



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

בפני
כבוד השופט בנימין ארנון
לאה מרגלית, עו"ד
תרצה גורטלר, רו"ח

עוררים
1. אלי מן
2. דורית עמירן
ע"י ב"כ עו"ד אורית קוך
ממשרד זיו שרון ושות' – עו"ד

נגד

משיבים
מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1

2

יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון:

3 מונח לפני ערר אשר עניינו בשאלה האם "עסקת קומבינציה" בגדרה הוגדר הממכר כיחידות
4 מסוימות בבניין הבנוי על המקרקעין הינה עסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא", המזכה את
5 המוכרים בפטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" הן על פי סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי
6 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, והן על פי סעיף 6(א) בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת
7 ההיצע של דירת מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011; או שמא הינה עסקת קומבינציה מסוג
8 "מכר חלקי" המזכה את המוכרים בזכות לקבלת פטור ממס שבח על פי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי
9 מקרקעין בלבד.

10

11

1. רקע עובדתי

12 1. העוררים, אח ואחות, היו הבעלים במושעא של מלוא הזכויות בנכס מקרקעין הנמצא ברחוב
13 סוקולוב 10 ברמת גן, הידוע כחלקה 123 בגוש 6204. המדובר בבניין בן 3 קומות הכולל 18
14 יחידות שונות ובהן דירות, משרדים ומחסנים (להלן: "המקרקעין" או "הבניין").



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

2. ביום 12.2.13 חתמו העוררים, בינם לבין עצמם, על "הסכם שיתוף" במסגרתו יוחדו לכל אחד מהם 9 יחידות מגורים בשלמותן (להלן: "הסכם השיתוף"). הסכם זה התבסס על חוות דעת שמאית לפיה השווי המצרפי של כל היחידות בבניין עומד על סך של 9,512,583 ₪.
3. ביום 24.2.13 חתמו העוררים על "הסכם קומבינציה" לפיו מכרו **לחברת ישראלמיש השקעות מתחם סוקולוב בע"מ** (להלן: "היזם") 10 יחידות מסוימות בבניין הקיים, המהוות 54% משווי הבניין בכללותו. היזם צפוי להרוס את הבניין הקיים ולבנות תחתיו בניין חדש, אשר יחידותיו החדשות יחולקו בין הצדדים בהתאם לאותם שיעורי בעלות: 54% משווי היחידות – תהיינה בבעלות היזם, ו- 46% מיחידותיו – תהיינה בבעלות העוררים, בחלקים שווים ביניהם (להלן: "הסכם הקומבינציה").
4. בשומה העצמית שהגישו העוררים למשיב ביקש כל אחד מהם לקבל פטור ממס שבח עבור שלוש דירות מגורים אשר נמכרו על ידו:
אחת – מכוח הוראת סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, ושתיים נוספות – מכוחו של סעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים – הוראת שעה), התשע"א – 2011 לעיל (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" ו- "הוראת השעה" בהתאמה).
5. שומתם העצמית של העוררים התבססה על טענתם לפיה יש לראותם כמי שמכרו את כל זכויותיהם במקרקעין, שכן ביחס ליחידות הכלולות בממכר, המכירה הינה של יחידות מגורים **בשלמותן**. המשיב דחה עמדת העוררים וקבע כדלקמן:
א. אין מדובר בעסקה אמיתית של מכירת יחידות שלמות בבניין הנוכחי הבנוי על המקרקעין, אלא בעסקה שבמהותה הינה עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי";
ב. כל אחד מהעוררים זכאי לפטור ממס שבח בגין מכירת דירה אחת לפי סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין [ע"א 2100/07 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם בנבו, 7.1.2009) (להלן: "פסק דין מנחם")]. חישוב שווי המכירה נעשה על ידי המשיב באופן הבא: שווי הכולל של הבניין (סך של 11,111,111 ₪) בניכוי שווי של שתי הדירות הגדולות שבבניין (סך כולל של 2,222,222 ₪; סך של 1,111,111 ₪ לכל דירה) – התוצאה הינה סך של 8,888,889 ₪. סכום זה הוכפל ב- 54% (האחוז שנמכר מהבניין). הסכום המתקבל הוא סך של 4,800,000 ₪, שהתחלק בין שני המוכרים, כך ששווי המכירה הועמד על סך של 2,400,000 ₪ לכל עורר [סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין; ע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה (פורסם בנבו, 5.9.1985) (להלן: "פסק דין יוניזדה" או "הלכת יוניזדה")];
ג. בנוסף קבע המשיב כי העוררים אינם זכאים לפטור ממס שבח לפי הוראת השעה בגין מכירת שתי דירות נוספות על ידי כל אחד מביניהם, שכן הוראת השעה אינה חלה על עסקאות "מכר חלקי".



