



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963  
שליד בית משפט המחוזי באר שבע**

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

**לפני כבוד השופטת יעל ייטב – יו"ר הוועדה  
מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין – חבר וועדה  
מר אלי דויד, עורך-דין – חבר וועדה**

**העוררים**  
1. דוד ישעיהו  
2. סאלי הילה ישעיהו  
ע"י ב"כ עו"ד נועם שושנה

נגד

**המשיב**  
מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע  
ע"י ב"כ עוה"ד איתן כהן, באמצעות פרקליטות מחוז דרום אזרחי

**פסק דין**

**מבוא**

- 1
- 2 1. מהו המועד שבו נרכשה 'דירה חלופית' הנבנית בבנייה עצמית לצורך בחינת התקיימות
- 3 התנאי למתן פטור ממס שבח במכירת 'הדירה הראשונה', על-פי סעיף 49ה(א) **בחוק מיסוי**
- 4 **מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963** (להלן- "חוק מיסוי מקרקעין"), זוהי המחלוקת
- 5 שלפנינו.
- 6 2. ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (להלן- "המנהל"), אשר בגדרה דחה
- 7 המנהל את ההשגה שהגישו העוררים בנימוק שהמועד שבו נרכשה הדירה החלופית הוא
- 8 **מועד רכישת המגרש**, אשר חל בענייננו כשש שנים לפני מכירת 'הדירה הנוספת'. כפועל
- 9 יוצא קבע שהעוררים אינם זכאים לפטור ממס על-פי סעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין,
- 10 המאפשר קבלת פטור ממס במכירת שתי דירות מגורים קטנות לצורך רכישת דירת
- 11 מגורים חלופית.

**העובדות**

- 12
- 13 3. ביום 16.9.2007 רכשו העוררים דירת מגורים ברח' הנרי קנדל בבאר שבע (להלן: "דירת
- 14 **המגורים הראשונה**") שהיא הדירה נושא השומה שלפנינו.
- 15 ביום 7.3.2012 רכשו העוררים דירת מגורים נוספת ברח' ביאליק בבאר שבע (להלן:
- 16 "הדירה הנוספת"), כך שהחל ביום 7.3.2012, היו בידיהם שתי דירות מגורים.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 4. ביום 27.6.2016 רכשו העוררים מרמ"י קרקע לבניה עצמית בשכונת כלניות בבאר שבע  
2 (להלן: "המגרש"). החזקה במגרש נמסרה לעוררים כשנה וחצי לאחר מכן, ביום  
3 14.11.2017.  
4 ביום 3.6.2021 החלו עבודות הבניה על המגרש, וביום 24.8.2022 הושלמה בניית הבית  
5 והעוררים החלו להתגורר בו.  
6 עלות בניית הבית הפרטי על המגרש הסתכמה לסך של 2,864,842 ₪.  
7 5. ביום 11.5.2022 מכרו העוררים את דירת המגורים הראשונה בתמורה לסך 1,340,000 ₪.  
8 ביום 19.5.2022 מכרו העוררים את דירת המגורים הנוספת בתמורה לסך של 1,190,000  
9 ₪.  
10 במועד מכירת הדירה הנוספת חתמו העוררים על התחייבות להשלים את בניית הדירה  
11 החלופית.  
12

### המחלוקת הטעונה הכרעה

- 13  
14 6. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שמתקיימים בעוררים מרבית התנאים הקבועים בסעיף  
15 49 בחוק מיסוי מקרקעין, המעניק פטור ממס שבח במכירת דירה, אף שבמועד מכירתה  
16 קיימת בידי המוכרים דירה נוספת. המחלוקת בין הצדדים נסובה על התקיימות תנאי אחד  
17 בלבד לזכאות לפטור, הקבוע בסעיף 49(א) (4) בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע שמועד  
18 רכישת הדירה החלופית צריך לחול "בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או... בשנה  
19 שלאחר מכירתה..." (להלן: "התקופה הקובעת").  
20 7. בקליפת האגוז מתמקדת המחלוקת בין הצדדים בשאלה מהו 'המועד הקובע' לרכישת  
21 הדירה החלופית הנבנית בבנייה עצמית, מועד אשר צריך כאמור לחול במהלך התקופה  
22 הקובעת כתנאי לזכאות לפטור. לטענת המנהל, המועד הקובע לבחינת התקיימות התנאי  
23 הינו מועד רכישת המגרש, מועד שבענייננו אינו חל בתקופה הקובעת. העוררים טענו מנגד  
24 כי המועד הקובע הינו אחד מהמועדים הבאים, אשר כולם חלו במהלך התקופה הקובעת:  
25 מועד הגשת ההתחייבות להשלים את הבנייה על המגרש, מועד ההתקשרות עם קבלן  
26 בנייה, מועד תחילת הבנייה בפועל, או מועד השלמת הבנייה.  
27

### המסגרת החוקית

#### הוראות החוק

- 28  
29  
30 8. סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין אשר כותרתו "פטור חד פעמי - הוראה מיוחדת", קובע  
31 פטור ממס שבח, שממנו ניתן ליהנות באופן חד פעמי בלבד, כדלקמן -  
32



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1                    "א) על אף הוראות סעיף 49ב, המוכר דירת מגורים מזכה (בסעיף זה –  
2                    הדירה הראשונה), יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם התקיימו כל  
3                    אלה:  
4                    (1) במועד המכירה של הדירה הראשונה יש בבעלותו, דירת מגורים  
5                    נוספת אחת בלבד (בסעיף זה - הדירה הנוספת);  
6                    (2) המוכר מכר את הדירה הנוספת בפטור ממס בתוך 12 חודשים  
7                    מיום מכירת הדירה הראשונה;  
8                    (3) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנוספת, יחד, לא עלה  
9                    על 1,986,000 שקלים חדשים;  
10                   (4) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או ירכוש בשנה  
11                   שלאחר מכירתה, דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או  
12                   באזור כהגדרתו בסעיף 16א' (בסעיף זה – הדירה החלופית), בסכום  
13                   השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפיסקה (3);  
14                   הדירה החלופית לא תבוא במניין הדירות כאמור בפיסקה (1)".
- 15                   9. עיון בסעיף 49ה האמור מלמד כי הפטור ממס שבח המוענק בגדרו, מאפשר מכירת שתי  
16                   דירות מגורים בפטור ממס, לשם רכישת דירה חלופית. בכך מהווה הסעיף חריג לכלל  
17                   הקבוע בסעיף 49ב בחוק מיסוי מקרקעין, המייחד את הפטור ממס שבח למכירת **דירת**  
18                   **מגורים יחידה**. ככל שמתקיימים התנאים המצטברים שנקבעו בסעיף 49ה האמור, יהיו  
19                   המוכרים זכאים לפטור ממס גם במכירת דירת המגורים הראשונה, למרות שבמועד  
20                   מכירתה הייתה בידיהם דירת מגורים נוספת. (מכירת דירת המגורים הנוספת תהיה  
21                   פטורה ממס שבח על פי סעיף 49ב בחוק מיסוי מקרקעין, מהטעם שבמועד מכירתה היא  
22                   דירת המגורים היחידה).
- 23                   10. כפי שצוין ברע"א 501/03 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין, פ"ד נח (2) 567 (2004)  
24                   (להלן: "פרשת חסון") -  
25                   "תכליתו של סעיף 49ה לחוק, כעולה מלשונו ומתנאי הפטור הקבועים בו,  
26                   היא הענקת פטור למי שמבקש למכור שתי דירות שבחזקתו כדי לרכוש  
27                   דירה שלישית, כשההנחה היא שרכישת דירה שלישית זו ממומנת בעיקרה  
28                   מכספי מכירת שתי הדירות... זו תכלית הסעיף ואין בלתה".



