



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295-20 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

בפני כב' השופט אביגדור דורות – יו"ר הוועדה
מר חיים פרוימוביץ' – חבר ועדה
שמאית גבע בלטר – חברת ועדה

העוררים:

1. אריאל יוסף סבג
2. נטלי אסתר סבג
3. ירדן דנה סבג
4. אור שמעון סבג
5. מימון הילה
6. מעיין סבג
7. דניאל סבג
8. בת אל שרה סבג
כולם יחד ע"י ב"כ עו"ד סלי אילון

נ-ג-ד

המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק'דין

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות:

1 לפנינו ערר לפי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**");
2 "**חוק מסמ"ק**"), על החלטת המשיב-מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, מיום 13.9.2020, לדחות
3 את השגת העוררים 1-8, בנוגע לשומת מס שבח ראשית שמספרה 119043917 [הכוללת שומות
4 נלוות שמספרן: 119043925, 119043933, 119043941, 119028801, 119028819, 119028827,
5 119028835] (להלן יחד: "**השומה**"; "**השומות**"), שהוצאה בגין מכירת העוררים את חלקם
6 בדירת מגורים, הידועה כגוש 30172 חלקה 46 תת חלקה 4 (להלן: "**הדירה**"), שירשומאביהם
7 המנוח.

תמצית הרקע העובדתי

8 1. הדירה הייתה בבעלות מר מימון סבג ז"ל – אביהם של העוררים (להלן: "**האב**"; "**המוריש**"),
9 עד למועד פטירתו ביום 12.3.2016, וזו הייתה דירת המגורים היחידה בבעלותו.
10
11
12 3. העוררים הינם יחד היורשים של מחצית הדירה של האב; מחציתה האחרת של הדירה הייתה
13 בבעלות אחיו של האב המנוח, שכן הבעלות על הדירה, בטרם התגורר בה המוריש, מחציתה
14 הייתה רשומה על שם הסבתא (אמם של המוריש ואחיו) [פרוטוקול הדיון מיום 25.9.24, עמ'
15 9, שו' 24; שם, עמ' 10, שו' 26-27].



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 4. ביום 14.1.2019 מכרו העוררים 5-8 את חלקם (4/16) בדירה למר משה אילוז (להלן: "הרוכש"; "מר אילוז"), תמורת סך של 450,000 ₪.
- 2
- 3 5. ביום 4.2.2019 מכרו אף העוררים 1-4 את חלקם (4/16) בדירה לרוכש תמורת 450,000 ₪.
- 4 6. בסה"כ קיבלו העוררים יחד, תמורת הדירה, סך של 900,000 ₪ - אשר אמורים להתחלק
- 5 בשווה לכל אחד ואחד מהם, סך של 112,500 ₪ (להלן: "התמורה").
- 6 7. העוררים הגישו תצהיר למס שבח לפיו עבור חלקם קיבלו את התמורה לעיל, וכי עסקינן
- 7 בדירת מגורים מזכה, על כן דרשו לנצל את זכאותם לפטור בהתאם לסעיף 49ב(5) לחוק בגין
- 8 מכירת דירה ירושה יחידה.
- 9 8. ברם, ביום 20.1.2020, המשיב הפיק שומה חדשה, בעקבות עריכת בדיקה להצהרת השומה
- 10 של העוררים, וקבע כי לא עסקינן בדירת מגורים מזכה, וממילא שאין לעוררים פטור מתשלום
- 11 מס שבח בגין מכירתה. כמו כן, קבע המשיב כי התמורה נמוכה מהותית מערכה כפי שהעריכה
- 12 היזם שהתקשר בעסקת פינוי בינוי, במסגרתה הרס את הבניין בו הייתה קיימת הדירה, לצורך
- 13 בניית בניין חדש.
- 14 9. לפיכך, המשיב ביטל את הצהרות העוררים וקבע כי עסקינן 'בעסקה אחרת' ולא במכירת
- 15 'דירת מגורים מזכה', וכי התמורה בגין הדירה תעמוד על סך של: 3,643,000 ₪; הוי אומר:
- 16 התמורה בגין המכירה שביצעו העוררים 1-4 עומדת על סך של: 910,750 ₪ (רבע משווי
- 17 הדירה); וכן התמורה בגין המכירה שביצעו העוררים 5-8 אף היא (רבע משווי הדירה) תעמוד
- 18 על סך של: 910,750 ₪; ובסה"כ קבע המשיב כי התמורה, יחד – בגין מחצית הדירה, תעמוד
- 19 על סך של: 1,821,500 ₪.
- 20 10. העוררים שלא שבעו רצון מביטול הצהרתם ומהשומה החדשה הנ"ל- השיגו על השומה, ביום
- 21 25.2.2020, ומשזו נדחתה (בהחלטת המשיב, מיום 13.9.20, מושא ההליך דנא), הגישו את
- 22 הערר שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

- 23
- 24
- 25
- 26
- 27 11. העוררים ביססו טענתם על שני נדבכים, כדלהלן:
- 28 א. עסקינן בדירת מגורים מזכה;
- 29 ב. גם אם נצא מנקודת הנחה כי עסקינן בעסקה אחרת ולא בדירת מגורים, הרי שהשווי
- 30 אותו העריך המשיב אינו משקף את התמורה האמתית בעד העסקה;



