



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופט ה' קירש - יו"ר
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר
צבי פרידמן, רו"ח - חבר

העוררים
1. מירה אריאל
2. צחי לוינשטיין
ע"י ב"כ עו"ד יוני כהן

נגד

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

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח – חבר

א. פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן הינו בשאלה: האם תקרת הפטור ממס שבח (בסכום של כ-4.5 מיליון ש"ח) בגין מכירת "דירת יוקרה" מתייחסת למוכר או לנכס, ואם לנכס - האם בגין יתרת התמורה העולה על תקרת הפטור, זכאים העוררים לחישוב ליניארי מוטב, לאור התנאים שנקבעו בהוראת המעבר שבתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק").

ב. הרקע העובדתי

2. העוררים הינם שניים מתוך שלושה יורשים שקיבלו דירת מגורים בירושה, ברחוב אורי 10 בתל-אביב (גוש 6111 חלקה 838, תת חלקה 114).

3. מר לוינשטיין משולם שנפטר בשנת 2009 ואשתו אסתר לוינשטיין שנפטרה בשנת 2011, היו הבעלים של הדירה.

4. המנוחים (המורשים) התגוררו בדירה קרוב לשלושים שנה, עד לפטירתם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
2 .5 עם פטירתם הם הורישו את הדירה לשלושת ילדיהם (להלן - "היורשים") בחלקים שווים. ביום
3 הפטירה החזיקו המנוח והמנוחה בדירת מגורים אחת (ראו פרוטוקול דיון מיום 5.10.2016).
4
5 .6 ביום 26.1.2015 נחתם הסכם מכר לפיו מכרו היורשים את כלל זכויותיהם בדירה תמורת
6 12,250,000 ש"ח.
7
8 .7 במסגרת דיון בפני הוועדה מיום 5.10.2016 נקבעו העובדות כלהלן:
9
10 כל אחד מהעוררים מכר דירה בפטור ממס שבח, לפי הוראות סעיף 49ב(1) לחוק, (בנוסחו עובר
11 לתיקון 76 לחוק), במהלך ארבע השנים האחרונות. כל אחד מהעוררים ביקש חישוב ליניארי
12 מוטב פעם אחת, בהתאם לסעיף 48א(2) לחוק, עוד לפני המכירה נשוא ערר זה.
13
14 .8 העוררים פנו למשיב וביקשו להחיל את הפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק (פטור ממס
15 בשל מכירת דירה שהתקבלה בירושה). המשיב קבע כי מחיר הדירה מאפשר החלת הפטור רק
16 עד גובה תקרת הפטור שנקבע בסעיף 49א(1) לחוק (בסכום של כ-4.5 מיליון ש"ח) היות ותקרת
17 הפטור מתייחסת לנכס כולו, וזאת בניגוד לעמדת העוררים (היורשים) אשר סברו כי הפטור של
18 כ-4.5 מיליון ש"ח נתון לכל אחד מהם אישית.
19
20 .9 לחילופין, ביקשו העוררים כי אם תתקבל עמדת המשיב, להחיל עליהם את החישוב הליניארי
21 על הסכום העודף של תקרת הפטור למרות העובדה שניצלו בעבר את זכותם לחישוב ליניארי
22 מוטב.
23
24 .10 המשיב לא קיבל את עמדת העוררים, ומכאן הערר דנן.

ג. סלע המחלוקת

- 25
26
27
28 הצדדים חלוקים ביניהם בשני נושאים עיקריים:
29
30 א. האם כטענת העוררים, תקרת הפטור הקבועה בסעיף 49ב(5) לחוק - קרי כ-4.5 מיליון ש"ח
31 במועד הרלבנטי בערר זה - חלה לגבי כל אחד מהם בנפרד, או כטענת המשיב יש לחלק
32 את תקרת הפטור לכלל המוכרים של הדירה, כך שכל מוכר ייהנה מפטור בהתאם לחלקו
33 היחסי בדירה ולא למלוא התקרה, במילים אחרות: האם תקרת הפטור מתייחסת לדירה
34 (כעמדת המשיב) או למוכר (כעמדת העוררים).
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 ב. בהנחה שיש לחלק את תקרת הפטור בין שלושת היורשים, אשר העוררים מהווים שניים
2 מתוכם, כך שחלק כל אחד מהם יעמוד על 1/3 תקרת הפטור, האם כטענת העוררים הם
3 זכאים לחישוב ליניארי מוטב על פי סעיף 48א(ב2) לחוק, בשל העדר תחולה להוראות
4 המעבר לתיקון 76 בענייננו, אשר מגבילות כמותית את ההטבה הליניארית בתקופה מיום
5 1.1.14 ועד ליום 31.12.17 למוכר מרובה דירות (בעלים של יותר מדירה), או כטענת המשיב
6 לפיה העוררים אינם זכאים לחישוב ליניארי מוטב בשל התנאים שנקבעו בהוראת המעבר
7 כאמור.

ד. טענות הצדדים (בתמצית):

11 11. לטענת העוררים, נוסח החוק בסעיף 49א(א1) מעניק פטור למוכר ולא לדירה, שכן נאמר:

13 **"...יהיה המוכר זכאי לפטור ממש על חלק השווי שעד התקרה..."**

15 לטענתם, אין המדובר בדיוק לשוני גרידא, אלא בלשונו הברורה של החוק. האמור נכון מקל
16 וחומר בהשוואה לנוסח דברי חקיקה בהם קבע המחוקק במפורש תקרת פטור ליחידה הנמכרת.
17 כך לגבי הפטור הקבוע בסעיף 49ז' לחוק, המעניק פטור לזכויות בנייה נוספות הנמכרות עם
18 הדירה והכולל תקרת פטור כאמור, וכך גם נקבע בחקיקת משנה לגבי ביצוע תחשיב של גובה
19 מס הרכישה על שווי הדירה כולה ולא על החלק הנרכש.

21 12. לטענת העוררים גם פרשנות תכליתית המגשימה את עקרונות השיטה, ובכללם עקרון השוויון
22 והמהות הכלכלית שבחקיקה, מובילה למסקנה שכל מוכר יזכה לפטור נפרד במכירת חלקו
23 בדירת הירושה. לפיכך לטענת העוררים התקרה הקבועה לפטור שבסעיף 49ב(5) לחוק לא יכולה
24 להיות מוענקה לממכר אלא למוכר. הדבר עולה הן מלשונו הברורה של החוק, הן מהשוואה
25 לנוסח החוק במקרים אחרים שבהם נקבעו במפורש תקרות ליחידה הנמכרת והן מתכלית
26 החקיקה.