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

11. הסעיף מקנה אפוא פטור מיוחד למשפרי דיור המוכרים, בתוך תקופה בת 12 חודשים, שתי דירות "קטנות" שתמורת מכירתן מוגבלת בתקרה הקבועה בסעיף, לשם רכישת דירה חלופית גדולה יותר.
- (בסעיף 49ה(א1) בחוק מיסוי מקרקעין, קבועה הוראה למתן פטור חלקי מהמס בנסיבות שבהן עולה תמורת מכירת 'הדירה הראשונה' ו'הדירה הנוספת' על התקרה הקבועה בסעיף 49ה(א3). בענייננו אכן עולה תמורת מכירת שתי הדירות על הסכום הקבוע בסעיף 49ה(א3) הנ"ל, ואולם בהעדר מחלוקת בין הצדדים באשר לאופן יישום הסעיף וחישוב המס החל על חלק התמורה החייב במס, לא ארחיב בעניין זה).
12. התנאים שנקבעו בסעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין למתן פטור ממס שבח למכירת הדירה הראשונה הם אפוא כדלקמן:
- (1) במועד מכירת הדירה הראשונה יש בבעלות המוכר דירת מגורים נוספת אחת בלבד;
- (2) הדירה הנוספת נמכרה בפטור ממס בתוך 12 חודשים מיום מכירת הדירה הראשונה;
- (3) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנוספת לא יעלה על 2,070,000 ₪ (הסכום המעודכן לשנת 2022, בהתאם לשיעור עליית המדד);
- (4) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה הנוספת או בשנה שלאחר מכירתה, דירה חלופית, שהיא דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, בישראל או באזור, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות (80%) משווי הדירות האמורות.
13. הדירה החלופית שאליה מתייחס סעיף 49ה הינה כאמור "דירת מגורים", כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, המוגדרת כדלקמן-
- "... (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה..."
14. המונח "דירה" אינו מוגדר לעניין סעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, ויש להעניק לו את המשמעות הרגילה הנובעת לו, היינו- "מקום שמתגוררים בו" (וראו דיונו של המלומד י' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין- דירת מגורים (בהשתתפות טארק דיביני), כרך א' חלק שני, מהדורה שלישית (להלן- "הדרי"), ע"מ 519-520).



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

15. ההגדרה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין מרחיבה ומתייחסת לא רק לדירה, אלא גם לדירה שבנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שקיימת התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה בה. אין חולק על כך שדירה הנרכשת מקבלן "על הנייר", לפני שהחלו הליכי בנייתה, ולעיתים אף לפני שהתקבל היתר לבנייתה, עונה על התנאי האמור ונחשבת כדירה שבנייתה טרם הסתיימה אף שעבודות הבנייה לגביה טרם החלו.

### פרשת חסון

16. בפרשת חסון דן בית המשפט העליון בשאלה האם חלה הטבת המס הקבועה בסעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין (לפני תיקונו במסגרת תיקון 76), על דירה חלופית שנבנתה בבנייה עצמית על מגרש, ולא הייתה דירת מגורים הנרכשת מקבלן. באותה פרשה התקבל המגרש במתנה ביום 17.11.1997, למעלה משנה לפני מכירת שתי הדירות; תחילת הבנייה הייתה ביום 2.8.1998, למעלה משנה לפני מכירת שתי הדירות המגורים; וגמר הבנייה היה ביום 12.10.1999, לפני שחלפה שנה ממכירת שתי הדירות.

17. ועדת הערר שדנה בפרשת חסון קיבלה את עמדתו של המנהל שגרס כי 'בניית בית מגורים בבנייה עצמית' אינה עונה על הגדרת 'דירת מגורים', ולפיכך לא מתקיימים התנאים למתן פטור ממס על פי סעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין.

18. בית המשפט העליון קיבל את הערעור שהוגש על החלטת וועדת הערר האמורה. כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז), קבע כי מבחינת לשון הסעיף ותכליתו כאחד, כמו גם מבחינת ההגדרה הקבועה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, אין כל מניעה מלפרש את המונח "דירת מגורים" כחל גם על דירה הנבנית בבנייה עצמית, שכן בהתאם להגדרת 'דירת מגורים' בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, 'דירת מגורים' היא כל דירה שבנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שקיימת התחייבות לסיים את הבנייה.

19. מבחינת תכליתו של הסעיף צוטטה בפרשת חסון בהסכמה עמדתו של המלומד י' הררי, בספרו מיסוי מקרקעין (כרך א מהדורה 2, בהשתתפות י' סרוסי, תש"ס), עמ' 581-582, שלפיה-

"אין היגיון להפלות בין נישום שרכש דירה 'על-הנייר' מקבלן לבין זה שרכש את המגרש ואת שירותי הבנייה בנפרד. כוונתו של האחד כשל האחר: לרכוש לעצמו דירת-מגורים... לדעתנו, מן הראוי לפרש את סעיף 49ה כחל על מקרה זה ובוודאי באותם מקרים בהם נאלץ הרוכש, שלא ביוזמתו, לפצל בין רכישת



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 המגרש לבין מתן שירותי הבנייה, כך שיש לראותו בנסיבות מסוימות כמי  
2 שרכש 'דירת מגורים' כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק... לדעתנו, כאמור, יש  
3 להחיל את הפטור שבסעיף 49הגם אם נרכשה דירת המגורים החלופית כמגרש  
4 ונבנתה עליו תוך קיום יתר תנאי הסעיף, אם כי אין לכך עיגון בלשון הסעיף"
- 5 20. בעניין המגבלה האמורה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, המחייבת קיומה של  
6 התחייבות לסיום הבנייה כתנאי לסיווג הדירה כדירת מגורים, נקבע כי המגבלה האמורה  
7 -
- 8 "... נועדה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי באמצעות ניצול הפטור על-פי סעיף 49ה  
9 לחוק על-ידי רכישת דירות פיקטיביות, כלומר דירות "על הנייר" בלבד וללא כל  
10 כוונה לסיים את בנייתן. בהתאם לתכליתה זו של המגבלה יש גם לפרשה. עת  
11 מדובר ברכישה מקבלן, מתחייב הקבלן לסיים את הבנייה. כאשר מדובר בבנייה  
12 עצמית, הרי שעל-פי רוב, נעשית אף היא בידי קבלן, ואין היא נעשית בידי של  
13 הבעלים עצמו. לכן גם במקרה זה מתחייב הקבלן לסיים את הבנייה, בדומה  
14 לרכישה מקבלן ממש. באותם מקרים מועטים שבהם מבוצעת הבנייה בידי  
15 הבעלים עצמו, הרי שהדרישה בדבר התחייבות לסיים את הבנייה חלה גם עליו,  
16 ונדרש הוא להתחייב על סיום הבנייה ועל מועד הסיום כדי למלא אחר הדרישות  
17 הקבועות בסיפה של סעיף 9(ג) לחוק, וכדי שיוכל לזכות בפטור על-פי סעיף 49ה  
18 לחוק".
- 19 21. נקבע אפוא בפרשת חסון כי המגבלה הקבועה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין נועדה  
20 למנוע רכישת 'דירות פיקטיביות', שאין כל כוונה לסיים את בנייתן, ושעל רקע תכליתה זו  
21 של המגבלה יש לפרשה. עוד נקבע כי התנאי בדבר קיומה של התחייבות לסיום הבנייה  
22 יתקיים ככל שהקבלן הבונה את הבנייה יתחייב לסיים את הבנייה, ובהעדר קבלן בונה-  
23 תינתן התחייבות מצד בעל הזכויות כלפי רשויות המס לסיים את הבנייה, תוך ציון מועד  
24 הסיום הצפוי (מן הסתם בהקבלה לכך שגם ברכישת דירה חלופית מקבלן מוסכם בין  
25 הצדדים על מועד מסירת הדירה לאחר השלמתה).
- 26 22. בית המשפט העליון הדגיש בפרשת חסון את החשיבות שבהטלת המס באופן שוויוני  
27 ונטרלי, באלו המילים-