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 ג. בסיכומים הוסיפו העוררים טענה נוספת - כי התגבשות העסקה, חרף דרישת
2 המחוקק לעסקה בכתב, הייתה טרם נהרסה הדירה ועל כן יש לראות במצב דברים
3 זה חוזה למכירת דירת מגורים.
- 4
- 5 12. ביחס לטענה הראשונה של העוררים; סברו העוררים כי יש לראות במכירה – מכירה של דירת
6 מגורים מזכה. זאת מפני שעסקינן בחוזה פינוי בנוי שהתבסס על דירה ישנה שתיהרס
7 ובמקומה תיבנה דירה חדשה.
- 8 הנה כי כן, לפנינו עסקה "שתחילתה דירה וסופה דירה", כלשון ב"כ העוררים. היינו,
9 הפרספקטיבה של העסקה, לדעת העוררים, צריכה להיות רחבה כאשר לולא הדירה הישנה,
10 זו שנהרסה, לא הייתה באה לעולם העסקה, שתוצאתה קבלת הדירה החדשה.
- 11 לפיכך, תקופת ההמתנה, בין הריסת הדירה הישנה לבנייתה של זו החדשה, קרי: תקופת
12 הבנייה כאשר הדירה הישנה נהרסה כליל ואילו הדירה החדשה טרם נבנתה, יש לראות אותה
13 כתקופת אילוף- מפני האילוף של הריסתה ובנייתה מחדש.
- 14 13. ביחס לטענה השנייה של העוררים; סברו העוררים כי התמורה לדירה לפי הערכת המשיב
15 שגויה. שכן לטענתם, אינה דומה מכירת מלוא הזכויות בדירה (בעלות מלאה – 100%) לדירה
16 מרובת בעלים (8 העוררים בעלים רק על מחצית ואילו אחיו של המוריש בעליה של המחצית
17 האחרת) וכי המכירה נעשתה בחלקים – כלומר, שווי דירה שנמכרו בה רק חלק מזכויותיה,
18 ובפרט שיש כמה בעלים שיש להתנהל מולם, מלמד על היותה 'מכירה במחיר מימושי' היינו,
19 קונה רציונאלי לא היה משלם את מלוא שווייה של הדירה כאשר הוא קונה רק חלק וכאשר
20 ישנם בעלים נוספים. טענה זו של העוררים לא גובתה בחוות דעת מומחה (שמאי מקרקעין).
- 21 14. ביחס לטענה השלישית; זו נטענה בשלב הסיכומים. לפיה, הצדדים (העוררים מזה והקונה
22 מזה) הגיעו לגמירות דעת ומסוימות עוד טרם החתימה על החוזה, היינו בטרם התקיימה
23 דרישת הכתב בעסקה במקרקעין, ובטרם נהרס הבניין במסגרת פינוי בינוי; ועל כן, לטענת
24 העוררים, עסקינן במכירת דירת מגורים.
- 25 15. העוררים הרחיבו והסבירו טענותיהם כדלהלן:
- 26 א. לטענת העוררים, נוכח פרשנות של המשיב בעצמו, ביחס לדירה חדשה, במסגרת פינוי
27 בינוי, הרואה בדירה החדשה כדירה הממשיכה של הדירה שנהרסה, אין לראות
28 במכירה כמכירת זכויות אלא דירת מגורים מזכה; הנה כי כן, לדעת העוררים, אין
29 לראות את התקופה בה נבנית הדירה החדשה כאשר הדירה הישנה נהרסה, כמכירה
30 של זכויות אופציה (לקבלת דירה חדשה) אלא מכירה של דירה, שכן לפני הבנייה
31 (והריסת הדירה הישנה) אין חולק שמדובר בדירת מגורים ואף אחרי סיום הבניה
32 לפנינו תהא דירת מגורים.



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 ב. כמו כן – ביחס לתמורה – טענו העוררים, כי שווי המכירה נקבע בסעיף 17(א) לחוק
3 כשווי ביום המכירה וכי התמלאו במכירה שלושה תנאים שבהוראות החוק: עסקה
4 בכתב; התמורה נקבעה בתום לב; העסקה והתמורה הן ללא שהתקיימו יחסים
5 מיוחדים בין המוכר (העוררים) לקונה (מר אילו). ביחס לטענה זו, נטען כי המנהל
6 אינו יכול להתערב כאשר מולאו 3 התנאים ובמקרה שלא הייתה לו סיבה להניח
7 אחרת.
8 זאת ועוד, לטענת העוררים, המשיב אינו שמאי מקרקעין ואינו יכול לקבוע את שווי
9 הדירה לפי הערכותיו וכי אין זה מתחום מומחיותו ומסמכותו להעריך את שווייה של
10 הדירה ללא חוות דעת מקצועית.

11 ג. נוסף על האמור, חזרו העוררים על טענתם כי המכירה בפועל התגבשה עוד בטרם
12 נהרס הבניין והדירה הייתה קיימת. ועל כן יש לראות במכירה כמכירתה של דירת
13 מגורים.
14

טענות המשיב

15
16
17
18 16. מנגד, לטענת המשיב, בעת ביצוע העסקה – יום החתימה על החוזה – הדירה לא הייתה קיימת
19 בעליל. על כן, המכירה לא הייתה של דירה אלא עסקת אופציה לזכות לדירה חדשה
20 לכשתיבנה.
21 לפיכך, לדעת המשיב, יש להעריך את שווי העסקה – מכירת זכות עתידית לדירה חדשה –
22 כשווי של דירה חדשה בנויה.

23
24 17. לטענת המשיב, בעוד שהעוררים טענו כי התמורה שהתקבלה היא השווי האמתי של העסקה
25 וכי זו התמורה שהתקבלה בפועל, היזם עצמו תמחר את הדירה לפי שווי גבוה יותר, למעשה
26 פי שניים מהמחיר שמשקפת התמורה.
27

28 18. לפי המשיב, הגדרת דירה היא כזו שמשמשת למגורים, הוי אומר: בזמן הווה; דירה שאינה
29 קיימת אינה יכולה להיכנס להגדרת 'דירת מגורים' שבסעיף 1 לחוק.

30
31 19. המשיב טען כי גם לפי ההלכה הפסוקה, יש לבחון את שימוש הפוטנציאלי באופן אובייקטיבי
32 של הדירה, האם היא אכן משמשת למגורים אם לאו. המשיב דחה את טענת העוררים, לפיה
33 בהתאם לפסיקה ניתן לראות בדירה הרוסה ההולכת ונבנית מחדש כדירת מגורים. לדעת
34 המשיב, כל עוד הדירה מצויה אף אם היא בנויה חלקית או מוזנחת וזקוקה לשיפוץ מהיסוד