28 13. לחילופין טוענים העוררים, בהנחה שתקרת הפטור מתייחסת לדירה ולא למוכר, שלגבי יתרת
29 התמורה העולה על תקרת הפטור, זכאי כל אחד מהעוררים לחישוב ליניארי מוטב כאמור בסעיף
30 48א(ב2) לחוק, שכן ההטבה הליניארית שבאה לשרת הסדר חלופי לפטורים שהיו נהוגים למרובי
31 דירות, מטרתה לשמר את הפטור (עד ליום 1.1.2014) בגין מכירות פטורות - על פי הפטורים
32 שנתרו, וברור, כך לטענתם, כי אין להוראת המעבר כל קשר לדירה שהתקבלה בירושה, שכן
33 לגביה ניתן פטור ממש גם קודם לכן ללא כל מגבלת זמן. עוד טוענים העוררים כי שלילת החישוב
34 הליניארי המוטב, במקרה דנן, משמעותה מיסוי רטרואקטיבי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 14. מאידך גיסא, לטענת המשיב משמעות הוראת סעיף 49א(א1) לחוק הינה לתת פטור לדירת
3 מגורים מזכה אשר סכום שווי מכירתה אינו עולה על סכום התקרה. לטענת המשיב, עמדה זו
4 נתמכת הן בלשון החוק והן בתכליתו. בלשון החוק מהטעם שהסעיף פותח במילים "עלה סכום
5 שווי המכירה" ומכאן, כך לטענת המשיב, יש לבחון את תקרת הפטור ביחס למחיר המכירה
6 הכולל. עמדה זו של המשיב עולה, לטענתו, בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של הסעיף כעולה
7 מדברי ההסבר להצעת החוק ומהדיונים בוועדת הכספים של הכנסת.

8
9 15. עוד טוען המשיב כי קבלת פרשנות העוררים, לפיה יש ליתן פטור בהתאם לכמות המוכרים ולא
10 ביחס לשווי הדירה, מובילה לאבסורד ולשכפול הפטור למספר המחזיקים בדירה, ומזאת עלינו
11 להימנע.

12
13 16. בנוגע לטענת העוררים לפיה, לחילופין, יש לחשב את המס בגין עודף התמורה שמעל התקרה לפי
14 המסלול הליניארי המוטב, טוען המשיב שטענה זו אינה עולה בקנה אחד עם תנאי הוראת
15 המעבר ועם תכלית החקיקה בנושא זה שנועדה למנוע מכירה לא מבוקרת של דירות מגורים
16 בתקופה קצרה תוך מתן הטבה משמעותית במס (לאור החישוב הליניארי המוטב) ביחס לדין
17 הקודם שהיה קיים ערב תיקון 76 לחוק.

18
19 ה. דיון

20
21 המסגרת הנורמטיבית

22
23 תיקון 76 לחוק – כללי

24
25 17. כאמור, עיקר המחלוקת בתיק זה נוגעת לתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין שקבע רפורמה במיסוי
26 דירות מגורים.

27
28 18. עובר לתיקון 76 לחוק (עד ליום 31.12.2013), העניק סעיף 49ב(5) לחוק פטור מלא ממס שבח
29 במכירת דירה שהתקבלה בירושה, ללא מגבלת תקרה כלשהיא.

30
31 19. כמו-כן העניק סעיף 49ב(1) פטור בלתי מוגבל בתקרה ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה,
32 פעם בארבע שנים.

33
34 20. ביום 5.8.2013, התקבל תיקון 76 לחוק, ובמסגרתו בוצעה רפורמה מקיפה בעניין הפטורים
35 הקבועים בפרק חמישי 1 במכירת דירת מגורים מזכה. במסגרת התיקון בוטלו חלק מהפטורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

במכירת דירת מגורים מזכה. כך לדוגמה בוטל סעיף 49ב(1) לחוק, שאפשר מכירת דירת מגורים
מזכה בפטור מלא אחת לארבע שנים:

"49ב. (1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים
אחרת בפטור ממס; לענין זה, מכירה בפטור ממס – לרבות מכירה בפטור חלקי,
אך למעט –

(א) מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה;

(ב) מתנה פטורה על פי סעיפים 60 או 61;

(ג) מכירה פטורה לפי סעיפים 149, 64, 65, 67, 69 או 70;

(ד) מכירה פטורה לפי פסקה (5);"

שלושה פטורים לא בוטלו ונותרו על כנם גם לאחר התיקון:

א. פטור במכירת דירה יחידה - סעיף 49ב(2) לחוק;

ב. פטור במכירת שתי דירות ורכישת שלישית תחתיהן - סעיף 49ה, לחוק.

ג. פטור במכירת דירה שהתקבלה בירושה - סעיף 49ב(5) לחוק.

21. בעקבות שינוי משטר המס וביטול הפטור ממס בשל מכירת דירת מגורים אחת ל-4 שנים
ובמטרה למנוע מיסוי רטרואקטיבי, נקבעה הוראה בסעיף 48א(2) לחוק, לפיה השבח הריאלי
עד ליום 1.1.2014 יהיה פטור ממס ואילו על יתרת השבח מיום 2.1.2014 (יום המעבר) יחול מס
בשיעור שנקבע (להלן: "החישוב הליניארי המוטב"):

"48א. (2) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת דירת מגורים מזכה

שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות

אלה:

(א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;

(ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס

בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1);

(2) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב

במס של יחיד לפי סעיף קטן זה."

22. בנוסף על ביטול פטורים כאמור, נוסף גם סעיף 49א(1) לחוק המגביל את הפטורים שנותרו, כך
שיחולו רק עד סכום של 4.5 מיליון ש"ח (4,496,000 ש"ח נכון לשנת 2015) (הגבלת הפטור בשל
"דירת יוקרה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 23. להלן נוסחו של סעיף 49א(1) לחוק (לאחר תיקון 76 לחוק):

3 "1א) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים
4 חדשים (בסעיף קטן זה - סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק
5 השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום
6 התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי
7 רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי
8 המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם
9 הניכויים והתוספות; הסכום הנקוב בסעיף קטן זה יתואם בתחילת כל שנת מס
10 לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת
11 התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים".
12 (ההדגשות אינן במקור).

13
14 24. במטרה למנוע מכירה לא מבוקרת של דירות מגורים בתקופה קצרה, תוך ניצול ההטבה
15 המשמעותית במס ביחס לדין הקודם שהיה קיים ערב תיקון 76 לחוק, נקבעה הוראת מעבר
16 לשנים 2014-2017, לפיה הוגבלה הטבת המס של החישוב הליניארי המוטב למכירת 2 דירות
17 בלבד.