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 "פרשנות זו עולה בקנה אחד עם תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49 לחוק:
- 2 להטיל מס באופן שוויוני וניטרלי. פרשנות זו מגשימה שוויון בין נישומים בעלי
- 3 מעמד כלכלי שווה. פרשנות זו מקדמת ניטרליות במערכת המס, ואיננה מעניקה
- 4 יתרון מס לרכישה מקבלן על פני בנייה עצמית. פרשנות זו מגשימה אפוא
- 5 מדיניות מס ראויה, והיא מקיימת את תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49
- 6 לחוק".
- 7 23. בפרשת חסון טען המנהל לראשונה בבית המשפט העליון כי לא התקיים התנאי לזכאות
- 8 לפטור ממס המתנה את רכישת הדירה החלופית ב'תקופה הקובעת', מאחר שהן **קבלת**
- 9 **המגרש** והן **תחילת הבנייה** חלו למעלה משנה לפני מכירת הדירה הנוספת. מאחר שהטענה
- 10 הועלתה לראשונה בבית המשפט העליון סירב בית המשפט העליון לדון בה. צוין שבמישור
- 11 העובדתי לא לובנה שאלת המועדים די הצורך, כיון שלא הייתה רלוונטית למחלוקת בין
- 12 הצדדים שהוצגה לפני הוועדה, ובהתייחסותה למחלוקת הניחה הוועדה מה היו המועדים
- 13 מבלי שהוכרע מהו מועד תחילת הבנייה. עוד צוין כי לא עמד בפני בית המשפט העליון
- 14 טיעון משפטי ראוי בשאלה האמורה, היינו האם המועד הקובע הוא מועד **סיום הבנייה**
- 15 **העצמית** או **מועד התחלתה**, וכן "מה נפקות השימוש בכספים בגין מכר שתי הדירות
- 16 **למימון הבנייה העצמית**".
- 17 24. ההלכה הנלמדת מפרשת חסון היא כי דירה הנבנית בבנייה עצמית יכולה להיחשב כדירה
- 18 חלופית, הן מהטעם שהיא עונה על הגדרת 'דירת מגורים' הקבועה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי
- 19 מקרקעין, ובלבד שקיימת התחייבות לסיים את הבנייה; והן לאור תכליתו האובייקטיבית
- 20 של סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין להחיל את הוראותיו באופן שוויוני. בית המשפט
- 21 העליון אפשר לרוכש הזכות החלופית עצמו להגיש התחייבות להשלמת הבנייה, תוך מתן
- 22 פרשנות 'גמישה' לדרישת ההתחייבות לסיים את הבנייה הקבועה בסעיף, נוכח תכליתה
- 23 של המגבלה האמורה. אמנם שאלת המועד הקובע, האם תחילת הבנייה או סיומה, לא
- 24 הוכרעה בפרשת חסון, ואולם ניתן ללמוד לכאורה מעצם הדיון בה ומהחלופות שצוינו,
- 25 שהגשת התחייבות מצד רוכש הדירה החלופית להשלים את הבנייה אינה מכריעה בהכרח
- 26 כשלעצמה בשאלה מהו המועד הקובע, וכי שאלת ה'מועד קובע' נבחנת בנפרד משאלת
- 27 עיתוי מתן ההתחייבות מצד רוכש הדירה החלופית לסיים את הבנייה, בהתייחס לנסיבות
- 28 הקשורות בדירה החלופית. החלופות שהוזכרו בפרשת חסון לקביעת המועד הקובע היו
- 29 **מועד תחילת הבניה** או **מועד סיומה**, מבלי שכאמור הוכרע ביניהן (חלופת **מועד רכישת**
- 30 **המגרש**, אשר נטענה כאמור על ידי המנהל לראשונה בבית המשפט העליון, לא הוזכרה
- 31 במניין החלופות).



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1 בעקבות פסק הדין בפרשת חסון, ובהעדר הכרעה בדבר המועד הקובע, נדונו בספרות  
2 המקצועית מספר חלופות לקביעת המועד הקובע: מועד **רכישת קרקע**, מועד **החתימה על**  
3 **ההסכם עם הקבלן הבונה**, מועד **תחילת הבניה** או מועד **סיום הבניה** (ראו בעניין זה  
4 למשל: הדרי ע"מ 690-692; "סרוסי מיסוי דירות מגורים, הוצאת רונן, ספטמבר 2009,  
5 (להלן: "סרוסי") 245-247; א' גורמן ושי' אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין הוצאת בורסי,  
6 התשע"ז-2017, כרך א', ע"מ 616-617; אי' נמדר מס שבח מקרקעין- הפטור לדירת מגורים,  
7 חושן למשפט בע"מ, מהדורה מיוחדת (רפורמה) התשע"ד-2014, עמ' 367 הערת שולים  
8 (145).

### 9 פרשת זאבי

10 26. שאלת המועד הקובע לרכישת דירה חלופית הנבנית בבנייה עצמית נדונה על ידי ועדת  
11 הערר בו"ע (חיפה) 5138/05 **אתי זאבי נ' מנהל מס שבח (מיום 8.6.2006)** (להלן: "**פרשת**  
12 **זאבי**"). באותה פרשה רכשו העוררים מגרש לבנייה עצמית ביום 23.2.2000. בחודש  
13 אוגוסט 2002 החלו עבודות הבנייה, והן הסתיימו בחודש אוגוסט 2004. ביום 21.4.2004  
14 מכרו העוררים את דירת מגוריהם, וקיבלו פטור ממס לפי סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין  
15 (אשר העניק באותה עת פטור ממס למכירת דירת מגורים מדי 4 שנים). ביום 27.6.2004  
16 מכרה העוררת את זכויותיה בדירת המגורים הנוספת, שהיקפן היה שליש מהזכויות  
17 בדירה. בגין המכירה האמורה ביקשה העוררת פטור ממס שבח על פי סעיף 49 בחוק  
18 מיסוי מקרקעין כנוסחו באותו מועד.

19 27. המנהל דחה את הבקשה, בנימוק שהמועד הקובע לצורך הזכאות לפטור ממס על-פי  
20 הוראות הסעיף הוא **התחלת הבנייה** בתקופה הקובעת, תנאי שלא התקיים במועד האמור.  
21 בטיעונו לפני וועדת הערר שינה המנהל את עמדתו וטען כי המועד הקובע הינו **מועד**  
22 **רכישת המגרש**, ולא **מועד התחלת הבנייה**.

23 28. ועדת הערר דחתה את הערעור וקבעה כי המועד הקובע לרכישת הדירה החלופית הנבנית  
24 בבנייה עצמית הוא **מועד ההתקשרות עם קבלן לביצוע עבודות הבנייה**, ובהעדר  
25 התקשרות עם קבלן, המועד הקובע הוא **מועד התחלת הבנייה**. **האפשרות שמועד סיום**  
26 **הבנייה ייחשב כמועד הקובע**, כפי שביקשו העוררים, נדחתה.

27 29. ועדת הערר פירטה בהחלטתה כי ברכישת דירה בבנייה עצמית, מדובר בשני שלבים: השלב  
28 הראשון הוא שלב רכישת המגרש, והשלב השני הוא שלב בניית בית המגורים. נקבע כי  
29 השלב הטכני של בניית בית המגורים הוא השלב של רכישת הדירה החלופית לצורך הוראת



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 סעיף 49ה(א). מאחר שבאותה פרשה לא הייתה התקשרות עם קבלן, אלא התקשרות עם  
2 בעלי מקצוע שונים, קבעה הוועדה כאמור כי המועד הקובע הוא מועד תחילת הליכי  
3 הבנייה.
- 4 30. על החלטת ועדת הערר לא הוגש ערעור לבית המשפט העליון.
- 5 31. בפסק דינה לא התייחסה הוועדה לשאלת היחס בין תחילת הליכי הבנייה לבין קיומה של  
6 התחייבות מצד הרוכש לסיים את הבנייה. כך למשל לא נקבע מהו הדין במקרה שבו החלו  
7 הליכי הבנייה, ואולם טרם ניתנה מצדו של הרוכש התחייבות לסיים את הבנייה. לא  
8 ניתנה התייחסות אף למצב שבו ניתנה ההתחייבות במועד מאוחר לתחילת הבנייה, כגון  
9 במועד מכירת הדירה הנוספת, ללא כל קשר לאירועים הקשורים בדירה החלופית, כפי  
10 שאירע בענייננו.
- 11 32. אף שהערר בפרשת זאבי עסק בהתקיימות המועדים הרלוונטיים סמוך למועד סיום  
12 הבנייה, לא נדונה האפשרות להשוות את סיום הבנייה העצמית של הדירה החלופית  
13 לרכישת דירה חלופית שהיא דירת מגורים רגילה, היינו דירה שבנייתה הסתיימה, בין אם  
14 נרכשה כדירה מוכנה מקבלן, ובין אם נרכשה מאדם פרטי. לאחר שהבנייה העצמית  
15 הסתיימה אין עוד משמעות למתן התחייבות לסיום הבנייה, ועל כן לא מדובר בחלופה  
16 השנייה הקבועה בהגדרת 'דירת מגורים' בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, שהיא דירת  
17 מגורים שבנייתה טרם הסתיימה ושניתנה התחייבות לסיים את הבנייה, ואולם, יחד עם  
18 זאת, מדובר ב'דירת מגורים' כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, על פי החלופה  
19 העיקרית הקבועה בהגדרת 'דירת מגורים'.
- 20 רק במועד סיום בנייתה הפכה דירה זו שנבנתה בבנייה עצמית, ושלא ניתנה מעולם  
21 התחייבות לסיום בנייתה, ל'דירת מגורים' כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין.  
22 נוכח תכליתו של סעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין, להעניק פטור ממס במכירת דירת  
23 מגורים אף שאינה דירה יחידה, כדי לאפשר רכישת דירה חלופית; ונוכח הצורך במדיניות  
24 מס ראויה, השומרת על הטלת מס באופן שוויוני וניטרלי, לשם הבטחת שוויון בין  
25 נישומים בעלי מעמד כלכלי שווה, מבלי להעניק יתרון מס לרוכש דירה מקבלן (או הרוכש  
26 דירה מיד שנייה), כפי שנקבע בפרשת חסון, יש לכאורה לקבוע, לעניין דירה שנבנתה  
27 בבנייה עצמית ושהפכה לדירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין רק  
28 במועד השלמת הבנייה, כי המועד הקובע לגביה הוא מועד השלמת הבנייה, ובכך להשוות



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1 את דינה לדין החל על כל דירת מגורים אחרת, בין שנרכשה כדירת מגורים 'מוכנה'  
2 (שבנייתה הסתיימה) מקבלן, ובין שנרכשה מאדם אחר.