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הרי שלפנינו, למעשה, קיימת דירה. אך לא כך המצב בענייננו, כאשר במועד המכירה לא
2 הייתה דירה כל עיקר.
- 3
4 20. ביחס לשווי הזכות הנמכרת – לטענת המשיב, מעת שהיזם עצמו ערך תחשיבים ומצא לנכון
5 לקבוע את שווי הדירה (זו העתידה להיבנות) בשווי אותו העריך המשיב (כ-3.6 מיליון ₪) הרי
6 שאין מקום לספק כי התמורה ששולמה הינה נמוכה ממחיר השוק. כמו כן, לטענת המשיב,
7 הקבלן-היזם עצמו מכר דירות דומות באותו פרויקט במחיר זהה לשווי שהמשיב קבע כערך
8 הדירה.
- 9
10 21. המשיב התייחס לטענות העוררים מעסקאות פינוי בינוי; להשלמת התמונה – טענו העוררים
11 כי כמו בעסקת פינוי בינוי מתייחסים לדירה הישנה והחדשה בחדא מחתא ואין מתחשבים
12 בתקופת הבנייה, אזי גם במקרה דנן אין לייחס לתקופת הבנייה כמפסיקה את הרציפות
13 כדירת מגורים. על טענה זו השיב המשיב כי אין המקרה שלפנינו דומה למקרה של מכירת
14 דירה במסגרת פינוי בינוי. לטענת המשיב, בעסקאות של פינוי בינוי הדירה הנמכרת ליזם-
15 עודנה קיימת. ואילו כאשר הדירה נהרסה כליל, אין לראות בנמכר דירה-אלא זכות לקבלת
16 דירה חדשה לכשתיבנה.
- 17
18 22. המשיב אבחן גם את טענת העוררים מו'ע 20028-12-14 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין
19 (11.6.2018), שכן שם דובר על דירה קיימת שהיא מוזנחת וזקוקה לשיפוץ, אך בענייננו אין
20 כלל דירה במועד המכירה.
- 21
22 23. ביחס לשווי הדירה לפי השומה שהפיק המשיב – הוסיף המשיב וטען כי מעת שלפנינו זכות
23 לקבלת דירה חדשה' הרי שיש לקבוע את השווי של הזכות, לפי השווי שנקבע בשומת הפינוי
24 בינוי, כפי תחשיב היזם.
- 25
26 24. כן הפנה המשיב לסעיף 49כב לחוק, שם נקבעו שלוש חלופות לקביעת שווי הזכות הנמכרת.
27 במקרה דנן, היזם ערך תחשיב בהתאם לחלופות וקבע כי החלופה השנייה בחוק היא הגבוהה
28 ביותר, שכן לפי תחשיבו, הדירה של העוררים ערכה 2,880,000 ₪; לחלק לפי עלות למ"ר
29 (24,000 ₪) במכפלה של 120 מ"ר (כפי שטח הדירה החדשה שתיבנה). לפיכך, יוצא אפוא כי,
30 שווי הדירה החדשה עומד על כ-3.6 מיליון ₪.
- 31
32
33

דיון והכרעה

תשתית נורמטיבית



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 25. כאמור, עסקינן בדירה אותה ירשו העוררים; העוררים ביקשו פטור ממס שבח בהתאם לאמור
2 בסעיף 49ב(5) לחוק מסמ"ק – הקובע בזו הלשון:
- 3 **ב49. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס**
4 **במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:**
5 (...)
- 6 (5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר
7 בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:
- 8 (א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של
9 המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;
- 10 (ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים
11 אחת בלבד;
- 12 (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת
13 המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה".
- 14
- 15 26. בסעיף 1 לחוק מסמ"ק הוגדרה "דירת מגורים" – בזו הלשון:
- 16 "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה
17 והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או
18 מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי
19 עסקי לענין מס הכנסה";
- 20
- 21 27. הגדרת 'דירת מגורים מזכה', בסעיף 49 לחוק מסמ"ק, הינה כדלקמן:
- 22 "דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה
23 למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:
- 24 (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
25 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;
- 26 28. זאת ועוד, בדיני המס נטל השכנוע – הבאת הראיות וחובת ההוכחה – הינה על הנישום,
27 במקרה דנא העוררים.
- 28 29. הנה כי כן, עלינו לבחון את נכס המקרקעין נשוא ההליך דנא – האם מהווה הוא דירת מגורים.
29 השאלות המצריכות בירור



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 30. לאור האמור לעיל – לפנינו שתי שאלות המצריכות בירור בהליך דנא, כדלקמן:
- 2 a. האם הדירה שנמכרה נחשבת כדירת מגורים, או שמא נמכרה למר אילוז זכות
3 במקרקעין (לקבלת דירה לאחר בנייתה) ולא דירת מגורים;
- 4 b. כמו כן, עלינו לברר האם שווי הדירה או הזכות הוא כפי שקבע המשיב בשומה;
- 5 31. ביחס לשאלה הראשונה; נחלקו הצדדים האם ניתן לראות בממכר 'דירת מגורים'. כלשון ב"כ
6 העוררים – 'תחילתה דירה וסופה דירה'. כלומר, אותה דירה שנהרסה הייתה דירת מגורים
7 טרם הריסתה ולאחר הריסתה תקום ותיבנה דירת מגורים אחרת משודרגת יותר, ואילו הזמן
8 בין הריסת הדירה הישנה לבין בניית זו החדשה אינו מעלה או מוריד שכן ההריסה הייתה
9 לצורך בנייתה מחדש של דירה, ועל כן יש לראות את הזכות הנמכרת כ'דירת מגורים'.
- 10 מנגד, לטענת המשיב, לא ניתן להעניק ללשון החוק פרשנות אחרת; אי לכך, בהתאם לאמור
11 בחוק, ככל ואין לפנינו דירה בעת המכירה הרי שלא נמכרה דירת מגורים כלל ועיקר, אלא
12 זכות לקבלת דירה חדשה – זו שתיבנה על ידי היזם בהתאם להסכם פינוי בינוי.
- 13 32. ביחס לשאלה השנייה; נחלקו הצדדים מהו השווי של הממכר – האם יש לראות בממכר דירה
14 מבונה ישנה או שמא דירה חדשה כפי השווי הממוצע שמכר היזם עצמו באותו פרויקט בו
15 הייתה בנויה הדירה שנהרסה.
- 16 33. ביחס לשווי הממכר – לטענת העוררים אין לראות במועד המכירה שווי של דירה חדשה
17 לכשתיבנה, אלא שווי של דירה או זכות במועד המכירה.
- 18 היינו, לטענת העוררים שווי המכירה עונה על שלושת התנאים המצויים בסעיף 1 לחוק – כך:
- 19 "שווי" של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת
20 אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד
21 שבמכירות –
- 22 (1) שנעשו בכתב ושהן שוכנע המנהל כי התמורה
23 בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום
24 לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר
25 לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור;
- 26 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע
27 בחוק זה";



