



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

בפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
שמאית המקרקעין, גב' גבע בלטר, חברת הוועדה
שמאי המקרקעין, מר גידי גבאי, חבר הוועדה

עוררים:

1. יובל בורגר
2. עומר בורגר
3. איתמר בורגר
4. עלמה טפירו
5. מיה טפירו
6. ליאון טפירו
7. דורון שחף
8. יעל שחף
9. אדם שחף
10. תמר שחף
11. רומי פלג
12. אמה פלג

ע"י ב"כ עוה"ד אלישע כהן ואהוד ערב

נגד

משיב:

מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

ע"י ב"כ עוה"ד ערן פיירשטיין ודנית אלפסי פוטסמן
פרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)

פסק דין

השופט אבי גורמן:

סב מימן עבור נכדיו הקטינים, רכישת דירות מגורים – אחת לכל נכד. כל נכד הוא חלק מתא משפחתי, בו יש כבר להורים דירת מגורים. האם רכישת הדירות על ידי כל אחד מהקטינים תחשב לצורך מס רכישה כרכישת דירה יחידה? – זו השאלה המשפטית הניצבת במרכזו של ערר זה.

הערר הוגש כנגד החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (להלן: "המשיב"), בגדרה נדחתה השגה שהגישו העוררים על שומות מס רכישה שהוצאו להם מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

כאמור, המחלוקת בין הצדדים עוסקת בשאלה האם העוררים, שהינם קטינים, זכאים למדרגות מס רכישה החלות על רכישת דירת מגורים יחידה, בהתאם לסעיף 9(ג1)(4) לחוק (להלן: "הסעיף" או "סעיף החוק"). המשיב טוען כי חזקת התא המשפחתי חלה בעניינם, ולפיכך הדירות שנרכשו אינן נחשבות כדירותיהם היחידות של הרוכשים - הקטינים.

העוררים מנגד טוענים כי מדובר במקרה בו הופרכה חזקת התא המשפחתי, וזאת לאור הנסיבות החריגות המלמדות כי הרכישה לא בוצעה מכספי הורי הקטינים אלא כמתנה מסבם, תוך יצירת מנגנון חוזי המבטיח הפרדה רכושית מלאה בין דירת המתנה לבין הורי כל קטין.

עיקרי העובדות:

1. העוררים הינם 12 קטינים (להלן: "העוררים" או "הקטינים"), מהם 10 נכדיו של מר חנן שחף ושתי נכדותיה של גב' אסתר שחף, בת זוגו של מר שחף.
2. הקטינים משתייכים לארבעה תאים משפחתיים שונים, כאשר כל אחד מהתאים המשפחתיים בעל דירת מגורים – עוד קודם לרכישת הדירות מושא המחלוקת.
3. מר שחף ניהל משא ומתן עם חברת נוה שוסטר בע"מ לרכישת 12 דירות מגורים בפרויקט בנייה ברחוב רש"י ברמת גן (להלן: "הפרויקט"). בעקבות כך, ביום 18.09.2023, חתם מר שחף על הסכמי מתנה עם כל אחד מהקטינים, באמצעות הוריהם - אפוטרופסיהם הטבעיים, לפיהם יעניק לכל קטין סך של 3,541,000 ₪ לרכישת דירת מגורים, וכן ישלם את כל ההוצאות הכרוכות ברכישה, לרבות מס רכישה.
- כפי שעולה מהסכמי המתנה, מטרת המתנה הייתה רצונו של מר שחף להבטיח את עתידם של נכדיו ונכדי בת זוגו, על ידי כך שיעמיד לרשותם מימון לרכישת דירות מגורים ויבטיח באמצעות מנגנון חוזי כי כך יעשה.
4. על פי הסכמי המתנה, הדירות יושכרו לאחר סיום הבנייה, ודמי השכירות יופקדו בחשבון ייעודי על שם כל קטין, כאשר הורי הקטינים לא יהיו רשאים לעשות כל שימוש בדמי השכירות או לגור בדירות. הקטינים יהיו רשאים למכור או לשעבד את הדירה רק בהגיעם לגיל 25 שנים, ולעשות שימוש בלתי מוגבל בדמי השכירות רק בהגיעם לגיל 18 שנים. במקרה בו תידרש מכירת הדירה טרם הגיע הקטין לגיל 25, המכירה תעשה באישור בית המשפט.
- כדי שלא להאריך במה שאינו נדרש, אציין כי אין למעשה מחלוקת כי ההסכמים יצרו הפרדה רכושית בין הדירות ופירותיהן, לבין הורי העוררים.
5. ביום 20.09.2023 חתמו הורי הקטינים, בשם הקטינים, על הסכמי רכישה ל-12 דירות מגורים בפרויקט, מאת חברת נוה שוסטר בע"מ. מחיר הרכישה לכל דירה עמד על 3,541,667 ₪.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