### 3 הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 11/2007

4 33. בהחלטתו בהשגה התבסס המנהל הוראת ביצוע שהוצאה בעקבות פסקי הדין שניתנו  
5 בפרשת חסון ובפרשת זאבי- **הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 11/2007**, אשר כותרתה-  
6 **"תנאי הפטור בסעיף 49 לחוק לעניין דירה שנבנתה בבנייה עצמית- ע"א 501 אלדד**  
7 **חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין ו- ו"ע 5138/05 אתי זאבי נ' מנהל מס שבח" (להלן-**  
8 **"הוראת הביצוע"),** ועל כן אתיחס אליה.

9 34. **בהוראת הביצוע** בחר המנהל לקבוע את מועד **רכישת המגרש** כמועד הקובע לעניין רכישת  
10 הדירה החלופית, אף שבפרשת חסון התייחס בית המשפט העליון לשתי חלופות לקביעת  
11 המועד הקובע: **סיום הבנייה העצמית או מועד התחלתה**, מבלי שהזכיר את חלופת **מועד**  
12 **קבלת המגרש**, שנטענה בטיעונו של המנהל; ואף שבפרשת זאבי לא קיבלה הוועדה את  
13 טענתו של המנהל שלפיה המועד הקובע הוא מועד **רכישת המגרש**, וקבעה כאמור כי  
14 המועד הקובע הוא מועד תחילת הבנייה.

15 35. **הנימוק** שניתן בהוראת הביצוע לבחירת **מועד רכישת המגרש** כמועד הקובע היה כי  
16 ההקבלה בין מי שבונה דירה חלופית בבניה עצמית לבין מי שרוכש דירה מקבלן מצדיקה  
17 דווקא את הבחירה במועד רכישת המגרש כמועד הרכישה של הדירה החלופית, שכן רוכש  
18 דירה מקבלן רוכש קרקע בצירוף התחייבות של הקבלן לבנות עליה.