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 32824-11-14 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
6. נוכח דחיית השגתם – הגישו העוררים את הערר דנן.
- II. טענות הצדדים**
- A. טענות העוררים**
- הממכר בעסקת הקומבינציה כולל יחידות מגורים שלמות ומסוימות**
7. לטענת העוררים, הסכם הקומבינציה מגדיר את הממכר כ- 10 יחידות בשלמותן (מתוך 18 יחידות המצויות במקרקעין). אין מדובר ביחידה כלכלית אחת שאינה ניתנת להפרדה, ולפיכך אין מניעה לכך שההסכם "יצבע" יחידות ספציפיות כנמכרות בשלמותן. הסכם זה סביר כלכלית ולפיכך יש לכבד את רצון הצדדים ולמסות את העסקה בהתאם למתווה שנבחר על ידם. הסכם זה אף עולה בקנה אחד עם המגמה בפסיקת בית המשפט העליון לפיה אין להבחין בין עסקת "מכר חלקי" לבין עסקת "מכר מלא" [פסק דין יוניזדה; ע"א 791/01 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים יז/5 (אוקטובר 2003) ה-6 (להלן: "פסק דין טובי")]. באשר לטענת המשיב כי מבחינה מהותית מדובר בהסכם למכירת 54% מכלל הזכויות במקרקעין – משיבים העוררים כי אכן כך הדבר, אך העוררים בחרו לעשות כן באמצעות מכירת 10 יחידות מגורים בשלמותן, ומדובר בדרך לגיטימית לביצוע העסקה.
8. לטענת העוררים, יש לראותם כמוכרי יחידות שלמות מכוח "עיקרון השקילות הכלכלית" הקובע כי כאשר זכויותיו (החלקיות) של המוכר בכלל הדירות שבבניין שקולות מבחינה כלכלית לזכות מלאה בדירת מגורים אחת לפחות – יהיה המוכר זכאי לפטור בגין שווי מלא של דירת מגורים (פסק דין מנחם). כן נטען כי יש להתעלם מהאחזקה הקניינית בדירות ולבחון את שוויה הכלכלי [ע"א 9368/07 לודמילה נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, 21.12.2009)], כך שגם לו היה הסכם הקומבינציה מנוסח כממכר של 54% מהמקרקעין בכללותם, הייתה הרוכשת נחשבת כמי שמבחינה כלכלית רכשה בעלות ב- 10 יחידות בשלמותן. בהקשר לעיקרון זה טוענים העוררים כדלקמן:
- A. "עיקרון השקילות הכלכלית" אומץ על ידי רשות המיסים במסגרת הוראת ביצוע 5/2013 [בהתייחס לסעיף 49ג' (המתוקן) בחוק מיסוי מקרקעין];
- B. "עיקרון השקילות הכלכלית" צריך לחול על מי שמוכר אחוז מסוים מהזכויות בבניין – בין אם זכויות אלה מהוות את מלוא זכויותיו בבניין, ובין אם לא;
- G. הבחנתו של המשיב בין התוצאות הכלכליות של עסקת קומבינציה בגדרה התמורה בגין הקרקע משולמת במזומן, לבין עסקת קומבינציה בגדרה התמורה בגין הקרקע משולמת באמצעות מתן שירותי בניה על יתרת הקרקע, עלולה לגרום להעדפת עסקאות למכירת חלק מהדירות הבנויות על המקרקעין בתמורה לקבלת תשלום במזומן (והשקעת סכום המכירה ברכישת שירותי בניה על החלק במקרקעין שנותר בידי המוכרים) על פני עסקאות למכירת דירות בתמורה לקבלת שירותי בניה. בכך יש כדי לפגוע ב"עיקרון הניטרליות" לפיו "ראוי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 כי הסדרי מס לא ישפיעו על הקצאת מקורות במשק או על התנהגותם של פירמות כלכליות
2 או פרטים במשק" [עו"ד ד"ר דודאי בו"ע 9750-12-11 נס נ' מנהל מיסוי ומקרקעין ירושלים,
3 מיסים כו/6 (דצמבר 2012) ה-46].
- 4 9. באשר לטענת המשיב כי כל תכליתו של הסכם השיתוף נועדה להפחתת מס בלתי נאותה –
5 משיבים העוררים כי המדובר בטענה לפיה הסכם השיתוף הינו מלאכותי, ולא ניתן להעלותה
6 בשלב הסיכומים מבלי לערוך לגביה קודם לכן בירור עובדתי ומשפטי [ו"ע 10-13-44889 זיונץ נ'
7 מנהל מיסוי ומקרקעין מרכז (פורסם בנבו, 20.1.15) (להלן: "פסק דין זיונץ"), סעיף 21]. כן
8 טוענים העוררים כי יש לדחות טענה זו גם לגופו של עניין:
- 9 א. רשויות המס נוהגות להכיר בהסכמי שיתוף הנערכים ערב מימוש זכויות בדירות מגורים
10 כתכנון מס לגיטימי (י' סרוסי "מיסוי דירות מגורים", עמ' 57):
- 11 ב. המשיב עצמו מיסה את הסכם השיתוף, העניק לעוררים (המוכרים) פטור לפי סעיף 67 בחוק
12 מיסוי ומקרקעין ולא טען דבר כנגדו;
- 13 ג. הסכם השיתוף הינו בעל תכלית כלכלית עצמאית, שכן הסכם המכר כולל תנאים מפסיקים,
14 כך שקיימת אפשרות שהסכם המכר יתבטל ואילו הסכם השיתוף ימשיך לחול ביחסים שבין
15 העוררים;
- 16 ד. באשר לטענות המשיב בנוגע להוראות שונות שלא נכללו בהסכם השיתוף – משיבים
17 העוררים כי אין נפקות לשאלה איזו יחידת מגורים בבניין מושכרת ואיזו אינה מושכרת,
18 שכן שוויה של יחידת המגורים הינו פועל יוצא מהשימוש היעיל בה. כן טוענים העוררים כי
19 הסכם השיתוף קובע שהצדדים יישאו בחיובי מיסים, ארנונה והיטלי השבחה שהוטלו עד
20 ליום חתימתו – בהתאם לחלקם במקרקעין. באשר לחלוקת הנטל לאחר חתימת הסכם
21 השיתוף – פשיטא שכל צד נושא במיסים המוטלים על היחידות שבבעלותו;
- 22 ה. טענות העוררים תקפות גם אלמלא היה נחתם הסכם השיתוף, שכן למוכר אשר בבעלותו
23 זכויות במושעא בבניין מגורים עומדת הזכות לקבל פטור בגין שוויה של דירה שלמה אף
24 בהעדר הסכם שיתוף (פסק דין מנחם).
- 25
- 26 **פטור ממס שבח לפי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי ומקרקעין**
- 27 10. לטענת העוררים, הממכר נושא הערר כלל יחידות שנמכרו בשלמותן ולפיכך הסעיף הרלבנטי
28 איננו סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי ומקרקעין (כנוסחו ביום חתימת ההסכם) והלכת יוניזדה
29 המפרשת אותו – אלא סעיף 49א(א) בחוק מיסוי ומקרקעין.
- 30 11. לחילופין טוענים העוררים כי גם על פי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי ומקרקעין והלכת יוניזדה – שגה
31 המשיב כאשר ערך תחשיב לצורך החיוב במס שבח, המתבסס על הפחתת 54% בלבד משווי כל
32 "דירת מגורים מזכה" מסך שווי המכירה של המקרקעין. לגרסת העוררים, מאחר ששתי דירות
33 הפטור נמכרו בשלמותן, צריך היה המשיב להפחית את שוויין המלא משווי הממכר.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1

2

פטור ממס שבח לפי הוראת השעה

12. לטענת העוררים, מאחר שהם מכרו את כל זכויותיהם בדירותיהם – הם זכאים לפטור ממס שבח גם על פי סעיף 6(א) בהוראת השעה. בפסק דין זיונץ נקבע אומנם כי אין ליתן פטור ממס שבח על פי סעיף 6(א) בהוראת השעה במקרה של עסקאות קומבינציה מסוג "מכר חלקי" – אך קביעה זו אינה רלבנטית לעסקה נושא ערר זה, בגדרה נמכרו יחידות בשלמותן.
13. לחילופין טוענים העוררים כי הם חלוקים על התוצאה שנקבעה בפסק דין זיונץ. לטעמם, הם זכאים לפטור ממס שבח על פי הוראת השעה גם במקרה של עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי". העוררים מדגישים כי הוגש ערעור לבית המשפט העליון על פסק דין זיונץ, וכי הם מסכימים כי הכרעתו של בית המשפט העליון באותו מקרה תחול גם על עניינם (בסוגיה זו).

11

12

ב. טענות המשיב

13

הממכר בעסקת הקומבינציה הינו 54% מכלל הזכויות במקרקעין

14. לטענת המשיב, העסקה נושא הערר, מבחינת מהותה הכלכלית, הינה עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", ולא עסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא" (העוסקת במכירת יחידות בשלמותן) כפי שניסו הצדדים לעסקה להציגה באופן מלאכותי. המשיב טוען כי אף הסכם השיתוף הינו חסר היגיון כלכלי, נוכח הזמן הקצר שותר בין מועד חתימתו לבין מועד חתימתו של הסכם הקומבינציה, ובשל העובדה שאינו כולל התייחסות לנושאים מהותיים בנוגע ליחידות שחולקו כביכול בין העוררים.

15. באשר לטענת העוררים לפיה המשיב, בהתבסס על "עיקרון השקילות הכלכלית" (פסק דין

מנחם), העניק לכל אחד מהם פטור ממס שבח בגין דירת מגורים אחת, ולכן יש לראותם כמי שמכרו דירות מגורים מסוימות נוספות – משיב המשיב כי בפסק דין מנחם לא נקבע כי יש "לצבוע" דירה ספציפית שבגינה יינתן הפטור ממס שבח, אלא כי יש לתת פטור ממס שבח עד לגובה שווי ממוצע של דירה. מכאן, שהעובדה שהוענק פטור ממס שבח בגין דירה אחת על פי "עיקרון השקילות הכלכלית" אינה מוכיחה את התקיימות היסוד של מכירת מלוא הזכויות בדירה ספציפית.