18
19 וזה נוסח הוראת המעבר, סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת
20 יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-2013:

21
22 "ד) על אף הוראות סעיף קטן (ג), במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת
23 המעבר יחולו הוראות אלה:

24 (1) סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(ב6) לחוק
25 זה, יחול על מוכר אחד לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, בלבד,
26 ובלבד שמתקיימים כל אלה:

27 (א) במכירה של לפחות אחת משתי דירות המגורים בתקופת
28 המעבר, המוכר היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 49ב(1) לחוק
29 מיסוי מקרקעין, כנוסחו ערב יום המעבר, אילו הסעיף האמור
30 היה עומד בתוקפו במועד המכירה כאמור;

31 (ב) ...;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

(ג) ...;

(2) על מכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר שהוראות פסקה (1)

לא חלות לגביה, יחולו הוראות סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין,

כנוסחו ערב המעבר".

25. באשר לפטור ממס שבח לגבי דירות מגורים מזכה שהתקבלה בירושה, קובע סעיף 49ב(5) לחוק,

פטור מיוחד לדירת ירושה (גם אם דירת הירושה אינה דירתו היחידה של הירש), וזה לשונו:

"המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד

שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של

צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור

ממס בשל המכירה". (ההדגשות אינן במקור).

ו. מסקנות והכרעה

מלאכת הפרשנות של דיני המס

26. הואיל והמחלוקת בין הצדדים היא בשאלה של פרשנות הוראות החוק, מן הראוי להקדיש מספר

מילים ולסקור בקצרה את מלאכת הפרשנות של דיני המס.

בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות (ניתן ביום 6.5.1985), קובע, בין היתר, בית

המשפט העליון מפי כבוד הנשיא, כתוארו אז, השופט אהרון ברק:

"כיצד תיקבע המשמעות 'הנכונה' של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון

שנקט המחוקק. אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו

מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון

בלשון החוק... אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד.

בהעדר 'אבסורד' חייבת המשמעות ה'נכונה' להיות אחת מהאפשרויות

המעוגנות בלשונה של ההוראה.. הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך היא אינה

נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 האפשרויות השונות שהלשון פותחת, יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות
2 'נכונה'. בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה".

3
4 הלכה זו השתרשה בפרשנות דיני המס על ידי בתי המשפט אשר אימצו את הפרשנות הכלכלית
5 - תכליתית של דברי החקיקה, ובלבד שיש לפרשנות זו עיגון לשוני ולו מינימלי בלשון החוק.

6
7 27. בע"א 181/14 אברהם פגי נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 13.3.2016, להלן: "עניין פגי"), קובע,
8 בין היתר, בית המשפט העליון מפי כבוד השופט דנציגר:

9
10 "כידוע, הגישה הנוהגת כיום בשיטת המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות
11 מהותית - להבדיל מפרשנות דוקטורית - של דיני המס. בכך, דיני המס מפורשים
12 ככל חוק אחר. נקודת המוצא לפרשנות חוק מס היא הלשון בה החוק נוקט,
13 ואולם אין מדובר בנקודת הסיום, כאשר מבין האפשרויות הלשוניות הקיימות,
14 על הפרשן לבחור בזו המגשימה באופן המיטבי את תכלית החוק.

15 תורת הפרשנות המהותית החולשת על דיני המס כוללת גם היבטים נוספים
16 הייחודיים לדינים אלו. אחד מהם הוא כלל המחדל החוקתי, לפיו אם בתום
17 מלאכת הפרשנות המהותית נותרת הוראת המס 'סתומה' ובלתי מובנת, או
18 שנותרות לפני הפרשן מספר חלופות פרשניות שקולות ערך, כי אז יש לבחור
19 בפרשנות הפועלת לטובת הנישום, וזאת בשל הרצון להימנע מפגיעה בזכותו
20 החוקתית לקניין".

21
22 (וראה גם ע"מ 7749/09 אורט חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד
23 הפנים (ניתן ביום 30.11.2011); אהרון ברק "פרשנות דיני מיסים" (משפטים כ"ח 425, 441,
24 התשנ"ז), ועוד).

25
26 28. בר"ע 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 27.3.1982) קובע, בין היתר, בית
27 המשפט העליון מפי כב' הנשיא, כתוארו אז, אהרון ברק:

28
29 "כשלעצמי, אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת
30 מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את
31 פרשנות החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

29. מצוידים בכללי פרשנות אלו, הבה ונבחן עתה את לשון החוק וננסה להתחקות אחר תכליתה של הוראת החוק בנושא שלפנינו, נתחיל מתכלית החקיקה.

תכלית החקיקה

30. בדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח הממשלה תשע"ג מס' 768, עמ' 702) לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013 שבמסגרתו תוקן חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 76), נאמר כדלקמן:

"מוצע להוסיף מיסוי מיוחד לדירות יוקרה, הגם שמדובר בדירה יחידה, ולהגביל את הפטור ממס שבח במכירת דירה כאמור בתקרה של חמישה מיליון שקלים חדשים. כך, במכירת דירה ששוויה עולה על חמישה מיליון שקלים חדשים, יתמסה ההפרש שבין שווי המכירה לבין תקרת הפטור כמכירת זכות אחרת במקרקעין, ובהתאם ליחס שבין סכום ההפרש לשווי המכירה ייקבעו שווי הרכישה, הניכויים והתוספות. יצויין כי התיקון המוצע נעשה במקביל לתיקון המוצע במס רכישה על דירות יוקרה, שלפיו תיקבע מדרגה נוספת של 8% בגין רכישת דירות יוקרה בסכום העולה על חמישה מיליון שקלים חדשים".

31. המשיב תולה יתנו בתכלית החקיקה של קביעת התקרה לדירה ולא למוכר, על דברי ההסבר הנ"ל, אך לאור העובדה שגם חלק מדירה נחשב כדירה (ראה הגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק), ספק אם ניתן להסיק מדברי ההסבר להצעת החוק שהתקרה מיוחסת לדירה בשלמותה ולא גם לחלק מדירה במידה ולדירה יש מספר בעלים.

המשיב נסמך גם על הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים, שספק אם ניתן להסיק מהם שהכוונה לדירה ולא גם לחלק מדירה.

כך לדוגמא, בעמ' 127 לפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מיום 7.7.2013 (פרוטוקול מס' 107) אומרת עו"ד אביבה אטיאס, דאז הממונה על מיסוי מקרקעין בלשכה המשפטית:

" הזכאות לפטור היא עד חמישה מיליון שקלים. אם מכרתי בשישה מיליון, מיליון שקלים חייבים. אני לוקחת שישית מהעלות, שישית מכל ההוצאות, מחשבת את מס השבח. יחד עם זאת, שבח, אם מדובר בדירה ישנה, הגם שעולה על חמישה מיליון שקלים, שבח שנצמח בגין המיליון האלה שאנחנו ממסים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 שבת שנצמח עד ה-1 בינואר 2014 - יהיה פטור. מעל - יהיה חייב". (ההדגשות

2 אינן במקור).