19 36. **ההנחיות לפעולה** שניתנו בהוראת הביצוע בעקבות הבחירה במועד רכישת המגרש כמועד  
20 הקובע היו כי במועד רכישת קרקע לבנייה עצמית (בתוך 12 חודשים שלפני מכירת הדירה  
21 השנייה או בתוך 12 חודשים לאחריה, ובהתאמה, למצב החוקי לאחר תיקון 76- בתוך פרק  
22 הזמן האמור לפני מכירת הדירה הראשונה או לאחריה), יגיש רוכש הקרקע למנהל, **כתנאי**  
23 **לקבלת הפטור ממס**, התחייבות אישית שלו או של קבלן הבונה את הבית עבורו, **לסיים**  
24 **את הבנייה בתוך לא יותר 3 משנים ממועד רכישת הקרקע**. כמו כן פורט בהוראת הביצוע  
25 כי **חצי שנה לפני המועד לסיים הבנייה** שעליו הוצהר, **יהיה על רוכש הקרקע להוכיח**  
26 **למנהל את התקדמות הבנייה**. במקרים שבהם לא הסתיימה הבנייה והיא לא צפויה  
27 להסתיים בתוך פרק הזמן שהוצהר, יבוטל הפטור ממס, ותוצא שומת חיוב. במקרים  
28 שבהם התחילה בנייה בפועל, קיימת התקדמות סבירה בבנייה, וקיים הצדק סביר, יבוטל  
29 הפטור ותוקפא השומה לתקופה נוספת.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 37. הנימוק שניתן בהוראת הביצוע לבחירה במועד רכישת המגרש כמועד הקובע היה כאמור  
2 שבחירה זו מגשימה את השוואה הנדרשת בין רכישת דירת מגורים מקבלן לבין בניית  
3 דירת מגורים בבנייה עצמית.
- 4 38. אציין כבר עתה כי השוואה זו אינה מדויקת, והיא מעוררת קושי רב. **ראשית**, ברכישת  
5 דירה מקבלן הממכר הוא **דירת מגורים**, ולא **מגרש ושירותי בנייה**. קיימת ברכישת דירה  
6 מקבלן **התחייבות להשלים את בנייה**, כאמור בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין. לא כך  
7 הוא ברכישת מגרש. אף שיתכן שהמגרש שנרכש לבנייה עצמית מיועד לבנייה במועד  
8 רכישתו, הממכר הוא מגרש בלבד, וטרם ניתנה התחייבות לסיום הבנייה כך שלא מדובר  
9 במועד זה ברכישת דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) האמור.
- 10 39. **שנית**, ברכישת דירה מקבלן, גם אם טרם הוחל בבנייתה של הדירה, ברור מחוזה הרכישה  
11 מהם מאפייני הדירה ומה צורתה, קיים מפרט ברור, וקיימים מועדים למסירת הדירה.  
12 השלב התכנוני הסתיים אפוא בשלב החתימה על חוזה, אף ברור מיהו הקבלן שנבחר  
13 לביצוע עבודות הבנייה. לא כך הוא ברכישת מגרש, והנסיבות בענייננו מעידות על כך  
14 ומדגישות את ההבדל בין שני המצבים.
- 15 בענייננו כאמור רכשו העוררים את המגרש מרמ"י ביום 27.6.2016, ואולם רק כשנה וחצי  
16 לאחר מכן, ביום 14.11.2017, קיבלו את המגרש לחזקתם. בשנת 2018 החלו בהליכים  
17 לתכנון הבנייה, הליכים שהיו כרוכים על פי האמור בעדותם של העוררים, בסקרי שוק  
18 ובבחירת מתכננים. בין היתר נאלצו העוררים להחליף במהלך התקופה את האדריכלית.
- 19 ביום 29.6.2020 הגישו העוררים לוועדה המקומית לתכנון ובנייה בקשה לקבלת היתר  
20 בנייה, אשר התקבל רק ביום 16.2.2021. ביום 26.5.2021 חתמו העוררים על הסכם עם  
21 קבלן למתן שירותי בנייה. הליכים אלו שארכו בענייננו כחמש שנים, נחסכים, לפחות  
22 ברובם הגדול, ברכישת דירה מקבלן, ועל כן השוואה בין מועד רכישת הדירה מקבלן לבין  
23 רכישת המגרש, כפי שנעשתה בהוראת הביצוע, אינה מדויקת. **מבחינת השוואה** לרכישת  
24 דירה מקבלן 'על הנייר' ההקבלה המתאימה יותר לכאורה היא מועד ההתקשרות עם קבלן  
25 לביצוע עבודות הבנייה, או מועד התחלת עבודות הבנייה, כפי שנקבע בפרשת זאבי.
- 26 40. המנהל היה מודע מן הסתם לעובדה שרכישת המגרש אינה בגדר רכישת 'דירת מגורים'  
27 כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, שכן במועד זה לא קיימת התחייבות לסיים  
28 את הבנייה, ועל כן **הציב בהוראת הביצוע דרישה** להגיש התחייבות לסיים את הבנייה,  
29 מאת הקבלן או מאת הרוכש עצמו, **כבר במועד רכישת המגרש**, כתנאי לקבלת הפטור.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 הצבת דרישה למתן התחייבות במועד רכישת המגרש דווקא, מבלי שישנו בסיס חוקי  
2 כלשהו לדרישת התחייבות, בוודאי שלא במועד זה, עלולה לסכל את האפשרות ליהנות  
3 מהפטור ממס נוכח המועדים למכירת הדירות הראשונה והנוספת הנגזרים מכך.
- 4 כתוצאה מהדרישה למתן התחייבות לסיים את הליכי הבנייה כבר במועד רכישת המגרש,  
5 מוטל למעשה על רוכש המגרש למכור, שלא לצורך, את הדירה הראשונה ואת הדירה  
6 הנוספת בתוך לא יאוחר משנה. כתוצאה מכך יוותר רוכש המגרש ללא דירת מגורים במשך  
7 כל השנים הארוכות שיחלפו עד לסיום הליכי התכנון, קבלת היתר הבניה, בחירת קבלן או  
8 אנשי מקצוע שיבצעו את הבנייה וסיום הליכי הבנייה. כפועל יוצא, הכסף שיחסך מקבלת  
9 הפטור ממס יופנה מן הסתם למימון שכירות של דירת מגורים ולא למימון עלויות הבנייה  
10 של הדירה החלופית. אין להוציא מכלל אפשרות שתמורת הדירות שנמכרו, המיועדת  
11 לשמש כאמור למימון הוצאות הבנייה של הדירה החלופית, תשמש אף היא למימון  
12 השכירות נוכח פרקי הזמן הממושכים הנדרשים להשלמת הבנייה מאז רכישת המגרש.
- 13 תוצאה זו אינו עולה בקנה אחד עם תכליתו של סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין, ויש בה  
14 כאמור כדי לסכל את השימוש בו (וראו גם סרוסי, עמ' 245).
- 15 למותר לציין כי שלבים אלו נחסכים בעיקרם ברכישת דירה מקבלן, ואף שהמועד הקובע  
16 ברכישת דירה 'על הנייר' מקבלן הוא **מועד רכישת הדירה**, ואף שיתכן ומדובר ברכישת  
17 דירה שטרם הוחל בבנייתה, חלק מהשלבים (הליכי תכנון ורישוי, בחירת קבלנים וכו')  
18 נחסכים ויש בכך להשליך על לוח הזמנים; מועד מסירת הדירה ברכישה מקבלן ידוע; וככל  
19 שיהיו עיכובים בלתי צפויים במסירת הדירה, יהיה על הקבלן לפצות את הרוכש בהתאם  
20 להוראות **חוק מכר (דירות), התשל"ג - 1973**.
- 21 לא מדובר אפוא בהשוואת התנאים לאלו החלים על רוכש דירה מקבלן, כי אם בהחלה  
22 בכפייה של תנאים בלתי שווים, המסכלים את תכליתו של סעיף 49 בחוק מיסוי  
23 מקרקעין.
- 24 41. המנהל לא הסתפק בהוראת הביצוע בהצבת דרישה להגיש התחייבות להשלמת הבנייה  
25 כבר במועד רכישת המגרש, אלא הגדיל לעשות וקבע כי ההתחייבות שתניתן צריכה להיות  
26 התחייבות להשלמת הבנייה בתוך 3 שנים! לא פחות! לצד זאת הטיל המנהל בהוראת  
27 הביצוע סנקציה בדמות שלילת הפטור ממס ככל שהבנייה לא תושלם בתוך 3 שנים ממועד  
28 רכישת המגרש! (אלא אם כן הוכח לו שקיימת **התקדמות סבירה בבנייה, וקיים הצדק**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 **סביר** וזאת אף שכל התנאים למתן הפטור ממס התקיימו, לרבות מכירת הדירות בתקופה  
2 הקובעת.
- 3 42. עמדת המנהל בהוראת הביצוע הינה אפוא כי על מנת לזכות בפטור ממס הקבוע בסעיף  
4 49 בחוק מיסוי מקרקעין, מוטל על רוכש המגרש להגיש התחייבות להשלים את הבנייה  
5 כבר במועד רכישת המגרש, ובכך להפוך את רכישת המגרש באופן מלאכותי לרכישת 'דירת  
6 מגורים' במשמעות הסעיף כבר במועד רכישת הקרקע.
- 7 כפועל יוצא מוטל על רוכש המגרש למכור את הדירה הראשונה ואת הדירה הנוספת בתוך  
8 לא יאוחר משנה מיום רכישת המגרש. לא זו בלבד שנגזר על רוכש המגרש למכור את  
9 הדירות לפני שקיים צורך לממן את עלויות הבנייה, נגזר עליו לחיות ללא דירת מגורים  
10 במשך השנים הארוכות שיחלפו עד לסיום הליכי התכנון, עד לקבלת היתר הבניה, ועד  
11 להשלמת הליכי הבנייה, כך שהכסף שיחסך מקבלת הפטור ממס יופנה מן הסתם למימון  
12 שכירות ולא למימון רכישת הדירה החלופית. אין להוציא מכלל אפשרות שלא יהיה מנוס  
13 מלהשתמש בתקופה הממושכת הצפויה לחלוף גם בתמורת הדירות לשם מימון השכירות.
- 14 אף שמכר את הדירות כאמור שלא לצורך, שנים רבות לפני שיהיה באפשרותו להשתמש  
15 בתמורת הדירות כדי לממן את עלויות הבנייה של בניית הדירה החלופית, על פי האמור  
16 בהוראת הביצוע עדיין יהיה המנהל רשאי **לעקוב** אחר ההתקדמות בהליכי הבנייה כאמור  
17 בהוראת הביצוע, **לדרוש דיווח**, לשקול האם הוכח לו שמדובר בהתקדמות סבירה בבנייה,  
18 **ואף לשלול בדיעבד** את הפטור ממס ככל שהבנייה לא תושלם בתוך 3 שנים!
- 19 43. **למותר לציין כי אין כל בסיס חוקי לכל הנחיות אלו שניתנו לביצוע. לא קיים בסיס חוקי**  
20 **לדרישת התחייבות להשלמת הבנייה בתוך 3 שנים, לא הוקנתה למנהל סמכות לעקוב**  
21 **אחר ההתקדמות בהליכי הבנייה או לדרוש שיוכח לו כי מדובר בהתקדמות סבירה,**  
22 **בוודאי שלא הוקנתה למנהל סמכות לשלול את הפטור ממס בדיעבד ככל שהליכי הבנייה**  
23 **לא יושלמו בתוך 3 שנים או בכל מועד אחר.**
- 24 44. סעיף 49' בחוק מיסוי מקרקעין אינו מתנה את הפטור ממס שניתן בגדרו בהתחלת  
25 הבנייה, או בהשלמתה, בתוך פרק זמן קצוב. בוודאי שהוא אינו מתנה את הפטור ממס  
26 בהשלמת הבנייה בתוך 3 שנים, תנאי שאינו ראלי בשים לב למשך הזמן הנדרשים להליכי  
27 תכנון ובנייה. התנאים שיש למלא בבניית דירה חלופית הנבנית בבנייה עצמית הם אותם  
28 תנאים החלים על רוכש דירה מקבלן. ככל שנרכשה מקבלן דירה חלופית שטרם נבנתה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 (דירה על הנייר), לא מותנה הפטור ממס על פי סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין בכך  
2 שהבנייה תתחיל או תושלם במועד כלשהו, בוודאי שלא בתוך 3 שנים.
- 3 45. מעבר לכך שאין בסיס לדרישת התחייבות להתחיל את הבנייה או לסיימה בפרק זמן קצוב,  
4 אין כל בסיס חוקי לשלילת הפטור ממס בדיעבד ככל שלא התקיים תנאי שאין לו כל בסיס  
5 בחוק. כזכור מחייב סעיף 1 בחוק יסוד : משק המדינה כי מס יוטל בחוק או על פיו,  
6 ובהעדר הוראה מפורשת השוללת את הפטור ממס, לא רשאי המנהל לשלול את הפטור  
7 ממס על יסוד תנאי שנקבע באופן שרירותי, כאמור בהוראת הביצוע.
- 8 46. לא למותר לציין כי מדיניות מס ראויה שואפת להגבלת החיכוך בין הנישום לבין רשות  
9 המס, ואין מקום להרחיב את החיכוך הקיים ממילא על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין  
10 בהוספת כללים והנחיות שאין להם זכר בהוראותיו של החוק, דוגמת מעקב אחר הליכי  
11 הבנייה, דיווח אודותיהם, והצדקת משכס או סבירותם. המחוקק לא דרש מעורבות של  
12 המנהל ומעקב מצדו אחר הליכי הבנייה והתקדמותם כתנאי למתן הפטור ממס, ולא  
13 הקנה למנהל סמכות למעורבות כאמור או לשלילת הפטור ממס בדיעבד מטעם כלשהו.
- 14 47. הקשיים בהוראת הביצוע אינם מסתיימים כאן. בסעיף 5 בהוראת הביצוע נקבעו שני  
15 מצבים, שבהם ניתן יהיה להגיש את התחייבות לסיום הבנייה במועד מאוחר יותר ממועד  
16 רכישת המגרש. אחד מהם, הוא החריג הקבוע בס"ק (ב), הקובע כי בנסיבות שבהן נרכש  
17 המגרש לפני מכירת הדירה הנוספת, ניתן יהיה להגיש התחייבות לסיום הבנייה במועד  
18 מאוחר ממועד רכישת המגרש, ואולם לא יאוחר ממועד הגשת ההצהרה על מכירת הדירה  
19 השנייה.
- 20 48. בהוראת הביצוע לא פורט במפורש מהו לדעת המנהל המועד הקובע בעקבות הגשת  
21 התחייבות לסיום הבנייה במועד מכירת הדירה השנייה. סביר להניח כי תוצאת הגשת  
22 ההתחייבות במועד זה הינה כי המועד הקובע הוא ביום הגשת ההתחייבות, ולא במועד  
23 רכישת המגרש, אף שלא בואר מדוע דורש המנהל את מתן ההתחייבות דווקא במועד  
24 הגשת ההצהרה על מכירת הדירה השנייה, מועד שאין לו כל קשר להתקדמות ההליכים  
25 בדירה החלופית, אף לא הקבלה כלשהי לרכישה מקבלן.
- 26 49. כזכור בענייננו הגישו העוררים את ההתחייבות ביום הגשת ההצהרה על מכירת הדירה  
27 הנוספת. לטענתם עשו כן בהתאמה לדרישת המנהל בהוראת הביצוע. בנסיבות אלו חל  
28 בענייננו לכאורה החריג בהוראת הביצוע, ועל כן לא ברור מדוע התעקש המנהל לקבוע  
29 שהמועד הקובע הוא מועד רכישת המגרש, ולא מועד הגשת ההתחייבות.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