27

28

פטור ממס שבח לפי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין

16. באשר לטענת העוררים כי הם מכרו באופן רעיוני זכויות מלאות ביחידות שלמות וספציפיות, ולפיכך הסעיף החל בגין מכירתן הינו סעיף 49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין [ולא סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה המפרשת אותו] – טוען המשיב כי הדרך בה ניסו העוררים להציג את העסקה (כיחידות שנמכרו בשלמותן) הינה חסרת היגיון כלכלי. המשיב מדגיש כי סעיף 49א(א) הנ"ל חל רק במקום בו מכר בעל המקרקעין את כל זכויותיו במקרקעין ואילו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1 במקרה דנן עסקינן בעסקת קומבינציה בגדרה נמכרו 54% מהמקרקעין והיתרה נותרה בידי
2 העוררים, כך שהסעיף הרלבנטי הינו סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין [עמ"ש (ת"א) 1152/89
3 **ניסנוב נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 15.7.1991)]. לפיכך, לגרסת המשיב,
4 זכאים העוררים לפטור ממס שבח על פי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין, והלכת יוניזדה.
5 17. באשר לתחשיב הפטור – מציין המשיב כי שווי המקרקעין בשלמותם עומד על סך של
6 11,111,111 ₪, וכי במסגרת יישום ההלכה שנקבעה בפסק דין מנחם העניק לעוררים פטור ממס
7 שבח בגין "דירות מגורים מזכה" בהיקף כולל של 2,222,222 ₪ (סך של 1,111,111 ₪ לכל אחד
8 מהעוררים). את הסכום שהתקבל (בסך של 8,888,889 ₪) הכפיל המשיב בשיעור הקומבינציה
9 (54%). שווי הממכר שהתקבל הינו סך של 4,800,000 ₪ (סך של 2,400,000 ₪ לכל עורר) אותו יש
10 לחייב בתשלום מס שבח.

11

12

פטור ממס שבח לפי הוראת השעה

13 18. באשר לטענת העוררים כי יש ליתן להם פטור בהתאם לסעיף 6 בהוראת השעה – מציין המשיב
14 כי טענה זו נדחתה בפסק דין זיונץ. מאידך מביע המשיב הסכמתו כי פסיקת בית המשפט העליון
15 בערעור שהוגש על פסק דין זיונץ תחול גם על המקרה הנוכחי, בשינויים המחויבים.

16

17

III. עיקר השאלות שבמחלוקת

18 19. עיקר השאלות שבמחלוקת בערר שלפניי הינן אלה:

19 (1) האם זכאים העוררים לפטור ממס שבח בגין מכר "דירת מגורים מזכה" לפי סעיף 49א(א)

20 בחוק מיסוי מקרקעין (כעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא") – או לפי סעיף 49א(ב) בחוק

21 מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה המפרשת סעיף זה (כעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי")?

22 (2) ככל שתתקבל עמדת המשיב לפיה הסעיף הרלבנטי הינו סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין

23 – מהו התחשיב הנכון לגובה הפטור ממס שבח לו זכאים העוררים?

24 (3) האם זכאים העוררים לפטור ממס שבח לפי הוראת השעה?

25

26

IV. דיון והכרעה

27 א. **רקע נורמטיבי – פטור ממס שבח בגין עסקת קומבינציה על פי סעיף 49א' בחוק מיסוי**

28 **מקרקעין**

29 20. בע"א 487/77 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ**, פ"מ לב (2) 121

30 (להלן: "**הלכת ברקאי**") הבחין בית המשפט העליון בין שתי צורות של ביצוע "עסקת

31 קומבינציה": האחת – עסקת "**מכר חלקי**" בגדרה נמכר חלק מהמקרקעין בתמורה לקבלת

32 דירות בידי המוכר; והשנייה – עסקת "**מכר מלא**" בגדרה נמכרים כל המקרקעין בתמורה לקבלת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 דירות בידי המוכר. מבחינה כלכלית, בשתי צורות מכר אלה החליף בעל מגרש את זכויות
2 הבעלות שלו במגרש שלם בבעלות בחלק מהדירות שתיבניה עליו. אלא שעל פי **הלכת ברקאי**
3 אין להתייחס באופן זהה לתוצאה הכלכלית הנובעת משתי צורות עסקאות הקומבינציה האלה,
4 וראוי להתייחס אליהן באופן שונה: בעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא" יש להביא בחישוב
5 שווי המכירה את רכיב הקרקע הצמודה לדירות הנבנות עבור המוכר כחלק מהתמורה שיקבל
6 מהרוכש (כך שהתמורה היא עלות בנית הדירות + רווח קבלני + שווי הקרקע הצמודה להן),
7 ואילו בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" אין להביא בחישוב שווי המכירה את רכיב הקרקע
8 (כך שהתמורה היא עלות בנית הדירות + רווח קבלני).
- 9 ב. סעיף 49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין מתנה את מתן הפטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים
10 מזכה" במכירת "**כל הזכויות במקרקעין**" שיש למוכר בדירה הנמכרת:
11 "תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את **כל**
12 **הזכויות במקרקעין שיש לו ב"דירת מגורים מזכה"**, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים
13 בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס
14 במכירתה...".
- 15 21. נשאלה השאלה: האם בעלים של מקרקעין עליהם בנויה "דירת מגורים מזכה" המוכר רק חלק
16 מזכויותיו במקרקעין אלה במסגרת עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" זכאי לפטור ממס
17 שבח על פי סעיף 49א(א) בחוק? **בהלכת דין בן-עמי** קבע בית המשפט העליון כי למרות שהמכר
18 הינו רק של **חלק** מהזכויות במקרקעין (שהרי המוכר לא מוכר את "כל הזכויות במקרקעין"),
19 אזי "**מבחינת התוכן הכלכלי של העסקה יש לראות את בעל הקרקע כאילו מכר את כל זכויותיו**
20 **בדירת המגורים, שכן גם אם מבחינה פורמלית לא נמכרו כל הזכויות בדירת המגורים הישנה,**
21 **עדיין מטרתו של בעל הקרקע בעסקת הקומבינציה היא להרוס את הדירה הישנה ולקבל**
22 **תמורתה דירות חדשות בבניין שייבנה על המקרקעין. לכן, מבחינה מהותית, בעל הקרקע מוותר**
23 **על כל זכויותיו בדירת המגורים הישנה והוא זכאי לפטור בשל מכירתה"** [ג' סרוסי **מיסוי דירות**
24 **מגורים** (2009) (להלן: "סרוסי"), עמ' 434].
- 25 22. במסגרת **חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8 לחוק), התש"ם** – 1980 נחקק **סעיף 49א(ב)**
26 בחוק מיסוי מקרקעין המתייחס באופן פרטני לעסקאות קומבינציה, ואשר קבע (בנוסחו באותה
27 עת) כדלקמן:
28 "ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, במכירת דירת מגורים שתמורתה
29 היא זכויות במקרקעין בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת הדירה, רשאי המוכר
30 לבחור באחת מאלה:
31 (1) קבלת פטור לגבי חלק משווי התמורה, כולל שווי הקרקע המתייחס לזכויות בניה,
32 בסכום שווי הדירה הנמכרת, וכאשר התמורה הושפעה באפשרויות קיימות או
33 צפויות לבנות שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת)
34 – בסכום כאמור בסעיף 49ז'...";