3
4 עיננו הרואות כי ההתייחסות של עו"ד אטיאס הינה גם למוכר וגם לדירה. רוצה לומר שאף
5 מדברי ההסבר לחוק וגם מהדיונים בוועדת הכספים לא עולה באופן ברור כי תקרת הפטור
6 מיוחסת לדירה ולא למוכר, וזאת בהינתן שגם חלק מדירה נחשב לעניין החוק כדירת מגורים.

7
8 32. איני רואה כל הגיון מדוע, למשל, שני יחידים אשר רכשו במשותף דירת מגורים, המהווה
9 לגביהם "דירה יחידה" ועתה מעוניינים למכרה בסכום של 8 מיליון ש"ח, כאשר חלקו של כל
10 אחד מהם בשווי המכירה הינו בסכום של 4 מיליון ש"ח יופלו לרעה לעומת שני יחידים אחרים
11 שכל אחד מהם רכש דירה בנפרד ועתה כל אחד מהם מוכר את דירתו בסכום של 4 מיליון ש"ח.
12 מדוע במקרה הראשון יחול עליהם מס שמעל לתקרת הפטור של 4 מיליון ש"ח המיוחסת לדירה
13 בשלמותה (דהיינו כ"א מהם ישלם מס על התמורה שמעל ל-2 מיליון ש"ח (שהרי לגבי כל אחד
14 מהם אין המדובר ב"דירת יוקרה"), ואילו במקרה השני כל אחד מהיחידים יהיה פטור ממס
15 כ"דירה יחידה"?

16
17 רוצה לומר, יש הגיון רב גם בקביעה כי תכלית החקיקה הינה שהתקרה תחול על המוכר ולא
18 דווקא על הדירה.

19
20 33. עקרון השוויון במס מחייב לנהוג באופן דומה בנישומים שעניינם דומה ואין להפלות בין יחיד
21 שרכש דירה לבדו לבין יחיד שרכש דירה עם אחר.

22
23 דברים ברוח זו נאמרו לאחרונה בדנ"א 6298/15 הוועדה המקומית לתכנון ובניה פתח תקוה נ'
24 שלום ירושלים דיבון (ניתן ביום 29.6.17) וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון מפי כב'
25 הנשיאה, השופטת מרים נאור:

26
27 "שיקול חשוב נוסף שעליו עמד חברי השופט זילברטל, הוא השוויון במס.
28 כידוע, עיקרון זה מחייב לנהוג באופן דומה בנישומים שעניינם דומה (ראו,
29 למשל, רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוך, (פורסם
30 בנבו) פסקאות 38 ו-94 (3.9.2014) בהקשר של היטל השבחה. עוד על עיקרון
31 השוויון בדיני המס, ראו ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית
32 מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה למפעלים גדולים, (פורסם בנבו)
33 פסקה 32 (2.7.2007) בהקשר של מס הכנסה). בדומה לחברי אף אני סבורה כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 שיקול זה מוביל למסקנה שאין להבחין בין שני נישומים העומדים בתנאי
2 הפטור רק בשל כך שאחד מהם מחזיק בקרקע עם אחרים ולא לבדו...
3 ...לטעמי, עצם העובדה שאדם מחזיק בקרקע יחד עם אחרים אינה משנה
4 מסקנה זו. האם קיים הבדל אחר המצדיק לקבוע כי אותו נישום אינו זכאי
5 לפטור? דומה כי קשה להשיב על כך בחיוב..." (ההדגשות אינן במקור).

6
7 דברים אלו, שנאמרו בעניין הפטור מהיטל השבחה בכפוף לתקרה ועסקו בשאלה האם מדובר
8 בפטור לקרקע או למחזיק בקרקע, יפים גם לענייננו.

לשון החוק

9
10
11
12 34. ועתה נפנה ללשון החוק.

13
14 כאמור, במסגרת תיקון 76 לחוק הוגבל הפטור ממס שבח שלפי סעיף 49ג' לחוק, לסכום של כ-
15 4.5 מיליון ש"ח.

16
17 וזו לשון ההוראה:

18
19 "49א(א1) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,500,00
20 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה - סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס
21 על חלק השווי שעד סכום התקרה..." (ההדגשות אינן במקור).

22
23 עיננו הרואות שלשון החוק נוקטת במילים "יהיה המוכר זכאי".

24
25 קרי, המחוקק הגביל את התקרה ליחיד המוכר ולא לדירה הנמכרת.

26
27 מוסיף וטוען ב"כ העוררים כי כאשר המחוקק ביקש להגביל תקרת פטור הנכס הנמכר ולא לכל
28 אחד מהמוכרים, הוא עשה כן במסגרת תיקון מפורש לחוק. כך היה לגבי הפטור הקבוע בסעיף
29 49ז' לחוק, המעניק פטור לזכויות בנייה נוספות הנמכרות עם הדירה והכולל תקרת פטור כאמור
30 (לטענת העוררים, ההוראה שהוספה בתיקון 55 לחוק אינה בגדר תיקון מבהיר בלבד). לטענת
31 העוררים מאחר שהגדרת "דירת מגורים" כוללת גם חלק מדירה, הרי שלא ייתכן שהפטור עבור
32 "דירת מגורים" כאמור בסעיף 49ב(5) יינתן ליחידה הנמכרת ולא למוכר, שכן חלקו של כל אחד
33 מהמוכרים מהווה "דירת מגורים" בפני עצמה. מאידך, לטענת המשיב, הסעיף מתחיל במילים
34 "עלה סכום שווי המכירה" ומכאן, לטענתו, יש לבחון את תקרת הפטור ביחס למחיר המכירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 הכולל של הדירה. גם המשכו של הסעיף על ייחוס שווי המכירה בין שווי המכירה המתייחס
2 לזכות האחרת לשווי המכירה הכולל, מצביעה על כך שלשון הסעיף עניינו בתקרה המיוחסת
3 לדירה.

4
5 אודה שלא ירדתי לסוף דעתו של המשיב, שכן טענתו של המשיב אינה ברורה היות ו"שווי
6 המכירה" מתייחס תמיד לכל מוכר בנפרד, גם ללא קשר לסוגיה שבפנינו, ובהתאם לסעיף 1
7 לחוק נקטה הלשון של "שוויה של זכות", שכן לכל מוכר ומוכר, יש לו את "שווי המכירה" שלו.
8 רוצה לומר, קיים מתאם לשוני בין המוכר לבין זכותו הנמכרת ובגין מתאם זה נקבע לענייננו
9 "שווי המכירה", ואין במילים "שווי המכירה" כדי להצביע על כך שהמדובר בתקרת פטור
10 המתייחס לנכס בשלמותו (אלא ב"שווי מכירה" המתייחס לחלקו של המוכר בנכס).