### תיקון 76

1

2 50. סעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין תוקן במסגרת **תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (חוק**  
3 **לשינוי סדרי עדיפות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-**  
4 **2014, התשע"ג- 2013 (ס"ח 2405, כ"ט באב התשע"ג, 5.8.2008))** (להלן- "**תיקון 76**").  
5 בתיקון האמור נעשה ניסיון להתמודד עם העלייה הניכרת במחירי הדירות. בין היתר בוטל  
6 במסגרת זו הפטור ממס שבח אשר אפשר בעבר מכירת דירת מגורים בפטור ממס מדי  
7 ארבע שנים, גם אם אינה דירת מגורים יחידה, וללא קשר לשאלה האם בידי המוכר דירות  
8 מגורים נוספות.

9 51. במסגרת תיקון 76 תוקן גם סעיף 49ה בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם עיון בסעיף המתוקן  
10 ובדברי ההסבר (**הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי**  
11 **התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג 2013, הצ"ח הממשלה 768 ג' בתמוז התשע"ג-**  
12 **11 ביוני 2013), עמ' 586)** מגלה כי השינויים שנערכו בו היו התאמות למצב החוקי בעקבות  
13 ביטול הפטור ממס במכירת דירה אחת ל- 4 שנים.  
14 52. צוין בדברי ההסבר כי-

15

16 "סעיף 49ה לחוק מיסוי מקרקעין בנוסחו טרם תיקונו בחוק זה, מעניק פטור  
17 ייחודי לתושבי ישראל המעוניינים למכור שתי דירות קטנות ולרכוש תחתן דירה  
18 אחת (להלן – משפרי דיור). הפטור מוגבל בתקרה וניתן פעם אחת בחיים. בשל  
19 השינוי המוצע בהוראות הפטור הנוגע למרובי הדירות, מוצע לתקן את סעיף 49ה  
20 האמור כך שיתאים לדין החדש המוצע. ....  
21 לאור האמור, מוצע שהפטור הייחודי לפי סעיף 49ה המוצע יינתן במכירת הדירה  
22 הראשונה, ואילו מכירת הדירה השנייה תהנה מהפטור לפי סעיף 49ב(2). כמו כן,  
23 מוצע לקבוע כי הפטור יינתן רק כאשר בבעלות המוכר שתי דירות בלבד (למעט  
24 המקרה שבו הדירה החלופית נרכשה טרם מכירת שתי הדירות הישנות). "

25 53. בתיקון 76 לא נשללה האפשרות שנקבעה בפרשת חסון להחיל את הפטור ממס גם על דירה  
26 חלופית הנבנית בבנייה עצמית, ואולם גם לא ניתנה כל התייחסות לשאלות הפתוחות  
27 שנתרו בעניין זה, בעיקר לסוגיית המועד הקובע ברכישת דירה חלופית הנבנית בנייה  
28 עצמית. עמדתו של המנהל, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע, לא עוגנה בחקיקה, לא  
29 מבחינת המועד הקובע, לא מבחינת הגבלת תקופת השלמת הבנייה, בוודאי שלא מבחינת



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1 שלילת הפטור ממס ככל שהבנייה לא הושלמה בתוך התקופה שנקבעה בהוראת הביצוע.  
2

### 3 גדר המחלוקת בין הצדדים

4 54. המחלוקת בין הצדדים נסובה כאמור בעיקרה על שאלת המועד הקובע לרכישת הדירה  
5 החלופית, האם מדובר במועד רכישת המגרש, או שמא במועד מתן ההתחייבות להשלים  
6 את הבנייה, במועד ההתקשרות עם קבלן לביצוע העבודות, במועד התחלת עבודות הבנייה  
7 או בכל מועד אחר.

8 55. בסיכומיו העלה המנהל טענה חדשה, באשר **למימון רכישת הדירה החלופית מתמורת**  
9 **מכירת שתי הדירות שנמכרו**. נטען כי רכישת המגרש לא מומנה באמצעות תמורת הדירות  
10 הנמכרות, שכן המגרש נרכש שנים מספר לפני מכירתן. עוד נטען כי לא הוכח שעלויות  
11 הבנייה מומנו מתמורת מכירת הדירות ולא מהמשכנתא שנטלו העוררים.

### 12 דיון והכרעה

#### 13 מימון רכישת הדירה החלופית

14 56. נסיר תחילה מהדרך את טענתו של המנהל שלפיה לא מומנה רכישת הדירה החלופית  
15 באמצעות תמורת הדירות הנמכרות, שכן המגרש נרכש שנים מספר לפני מכירתן, וכי לא  
16 הוכח שעלויות הבנייה מומנו מתמורת מכירת הדירות ולא מהמשכנתא שנטלו העוררים.

17 57. עיון בהחלטה נושא הערר, שבגדרה נדחתה השגת העוררים מעלה כי ההחלטה בהשגה  
18 התייחסה למועד הקובע בלבד, והפטור ממס נשלל בטענה שרכישת המגרש הייתה כ-6  
19 שנים לפני מכירת הדירה הנוספת. הטענה שלפיה לא הוכח כי תמורת מכירת הדירות  
20 שימשה למימון רכישת הדירה החלופית כלל לא נזכרה בהחלטה האמורה. מעיון במשוב  
21 הדיון בהשגה עולה כי סוגיה זו כלל לא נדונה לפני המנהל. לא זו אף זו. גם בכתב התשובה  
22 לא העלה המנהל את הטענה שלפיה לא הוכח כי תמורת מכירת הדירות שימשה לרכישת  
23 הדירה החלופית. טענה זו לא הועלתה גם בתצהיר שהוגש מטעם המנהל, שבו נכתב  
24 במפורש כי התנאי היחיד לפטור ממס שלא התקיים בענייננו הינו התנאי של מועד רכישת  
25 הדירה החלופית ביחס למכירת הדירה הנוספת.

26 **די בכל אלו כדי לדחות את טענתו של המנהל.**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1 58. מעבר לדרוש אציין כי הטענה האמורה הועלתה בשפה רפה בקדם המשפט הראשון, על ידי  
2 בא כוחו של המנהל, אשר ביאר כי לאחר שקרא לקראת הדיון פעם נוספת את פסק הדין  
3 בפרשת חסון מצא בפסקה 10 את אמירתו של כב' הנשיא ברק (כתוארו אז) שלפיה לא  
4 הונח טיעון משפטי באשר למועד הקובע, האם סיום הבנייה או תחילתה, **"ומה נפקות**  
5 **השימוש בכספים בגין מכר שתי הדירות למימון הבנייה העצמית"**.

6 59. אינני סבורה שהאמירה האמורה בפרשת חסון יוצרת יש מאין תנאי לזכאות לפטור ממס  
7 שלא נקבע במפורש בסעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין.

8 60. כל שנאמר בפרשת חסון בנושא זה היה כדלקמן-

9 כזכור, המנהל טען בפנינו כי אין חסון זכאי לפטור על-פי סעיף 49 לחוק, מאחר  
10 שמועד קבלת הקרקע ומועד תחילת בניית בית המגורים על קרקע זו חלו למעלה  
11 משנה עובר למכר הדירה החזיתית שבעדה מתבקש הפטור על-פי סעיף 49  
12 לחוק. אין בידי להיזקק לטענה זו בשלב זה של הדיון, שכן היא מועלית לראשונה  
13 בפנינו בלי שהועלתה ונדונה בכל שלבי הדיון עד כה. טענה זו לא הועלתה על-  
14 ידי המנהל בנימוקי השומה... היא לא הועלתה בהחלטת המנהל בהשגה... והיא  
15 לא הועלתה בסיכומיו בפני ועדת הערר. מעבר לכך, אין מונחת בפנינו תשתית  
16 עובדתית ומשפטית ראויה להכרעה בשאלה זו, שכן אין זה ברור מה היה מועד  
17 תחילת הבנייה – 2.8.1999 או 2.10.1999 (או ספטמבר 1999). עובדה זו לא לובנה  
18 בוועדת הערר... כמו כן אין בפנינו טיעון משפטי ראוי בשאלה זו, ובכלל זה אם  
19 המועד הקובע הוא מועד סיום הבנייה העצמית או מועד ההתחלה, ומה נפקות  
20 השימוש בכספים בגין מכר שתי הדירות למימון הבנייה העצמית. (ההדגשה  
21 אינה במקור)