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 34. העוררים הדגישו כי המכירה נעשתה בכתב; התמורה נקבעה בתום לב; ולא היו בין המוכרים
2 (העוררים) לבין הקונה (מר אילוז) יחסים מיוחדים, ולמעשה לא הייתה היכרות כלעיקר טרם
3 ניהול המשא ומתן למכירה הדירה.
- 4 על כן, לדעת העוררים, מעת שכל שלושת התנאים שבהגדרת שווי זכות במקרקעין התקיימו,
5 אל לו למשיב להתערב בגובה התמורה שכן התמורה משקפת באופן נאות דירה במצב זה
6 ובנסיבות המכירה של העוררים כפי שהעיד נציג העוררים, כי משפחתו הייתה דחוקה בכסף,
7 לצורך כיסוי חובות אמם- שנגדה נפתחו תיקי הוצלי"פ.
- 8 מנגד, לטענת המשיב, שווי הממכר נגזר מחישוב אותו חישב היזם עצמו. נוסף על כך- המשיב
9 מצא כי שווי דירות זהות נמכרות במחיר בו נקב בשומה, ובהתאם לכך לא קיבל המשיב את
10 הצהרת העוררים ביחס לתמורה.
- 11 דירת מגורים
- 12 35. על מנת לזכות בפטור ממס שבח, על העוררים להוכיח כי אכן עסקינן בדירת מגורים מזכה.
13 הגדרת דירה מגורים מזכה, היא דירת מגורים שנוספו עליה תנאים נוספים.
14 לפיכך, עלינו לבחון האם עסקינן בדירת מגורים.
- 15 36. דירת מגורים מוגדרת כדלהלן (סעיף 1 לחוק מסמ"ק) – שלושה תנאים במצטבר:
16 a. דירה (או חלק מדירה) שבנייתה הסתיימה;
17 b. בבעלות יחיד;
18 c. משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה;
- 19 37. ביחס לדיבר - דירה: המחוקק לא הגדיר מהי 'דירה', אך הפסיקה יצקה תוכן להגדרת דירה;
20 בהתאם לפסיקה- פרשנות הדיבר 'דירה' היא בהתאם למשמעותה בלשון בני אדם, קרי:
21 המבנה והקרקע הצמודה לו – חצר או גינה וכיו"ב, ושבנייתה על פי חוק, בהתאם לחוקי
22 התכנון והבניה, הסתיימה.
- 23 ראו בהקשר זה את דבריו של כב' השופט ה' קירש, בו"ע (ת"א) 34577-08-17 דוד גיא נ' מנהל
24 מיסוי מקרקעין תל אביב (אזרחי) פסקה 44 (12.8.2019), לאמור:
25 "כידוע, המונח "דירה" איננו מוגדר בחוק. הגדרתו במילון
26 אבן- שושן המרוכז היא "מעון, משכן, בית מגורים" ובמילון
27 ספיר "משכן, מעון, יחידת מגורים...".



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1 לדעתי יש לפרש את המילה "דירה" בהקשר חקיקתי זה
2 כמורה על נכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו
3 השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין".

4 הדירה שלפנינו

5 38. לטענת העוררים, בהתאם לאמור בפס"ד שכנר (ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח
6 מקרקעין, פ"ד נט(2) 250 (2004)), "אין לבחון את נכס מקרקעין רק ע"י בחינה שטחית של
7 המתקנים המצויים בו, אלא יש לבחון את טיבו האמתי של הנכס וייעודו."; על כן, לדעת
8 העוררים, פרספקטיבה המאמצת את המבחן האובייקטיבי של הנכס, מבחינת מצבו הפיזי,
9 פעמים שהיא יוצרת עיוות כלפי נישום וחוסר צדק, שכן הפרספקטיבה צריכה לבחון נכס
10 שהיה קיים בעבר לפי טיבו כדירת מגורים.

11 כן התבססו העוררים על האמור בפס"ד מנו (ו"ע (חי') 20028-12-14 מנו נ' מנהל מיסוי
12 מקרקעין (11.6.2018)), אשר לדעתם יש לנקוט נוסף על ראייה צופה פני עבר, גם ראייה צופה
13 פני עתיד – לפיה, הנכס שייבנה במתכונתו החדשה יהווה כדירת מגורים העונה על ההגדרה
14 בחוק מסמ"ק ביחס למס שבת; היינו, יש לתת משקל גם על ייעודו העתידי של הנכס, אשר
15 במסגרת זו ייבחן, למשל- השימוש שנעשה בפועל בנכס.

16 לטענת העוררים, ההתמקדות אך על המצב הפיזי, בעת המכירה, אינה מגשימה את מטרות
17 המחוקק בזכאות לפטור במס שבח במכירת דירת מגורים יחידה.

18 39. דעתי שונה מדעתם של העוררים. אסביר;

19 ביחס לתנאי הראשון, דרישת המחוקק היא כי עסקינן בדירה שבנייתה הסתיימה. לדידי
20 כאשר מבנה נהרס כליל, הוא אינו עומד עוד בתנאי הסף של דירה ש"בנייתה נסתיימה" ואינו
21 יכול לשמש למגורים מבחינה אובייקטיבית.

22 בהלכה הפסוקה נקבע כי במועד המכירה של נכס מקרקעין, יש לברר האם לפנינו דירה עלפי
23 מבחן אובייקטיבי שנקבע בהלכת כורש [ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח
24 מקרקעין, לט(2) 385 (1985)] – לאמור:

25 6. הייעוד (למגורים) מהווה, אם כן, תחליף לשימוש בפועל
26 (למגורים) מבחינת ההגדרה. אולם מהו המבחן לייעוד זה?
27 האם כוונת הבעלים היא הקובעת, קרי - המבחן
28 הסובייקטיבי, או שמא קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש
29 למגורים, קרי - המבחן האובייקטיבי? המחוקק נקט לשון
30 ברורה, ממנה עולה, כי העדיף את המבחן האובייקטיבי.



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1 הדיבור "לפי טיבה" מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות
2 שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה
3 לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהיינו, מבחינת
4 המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך
5 כלל בדירות מגורים והחיונים לשם שימוש רגיל וסביר של
6 הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותיים, מטבח וכיוצא
7 באלה".

8 להשלמת התמונה אצטט אף אני את שנאמר בפס"ד שוורץ [ע"א 5517/90 חיים שוורץ ואח'
9 נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז מרכז, כא 87 (1992)] – לאמור:

10 3. בפני ועדת הערר נפרסה מערכת ראיות להוכחת
11 הטענה כי הדירה לא היתה "דירת מגורים" מיום רכישתה
12 ועדתום השיפוצים, ביום 13/6/83. הנשיא א. וינוגרד, בדעת
13 מיעוט, קיבל את עמדת המערערים וקבע כי הדירה לא היתה
14 מיועדת למגורים לפי טיבה אלא בתום השיפוצים. מן
15 העדויות שנשמעו עלה, כי במועד רכישתה, היתה הדירה
16 הרוסה לחלוטין: הגג היה מפורק, התקרה התמוטטה, לא
17 היה מטבח, לא היו שירותים, לא היה ריצוף ולא היו
18 חיבורים לחשמל ולמים.