11
12 35. נראה לי כי פרשנותם של העוררים לגבי פירוש לשון החוק בעניין זה (לפיה תקרת הפטור בגין
13 "דירת יוקרה" מתייחסת למוכר ולא לנכס), מבוססת יותר מפרשנותו של המשיב, ואולם גם אם
14 נאמר כי הפרשנות שנתנו העוררים ללשון החוק אינה נקיה מספקות, הרי כפי שהסברנו לעיל
15 לגבי כללי הפרשנות של דיני המס, הרי לפי כלל המחדל החוקתי, לפיו:

16
17 **"אם בתום מלאכת הפרשנות המהותית נותרה הוראת המס 'סתומה' ובלתי**
18 **מובנת, או שנותרות לפני הפרשן מספר חלופות פרשניות שקולות ערך, כי אז יש**
19 **לבחור בפרשנות הפועלת לטובת הנישום, וזאת בשל הרצון להימנע מפגיעה**
20 **בזכותו החוקתית לקניין"**. (ההדגשות אינן במקור). (ראה עניין פגיו).

21
22 הרי שיש לבחור בפרשנות הפועלת לטובת הנישום.

23
24 36. אשר על כן, נראה לי כי יש לפרש את תקרת הפטור לגבי "דירת יוקרה" בסכום של כ-4.5 מיליון
25 ש"ח, כמתייחסת לגבי חלקו של המוכר ולא לגבי הנכס בשלמותו.

26
27 ואולם הדבר נכון לגבי דירה שנרכשה במשותף על ידי מספר יחידים וזו דירתם היחידה, והפטור
28 ממס שבח נדרש על ידם לפי סעיף 49ב(2) (פטור בגין "דירה יחידה"), אך אין זה נכון לגבי יורשים
29 שקיבלו את הדירה בירושה ופטורים ממס שבח בגינה לפי סעיף 49ב(5) לחוק. ואסביר להלן.

30
31 37. סעיף 49ב(5) לחוק המעניק פטור ממס בגין דירת מגורים שהתקבלה בירושה, מתנה את הפטור
32 ממס בקיומם של שלושה תנאים מצטברים (ראה לעיל בסקירת המסגרת הנורמטיבית).

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 התנאי השלישי הוא התנאי לפיו "אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים,
2 היה פטור ממס בשל המכירה" והשאלה המתעוררת היא, האם הפטור ממס הינו של המוריש
3 שאותו הוא "מעביר" ליורשיו, והיורש נכנס לנעליו של המוריש גם לעניין הפטור ממס, או שמא
4 המדובר בפטור עצמאי של היורש העומד בפני עצמו (או במילים אחרות: האם דין אחד לכל
5 הפטורים הקבועים בחוק או שמא יש לחלק ביניהם).

6 במידה והפטור הוא של המוריש העובר ליורש, הרי שיש לקבוע, במקרה דנן, תקרת פטור אחת
7 לכל היורשים, שכן אילו היה המוריש מוכר את זכויותיו בדירה הייתה נקבעת לו תקרת פטור
8 אחת לדירה בשלמותה והוא היה זכאי לחישוב הליניארי המוטב בגין הסכום העולה על התקרה,
9 ואולם במידה והמדובר בפטור עצמאי של היורש העומד בפני עצמו, הרי שעפ"י האמור לעיל
10 התקרה אמורה לחול לגבי כל יורש ויורש ולא לגבי הדירה בשלמותה.

11
12
13 38. נושא הדומה לענייננו נידון גם בפסקי הדין בעניין **ירדני לנגזם**. בו"ע 1072/04 **ירדני לנגזם נ'**
14 **מנהל מס שבח מקרקעין** (ניתן ביום 22.8.2006) (נידונה שאלת הפטור ממס שבח לפי סעיף
15 49ב(5) לחוק. שם נמכרה דירת מגורים שהתקבלה בירושה כאשר יחד עם הדירה הנמכרת נמכרו
16 גם זכויות בנייה נוספות שהיו צמודות לדירה והתמורה ששולמה בעד הדירה הושפעה מקיומן
17 של זכויות בנייה בלתי מנוצלות, ובהתאם לסעיף 49ז' אין תחולה לפטור ממס שבח לגבי אותו
18 חלק של התמורה ששולם בגין זכויות הבנייה. עם זאת, סעיף 49ז' לחוק קבע פטור מסוים אף
19 בגין חלק התמורה ששולמה בגין זכויות הבנייה הנוספות בתנאי שהתמורה שולמה בגין דירת
20 מגורים שערכה נמוך מתקרה מסוימת ורק החלק העולה על אותה תקרה חייב במס. יצויין כי
21 מכירת הדירה במקרה **ירדני לנגזם** התרחשה בשנת 2002 לפני תיקון 55 לחוק (בשנת 2005),
22 שבמסגרתו הוסף סעיף 49ז(א) לחוק שקבע כי תקרת הפטור תחול על התמורה בגין הדירה כולה
23 ולא על חלקו של כל יורש בנפרד.

24
25 ועדת הערר הייתה חלוקה בדעתה, בין היתר, בשאלה האם הפטור ממס שדרש המוכר שירש את
26 הדירה בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק הוא פטור של המוריש העובר ליורשים, או שמא
27 המדובר בפטור עצמאי של היורש העומד בפני עצמו.

28
29 ועדת הערר החליטה בדעת רוב שהמדובר בפטור עצמאי של כל יורש ויורש, ולכן קבעה כי כל
30 אחד מהמוכרים זכאי לפטור עצמאי וממילא כל מוכר ומוכר זכאי לתקרת פטור נפרדת.

31
32 דעת המיעוט (כב' השופט בדימוס י' בן שלמה) סבר "שהיורש עומד בנעליו של המוריש לזכות
33 ו/או חובה. על כן, חשוב לבדוק, מה היה המצב אילו בוצעה עסקת המכירה ע"י 'המוריש'..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 או אז הייתה חלה תקרת הפטור על כל הדירה ואז המוריש לא היה פטור ממס בגין זכויות
2 הבנייה הנוספות ולכן הוא סבר שאין להעניק את הפטור ליורשים.

3
4 39. עניין ירדני לנגזם הגיע לפתחו של בית המשפט העליון ובע"א 530/07 מנהל מס שבח מרכז נ' דן
5 ירדני לנגזם (ניתן ביום 23.9.2009) קיבל בית המשפט פה אחד את דעת המיעוט בוועדת הערר
6 וקבע כי תנאי הפטור החלים על מכירת דירה שהתקבלה בירושה מכניסים למעשה את היורש
7 לנעליו של המוריש במובן זה שרק אם המוריש היה פטור ממס אילו היה חי, רק אז זכאי היורש
8 לפטור.