22 61. כל שנאמר לטעמי בפסק הדין היה שלא עמד בפני בית המשפט העליון טיעון בשאלה האם  
23 המועד הקובע הינו מועד **התחלת הבנייה או סיומה**, ומה נפקות השימוש בתמורת מכירת  
24 הדירות לצורך הכרעה בשאלת המועד הקובע על פי אחת מהחלופות האמורות. לא נקבע  
25 בפסק הדין בדרך כלשהי תנאי נוסף לפטור ממס על-פי הסעיף שאינו מנוי בסעיף במפורש  
26 ולא נקבע כי תנאי למתן הפטור ממס הוא הוכחת 'נתיב הכסף', או אופן השימוש בפועל  
27 בכספי התמורה למימון רכישת הדירה החלופית.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

62. מעבר לדרוש אציין כי התנאי היחיד שנקבע בסעיף 49ה' בחוק מיסוי מקרקעין היוצר קורלציה בין תמורת המכירה של הדירות לבין הדירה החלופית קבוע אף הוא בסעיף 49ה(א)(4) בחוק מיסוי מקרקעין, והוא מבחן כמותי, הקובע כי התמורה שישלם רוכש הדירה החלופית תהיה "בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות הראשונה והנוספת. מדובר במבחן טכני, הבוחן תמורות (או שווי) ועלויות בלבד, ולא את נתיב השימוש בכסף בפועל. כידוע, לכסף "אין ריח", והבחירה שעשה המחוקק במבחן כמותי, ולא במבחן המחייב הוכחת נתיב הכסף נועדה לפשט את דרכי ההוכחה ולמנוע חיכוך מיותר בין הנישום לבין המנהל, ומצב שבו 'פשפש' המנהל בכיסו של הנישום ובחשבונות הבנק שלו, שלא לצורך.

63. כאמור לא נדונה סוגיית השווים והעלויות בדיונים בהשגה או בהחלטה בהשגה, מן הסתם כיון שלא הייתה כל בעיה בהתקיימות התנאי האמור, ועל כן אין מקום לדון בסוגיה זו בדיון שלפנינו.

### 13 המועד הרלוונטי

64. סעיף 49ה(א)(4) בחוק מיסוי מקרקעין מתנה כאמור את מתן הפטור ממס בכך שהדירה החלופית נרכשה בשנה שקדמה למכירת הדירה הנוספת או בשנה שלאחר מכירתה. הסעיף אינו מתייחס מפורשות לבניית 'דירה חלופית' בבנייה עצמית, והפטור לבנייה עצמית של דירה חלופית נקבע בפרשת חסון. השאלה הנשאלת בענייננו היא האם מועד רכישת הדירה החלופית בדירת מגורים הנבנית בנייה עצמית הוא במועד רכישת הקרקע, כפי שטען המנהל; או שמא במועד ההתקשרות עם הקבלן לביצוע עבודות הבנייה, במועד התחלת הבנייה, במועד סיומה של הבנייה או במועד מתן ההתחייבות לסיים את הבנייה.

65. לשם הכרעה בשאלה זו יש לשקול את לשון החוק, תכליתו, וכן את ערכי השוויון וניטרליות המס, אשר על חשיבותם עמד בית המשפט העליון בהרחבה בפרשת חסון.

66. קביעת המועד הקובע ברכישת דירת מגורים חליפית הנבנית בבנייה עצמית תלויה בנסיבות ועשויה לטעמי להשתנות ממקרה למקרה, הן בשל המועד שבו ניתנה ההתחייבות לסיים את הבנייה, הן בשל הנסיבות הקשורות במגרש שנרכש.

67. בענייננו רכשו כאמור העוררים את המגרש מרמ"י ביום 27.6.2016. באותה עת לא הייתה התחייבות להשלים את הבנייה, ולפיכך לא דובר באותה עת ברכישת דירה חלופית העונה על הגדרת דירת מגורים הקבועה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

68. מעבר לכך שעל פי לשונו של הסעיף לא ניתן להגדיר את המגרש כדירת מגורים בעת רכישתו, כפי שפירטתי קודם לכן, גם מבחינת תכליתו של הסעיף, קביעת מועד רכישת המגרש כמועד הקובע עלולה להחטיא את מטרת הסעיף ולסכל את מתן הפטור, שכן מכירת הדירות 'הקטנות' תעשה סמוך לרכישת המגרש, עוד לפני שהחלו הליכי תכנון, הליכי רישוי והליכי בחירת הקבלן. בתקופה הממושכת עד תחילת הבנייה לא יהיה בידי רוכש המגרש לעשות שימוש בכסף, ואין להוציא מכלל אפשרות שכספי התמורה יופנו לשכירות במקום לבניית הדירה החלופית. עוד ציינתי קודם לכן כי מבחינת שיקולי השוויון ונטרליות המס אין כל מקום להשוות את דינו של רוכש מגרש לדינו של רוכש דירה מקבלן 'על הנייר' שכן ברכישת דירה מקבלן סביר להניח כי התכנון נעשה זה מכבר, אף נבחר הקבלן, ותקופת ההליכים אינה צפויה להיות כה ממושכת כמו ברכישה עצמית של מגרש.

69. מעבר לדרוש אציין כי אין להוציא מכלל אפשרות שבנסיבות מסוימות יקבע כי מועד רכישת המגרש הינו המועד הקובע, כך למשל כאשר נרכש מגרש עם היתר בנייה, או מגרש שהחלו בו עבודות הבנייה. ככל שקיימת התחייבות להשלמת הבנייה מטעם קבלן במועד רכישת המגרש, או ככל שהבנייה מתחילה סמוך לרכישתו, אין להוציא מכלל אפשרות שיהיה מקום לקבוע כי המועד הקובע הינו במועד רכישת המגרש ולא במועד תחילת הבנייה.

70. בענייננו חתמו העוררים על הסכם עם קבלן לשם ביצוע עבודות הבנייה במגרש ביום 26.5.2021. עבודות הבנייה החלו מספר ימים לאחר ההתקשרות עם הקבלן, ביום 3.6.21. ביום 24.8.2022 הושלמה הבנייה והעוררים עברו להתגורר בדירה החלופית לאחר שניתנה להם תעודת אכלוס.

71. מעיון בהסכם בין העוררים לבין הקבלן עולה כי מדובר בהסכם לביצוע עבודות שלד בלבד, ולא לביצוע עבודות הבנייה בכללותן. בהסכם האמור נקבעו מועדים לסיום עבודות בניית השלד, ובהתאם להוראות ההסכם קיימת התחייבות של הקבלן לסיים את אותן עבודות. כזכור ביאר כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז) בפרשת חסון כי מטרת המגבלה בדבר התחייבות להשלמת הבנייה נועדה למנוע רכישת 'דירות פיקטיביות' אשר לא ייבנו, כדי ליהנות מהפטור ממס מבלי שקיימת רכישה אמיתית של דירה חלופית, ועל כן הקנה להתחייבות פרשנות מרחיבה. לטעמי עצם קיומו של חוזה לבניית השלד מעיד על כך שלא מדובר ברכישת דירה פיקטיבית, וברוח הפרשנות המרחיבה שניתנה להתחייבות לסיים



