהנות מהקלה לדירה יחידה רק לגבי ארבעה**
19 **רבעים מתוך 11 שרכש, המהווים יחד שווה ערך לדירה אחת, ואילו לגבי יתר**
20 **החלקים יחושב מס הרכישה לפי מדרגות המס לדירה נוספת. ומכאן ניתן להסיק**
21 **כי ברכישה השנייה כל חלקי הדירות שנרכשו יחושבו לפי דירה נוספת"** (סעיף 46
22 לחוות דעתו של חבר הוועדה, עו"ד מרגליות).
23 כך גם בענייננו, רכישת החלק בדירה הנוספת, מעבר לדירה שבבעלותה המלאה של
24 העוררת, תיחשב כרכישה של דירה נוספת, למרות שחלקה בה אינו עולה על שלישי.
25 38. בטרם סיום אציין, כי תוצאה דומה תחול גם על מי שמחזיק בדירת מגורים, ובעוד
26 חלק בדירה שאינו עולה על שלישי ממנה, המבקש למכור את דירת מגוריו בפטור
27 ממס שבח הניתן לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.
28 בהקשר זה קובע סעיף 49ג לחוק פיקציה לפיה יראו את דירת המגורים כדירתו
29 היחידה של המוכר, לעניין הפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2)
30 לחוק, למרות שיש לו, נוסף עליה, חלק בדירה אחרת שאינו עולה על שלישי ממנה.
31 כמו לעניין מס רכישה, כך גם לעניין מס שבת, פיקציה זו אינה חלה בסדר מכירות
32 הפוך: בעוד שחלק דירה, שאינו עולה על שלישי, לא יבוא במניין דירות המוכר, כאשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 הוא מוכר את דירת המגורים בפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה, כך דירת
2 המגורים, שחלקו בה עולה על שליש, כן תבוא במניין דירותיו אם יבחר למכור
3 תחילה את חלק הדירה שאינו עולה על שליש (גורמן ואהרונוביץ', כרך א' עמ' 596).
4 כך גם בענייננו, בנוגע למס רכישה – חלק דירה, שאינו עולה על שליש, לא יבוא
5 במניין דירות הרוכש לצורך קבלת ההטבה של מס רכישה החלה על דירה יחידה
6 ברכישת דירת מגורים נוספת; אולם, דירת מגורים, שחלקו של הרוכש בה עולה על
7 שליש, כן תבוא במניין דירותיו בעת רכישת חלק הדירה.
8 39. בשולי הדברים יצוין, כי המשיב ביקש להוסיף, לצורך שלמות התמונה ולא כפלוגתא
9 נוספת בערר, כי העוררת רכשה את 20 האחוזים בדירה הנוספת ביחד עם בן זוגה,
10 שרכש את 80 האחוזים הנותרים בדירה, כאשר נישואי בני הזוג נערכו חצי שנה
11 לאחר מועד הרכישה.
12 יצוין כי לגבי עובדות אלו אין מחלוקת בין הצדדים למעט בשאלה, האם **במועד**
13 **הרכישה** נחשבו העוררת ובן זוגה "תא משפחתי" כמשמעותו בחוק (סעיף 4 לסיכומי
14 התשובה מטעם העוררת).
15 המשיב ביקש להוסיף דברים אלה "למען שלמות התמונה והבנה מהותית של עסקת
16 הרכישה וזאת בהתאם לרע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד
17 שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)".
18 לטענת המשיב, יש בעובדה שהעוררת ובן זוגה מחזיקים ביחד בדירה שלמה כדי
19 ללמד, כי, מבחינה מהותית, אין להשקיף על החלק הנוסף בדירה כ"חלק מינורי
20 בדירה" אלא כאל דירה נוספת שאין מקום להעניק בגינה את ההטבה במס רכישה
21 לדירה יחידה.
22 העוררת מתנגדת להרחבת החזית וטוענת כי בני הזוג נישאו לאחר מועד רכישת
23 הדירה.
24 צודקת העוררת בטענתה כי, משבחר המשיב שלא להרחיב את גדר המחלוקת בערר
25 ולא לתמוך את טענותיו בסוגית "התא המשפחתי" בתשתית ראייתית מתאימה
26 (למשל, בשאלת קיומו של "תא משפחתי" כבר במועד רכישת הדירה הנוספת), אין
27 לנו אלא את העובדות והפלוגתא שהוצבו לדיון בפני הוועדה ולכן אין אני נדרשת
28 לטענה זו.
29 עם זאת, אציין, כי ממילא לא היה בכך לשנות מאומה מתוצאת פסק הדין אליה
30 הגעתי, שהרי מה לי אם החלק בדירה הנוספת, שנרכש לאחר רכישת הדירה
31 שבבעלותה המלאה של העוררת, עולה על שליש דירה ומה לי אם אינו עולה על שליש
32 דירה. בהינתן כי בבעלות העוררת כבר הייתה דירת מגורים, שחלקה בה עלה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 יולי 2020

ו"ע 20-01-25755 טהרלב נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

1 שליש, במועד רכישת הדירה הנוספת, אין כל נפקות לשיעור חלקה בדירה הנוספת
 2 לצורך הטבת המס של דירה יחידה בגין רכישה זו. אמור מעתה, לא שיעור חלקה
 3 של העוררת בדירה הנוספת הוא שעמד לה לרועץ בקבלת ההטבה במס רכישה, אלא
 4 שיעור חלקה בדירה שהייתה בבעלותה קודם לרכישת הדירה הנוספת.

סוף דבר

5 בהסתמך על כלל הנימוקים המפורטים לעיל, הערר נדחה.
 6 בהתחשב בכך שלא נשמעו ראיות, העוררת תחויב בהוצאותיו המשפטיות של המשיב
 7 בסכום של 15,000 ש"ח.
 8
 9

רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

10 אני מסכים לתוצאה אליה הגיעה חברתי כב' יו"ר הוועדה בחוות דעתה המלומדת והמקיפה,
 11 שדין הערר להידחות, שכן הן תכלית החקיקה והן לשון החוק תומכים בדחיית עמדת
 12 העוררת.
 13

עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה

14 מסכימה ומצטרפת לפסק הדין כאמור בהכרעת יו"ר וועדת הערר.
 15
 16
 17

לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה

סרוסי.

18
 19
 20
 21 ניתן היום, כ"א תמוז תש"פ, 13 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

אהובה סימון, עו"ד
 חברת הוועדה

צבי פרידמן, רו"ח
 חבר הוועדה

ירדנה סרוסי, שופטת
 יו"ר הוועדה