9
10 וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון מפי כב' המשנה לנשיאה, כתוארו אז, השופט א'
11 ריבלין:

12
13 "סעיף 49 בכולל שלושה 'סעיפי פטור', אשר בכל אחד מהם מפורטים התנאים
14 לזכאות לפטור על-פי אותו סעיף. המשיב, כאמור, מבקש פטור לפי סעיף
15 49ב(5)..."

16 ...התנאי המרכזי לענייננו, הוא כי המוריש היה פטור ממס בשל מכירת הדירה,
17 אילו היה בחיים. תנאי זה, כאמור, חל גם על הזכאות לקבל פטור ביחס לזכויות
18 הבנייה - לפי סעיף 49ז. רק אם המוריש היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ז, יהיה
19 גם היורש זכאי לפטור לפי סעיף זה.

20 תכליתו של הפטור לפי סעיף 49ב(5) היא לאפשר ליורש להיכנס בנעלי המוריש,
21 ובהתאם לכך, לא תעלה זכאותו של היורש על זכאותו של המוריש. עיקרון זה
22 יפה גם לעניין זכאותו של יורש לפטור לפי סעיף 49 - לפי תכלית הסעיף ולפי
23 לשונו, הרי סעיף 49 כפוף במפורש לתנאים הקבועים בסעיף 49ב."

24
25 מן הכלל אל הפרט:

26
27 40. ענייני הרואות כי בית המשפט העליון קבע את ההלכה לפיה תכליתו של הפטור לפי סעיף 49ב(5)
28 היא לאפשר ליורש להיכנס בנעלי המוריש, ובהתאם לכך לא תעלה זכאותו של היורש על זכאותו
29 של המוריש. קרי, אין דין אחד לכל הפטורים ממס שבח הקבועים בחוק וכי לגבי הפטור ממס
30 בשל דירה שנתקבלה בירושה אין המדובר בפטור עצמאי של כל יורש ויורש אלא היורשים
31 נכנסים לנעלי הפטור של המוריש, כאילו המוריש הוא זה שביצע את המכירה.

32
33 41. ובענייננו: אילו המוריש היה בחיים והיה מוכר את הדירה, הרי שתקרת הפטור של "דירת
34 יוקרה" הייתה חלה לגביו לגבי הדירה בשלמותה והוא היה זכאי לגבי עודף התמורה שמעל
35 לתקרה, לחישוב מס ליניארי מוטב ובהתאם לכך יש, לדעתי, למסות את היורשים כאילו נכנסו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 לנעלי המוריש גם לעניין הפטור ממס, שכן הכניסה לנעלי המוריש לעניין הפטור ממס שבח חלה
2 לגבי היורש לחובה ו/או זכות.

3
4 42. יפים לענייננו דבריהם של חז"ל. במסכת תענית (ה' ע"ב) אומר רבי יצחק בשם רבי יוחנן **"יעקב**
5 **אבינו לא מת"** ושואלת הגמרא **"וכי לחינם ספדו הסופדים?"** ועונה הגמרא מפיו של רבי יצחק
6 **"...מה זרעו בחיים, אף הוא בחיים..."**

7
8 **ז. סוף דבר**

9
10 43. יש שוני בין הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(2) לחוק (פטור ממס בגין מכירת "דירה יחידה"), לבין
11 הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(5) לחוק (פטור ממס לדירה שנתקבלה בירושה). בעוד שהפטור ממס
12 לפי סעיף 49ב(2) לחוק הינו פטור עצמאי לכל מוכר ומוכר (ולפיכך תקרת הפטור תחול, לדעתי,
13 לגבי כל מוכר ומוכר ולא לדירה כולה), הפטור ממס שלפי סעיף 49ב(5) בשל דירה שהתקבלה
14 בירושה, איננו פטור עצמאי ולכן יחול הפטור בהתאם לזכאותו של המוריש בפטור ממס כאילו
15 הוא שמכר את הדירה, וזאת בהתאם להלכה שהורה לנו בית המשפט העליון בעניין **ירדני לנגזם**.
16
17 בדיקת זכאותו של המוריש לפטור ממס תחול, לחובה או לזכות, הן לעניין תקרת הפטור בשל
18 "דירת יוקרה" והן לעניין חישוב המס הליניארי המוטב.

19
20 44. אשר על כן הייתי מציע לחברי לקבל חלקית את הערר. דהיינו, במקרה דנן, יכנסו היורשים לנעלי
21 המוריש לגבי הזכאות לפטור ממס. קרי, תחול תקרת הפטור על הדירה בשלמותה, היות
22 והמוריש היה בעליה של הדירה בשלמותה, ומאידך יהיו היורשים זכאים כל אחד לחישוב המס
23 הליניארי המוטב בשל עודף התמורה מעל לתקרת הפטור, היות ואם המוריש היה מוכר את
24 הדירה, הוא היה זכאי לחישוב המס הליניארי המוטב בגין עודף זה.

25
26 הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות על מי מהצדדים וכל צד יישא בהוצאותיו הוא.

27
28 **צבי פרידמן, רו"ח - חבר**

29

30

31 **דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר**

32

33 חברי מגיע לתוצאה שיש לדחות את הטענה העיקרית של העוררים לאור הלכת ירדני לנגזם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1 במקרה שלפנינו נראית לי דווקא דעת העוררים ולא דעת המשיב. דעתי בעניין **ירדני לנגזם** (שבו
2 ישבתי בוועדת הערר) הייתה שיש לתת פטור עצמאי לכל מוכר. דעה זו לא נתקבלה בערעור אבל אין
3 היא משנה את דעתי בעניין שלפנינו.

4 אם היו רוצים להגביל את גובה הפטור בסעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין היו צריכים לנקוט
5 בניסוח כפי שעשה המחוקק לגבי סעיף 49. הכניסה לנעלי המוריש צריכה להיבדק ליום הפטירה
6 של המוריש (ההדגשות שלי – ד.מ.) ולחקיקה שהייתה קיימת במועד זה. כי אם המוריש היה מוכר
7 את הדירה ב"יום הפטירה" לא הייתה כל מגבלה על גובה הפטור בעוד שלפי פרשנות חברי שואלים
8 אם המוריש היה מוכר את הדירה ביום המכירה של היורשים. ואז לכאורה הגביל המחוקק את
9 הפטור בסכום כולל.

10 אני גם מסכים במקרה זה כי הפטור ניתן ל"מוכר" ולא ל"נכס". ודווקא התיקון שאוזכר על ידי
11 חברי ביחס לסעיף 49 מתזק השערה זו.

12 הפתרון המוצע על ידי המשיב כולל התייחסות למוריש (ההדגשות שלי – ד.מ.) לפי הדין שלאחר
13 פטירתו בעוד שניתן לומר כי הכניסה לנעלי המוריש נעשתה ביום הפטירה (ההדגשות שלי- ד.מ.)
14 ולפי דיני המס שהיו קיימים באותו הזמן. אם המחוקק היה רוצה בשינוי רטרואקטיבי בנדון היה
15 צריך לעשות זאת מפורשות.