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 (2) תשלום מלוא המס בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות".
- 2 יצוין כי **הלכת בן-עמי** ניתנה לאחר תיקון מס' 8, אך התייחסה לדין שקדם לו, ולפיכך **לא**
- 3 **התייחסה לסעיף 49א(ב)** הנ"ל (בהלכת בן-עמי אף צוין "שלבעיה המתעוררת כאן יש כיום
- 4 חשיבות רק לגבי מקרים הנדונים עדיין לפי החוק בנוסחו הקודם" – עמ' 703).
- 5 23. **בפסק דין יוניזדה** דן בית המשפט העליון **בפרשנותו של סעיף 49א(ב) בחוק** (בנוסחו דאז). נקבע
- 6 כי על פי סעיף זה, במקרה של עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", כאשר על המקרקעין ישנה
- 7 דירת מגורים, לפני המוכר נצבות שתי חלופות:
- 8 **האחת** – ככל שהמוכר מבקש לקבל פטור ממס שבח בשל מכירת "דירת מגורים מזכה" – זכאי
- 9 המוכר לקבל את הפטור, אך זאת בתנאי שייחשב (לעניין החיוב במס שבח) כאילו ביצע עסקת
- 10 "מכר מלא", שבגדרה מכר את כל הזכויות שיש לו במקרקעין וקיבל בתמורה דירות מהקבלן.
- 11 מכאן שהתמורה שקיבל המוכר תיחשב ככוללת, בנוסף לשווי שירותי הבניה והרווח הקבלני
- 12 בגינם, גם את **שווי רכיב הקרקע** הצמוד לדירות התמורה.
- 13 **השניה** – כי המוכר ישלם את מלוא מס השבח "בשל תמורת כל הזכויות הנמכרות", קרי –
- 14 המוכר לא יינה מפטור בשל מכירת "דירת מגורים מזכה", אך מאידך - התמורה שיקבל לא
- 15 תיחשב ככוללת את רכיב הקרקע.
- 16 הלכת יוניזדה **אושררה** על ידי בית המשפט העליון **בפסק דין טובי**. בכך נפגע באופן ניכר היתרון
- 17 שניתן למוכר בעסקת קומבינציה שנעשתה במקרקעין עליהם היתה בנויה "דירת מגורים
- 18 מזכה":
- 19 "בהסתמך על הלכת יוניזדה ניתן לומר שכאשר בעל קרקע מוכר קרקע ועליה דירת מגורים
- 20 במסגרת עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, ההחלטה בשאלה אם כדאי לו לבקש פטור בגין
- 21 הדירה תלויה בשאלה אם שווי הפטור בשל הדירה עולה על שווי הקרקע הצמודה לדירות
- 22 שהוא מקבל מהקבלן" (סרוסי, עמ' 40; ההדגשה איננה במקור – ב' א').
- 23 24. במסגרת **פסק דין זיונץ** נדונה, בין היתר, מעמדה של הלכת בן-עמי על רקע חקיקתו של סעיף
- 24 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה המפרשת אותו. נקבע כי **הלכת בן-עמי** הפכה כיום
- 25 **לבלתי רלבנטית**:
- 26 "הלכת בן-עמי נקבעה בהתייחס לסעיף 49א(א) בחוק בנוסחו לפני תיקון מס' 8, דהיינו –
- 27 בטרם קבע המחוקק הסדר ספציפי [בסעיף 49א(ב)] לגבי תחולתו של הפטור ממס שבח
- 28 ביחס לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי. בנסיבות הנוגעות למתן פטור בגין מכירת
- 29 מגורים מזכה במסגרת עסקת קומבינציה לפי סעיף 49א(א) בחוק, נקבע בהלכת בן-עמי כי
- 30 יש לפרש את התנאי בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין" באופן רחב, כחל גם עסקאות
- 31 קומבינציה מסוג מכר חלקי בהן מוכר בעל המקרקעין רק חלק מזכויותיו במקרקעין.
- 32 בהמשך נחקק סעיף 49א(ב) (במסגרת תיקון מס' 76 משנת 2013) בגדרו נקבע הסדר ספציפי
- 33 בנוגע לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי, אשר פורש על ידי בית המשפט העליון
- 34 במסגרת הלכת יוניזדה (הלכה אשר אף אושררה בפסק דין טובי). חקיקתו של סעיף 49א(ב)