19 מסקנת שופט המיעוט היתה, איפוא, כי –

20 "הדירה הפכה לבית מגורים רק עם גמר השיפוצים בה,
21 היינו, בתאריך 13/6/83 (תאריך זה לא היה שנוי במחלוקת
22 בין הצדדים), ואם כך, העוררים החזיקו בשתי דירות רק
23 במסגרת 'הזמן המותר' על פי סעיף 49ג(1), ולצורך סעיף
24 49ב(2) רואים אותם כאילו החזיקו בדירה אחת בלבד, ומכאן
25 שבעת מכירת הדירה הנדונה התקיימו תנאי סעיף 49ב(2),
26 היינו, זו דירתם היחידה, ובמשך ארבע השנים שקדמו
27 למכירה לא החזיקו בעת ובעונה אחת בשתי דירות."

28 דעת רוב חברי הועדה היתה, כי הדירה לא חדלה להיות
29 דירת מגורים, על אף ההזנחה הרבה שהיתה נתונה בה, וזאת
30 על פי מבחן חדש שהוצע על ידם.



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מבחן זה מורה כך:
- 2 "האם יש טעם כלכלי לשפץ את המבנה המוזנח, או
3 שמא, מוטב להרסו ולבנות חדש תחתיו... בערר זה נשמעו
4 עדויות למכביר לגבי מצבה המוזנח של הדירה... ואולם,
5 העורר עצמו בחר לשפצה ולא להרסה, ואיני מטיל ספק
6 בתבונתו. בחירתו זו עומדת לו לרועץ, שכן בכך הוא שמט את
7 הבסיס לטענתו, קל וחומר לא הרים את נטל הראיה." על
8 כך הערעור שבפנינו".
- 9 (...)
- 10 "אינני סבור, כי יש מקום שנאמץ את המבחן המוצע. החוק
11 מגדיר דירת מגורים, בין היתר, כדירה המיועדת למגורים
12 לפי טיבה. בע"א 668/82 (כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין,
13 פד"י לט(2), 385), קבע בית משפט זה, כי המבחן להיות
14 הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה הוא מבחן אובייקטיבי,
15 היינו, קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים:
- 16 "הדיבור 'לפי טיבה' מלמד, כי יש לבדוק את
17 הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא
18 מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית,
19 דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים
20 המצויים בדרך כלל בדירת מגורים והחיוניים לשם שימוש
21 רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים,
22 שירותים, מטבח וכיוצא באלה." (בעמ' 387-388)
- 23 ההלכה שנקבעה בעניין כורש שימשה את ועדות
24 הערר במשך שנים רבות, ובית משפט זה חזר ואימץ אותה
25 לאחרונה בעניין ע"א 178/87 הנ"ל. אינני רואה מקום
26 לסטות מן העקרונות שקבענו ולאמץ תחתם מבחן של
27 כדאיות כלכלית, שאין בינו לבין היות הדירה מיועדת
28 למגורים לפי טיבה קשר הכרחי. לא מצאתי כי יש מחלוקת
29 של ממש בין בעלי הדין בעניין התקיימותו של המבחן
30 שנקבע בהלכת כורש הנ"ל במקרה שבפנינו. על פי העדויות
31 שהובאו לא היתה הדירה מיועדת למגורים בעת רכישתה הן



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מבחינת המבנה (גג הרעפים היה מפורק והתקרה
2 התמוטטה) והן מבחינת המתקנים החיוניים למגורים (לא
3 היו בדירה מטבח, שירותים, כיורים, דוד חשמל). זו היתה
4 "דירת חורבה" כדברי אחד העדים".
- 5 לטעמי, הזכאות לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מותנית בקיומו של נכס פיוז.
6 אסביר;
- 7 על תכלית החקיקה במתן פטור ממס שבח, במכירת דירת מגורים עמד כב' השופט (כתוארו
8 אז) י' עמית בעניין חכים [ע"א 1046/12 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין
9 נתניה (21.1.2014)]; עניין חכים עסק בנישום שהייתה בבעלותו דירת נופש קיימת, ונשאלה
10 השאלה האם דירת נופש מהווה 'דירת מגורים' לצורך קבלת הזכאות לפטור ממס שבח –
11 לאמור:
- 12 "מה דינה של "דירת נופש" לצורך חיוב במס שבח לפי חוק
13 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק
14 מיסוי מקרקעין או החוק)? האם יש לראותה כ"דירת
15 מגורים", באופן המזכה את המוכר בפטור ממס שבח, או
16 שמא יש לראותה כדירה "רגילה", אשר אינה מקנה
17 למוכרה הטבה מיסויית מיוחדת? זו השאלה המתעוררת
18 בערעור שלפנינו", (...).
- 19 מסקנת כב' השופט עמית הייתה בזו הלשון:
- 20 "20. הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים עבר גלגולים,
21 שינויים ותיקונים במהלך השנים. אולם בסופו של דבר, או
22 שמא בתחילתו, ניתן לומר כי קיימת תכלית סוציאלית
23 בבסיס הפטור. ההצדקה העקרונית למתן הפטור נעוצה בכך
24 שדירת מגורים, מעצם טיבה, נועדה לשרת את בני המשפחה
25 לשימוש האישי והפרטי. זאת, להבדיל מנכס המיועד
26 להשקעה, אשר נועד להצמיח רווח לבעליו".
- 27 (...)
- 28 המסקנה המתבקשת היא כי משעה שדירת הנופש, מעצם
29 טיבה, שוללת מגורים רגילים דרך קבע, אין לומר כי מדובר
30 ב"דירת מגורים" לצורך פטור ממס שבח, באשר המבחן