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

- 1 את הבנייה בפרשת חסון ניתן לראות בהתחייבות הקבלן שניתנה בענייננו משום התחייבות  
2 לסיום הבניה.
- 3 72. פרשנות זו שלפיה היה המועד הקובע בענייננו במועד ההתקשרות עם קבלן הביצוע עולה  
4 בקנה אחד עם תכליתו של סעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין, לאפשר מימון רכישת הדירה  
5 החלופית באמצעות תמורת המכירה של שתי דירות קטנות, והיא שומרת על שוויון  
6 וניטרליות המס מבחינת ההקבלה הנדרשת בין רכישת דירה חלופית מקבלן לבין רכישת  
7 דירה חלופית הנבנית בבנייה עצמית, שכן בשלב זה קיימת התחייבות מצד קבלן לסיים  
8 את הבנייה.
- 9 73. לא למותר לציין כי מצדו של המנהל לא הובעה התנגדות לתוכן ההתקשרות עם הקבלן  
10 ולאפשרות לראות בה משום התחייבות לסיים את הבנייה, בהתאם לקביעות שנקבעו  
11 בפרשת חסון ובפרשת זאבי.
- 12 74. הדירה הנוספת נמכרה בענייננו ביום 19.5.2022, כפי שעולה מהסכם מכירת הדירה.  
13 באותו מועד טרם חלפו 12 חודשים מיום החתימה על הסכם עם הקבלן, ועל כן התנאי  
14 הקבוע בסעיף 49 בחוק מיסוי מקרקעין, שלפיו היית הרכישה של הדירה החלופית  
15 בתוך השנה שלפני מכירת הדירה הנוספת מתקיים בעניינם.
- 16 75. נוכח קביעתי זו, אין צורך להכריע בשאלה האם ניתן לראות במועד התחלת הליכי הבנייה  
17 כמועד הקובע לבחינת התקיימות התנאי. מעבר לדרוש אציין כי במועד התחלת הבנייה  
18 טרם ניתנה התחייבות מצד העוררים לסיים את הבנייה. התחייבות מצד העוררים הוגשה  
19 למנהל בד בבד עם מכירת הדירה הנוספת, ביום 19.5.2022. אף שבהוראת הביצוע הכיר  
20 המנהל באפשרות להגיש את ההתחייבות במועד זה, מבלי שבואר מדוע, קיים לטעמי קושי  
21 להכיר במועד זה שבו הוגשה ההתחייבות כ'מועד הקובע', שכן זהו מועד ה'מניח את  
22 המבוקש', וקובע בדרך זו את תחילת התקופה למכירת הדירה בהתאם למועד מכירתה,  
23 ללא כל קשר לדירה החלופית ולהליכים המתקיימים בה. יש בכך כדי להקנות לרוכש דירה  
24 בבנייה עצמית יתרון בלתי מוצדק מבחינת התקופות הקצובות שנקבעו על פני הרוכש דירה  
25 מקבלן. יחד עם זאת, לאור ההכרה לכאורה מצד המנהל בהוראת הביצוע בהגשת  
26 התחייבות במועד זה, אשר תוצאתה היא כי במועד האמור הופך המגרש לדירת מגורים  
27 כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, אילו לא הייתי מוצאת לסווג את התחייבות  
28 הקבלן כהתחייבות לסיים את הבנייה, הייתי קובעת כי מועד זה הוא המועד הקובע.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

76. בפרשת חסון לא נקבע מהו המועד שבו יש להגיש למנהל את ההתחייבות העצמית לסיים את הבנייה, ושאלת מתן ההתחייבות נדונה לכאורה במנותק מ'המועד הקובע'. ראוי היה לכאורה שההתחייבות מצד הרוכש לסיום הבנייה תוגש בד בבד עם התחלת עבודות הבנייה (ככל שלא קיימת התקשרות עם קבלן שבגדרה ניתנה התחייבות שכזו), לצורך הבטחת תכלית הסעיף ושמירת ההקבלה הנאותה בין רוכש דירה 'על הנייר' מקבלן לבין הרוכש דירה בבנייה עצמית. יחד עם זאת, ככל שההתחייבות לא הוגשה במועד האמור, אלא במועד מאוחר יותר, כמו בענייננו, לא תהיה התוצאה שלילת הפטור ממס, אלא קביעת תחילתה של התקופה הקובעת במועד הקובע הסמוך להגשת ההתחייבות, ובענייננו- מועד התחלת הבנייה (ולא ממועד הגשת ההתחייבות).

77. עוד אציין מעבר לדרוש כי משנתנה התחייבות לסיום הבנייה לפני סיום הבנייה, לא רלוונטי עוד מועד סיום הבנייה לבחינת התקיימות התנאי, בעיקר בשל ההקבלה הנדרשת לרכישת דירה מקבלן.

### 13 סיכום

78. כאמור יש לראות בענייננו את מועד ההתקשרות עם הקבלן לביצוע עבודות הבנייה כמועד הקובע לבחינת התקיימות התנאי הקבוע בסעיף 49(א)(4) בחוק מיסוי מקרקעין. מאחר שהדירה הנוספת נמכרה ביום 19.5.2022, טרם שחלפה שנה ממועד הרכישה של הדירה החלופית (הוא מועד ההתקשרות עם הקבלן), מתקיים בענייננו התנאי לזכאות לפטור ממס שבח במכירת הדירה הראשונה.

79. אשר על כן אמליץ לחברי לקבל את הערר. כמו כן אמליץ לחברי לחייב את המנהל בהוצאות העוררים בסכום של 40,000 ₪ בשים לב להליכים שננקטו בענייננו.

### 21 חבר הוועדה, מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין-

22 אני מסכים לתוצאה שאליה הגיעה יו"ר הוועדה, כבי' השופטת ייטב, ולנימוקה, ומבקש  
23 להוסיף מספר הערות מנקודת מבטי המקצועית.

24 רכישת מגרש מהווה את ראשיתו של תהליך תכנוני וביצועי מורכב, אשר אין בו כשלעצמו כדי  
25 להבטיח את התגבשותה של דירת מגורים. בין רכישת הקרקע לבין השלמת דירת המגורים  
26 מתקיימים שלבים מהותיים, ובהם קבלת החזקה במגרש, קידום הליכי תכנון, קבלת היתר



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1 בנייה, התקשרות עם קבלן וביצוע עבודות הבנייה. כל אחד משלבים אלה כרוך באי ודאות  
2 תכנונית, הנדסית וכלכלית, ואין בו כשלעצמו משום מימוש של דירת מגורים.  
3 לעיתים נמשך פרק הזמן שבין רכישת מגרש לבין תחילת הבנייה בפועל על פני שנים, בשל  
4 הליכי תכנון ורישוי, התאמות תכנוניות, בחירת אנשי מקצוע והיערכות לביצוע, אשר אינם  
5 מצויים בהכרח בשליטת בעל הזכויות.  
6 בנסיבות אלה, קביעת מועד רכישת המגרש כמועד הקובע לצורך סעיף 49 לחוק עלולה להביא  
7 לכך שנישום יידרש למכור את שתי דירותיו בשלב מוקדם, שבו טרם החל תהליך הבנייה  
8 בפועל, ואף בטרם נוצרה אפשרות ממשית לעשות שימוש בתמורת המכירה לצורך מימון  
9 הדירה החלופית. תוצאה זו אינה מתיישבת עם תכלית הוראת סעיף 49 לחוק, שנועדה  
10 לאפשר שיפור דיור באמצעות החלפת שתי דירות בדירת מגורים חלופית.  
11 זאת ועוד, אין מקום להשוואה מלאה בין רכישת מגרש לבין רכישת דירה מקבלן, אף כאשר  
12 מדובר ברכישת "דירה על הנייר". ברכישת דירה מקבלן קיימת, ככלל, מסגרת חוזית מוגדרת  
13 הכוללת מפרט, התחייבות להשלמת הבנייה ולוח זמנים למסירה, ולצידה מנגנוני הגנה  
14 סטטוטוריים לרוכש, לרבות לפי חוק המכר (דירות), התשל"ג - 1973. לעומת זאת, ברכישת  
15 מגרש טרם קיימת ודאות באשר למאפייני הדירה שתיבנה, ולעיתים אף טרם הושלמו שלבי  
16 התכנון והרישוי. בבנייה עצמית עיקר הסיכון להתמשכות ההליך התכנוני והביצועי מוטל על  
17 בעל המגרש, בלא מנגנוני ההגנה הקיימים ברכישה מקבלן. לפיכך, אין מדובר בהקבלה מלאה  
18 בין המצבים, ואין בכך כדי להצדיק קביעת מועד רכישת המגרש כמועד הקובע.  
19 בנסיבות המקרה שלפנינו, אני סבור כי מועד ההתקשרות עם הקבלן לביצוע עבודות הבנייה  
20 הוא המועד שבו מתגבשת התחייבות ממשית להקמת הדירה החלופית. מועד זה משקף איזון  
21 ראוי בין לשון החוק לבין תכליתו, ועולה בקנה אחד עם עקרונות השוויון וניטרליות המס  
22 שעליהם עמד בית המשפט העליון בעניין חסון.

23 מטעמים אלה, אני מצטרף למסקנתה של יו"ר הוועדה כי דין הערר להתקבל.

24

25

חבר הוועדה, מר אלי דווידי, עו"ד-

26

אני מסכים עם פסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת ייטב.

27



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963  
שליד בית משפט המחוזי באר שבע**

ו"ע 23-04-45787 ישעיהו ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: ערר מס שבח

1

**סוף דבר:**

2

בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה ובהסכמת חבריה, מתקבל בזאת הערר.

3

המנהל ישלם להעוררים את הוצאותיהם, בסכום כולל של 40,000 ₪, בתוך 30 ימים, שאם לא

4

כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.

5

6

7

8

9

10

ניתן היום, י"ג תמוז תשפ"ו, 28 יוני 2026, בהעדר הצדדים.

11

12

מר אלי דודי, עו"ד  
חבר וועדה

מר גידי גבאי,  
שמאי מקרקעין  
חבר וועדה

יעל ייטב, שופטת  
יו"ר הוועדה

13

14