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 32824-11-14 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 ייתרה, למעשה, את הלכת בן-עמי והפכה אותה לבלתי רלבנטית, שכן המקור הנורמטיבי
2 למתן פטור ל"דירת מגורים מזכה" בעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי הפך להיות סעיף
3 49א(ב) והלכת יוניזדה שפירשה אותו, ולא סעיף 49א(א) והפרשנות המרחיבה שניתנה לו
4 בהלכת בן-עמי" (פסק דין זיונץ, סעיף 36).
- 5 25. יוער כי לאחרונה, במסגרת **תיקון מס' 76** לחוק (הרפורמה של שנת 2013), שונה סעיף 49א(ב)
6 בחוק, ובנוסחו דהיום הוא קובע כדלקמן:
7 "על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו ב"דירת
8 מגורים מזכה" שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת
9 המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על
10 החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה".
- 11 מכל מקום, תיקון זה נכנס לתוקפו רק בתחילת שנת 2014, ולפיכך אינו נוגע לעניינינו (הסכם
12 הקומבינציה נושא ערר זה נכרת ביום 24.2.13).
- 13
- 14 **ג. האם זכאים העוררים לפטור ממס שבח לפי סעיף 49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין – או לפי סעיף**
15 **49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה המפרשת סעיף זה?**
- 16 26. כמפורט בפרק העובדתי לעיל, במסגרת הסכם השיתוף (מיום 12.2.13) יוחדו לכל אחד
17 מהעוררים 9 יחידות מהמקרקעין (ולשני העוררים ביחד 18 יחידות דיור). זמן קצר לאחר מכן,
18 במסגרת הסכם הקומבינציה שנחתם ביום 24.2.13 מכרו העוררים ליזם 10 יחידות מסוימות
19 מהבניין הקיים, אשר שוויין שקול ל-54% משווי הבניין בכללותו. היזם צפוי להרוס את הבניין
20 הקיים ולבנות תחתיו בניין חדש, אשר יחידותיו החדשות תחולקנה בין הצדדים בהתאם לאותם
21 שיעורי בעלות במקרקעין (54% ליזם; 46% לעוררים). לטענת העוררים, הממכר בעסקה נושא
22 הערר כולל יחידות שנמכרו בשלמותן, כך שהמדובר בעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא".
23 לפיכך, הסעיף הרלבנטי לעניין זכאותם לפטור ממס שבח בגין "דירת מגורים מזכה" הינו סעיף
24 49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין. לגישת העוררים, כל אחד מהם זכאי לפטור בגין "דירת מגורים
25 מזכה" אחת מתוך ה-5 אותן הוא מכר ליזם, תוך ששווי המכירה יחושב על פי עלות בניית
26 הדירות + רווח קבלני, וללא שווי הקרקע הצמודה להן (שכן הקרקע הצמודה לדירות התמורה
27 נותרה בידי העוררים). מנגד טוען המשיב כי עסקת הקומבינציה נושא הערר הינה, במהותה
28 הכלכלית, עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" ולפיכך הסעיף הרלבנטי הינו סעיף 49א(ב) בחוק
29 מיסוי מקרקעין וכן **והלכת יוניזדה** המפרשת אותו.
- 30 27. לאחר שעיינתי בטענותיהם השונות של הצדדים בסוגיה זו, הגעתי לכלל מסקנה כי מקובלת עליי
31 עמדת המשיב בסוגיה זו לפיה עסקה זו, מבחינת מהותה הכלכלית, הינה עסקת "מכר חלקי"
32 ולא עסקת "מכר מלא", ולפיכך הסעיף הרלבנטי החל על נסיבות המקרה שלפני הינו סעיף
33 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין והפרשנות שניתנה לו **בהלכת יוניזדה**. כאמור, על פי הלכת
34 יוניזדה, בידי נישום אשר התקשר בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", והוא מעוניין בקבלת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 פטור בגין מכירת "דירת מגורים מזכה", עומדת אפשרות הבחירה האם לסווג את העסקה
2 כעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא" (ואז הוא יהיה זכאי לפטור בגין "דירת מגורים מזכה",
3 אך התמורה תוגדר כשירותי בניה בתוספת הקרקע שעליה ניבנו דירות התמורה), או כעסקת
4 קומבינציה מסוג "מכר חלקי" (ואז הוא לא יהיה זכאי לפטור בגין "דירת מגורים מזכה", אך
5 התמורה תוגדר כשירותי בניה בלבד). מסקנתי זו נובעת, בין היתר, מהנימוקים הבאים:
- 6 א. קיימות אינדיקציות לכך שאומד דעת הצדדים היה כי העסקה במהותה הינה עסקת
7 קומבינציה מסוג "מכר חלקי" וכי המכר הרעיוני של היחידות הספציפיות נעשה אך ורק על
8 מנת ליצור לעסקה מראית עין (חסרת כל תוכן כלכלי ממשי) של עסקת "מכר מלא":
- 9 (1) הבניין נושא הערר, אשר 10 מיחידותיו נמכרו על ידי העוררים ליזם (ו- 8 מיחידותיו
10 נותרו בידי העוררים), הינו בניין המיועד להריסה ותחתיו אמור להיבנות בניין חדש
11 על ידי היזם, כך שממילא עתידות היחידות הספציפיות שנמכרו ליזם להיהרס,
12 ומכאן שאין כל רבותא במכירה דווקא של יחידות אלה;
- 13 (2) הסכם הקומבינציה אינו כולל סממנים נדרשים של הסכם מכר בגדרו נמכרות יחידות
14 ספציפיות: אין בו הצהרה לגבי מצב היחידות, אין בו בחינה של טיב הזכויות הפיזיות
15 והמשפטיות של כל אחת מהיחידות, אין תיאור של מצבן כפנויות או כתפוסות, ואין
16 התייחסות לכך שהעורר מוכר את היחידות שיוחדו לו ואילו העוררת מוכרת את
17 היחידות שיוחדו לה. מעבר לכך, בהסכם זה נקבע כי הקונה (החברה היזמית) –
18 "מסכימה לרכוש חלקים מזכויות המוכרים בחלקה ובתמורה לכך לבצע את עבודות
19 הבנייה, נושא הסכם זה, ולמלא את כל שאר התחייבויותיה לפי הסכם זה" (סעיף 3.8
20 בסכם הקומבינציה; ההדגשות אינן במקור – ב' א');
- 21 (3) בהסכם הקומבינציה נקבע (בסעי' 2 ו- 10) כי מסירת החזקה במקרקעין תיעשה עם
22 תחילת עבודות הבנייה של הבניין החדש, ועד אז – ייהנו העוררים מכל ההכנסות
23 הנובעות מהבניין הקיים. כן נקבע בהסכם הקומבינציה (בסעי' 14.1.17) כי עד תחילת
24 עבודות הבנייה של הבניין החדש יוסיפו כל תשלומי הארנונה של הבניין הישן לחול
25 על העוררים. כך שהיזם לא יפיק רווח כלכלי (ולא יישא בהוצאות) בגין היחידות
26 הספציפיות אותן רכש (בשלמותן) כביכול.
- 27 ב. אני סבור כי סעיף 49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין (העוסק במי שמוכר את "כל הזכויות
28 במקרקעין שיש לו ב'דירת מגורים מזכה") חל רק במקום בו מכר בעל המקרקעין את כל
29 זכויותיו במקרקעין ולא שייר בידו זכות כלשהי באותם מקרקעין. קרי – על מנת שסעיף
30 49א(א) יחול על עסקת קומבינציה, עסקה זו צריכה להיות עסקת "מכר מלא" אמיתית,
31 בגדרה נמכרים ליזם מלוא הזכויות במקרקעין שיש למוכר ב"דירת מגורים מזכה". במקרה
32 דנן, לעומת זאת, עסקינן בעסקת קומבינציה בגדרה נמכרו ליזם 54% מהמקרקעין
33 בכללותם ואילו יתרת המקרקעין נותרה בידי העוררים (ולעניין זה אין רבותא בכך שהמכר
34 הנ"ל שויד, באופן רעיוני, ליחידות ספציפיות). לפיכך, הסעיף הרלבנטי למקרה הנוכחי הינו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין העוסק בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" (קרי –
2 "במכירת דירת מגורים שתמורתה היא זכויות במקרקעין בבניין שייבנה על הקרקע שעליה
3 נמצאת הדירה") והפרשנות שניתנה לסעיף זה **בהלכת יוניזדה**.
- 4 ג. אני סבור כי יש דמיון בין המקרה דנן לבין המקרה שנדון בעמ"ש (ת"א) 1152/89 **ניסנוב נ'**
5 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 15.7.1991). באותו מקרה טען הנישום כי
6 בנסיבות בהן הבנייה במקרקעין נושא עסקת הקומבינציה הינה אופקית ולא אנכית – אין
7 להחיל את הלכת יוניזדה שכן דירת המגורים בגינה מבוקש פטור בגין "דירת מגורים מזכה"
8 נמכרה במלואה ובאופן נפרד לזום, ובתמורה בנה הזום קוטג'ים בבנייה אופקית על שטח
9 מגרש נפרד וספציפי שנוטר בידי המוכר. ועדת הערר דחתה את הערר שהגיש המוכר וקבעה,
10 בין היתר, כדלקמן:
- 11 "אין שום נפקות מבחינת הלכת יוניזדה לעובדה כי אחד הקוטג'ים אשר נפלו בחלקו של
12 הקבלן, על אותו השטח, שמקודם עמד עליו בית המגורים של המוכרים שנהרס
13 במסגרת עסקת הקומבינציה, שנעשתה בין המוכרים לבין הקבלן. בעסקת קומבינציה,
14 יש להסתכל על כל החלקה, כעל יחידה כלכלית אחת, אשר במסגרתה בוצעה עסקת
15 הקומבינציה, ואין שום חשיבות לאופן שבו מוצבים הבניינים שנבנים על החלקה, וזאת
16 בין אם הם מוצבים אופקית או אנכית, בין אם נבנו בצורת קוטג'ים או בכל צורת בניה
17 אחרת שהיא. הקובע בעניינינו לצורך החלת הלכת יוניזדה, הינו אך ורק השאלה באם
18 מדובר בעסקת קומבינציה, בקרקע שעליה היה קיים מבנה שנהרס, ותו לא. ואכן
19 בעניינינו מדובר בעסקת קומבינציה. ניסינו של ב"כ העוררים להחיל בעניינינו את
20 הוראות סעיף 49א(א) לחוק, ועל ידי כך לטעון כי הלכת יוניזדה לא חלה, הינו ניסיון
21 מלאכותי שדינו להיכשל על הסף" (ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 22 כך גם הדין במקרה הנוכחי: אין שום נפקות מבחינת סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין
23 והלכת יוניזדה לעובדה כי ה"ממכר", שבמהותו הינו 54% מכלל הזכויות במקרקעין, הוגדר
24 באופן רעיוני כיחידות נפרדות. יש להסתכל על כל החלקה נושא העסקה כעל יחידה כלכלית
25 אחת – שהיוותה מושא לעסקת קומבינציה.
- 26 ד. בהלכת יוניזדה ציין בית המשפט העליון כי **התכלית להוראת סעיף 49א(ב)(1)** בחוק מיסוי
27 מקרקעין הינה **יצירת אחידות מלאה** בין שני סוגי עסקאות הקומבינציה ("מכר מלא" ו-
28 "מכר חלקי"):
29 "אני סבורה שלפי הפירוש הנאות, ההסדר לגבי פטור לדירת מגורים במסגרת "עסקת
30 קומבינציה" לפי סעיף 49א(ב)(1), אינו מאפשר לבעלים המוכר ליהנות הן מפטור (מלא
31 או כפול) בשווי דירת המגורים הנמכרת והן מחישוב מופחת (ללא מרכיב הקרקע) של
32 שווי התמורה. בכך הושגה – ב"עסקת קומבינציה" של מכירת מגרש שעליו דירת
33 מגורים, תוצאה זהה במכר מלא ובמכר חלקי. תוצאה זו הולמת את התוצאה הכלכלית
34 בשני המקרים" (הלכת יוניזדה, פסקה 7; ההדגשה אינה במקור – ב' א').