16 לדעת חברי, התנאי של פטור למוריש אילו היה מוכר את הדירה, מוגבל בפטור לפי החקיקה החדשה,
17 אלא שגישה זו פועלת, כאמור, באופן רטרואקטיבי ומחילה את ההגבלות של היום על המוריש
18 שנפטר בעת שלא הייתה מגבלה כאמור.

19 אם בכלל יש ספק לגבי פרשנות חוק המיסוי בעת המכירה הרי, כפי שחברי חיווה את דעתו, יש לפרש
20 ספק זה לטובת הנישום (העוררים).

21 לאור זאת הייתי משאיר את נושא הליניאריות בצריך עיון, כיוון שלטעמי בנסיבות אין לו שייכות
22 לעניין.

23 לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר ללא צו להוצאות.

24

25 **דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר**

26

27

28

29

30

31

הרי קירש, שופט - יו"ר הוועדה

1. אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע רו"ח פרידמן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
2 יש לזכור כי נקודת המוצא למכלול ההוראות בחוק מיסוי מקרקעין הנוגעות ליורשים וירושות
3 היא סעיף 4 לחוק הקובע כי **"הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק זה"**. מעקרון
4 היסוד האמור נגזרים יתר הכללים בנושא זה (לרבות אלה המצויים בסעיפים 26, 37(1)(ז) ו-
5 49(5) לחוק). משמעות "דילוג" החוק על אירוע הפטירה היא כי בהיבטים רבים רואים מכירת
6 נכס שהתקבל קודם לכן בירושה כאילו היא נערכת בידי המוריש, חרף הסתלקותו.
7
8 3. על כן נראית לי גישתו של רו"ח פרידמן, המכפיפה את יישום הוראות סעיף 49(א) לחוק בעניין
9 תקרת סכום הפטור ממס שבת, לדרישת סעיף 49(5)(ג): אילו המורשה (אסתר לוינשטיין ז"ל)
10 הייתה עדיין בחיים ומוכרת את דירת המגורים הנדונה היא הייתה פטורה ממס על שבח אך ורק
11 לכדי הסכום הנקוב בסעיף 49(א) לחוק.
12
13 גם לטעמי מגבלה זו איננה צריכה להשתנות בהתאם למספר היורשים, נתון שהוא אקראי
14 (להמחשת הדברים: בהינתן שווי מכירה של 12,250,000 ש"ח כפי שהיה במקרה דנן, אזי לפי
15 עמדת העוררים אילו היה יורש אחד בלבד, 36.7% מהשבח היו פטורים ממס
16 (4,496,000/12,250,000), ואם היו שני יורשים, 73.4% מהשבח היו פטורים ממס. היות ובפועל
17 היו שלושה יורשים, אזי לפי הטיעון כל השבח פטור מס ($(12,250,000/3) > 4,496,000$).
18
19 4. כאמור, מסקנתו של רו"ח פרידמן בסוגייה זו נובעת מלשונו ומתכליתו של סעיף 49(5)(ג) לחוק
20 וכן מעקרון היסוד לפיו מיסוי מכירת נכס ירושה נעשה כאילו המוריש עודנו בחיים. לדעתי על
21 מנת להגיע למסקנה זו אין צורך להידרש באופן כללי לשאלה האם בכל מקרה של בעלות
22 משותפת בנכס יש ליישם את סכום תקרת הפטור הקבוע בסעיף 49(א) לחוק לגבי הנכס עצמו
23 (גישה מחמירה) או שמא לגבי המוכר המסויים (גישה מקלה); בסוגייה זו סבור רו"ח פרידמן כי
24 יש ליישם את הפטור לגבי כל מוכר בנפרד, שזו גישה מקלה לכאורה. בעניין זה הסכים עו"ד
25 מרגליות עם רו"ח פרידמן. אולם רו"ח פרידמן המשיך והטעים כי במקרה של ירושה המוכר
26 הנבדק הוא **המוריש** ולא היורשים ולכן למעשה סכום תקרת הפטור חייב להתחלק ביניהם.
27 לדעתי לא נדרשת במקרה דנן הכרעה כללית בשאלת תחולתו של סעיף 49(א) (ביחס לנכס או
28 לחלופין ביחס למוכר).
29
30 5. באשר לעמדתו של עו"ד מרגליות לפיה **"הכניסה לנעלי המוריש צריכה להיבדק ליום הפטירה**
31 **של המוריש... ולחקיקה שהייתה קיימת במועד זה"**, לדעתי הדבר אינו נתמך בלשון סעיף
32 49(5)(ג) לחוק: **"אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים" – "עדיין" משמע**
33 **בעת המכירה על ידי היורש** (ההדגשה אינה במקור). יתרה מזאת, דומה כי יישום הוראות החוק
34 **כפי שהן בעת המכירה על ידי היורש** וכאילו המוריש היה עדיין בחיים באותו מועד עולה בקנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 אחד עם עקרון היסוד לפיו החוק איננו מחשיב את ההורשה עצמה כפעולת מכירה (לדיון בנושא
2 זה, ראו נמדר, **מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים**, מהדורת 2014, פסקה 1107).
- 3
4 6. משנקבע כי במקרה זה היקף הפטור יוגבל לסכום הנקוב בסעיף 49(א1) לחוק לגבי שלושת
5 היורשים כאחד, עולה הסוגייה השנייה הנוגעת לאופן מיסוי חלק התמורה החייב במס. גם כאן
6 אני מצטרף לדעתו של רו"ח פרידמן אך אודה כי בעיני המצב החוקי בסוגייה זו ברור פחות.
- 7
8 7. כידוע השימוש בחישוב הליניארי המוסדר בסעיף 48(ב2) לחוק מוגבל ב"תקופת המעבר" על פי
9 סעיף 44(ד) רישא לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב
10 לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 ("**חוק התקציב**") באופן שהחישוב המיטיב "**יחול על מוכר**
11 **אחד לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות בלבד**". אין חולק כי בנסיבות הנדונות העוררים
12 מיצו את זכויותיהם לחישוב ליניארי בתקופת המעבר על ידי מכירת דירות מגורים אחרות אשר
13 לא נתקבלו בירושה (ראו סעיף 26 לסיכומי המשיב).
- 14
15 8. השאלה היא האם חישוב המס לגבי דירת ירושה יכול להעשות באורח נפרד וללא כפיפות למגבלת
16 סעיף 44(ד) לחוק התקציב.
- 17
18 יש לומר כי פשוטה של ההוראה תומך בעמדת המשיב דווקא: המגבלה מתייחסת ל"מכירת שתי
19 דירות מגורים מזכות" על ידי כל מוכר, וההוראה איננה מסייגת את משמעות התיבה "דירות
20 מגורים מזכות" כדי להחריג דירות ירושה ואיננה מבהירה כי "מוכר" בכובעו כיורש איננו כפוף
21 למגבלה.
- 22
23 אדרבה, בהתאם לסעיף 44(ד)(3) לחוק התקציב – הוראה אנטי-תכנונית הדנה בדירה שנתקבלה
24 במתנה פטורה בפרק הזמן מיום 1.8.2013 ועד תום תקופת המעבר ונמכרה במהלך תקופת
25 המעבר – נקבע במפורש כי "**יראו את נותן המתנה, לעניין פסקאות (1) ו-(2) כאילו הוא המוכר**".
26 ניתן להסיק מקיום הוראה ייחודית זו כי בכל הקשר אחר, לרבות דירה שנתקבלה בירושה, יש
27 ליישם את הוראת המעבר לגבי המוכר בפועל (לרבות יורש), לפי נתוניו הוא.
- 28
29 9. לעומת זאת, דומה כי בבסיס עמדתו של רו"ח פרידמן עומדת הגישה כי הכניסה בנעלי המוריש
30 היא "לטוב ולרע": אם בשל הכניסה בנעלי המוריש דין סכום תקרת הפטור להתחלק בין
31 היורשים (לרעתם) כמוסבר לעיל, הרי הצד השני של המטבע הוא כי יש לבחון את הזכאות
32 לחישוב ליניארי מוטב גם מתוך כניסה בנעלי המוריש.
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 במקרה דנן אין מחלוקת כי אילו המורישה הייתה נותרת בחיים ומוכרת את הדירה הנדונה, היא
2 הייתה זכאית לחישוב ליניארי לגבי חלק התמורה העולה על תקרת הפטור.
3
4 גישתו של רו"ח פרידמן היא סמטרית ומאוזנת במובן זה.
5
6 10. לדעתי המסקנה כי דירת ירושה איננה חייבת להימנות על שתי הדירות המוזכרות בסעיף 44(ד)1)
7 רישא לחוק התקציב מתיישבת עם שאיפתו הכללית של חוק מיסוי מקרקעין להעניק לדירות
8 ירושה מעמד מיוחד. שאיפה זו באה לידי ביטוי באופן מובהק בסעיף 49 לחוק המורה כי "**לעניין**
9 **סעיף 49ב2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש**
10 **לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה: ... (4) היא דירה**
11 **שנתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב5(א) ו-ב).**" דהיינו אם למוריש הקרוב
12 הייתה דירת מגורים אחת בלבד, אותה דירה לא תיספר אצל היורש, אם ליורש עצמו דירת
13 מגורים אחת בלבד משלו. מתוקף חריג זה, כאשר היורש ימכור את דירתו הוא יהנה מפטור ממס
14 שבח השמור בדרך כלל לבעלים של דירה אחת בלבד, למרות שיש בבעלותו דירה נוספת (וזאת
15 ללא קשר לשווי הדירה הנוספת). גם כאן נתפסת דירת הירושה כאילו היא נותרה בידי המוריש
16 המנוח. אף כאשר תנאי סעיף 49ג4) אינם מתקיימים במלואם, ירושת **חלק** מדירה שאינו עולה
17 על מחצית הזכויות בה לא תשלול את חזקת דירת המגורים היחידה אצל היורש, הן לעניין מס
18 שבח (סעיף 49ג3)) והן לעניין מס רכישה (סעיף 9 (ג1ג)4(א)) (וזאת בשונה מהכלל לפיו חלק
19 מדירה שאינו עולה על שליש לא ישלול את חזקת דירת המגורים היחידה). נזכיר גם כי כאשר
20 היה קיים מסלול פטור ממס פעם בארבע שנים (לפי סעיף 49ב1) לחוק אשר בוטל בתיקון מס'
21 76), מכירה פטורה של דירת ירושה בהתאם לסעיף 49ב5) לא הובאה בחשבון במניין המכירות.
22
23 על רקע הוראות אלו, מוצדקת פרשנות לסעיף 44(ד)1) לחוק התקציב המחריגה דירת ירושה
24 ממניין שתי הדירות שניתן למכור במהלך תקופת המעבר.
25
26 11. גם מן ההיבט של הגשמת תכלית המגבלה הכמותית בתקופת המעבר מסקנתו של רו"ח פרידמן
27 הינה סבירה. הרי מגבלת שתי הדירות נועדה למנוע "הצפה" של שוק הדירות בפרק זמן קצר
28 כתוצאה ממימושן של דירות רבות מדי כל עוד החישוב הליניארי לפי סעיף 48א(ב2) מיטיב
29 במיוחד (ככל שחולף הזמן לאחר יום 1.1.2014, השפעת ההטבה הולכת ומצטמצמת). אולם
30 עסקינן במורישה אשר בבעלותה הייתה דירת מגורים אחת בלבד (ואחרת לא היו חלות הוראות
31 סעיף 49ב5) מלכתחילה) ואילו המורישה הייתה עדיין בחיים היא יכולה הייתה למכור את
32 הדירה בפטור במס שבח אף בתקופת המעבר. הפרשנות המרחיבה איננה יכולה איפוא לגרום
33 להצפה של ממש (ותקופת המעבר ממילא מסתיימת ביום 31.12.2017). ואכן יש טעם בדברי ב"כ
34 העוררים (בסעיף 6.10 לסיכומיהם):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 ספטמבר 2017