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295-20 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הפוטנציאלי למגורי קבע אינו מתקיים. העובדה ששילת
2 מגורי הקבע נעשתה על בסיס שיקולים תכנוניים ואחרים,
3 ואינה נובעת מהמאפיינים הפיזיים של מתקני הדירה, אינה
4 מפחיתה מתוקפה של מסקנה זו.
- 5 (...)
- 6 סיכומו של דבר, שהמבחן האובייקטיבי לאורו יוכרע האם
7 מדובר בדירת מגורים "המיועדת למגורים לפי טיבה", הוא
8 מבחן הפוטנציאל למגורי קבע. במקרה דנן, לנוכח המגבלות
9 החלות על דירת הנופש של חכים, אין היא עומדת במבחן זה,
10 באשר בעליה יכולים להתגורר בה רק במשך מיעוט ימות
11 השנה. דירת הנופש המדוברת אינה מהווה אפוא "דירת
12 מגורים", ומשכך אין היא מזכה את בעליה בפטור ממס שבח
13 בעת מכירתה".
- 14 40. ודוקו היטב; הדברים בענייננו נכונים מקל וחומר – אם דירה שמצויה פיזית לפנינו אינה דירת
15 מגורים, באשר מוגדרת היא כדירת נופש- המאופיינת כנכס המשמש ל'מגורים ארעיים', אינה
16 מזכה בפטור ממס שבח, על אחת כמה וכמה דירה שנהרסה כליל, ובמועד המכירה לא נמכרה
17 הדירה שלא הייתה קיימת כלל, אלא זכות לדירה שעתידה להיבנות.
- 18 לטעמי, אין לראות בעסקה זו מכירת דירת מגורים, באשר אין לפנינו דירה כל עיקר.
- 19
- 20 41. האמור בפס"ד שכנר ובפס"ד מנו הנ"ל, אינו עניין לכאן, שכן שם עסקינן בדירה שהייתה
21 קיימת אלא שמצבה הפיסי היה רעוע.
- 22 המסקנה אליה הגעתי – לפיה, דירה שאינה קיימת (בעקבות הריסתה), אינה מוגדרת כ'דירת
23 מגורים' בהתאם לסעיף 1 לחוק מסמ"ק – נובעת הן מפרשנות לפי השכל הישר והן מפס"ד
24 שוורץ הנ"ל, שם למרות שהדירה הייתה קיימת אך הרוסה (ללא גג) בית המשפט סרב להכיר
25 בה כדירת מגורים.
- 26 לסיכום: כאשר הנכס ואינו קיים עוד, אין לראות בו דירת מגורים, בהתאם לסעיף 1 לחוק.
- 27 ראו עוד: דברי המלומדים אבי גורמן ושי אהרונוביץ': מיסוי מקרקעין – פרשנות הלכה
28 ולמעשה, כרך א, עמ' 680-681- לאמור: "כל עוד שבפועל הדירה לא נהרסה – יש לדעתנו
29 לראות בנכס כדירת מגורים לכל דבר ועניין"; ומכלל לאו אתה שומע הן.



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
- 2 42. כבר בשלב ההשגה טען המשיב כי אין לפניו דירה כלל ועיקר, וב"כ העוררים לא הכחיש עובדה
- 3 זו בכתב הערר.
- 4 43. כמו כן, בכתב הערר טענו העוררים כי יש להכיר בתקופת ההריסה והבנייה מחדש של הדירה
- 5 כהמשך לדירת המגורים. הנה כי כן, העוררים אינם מכחישים כי במועד המכירה לא נמכרה
- 6 כלל דירה שכן היא נהרסה כליל עובר לחתימה על החוזה.
- 7 44. זאת וגם זאת, בדיון מיום 25 בנובמבר 2024, עמ' 11 שו' 2, העיד העד מטעם העוררים, מר
- 8 אריאל יוסף סבג (המשיב 1) כי: "עד שנחתם חוזה הדירה נהרסה". היינו, במועד החוזה לא
- 9 הייתה לפנינו דירה כלל ועיקר.
- 10 45. כידוע, המועד הקובע לבחינת מצב הנכס הוא יום המכירה, המוגדר כאירוע מס. כלומר, אם
- 11 לפני יום המכירה הדירה כבר נהרסה, הנכס הנמכר אינו עונה עוד על הגדרת "דירה", והינו
- 12 זכות במקרקעין, אף שבעבר עמד על המקרקעין מבנה בו הייתה דירת מגורים.
- 13 ראו לעניין זה את דבריי, בפס"ד בעניין ו"ע (י-ם) 22-07-23653 ויקטור אסולין נ' מנהל מיסוי
- 14 מקרקעין ירושלים (1.7.2025), בהאי לישנא:
- 15 "42. מעבר להיבטים הייעודיים והשימושיים, גם מצבו
- 16 הפיזי של המבנה תומך במסקנה כי לא ניתן לסווג את
- 17 המבנה כמועד למגורים. מהמידע שהוצג לאורך ההליך
- 18 עולה כי במועד המכירה ואף שנים רבות קודם לכן, המבנה
- 19 היה במצב של חורבה הרוסה לחלוטין, חסר כל תשתיות
- 20 בסיסיות ומתקנים חיוניים הדרושים לשימוש למגורים.
- 21 כך, המבנה מורכב משלד בטון וקירות בלוקים בחיפוי טיח
- 22 שרוף ומתקלף, ללא צבע, ללא חלונות, דלתות, תקרה,
- 23 חיבורי מים, חשמל או גז, וללא מטבח, שירותים, מקלחת או
- 24 חדרי שינה (ראה תמונות שצולמו במהלך ביקור המשיב
- 25 בנכס, נספח 11 לתצהיר שמואל). הראיות מלמדות כי הנכס
- 26 איבד כל צביון פיזי של דירה, ואינו יכול להיחשב לדירת
- 27 מגורים לא בפועל ולא בכוח".
- 28 46. על כן, המסקנה היא כי במועד המכירה לא הייתה לפנינו דירה, אלא 'זכות אחרת', ממילא
- 29 שאין לעוררים זכאות לקבלת פטור ממס שבח במכירת הזכות שנמכרה למר אילוז.
- 30 47. ברם, בכך לא סגי; עלינו לדון מהי שווי הזכות הנמכרת לצורכי מס שבח. כדלהלן.



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 המועד הקובע במס שבח ושווי הזכות הנמכרת
- 2 48. כידוע, המועד של שווי מכירה לעניין חוק מסמ"ק מוגדר בסעיף 19 לחוק – המועד הקובע
- 3 לעניין היווצרות החבות במס שבח ורכישה – בהאי לישנא: **"יום המכירה" או "יום**
- 4 **הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד,**
- 5 **(...)"**. מועד זה הוא היום שבו התקשרו הצדדים בהסכם תקף ומחייב, ולא היום שבו הושלמה
- 6 העסקה מבחינה קניינית. ההיגיון מאחורי קביעה זו הוא שבמועד כריתת ההסכם מתרחשת
- 7 תמורה במערך הזכויות של הצדדים ונוצרת להם הנאה כלכלית, המהווה את "אירוע המס"
- 8 אליו מכוון החוק.
- 9 לעניין זה אצטט את דבריו של כב' השופט צ' זילברטל, בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין
- 10 נ' שעלים ניהול נכסים, סו(3) 1, עמ' 19 (2013), לאמור –
- 11 **"נקל להבין את התפיסה לפיה המועד הקובע לעניין**
- 12 **היווצרות החבות במס נקבע כיום שבו התרחשה התמורה**
- 13 **במערך הזכויות של"הצדדים לעסקה ולצדדים נוצרה הנאה**
- 14 **כלכלית, להבדיל למשל מהיום שבו הושלמה העסקה**
- 15 **מבחינת דיני הקניין, בהתאם לסעיף 7 לחוק המקרקעין**
- 16 **(ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס**
- 17 **שבח מקרקעין אזור המרכז, פ"ד נו(6) 266, 276 (2003),**
- 18 **להלן: עניין אל זיו)). ואכן, ההוראה הכללית שבסעיף 19**
- 19 **לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות "רגילות" יום המכירה**
- 20 **לעניין חישוב השבח והמס הוא "היום שבו נעשתה**
- 21 **המכירה". יום זה הוא היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה**
- 22 **בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה העסקה מבחינה**
- 23 **קניינית (ראו: ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ'**
- 24 **שרבט, פ"ד לו(4) 443, 447 (1983); ע"א 489/89 שרון נ'**
- 25 **המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366, 370**
- 26 **(1992); נמדר, כרך א, בעמ' 276-282). ההיגיון העומד**
- 27 **מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא שבמועד זה**
- 28 **התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה.**
- 29 **כלומר, במועד זה ניתן לומר כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית**
- 30 **מהעסקה, שהיא למעשה "אירוע המס" אליו מכוון חוק**
- 31 **המיסוי".**
- 32 49. כן ראו את דבריו של פרופ' הדרי בספרו **מיסוי מקרקעין** (כרך ב', חלק ראשון, 2003), בעמוד
- 33 : 47