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1 דא עקא, ככל שהייתי מקבל את טענתם של העוררים – משמעות הדבר הייתה כי קיימת
2 אפשרות ליצירת "עסקת קומבינציה" מסוג חדש, בגדרה רוכש היזם חלק מהמקרקעין,
3 אשר מוגדר באופן רעיוני כ"יחידות ספציפיות" (ולא כאחוזים מהמקרקעין), תוך ששווי
4 המכירה יחושב על פי עלות בנית הדירות + רווח קבלני, וללא שווי הקרקע הצמודה להן.
5 דהיינו – בעסקה מסוג זה יכול המוכר ליהנות הן מהפטור בגין "דירת מגורים מזכה", והן
6 מחישוב מופחת (ללא רכיב הקרקע) של שווי התמורה – בעוד שבעסקות הקומבינציה
7 הרגילות יכול הוא ליהנות רק מאחת מ"הנאות" אלה. תוצאה זו סותרת את תכליתו
8 הכלכלית של סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין – וגם מטעם זה דינה להידחות.
9 28. באשר ל"עיקרון השקילות הכלכלית" – בפסק דין מנחם נקבע עיקרון לפיו:
10 "אין בהיעדר חלוקה או ייעוד של הדירות כשלעצמו כדי לשלול תחולה של הוראת הפטור
11 ממש שבח לדירת מגורים מזכה" (פסק דין מנחם, סעיף 10).
12 בית המשפט העליון נימק עיקרון זה, בין היתר, בעדיפות שיש ליתן לתוכן הכלכלי של העסקה
13 על פני החלוקה הקניינית:
14 "הטעם הראשון שמונח בבסיס העיקרון הנ"ל הוא העדפת התוכן הכלכלי על פני החלוקה
15 הקניינית... להדגמת טעם זה, נניח שפלוני מחזיק בידיו זכויות בשיעור 10% בבניין שבו 10
16 דירות מגורים זהות. במצב זה, ניתן לקבוע כי זכויותו שקולות מבחינה כלכלית לבעלות
17 בדירת מגורים אחת. שקילות כלכלית זו מתקיימת גם בהיעדר חלוקה או ייעוד של הדירות.
18 היא מתקיימת כמוכן גם כאשר רק מקצת מבעלי הזכויות מכרו את חלקם" (שם, ההדגשה
19 אינה במקור – ב' א').
20 מכאן ש"עיקרון השקילות הכלכלית" אינו מוביל ל"צביעה" של דירה ספציפית אשר בגינה יינתן
21 לנישום פטור ממש שבח, אלא למתן פטור ממש שבח עד לגובה שווי ממוצע של דירה בבניין שבו
22 יש לנישום זכויות. לפיכך, העובדה שהמשיב העניק פטור ממש שבח לעוררים בגין דירה אחת (על
23 פי עיקרון השיקול הכלכלית), אינה מהווה הכרה בכך שהעוררים מכרו את מלוא זכויותיהם
24 באותה דירה ספציפית, או בדירות ספציפיות נוספות.
25 ההפך הוא הנכון: פסק דין מנחם מבוסס, כאמור, על העיקרון בדבר "העדפת התוכן הכלכלי על
26 פני החלוקה הקניינית". במקרה דנן, התוכן הכלכלי של העסקה מוביל למסקנה כי המדובר
27 בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", וכי המכירה הרעיונית של יחידות ספציפיות – אין בה כל
28 היגיון כלכלי, מלבד הרצון להימנע מתשלום מס, ולפיכך אין מקום להכיר בה.
29 באשר לטענת העוררים לפיה אין מקום לאבחן בין מי שמוכר אחוז מסוים מבניין משום שזה
30 האחוז שבעלותו לבין מי שעושה כן למרות שבעלותו בבניין גדולה יותר; וכי אין מקום לאבחן
31 בין עסקת קומבינציה בגדרה משולמת התמורה במזומן, לבין עסקת קומבינציה בגדרה משולמת
32 התמורה באמצעות מתן שירותי בניה – אציין כי המשיב כלל לא ערך אבחנה כאמור, והראיה –
33 שניתן לעוררים פטור ממש שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" על פי "עיקרון השקילות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

- 1 הכלכלית" על אף שהעוררים לא מכרו למשיב את מלוא המקרקעין שבבעלותם (אלא רק 54%),
2 ועל אף שהתמורה שקיבלו מהיזם הייתה שירותי בניה ולא תשלום במזומן.
3 29. לפיכך, דין טענת העוררים לפיה הם זכאים לפטור ממס שבח על פי סעיף 49א(א) בחוק מיסוי
4 מקרקעין [חלף סעיף 49א(ב)] וללא תחולתה של הלכת יוניזדה – להידחות.
5
6 **ד. מהו התחשיב הנכון לגובה הפטור לו זכאים העוררים סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין?**
7 30. לטענת העוררים המשיב שגה בתחשיב שערך לעניין החיוב במס שבח על פי סעיף 49א(ב) בחוק
8 מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה: המשיב העמיד את שווי הממכר על סך של 6,000,000 ₪ (סך של
9 3,000,000 ₪ לכל עורר), ואילו את שוויין של שתי דירות הפטור העמיד על סך כולל של
10 2,222,222 ₪ (סך של 1,111,111 ₪ לכל דירה). המשיב הפחית משווי הממכר רק 54% משווי כל
11 דירת פטור (סך של 600,000 ₪ בלבד לכל דירה, סך כולל של 1,200,000 ₪), כך שיתרת התמורה
12 הועמדה על ידו על סך של 4,800,000 ₪ (סך של 2,400,000 ₪ לכל עורר). לטענת העוררים, מאחר
13 ששתי דירות הפטור נמכרו בשלמותן, צריך היה המשיב להפחית את שוויין המלא משווי
14 הממכר, ולהעמידו על סך של 3,777,778 ₪ (סך של 1,888,889 ₪ לכל עורר).
15 31. אין בידי לקבל טענה זו של העוררים. אין מחלוקת בין הצדדים כי שווי המקרקעין בשלמותם
16 עומד על סך של 11,111,111 ₪. המשיב העניק לכל אחד מהעוררים פטור ממס שבח בגין "דירת
17 מגורים מזכה" אחת בשווי של 1,111,111 ₪ (סך כולל של 2,222,222 ₪ עבור שני העוררים) (על
18 פי פסק דין מנחם). יתרת הממכר לאחר ניכוי שווי הפטור הנ"ל עומדת על סך של 8,888,889 ₪.
19 סכום זה הוכפל על ידי המשיב ב – 54% (החלק במקרקעין שנמכר ליזם בעסקת הקומבינציה),
20 והתוצאה שהתקבלה הינה סך של 2,400,000 ₪ לכל אחד מהעוררים (סך כולל של 4,800,000 ₪
21 לשני העוררים) – ממנו גזר המשיב את החיוב במס שבח שהושת עליהם.
22 מכאן שהמשיב העניק לעוררים פטור בגין "דירת מגורים מזכה" על מלוא שווי הדירות, ולא על
23 54% מערך הדירות.
24 32. לא זו אף זו: בהלכת יוניזדה (אשר קבעתי לעיל כי הינה חלה על המקרה דנן) נקבע כי על פי
25 סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין, בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" (כדוגמת המקרה
26 דנן) ניצבות בפני המוכר שתי חלופות:
27 האחת, לקבל פטור ממס שבח בגין "דירת מגורים מזכה", אך התמורה שקיבל המוכר בגין
28 הממכר תיחשב ככוללת, בנוסף לשווי שירותי הבניה והרווח הקבלני גם את רכיב הקרקע הצמוד
29 לדירות התמורה. קרי – המוכר ייחשב כמי שביצע עסקת "מכר מלא", שבגדרה מכר את כל
30 הזכויות שיש לו במקרקעין, וקיבל בתמורה דירות מהקבלן;
31 השניה, שלא לקבל פטור ממס שבח בגין "דירת מגורים מזכה", אך התמורה שקיבל המוכר בגין
32 הממכר לא תיחשב ככוללת את רכיב הקרקע הצמוד לדירות התמורה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