ו"ע 16-01-44028 אריאל ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 "אם כן, הוראת השעה נועדה בכדי למנוע ניצול של החישוב הליניארי לפטור
3 כמעט מלא ממס, ללא מגבלת 4 שנים, במכירת דירות שלא היו זכאיות לפטור
4 אלמלא תיקון 76, ולא כדי למנוע מכירת דירות ירושה שממילא היו זכאיות
5 לפטור עצמי ולא היוו מלכתחילה תכנון מס שצריך להגביל".

6
7 12. אשר על כן, אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע רו"ח פרידמן בשתי הסוגיות בכל הנוגע לנסיבות
8 המקרה הנדון. דומה כי בשל מועד רכישת הדירה בידי הורי העוררים, אזי על פי החישוב
9 הליניארי המוטב החל על החלק החייב (על פי דעת הרוב) היקף המס ממילא יהיה מצומצם ועל
10 כן נראה כי במקרה דנן אין הבדל מעשי גדול בין דעת הרוב לבין דעת המיעוט (פטור מלא). אני
11 מצטרף לדעתו של רו"ח פרידמן גם בעניין אי פסיקת הוצאות משפט.

12
13 * * *

14 הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

15
16 ניתן היום, ז' תשרי תשע"ח, 27 ספטמבר 2017, בהעדר הצדדים.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין - חבר

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

הרי קירש, שופט - יו"ר

17