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1 "יום המכירה" הוא המועד המכריע לעניין חישוב המס. כפי
2 שיוסבר להלן, משאירע יום המכירה, חלה חובת הצהרה על
3 העסקה לרשויות מס שבח; לאותו יום מחושב מס השבח של
4 המוכר ומס הרכישה של הקונה; ביום ההצהרה חלה חובת
5 התשלום של המס או שמאותו יום מוטלים ריבית והפרשי
6 הצמדה על חוב המס. כדברי בית המשפט העליון: 'הנקודה
7 העקרונית והמכריעה היא, כי קביעת שיעור החבות במס
8 צריכה להיעשות על-פי היום בו התגבש החיוב'. היום שבו
9 נוצר החיוב הוא היום הקובע את יום המכירה למוכר ואת
10 יום הרכישה לקונה והוא היום הקובע את שווי המכירה
11 למוכר ואת שווי הרכישה לקונה".

12

13 עוד הסביר פרופ' הדרי בעמוד 56 בזו הלשון:

14

15 "סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין אינו מסייע בידינו לאתר את
16 המועד המדויק שבו נוצר החיוב ובו נעשתה המכירה. כל מה
17 שנקבע בו הוא, שיום המכירה הוא היום "שבו נעשתה
18 המכירה". יום המכירה הוא מועד ההסכם או היום שבו נוצר
19 הסכם מחייב ותקף, דהיינו: המועד שבו השתכללו הצעה
20 וקיבול כמשמעותם בדיני החוזים. קרי: יום המכירה הוא
21 היום שבו נוצר הסכם מחייב ל"מכירה" של "זכות
22 במקרקעין", כמשמעותם בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין".

23

24 50. לטעמי, אין לראות בזכות הנמכרת על ידי העוררים כשווי של דירה חדשה כפי שהמשיב קבע,
25 אלא, יש לראות את השווי כשילוב התמורה האובייקטיבית והסובייקטיבית. הוי אומר:
26 המעגל החיצוני הוא המעגל התמורה האובייקטיבית כפי הוראות החוק לפיהן, כאשר שלושת
27 התנאים התמלאו לעניין השווי, וכי המשיב השתכנע שהתמורה משקפת את המכירה
28 הסובייקטיבית, הרי שאין להתערב בסכום התמורה כפי שהצהיר הנישום. המעגל הפנימי הוא
29 התמורה הסובייקטיבית בנסיבות העסקה. היינו, כאשר לפנינו מכירה בתום לב של זכות
30 במקרקעין ללא כוונות להתחמקות ממס, הרי שהתמורה יכול שתשקף את העסקה. כלומר,
31 במעגל הפנימי- הסובייקטיבי, אין מתערבים בשיקולים העסקיים של המוכר או הקונה.

32 51. בענייננו, המשיב הודה כי העוררים מכרו את הנכס 'בנייד עדשים' כלשונו, וכי ברי לו כי

33 המכירה שיקפה את רצון המוכרים (העוררים) בעד הנכס במצבו – למרות מכירת הזכות עבור



**וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1 תמורה פחותה בהרבה משוויה ; זאת נוסף על כך, שלכאורה המשיב נתן הסכמתו לכך שמחיר
2 הזכות סביר, שכן אישר את השומה העצמית בהתאם לתצהיר העוררים.

3 להלן דברי העד מטעם המשיב, לעניין סבירות התמורה (פרוטוקול הדיון מיום 25.11.24, עמ'
4 11 שו' 23-32 ; עמ' 12 7-1):

5 "ש. העורר הגיש פטור וקיבל אישורי מיסים?

6 ת. נכון.

7 ש. רשות המיסים קיבל את העובדה שיש פטור, אחרת

8 לא הייתם מוציאים אישורי מיסים?

9 ת. באותו שלב לא ידענו על הסכם פינוי בינוי. כשנודע

10 למפקח שטיפל בשלב א' של השומה על קיומו של

11 הסכם פינוי בינוי בפרויקט, הוא פעל לתקן את השומה

12 מכוח סעיף 85 לחוק. אני לא הייתי מעורב באותו זמן

13 בטיפול בתיק.

14 ש. בפינוי בינוי יש דחייה של יום המכירה?

15 ת. נכון.

16 ש. יום המכירה נדחה מיום שהבעלים חותם עם היזם,

17 ליום שמתקבל היתר בניה?

18 ת. אני צריך לעיין בחוק, אני לא זוכר בעל פה. יש את

19 הוראת הביצוע, אך אין אותה לפניי.

20 ש. התנאי לדחיית יום המכירה הוא מתן הודעה לרשות

21 המסים על חתימת ההסכם?

22 ת. נכון.

23 ש. כלומר שאם לא ידעת שיש פינוי בינוי, לא הודיעו

24 לך? זה יכול להיות?

25 ת. כפי שאמרתי קודם, לא הייתי מעורב בשלב הזה

26 בטיפול בתיק, אני מניח שהתיקון נעשה בעקבות קבלת

27 ההודעה. אני מפנה אותך להחלטת המפקח מיום

28 13.1.20 שבה הוא כותב שיניתי את שווי המכירה,

29 לאחר שהתגלה לי שהעסקה נעשתה בעקבות הסכם

30 פינוי בינוי שבו נקבע שהמוכרים מקבלים דירה בשווי

31 של 3,643,000 ₪."



**ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו'ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 להלן דברי העד מטעם המשיב, לעניין התמורה שהתקבלה (שם, עמ' 3-20):
- 2 "ש. במקרה שאדם החליט לעזוב את הארץ באותו יום,
3 או למחרת הוא חייב לעזוב ולטוס לצד השני של העולם
4 וחייב לממש את הנכס שלו באותו רגע האם זה ישפיע
5 על המחיר שהוא יקבל?
6 ת. יש מושג שנקרא מחיר מימוש מהיר הוא לא
7 מתקיים בנסיבות שלנו. קשה מאוד להשליך מהמתווה
8 שאתה מציג לעסקה שלפנינו.
9 ש. האם העסקה נעשתה בכתב?
10 ת. בפרשת שבוע שלנו נאמר מכירה בנזיד עדשים. זה
11 בדיוק המקרה שלנו. לעניות ידעתי זה בדיוק המקרה
12 שלפנינו. נכון שמדובר במוכרים צעירים וחסרי ניסיון
13 בשוק הנדל"ן, אבל כפי שאמרתי כל בר דעת מבין
14 שהנדל"ן בירושלים לא בסביבה הזו של מחירים כאלה.
15 עם כל הכבוד ויש לי למצוקה הכלכלית ולדחיפות
16 והלחץ, ולכל ההליכים שמעל ראשיהם, אני עדיין סבור
17 בגלל שהם היו מודעים לכל הפרויקט וכמו שנאמר פה
18 על ידי העד לפני שהיה לחץ של היזם ושל הדיירים
19 עדיין אני חושב שהייתה מכירה בנזיד עדשים.
20 שאלת כב' חבר הוועדה: הזכרת קודם את המושג של
21 מימוש מהיר. השאלה היא כיצד המשיב קובע את
22 השווי בעסקה של מימוש מהיר?
23 ת. לא היה לנו שום ראייה שזה המצב העובדתי. אנחנו
24 קיבלנו חוזה מכר לכל דבר ועניין, נקבעה בו תמורה
25 מסוימת ואותה ניתחנו. כל מיני רעשי רקע סוציאליים
26 כאלה ואחרים לא היו בידיעתנו.
27 ש. ואם היו בידיכם הנתונים או הידיעה שמדובר
28 במימוש מהיר, מה אז הייתם קובעים?
29 ת. אני מניח שהמפקח היה מביא את הנתון החדש בפני
30 השמאים שלנו".



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 52. לטעמי, כאשר מדובר בזכות לדירה עתידית שטרם באה לעולם ולפנינו קרקע בלבד, הרי שאם
2 נקבע כי אין לפנינו דירה, וודאי שאף אין לפנינו דירה חדשה ומורחבת. זאת ועוד, מצבם
3 הכלכלי הרעוע של העוררים והזמן הדוחק מפני הפעלת עיקולים ומימוש תיקי הוצל"פ (כלפי
4 האם), לכאורה הצדיק למכור את הזכות במחיר נמוך. בפרט שהעוררים היו צעירים, ללא אב
5 שנפטר, ואמם לא תפקדה. הסכום כפי שהוצע להם, יש להניח כי אילץ אותם להסכים לקבלו,
6 מאשר המתנה של שנים מספר עד לבנייתה של דירה חדשה.
- 7 על כל האמור לעיל יש להוסיף, כי המכירה נעשתה בשלבים וכי הנכס היה מרובה בעלים, דבר
8 שלפי השכל הישר מגביל את הרוכש ועל כן הפחתה משווי הנכס הינה דבר לגיטימי.
- 9 53. על כן, סבורני כי יש לקבל את שווי העסקה כפי שהוצהר על ידי העוררים, בפרט עת התמורה
10 המוצהרת, היא זאת שהתקבלה על ידי העוררים ולא התקבלה תמורה נוספת עבור הנכס
11 הנמכר.
- 12 54. לא נעלם מעיניי כי שווי הזכות הנמכרת מוגדר בהתאם לאמור בסעיף 17 לחוק – כדלקמן ;
- 13 **”שווי המכירה**
- 14 17. (א) **שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות**
15 **במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח**
16 **חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.”**
- 17 55. ברם, קיים חריג לכלל זה – הוראת סעיף 17 לחוק. אם מתקיימים שלושת התנאים, כפי
18 האמור לעיל, אזי ניתן לקבוע את המחיר כפי התמורה בפועל.
- 19 אכן **”הכלל הוא אפוא כי שווי המכירה לצורך חישוב המס נקבע לפי מחיר השוק..היוצא מן**
20 **הכלל הוא שהשווי נקבע לפי התמורה החוזית, אם המכירה נעשתה בכתב, ורשויות המס**
21 **שוכנעו כי החוזה נעשה בתום-לב ובלי שהושפע מיחסים מיוחדים בין המוכר לקונה.** ראה:
22 ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' ברכת חביב בע"מ (בפירוק מרצון); ע"א
23 78/83 הינדס נ' מנהל מס שבח, תל-אביב. עמד על כך הנשיא שמגר בפרשת ע"א 717/85 וייס
24 נ' מנהל מס שבח מקרקעין, איזור תל אביב. ” [ע"א 3632/01 סמיר חדיג'יה נ' מנהל מיסוי
25 **מקרקעין מחוז חיפה, נז(2) 811 (2003); ראו והשוו עוד: ע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס**
26 **שבח מקרקעין נתניה(12.04.2010); ע"א 6672/19 יוסף יקותיאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין**
27 **חיפה(29.06.2021)].**
- 28 לטעמי, העוררים הרימו את נטל ההוכחה הנדרש על מנת להוכיח שהתמורה שקיבלו, במקרה
29 דנן, תיחשב כשווי המכירה למרות שוויה הנמוך שאינו משקף, לכאורה, שווי שוק.

30

31

סוף דבר



**וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

26 מרץ 2026

ו"ע 20-10-28295 סבג ואח' נ' מדינת ישראל

1 56. לאור כל האמור, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר לעניין זכאות העוררים לפטור ממס
2 שבח ולקבל את הערר ביחס לשווי הזכות הנמכרת. כן אמליץ לחברי הוועדה כי בנסיבות
3 העניין לא נעשה צו להוצאות.

חבר הוועדה, מר חיים פרוימוביץ'

4
5
6 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט א' דורות.

חברת הוועדה, שמאית גבע בלטר

7
8 אני מצטרפת לפסק דינו של כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה.

9
10 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט כאמור לעיל בפסקה 56.

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

11
12
13
14
15
16
17 ניתן היום, ח' ניסן תשפ"ו, 26 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.

גבע בלטר,
חברת ועדה

חיים פרוימוביץ',
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר

18
19
20
21