33. במקרה דנן, מאחר שהעוררים מעוניינים בקבלת פטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" – אמורים הם להיחשב כמי שביצעו עסקת "מכר מלא" אשר התמורה בגינה הינה 11,111,111 ₪, ולהפחית מסכום זה את שוויין המלא של שתי "דירות המגורים המזכות", העומד על סך של 2,222,222 ₪. מכאן נראה, מבלי לקבוע מסמרות בדבר, שמס השבח צריך היה להיגזר מסך של 8,888,889 ₪, וכי לא היה מקום לכך שהמשיב יכפיל את הסכום הנ"ל ב-54%. כך שנראה כי ככל ששגה המשיב בתחשיב שערך – שגיאתו הינה דווקא לטובתם של העוררים.
34. לאור כל האמור, דין טענת העוררים לשגיאה (לחובתם) בתחשיב שערך המשיב לעניין החיוב במס שבח על פי סעיף 49א(ב) בחוק מיסוי מקרקעין והלכת יוניזדה – להידחות.
- 9
10. **ה. האם זכאים העוררים לפטור ממס שבח לפי הוראת השעה?**
35. סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע כדלקמן:
- "בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר המוכר בתקופה שמיום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (בסעיף זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו ב"דירת מגורים מזכה", יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות אלה..."
36. בפסק דין זיונץ נדונה, בין היתר, השאלה האם עסקאות קומבינציה מסוג "מכר חלקי" מקיימות התנאי למתן פטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6(א) בהוראת השעה בגין מכירת "כל הזכויות במקרקעין" המהווים דירת מגורים. ובלשון אחרת: האם יש לפרש את סעיף 6(א) בהוראת השעה באותו אופן בו פורש סעיף 49א בחוק [כנוסחו לפני תיקון מס' 8] בהלכת בן-עמי? בפסק הדין זיונץ נקבע כי יש לקבל עמדת המשיב בסוגיה זו, וכי אין להחיל את הלכת בן-עמי על סעיף 6(א) בהוראת השעה. החלטה זו נומקה, בין היתר, באופן הבא:
- "הלכת בן-עמי נקבעה בהתייחס לסעיף 49א(א) בחוק בנוסחו לפני תיקון מס' 8, דהיינו – בטרם קבע המחוקק הסדר ספציפי [בסעיף 49א(ב)] לגבי תחולתו של הפטור ממס שבח ביחס לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי. בנסיבות הנוגעות למתן פטור בגין מכירת מגורים מזכה במסגרת עסקת קומבינציה לפי סעיף 49א(א) בחוק, נקבע בהלכת בן-עמי כי יש לפרש את התנאי בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין" באופן רחב, כחל גם עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי בהן מוכר בעל המקרקעין רק חלק מזכויותיו במקרקעין. בהמשך נחקק סעיף 49א(ב) (במסגרת תיקון מס' 76 משנת 2013) בגדרו נקבע הסדר ספציפי בנוגע לעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי, אשר פורש על ידי בית המשפט העליון במסגרת הלכת יוניזדה (הלכה אשר אף אושררה בפסק דין טובי). חקיקתו של סעיף 49א(ב) ייתרה, למעשה, את הלכת בן-עמי והפכה אותה לבלתי רלבנטית, שכן המקור הנורמטיבי למתן פטור ל"דירת מגורים מזכה" בעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי הפך להיות סעיף 49א(ב) והלכת יוניזדה שפירשה אותו, ולא סעיף 49א(א) והפרשנות המרחיבה שניתנה לו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1 בהלכת בן-עמי ... הוראת השעה נחקקה לאחר חקיקתו של סעיף 49א(ב). בנסיבות אלה,
2 משהובהר כי המחוקק בחר במסגרת סעיף 6 בהוראת השעה לקבוע הסדר דומה לזה הקבוע
3 בסעיף 49א(א) (הכולל תנאי בדבר מכירת "כל הזכויות במקרקעין") תוך התעלמות
4 מההסדר הספציפי הקבוע בסעיף 49א(ב) – יש להסיק כי המדובר בהסדר שלילי לפיו הפטור
5 הקבוע בסעיף 6 בהוראת השעה אינו חל על עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי.
6 לשון אחרת: סעיף 49א(א) קובע כלל לפיו רק מכירת "כל הזכויות במקרקעין" מקנה למוכר
7 זכאות לקבלת הפטור ממס שבח מקרקעין, ואילו סעיף 49א(ב) מהווה חריג לכלל זה בקובעו
8 כי פטור ממס שבח יינתן גם במקרה של עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי. בנסיבות
9 אלה, ברי כי פסק דין (בן-עמי) הקובע, בדרך של פרשנות מרחיבה, כי החריג הוא למעשה
10 חלק מהכלל (המתייחס למכירת כל הזכויות בדירת המגורים המזכה) – אינו רלבנטי עוד,
11 ובנסיבות אלה – אין להחילו גם לגבי הוראת הפטור המצויה בסעיף 6א(א) שבהוראת השעה"
12 (פסק דין זיונץ, סעיפים 36-37; ההדגשה אינה במקור – ב' א').

13 37. לטענת העוררים, בפסק דין זיונץ נקבע אומנם כי אין ליתן פטור ממס שבח על פי סעיף 6א(א)
14 בהוראת השעה במקרה של עסקאות קומבינציה מסוג "מכר חלקי" – אך קביעה זו אינה
15 רלבנטית לעסקה נושא ערר זה, שהינה עסקת "מכר מלא", בגדרה מכרו העוררים את מלוא
16 זכויותיהם בדירות המגורים המזכות הכלולות בממכר.
17 אני קובע כי דין טענה זו להידחות נוכח קביעתי דלעיל לפיה יש לראות את העסקה שבצעו
18 העוררים כעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי", ולא כעסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא".

19 38. טענה חלופית של העוררים הינה כנגד פסק דין זיונץ עצמו. לגרסתם, בניגוד לאמור בפסק דין
20 זיונץ, יש לקבוע כי הם זכאים לפטור ממס שבח על פי סעיף 6א(א) בהוראת השעה גם במקרה של
21 עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי". בעניין זה רשמתי לפניי הסכמתם של הצדדים
22 בסיכומיהם (סעיף 59 בסיכומי העוררים; סעיף 11 בסיכומי המשיב) לפיה מאחר שעל פסק
23 דין זיונץ הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אשר טרם הוכרע – הכרעתו של בית המשפט
24 העליון באותו מקרה תחול גם על המקרה דנן בהתייחס לסוגיה זו.

V. סוף - דבר

26
27 39. לאור כל האמור, אציע לחברותיי לוועדה כדלקמן:
28 א. לדחות את הערר.
29 ב. לחייב את העוררים לשלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסכום כולל של 30,000 ₪.
30



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

ב. איטן

בנימין ארנון, שופט

יו"ר הוועדה

חברת הוועדה תרצה גורטלר, רו"ח:

- 1
- 2 בהלכת האחים ברקאי¹ ערך בית המשפט העליון הבחנה בין עסקת קומבינציה מסוג "מכר מלא"
- 3 לבין עסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי". הגם ששתי העסקאות מהוות עסקת חליפין ששוויה בא
- 4 לידי ביטוי בשווי שירותי הבניה. בעסקה מסוג מכר מלא בעל הקרקע מוכר את מלוא זכויותיו
- 5 בקרקע לקבלן. לאחר מכן, הקבלן בונה על הקרקע דירות ומוכר חלק מהן חזרה לבעל הקרקע.
- 6 לעומת זאת, בעסקה מסוג מכר חלקי בעל הקרקע מוכר רק חלק מזכויותיו בקרקע לקבלן, בתמורה
- 7 לשירותי בנייה של הקבלן על הקרקע שנתרה בידי הבעלים. פסק דין ברקאי חידד את ההבדל בכך
- 8 שנקבע שקיים הבדל משמעותי בתוצאות המס בהבחנה בין שני סוגי העסקות.
- 9 נכון להיום, ולאחר שנים של דרך חתחתים ופרקטיקה נהוגה, ברור שהשאלה לגבי אופן סיווג
- 10 העסקה, באם בוצעה עסקה מסוג מכר מלא או עסקה מסוג מכר חלקי מוכרעת אך ורק על פי נוסח
- 11 ורוח החוזה, כפי שבא לידי ביטוי בעת ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ומתוך הבנה שכוחות השוק
- 12 ואינטרס הצדדים, יכריעו את אופי העסקה.
- 13 התוצאה הכלכלית בעסקת מכר חלקי אמנם כמעט תמיד זהה לתוצאה בעסקת מכר מלא. יחד עם
- 14 זאת, לאור פערי המס הגבוהים אין תמה שרובן ככולן של עסקות הקומבינציה המבוצעות כיום
- 15 בישראל הן עסקות מכר חלקי.
- 16 משכך פני הדברים, ראוי לציין שעמדת המערערים החולקת על עמדתו של המשיב בדבר סיווג
- 17 העסקה כעסקת מכר חלקי או מכר מלא, בטענה שהמשיב טען למלאכותיות אין בה ממש.
- 18 האפשרות לטעון לעסקת קומבינציה מסוג מכר מלא או חלקי הינה תוצאה מיידיית של אופן ניסוח
- 19 החוזה ופרקטיקה מקובלת. במקרה דנן, ברי שההסכם אין בו אקט של מכירת מלוא הזכויות
- 20 בקרקע לקבלן, ואינו עונה על גישת שתי העסקאות. כל בר דעת ובקי בתחום המקרקעין יבחין
- 21 בעובדות אלה על נקלה כך שלהלכה ולמעשה, דווקא טענת מכר מלא של המערערים דורשת
- 22 התייחסות מיוחדת וטעונה הסברים ובוודאי שאין בה ממש. לא יתכן שהעוררים יטענו דבר אחד
- 23 וינהגו דבר אחר.
- 24 נוסחו של סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין:
- 25 **"סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות"**

¹ ע"א ברקאי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 11-14-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1 סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום
2 המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת
3 ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי
4 הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן
5 כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. (ההדגשה אינה במקור)
6 לפיכך, יש להתייחס לעסקה נשוא הדיון כעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי. כך שהסעיף הרלוונטי
7 לענייננו הינו סעיף 49א(ב).
8 תיקון מס' 8 לחוק הוסיף לחוק את הוראת סעיף 49א(ב). כאשר המטרה המוצהרת לחקיקתו היתה,
9 לפתור את סוגיית הפטור לדירת מגורים כאשר, לכאורה, הבעלים של דירת המגורים אינו עומד
10 בתנאי לפטור הקבוע בסעיף 49א(א) לחוק, המתנה את הפטור במכירת כל הזכויות בדירה, תנאי
11 שאינו מתקיים במקרים שבהם בוצעה עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי. הסעיף קובע כי במקרה
12 כזה, יחול חריג לכלל לפיו, למרות שבעל הקרקע איננו מוכר את כלל הזכויות שיש לו בדירת
13 המגורים, רשאי בעל הקרקע/ דירת המגורים לבחור בין שתי אפשרויות כאשר, במקרה בו הוא
14 מבקש פטור ממס שבח הוא יוכל לקבלו ובתנאי שייחשב כאילו מכר את כל הזכויות שיש לו בדירה
15 ולמעשה, תחושב לו התמורה כשהיא כוללת את שירותי הבניה, בנוסף לשווי מרכיב הקרקע,
16 המתייחס לחלק שנותר בידיו.
17 להלכה, מאפשר המחוקק את הפטור במתווה השונה, למעשה, ממבנה העסקה. קרי, ייחשב בעל
18 הקרקע כאילו מכר את מלוא זכויותיו בקרקע. במחיר בו תחושב התמורה המיוחסת לבעל הקרקע
19 בעסקה, כאילו הלה מכר לקבלן את מלוא זכויותיו בקרקע, בנוסף לשירותי הבנייה המחושבים
20 ממילא כנגד חלק המקרקעין שנמכר לקבלן.
21 "התוצאה היא שבעסקת מכר חלקי, שבה בעל הקרקע מבקש פטור בגין דירת מגורים,
22 הוא יוכל לקבל אותו – אבל שווי המכירה לצורך חישוב מס השבח בגין מכירת חלק
23 מהקרקע ייקבע כאילו ביצע עסקת מכר מלא, כלומר: יכלול גם את שווי הקרקע הצמודה
24 לדירות שיקבל מהקבלן, נוסף על שווי שירותי הבנייה של הדירות."²
25 "...סעיף 49א(ב) לחוק מכיר בעובדה שבוצעה עסקה של מכר חלקי שבמסגרתה מכר בעל
26 הקרקע רק חלק מן הקרקע שבבעלותו לקבלן, וקובע אך זאת: אם מכר בעל הקרקע לקבלן
27 חלק מהקרקע וביקש פטור לדירת המגורים המצויה עליה – אזי לצורך חישוב מס השבח
28 החל עליו תוגדל התמורה המיוחסת לו באופן מלאכותי ותכלול, נוסף על שווי שירותי
29 הבנייה של הדירות הנבנות עבורו, גם את שווי הקרקע הצמודה להן. במילים אחרות:
30 הסעיף מתייחס לחישוב התמורה (לעניין מס שבח) המיוחסת לבעל הקרקע בעסקת מכר
31 חלקי שבמסגרתה נתבקש פטור לדירת מגורים, וקובע כי שווי העסקה יהיה זהה לתמורה
32 שהיה מקבל בעל הקרקע אילו ביצע עסקת מכר מלא – הא ותו לא." (מתוך מאמרה של
33 ירדנה סרוסי, עו"ד).

² ירדנה סרוסי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 14-11-32824 מן ואח' נ' מנהל מיסוי ומקרקעין

1 באוגוסט 2003 ניתן ע"י בית המשפט העליון פסק דין טובי^[1], אשר לכאורה אשרר את
2 הלכת יוניזדה^[2] שקבעה, כי בעסקת קומבינציה מסוג "מכר חלקי" בה נמכר רק חלק מדירת
3 המגורים, יש לכלול בשווי התמורה גם את שווי הקרקע עליה נבנו דירות התמורה מסכמת השופטת
4 שטרסברג-כהן:

5 **"סעיף 49א(ב)(1) יוצר, כלשונו של חברי, מעין 'פיקציה משפטית' שהיא בבחינת שטר**
6 **ושוברו בצידו. חלופה זו מאפשרת קבלת פטור אף אם לא נמכרו כל הזכויות בדירת**
7 **המגורים. אלא שאז תחושב התמורה שממנה ינוכה הפטור באופן שבו הייתה מחושבת לו**
8 **היו נמכרות כל הזכויות בדירה."**

9 לפיכך, לא ניתן להתייחס שלא בתמיהה לגישת העוררים, כאשר הם טוענים לחישוב המאפשר
10 גישה/תפיסה כלכלית כזו או אחרת, כאשר לכתחילה סעיף 49א(ב) הינו פיקציה משפטית, יצור
11 כלאיים המנסה לתמרן בין שני מולידיו, הפרקטיקה והוראות החוק בדבר הזכאות לפטור דירת
12 מגורים.

13 מתוך האמור לעיל ובהמשך לנימוקיו של יו"ר הוועדה איתם אני מסכימה באופן מלא - אינני מוצאת
14 מקום לקבל את הערר, ואני קובעת כי יש לדחותו. כמו כן, לאור נימוקי דלעיל, אני מצטרפת לחוות
15 דעתו של יו"ר הוועדה בנושא החיוב בסכום ההוצאות.

16

17 **חברת הוועדה לאה מרגלית, עו"ד:**

18 אני מסכימה להנמקה ולתוצאה המפורטות בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון.

19

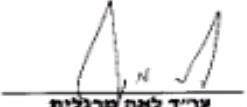
20 ניתן היום, כו' כסלו תשע"ז, 26 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.

21 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים בפקס ובדואר רשום.

22

23


רו"ח ומשפטנית
תרצה גורטלר


עו"ד לאה מרגלית


בנימין ארנון, שופט

24

25

26