6. בשים לב לכך שהעוררים הם קטינים, הסכמי המתנה והמכר הועברו לעיונו של האפוטרופוס הכללי ולאחר מכן קיבלו את אישורו של בית המשפט לענייני משפחה בבאר שבע, במסגרת תמ"ש 4186-4195-10-23 ; 4210-10-23 ; 4177-10-23. בית המשפט אישר את המתנות והסכמי המכר, וקבע, בהתאם למוסכם, כי הקטינים לא יחויבו בתשלומים והוצאות בגין הרכישה, הזכויות תירשמנה על שמם כמתנה גמורה, וכספי השכירות יופקדו בחשבון נפרד על שם כל קטין – הכל כאמור בהסכמי המתנה.
- לאור האמור, אין מחלוקת כי אם הערר יידחה, הסב, מר שחף, הוא שיישא במימון מס הרכישה השנוי במחלוקת.
7. ביום 28.11.2023, הצהירו הקטינים, באמצעות הוריהם, על רכישת הדירות למשיב וערכו שומה עצמית למס רכישה לפי מדרגות מס לדירה יחידה - בסך 75,768 ₪ לכל רוכש.
8. ביום 13.12.2023, דחה המשיב את הצהרות הקטינים וקבע שומת מס רכישה - בסך 283,333 ₪ לכל רוכש, לפי מדרגות מס לדירה שאינה יחידה. נימוקי המשיב לדחייה התבססו בין השאר על הוראת ביצוע 6/2011, שקבעה כי מס הרכישה יחושב לפי דירה שנייה כאשר מדובר בדירות בבעלות קטין, אם מקור הכספים מבני משפחה וקרובים.
9. ביום 20.12.2023, הגישו העוררים השגה על החלטת המשיב, וביום 11.08.2024 התקיים דיון בהשגה. ביום 20.08.2024, דחה המשיב את השגת הקטינים. מכאן הערר שבפנינו.
10. במסגרת ישיבת קדם משפט (מיום 22.5.25) הודיע המשיב במענה לשאלת בית המשפט, כי המשיב אינו חולק על כך כי מימון רכישת הדירות נעשה מכספו של הסב, מר שחף.
11. משהתברר כי אין בין הצדדים מחלוקות עובדתיות אלא משפטיות בלבד, הודיעו הצדדים כי אין צורך בדיון שמיעת ראיות. הצדדים הגישו רשימת מוסכמות ופלוגתאות וביקשו כי התיק ייקבע להגשת סיכומים בכתב – וכך נעשה.
- ברשימה שהגישו תומצתה המחלוקת בין הצדדים - כדלקמן:
- האם הדירה שנרכשה עבור הקטינים הינה דירתם היחידה לפי הוראות סעיף 9(ג1) לחוק, ועל כן הם זכאים למדרגות מס רכישה של דירה יחידה, כטענת העוררים; או שמא היא חלק מכלל הדירות של התא המשפחתי שאליו משתייך כל אחד מהם, ולפיכך אינה דירתם היחידה במועד הרכישה.

הרקע המשפטי:

12. החיוב במס רכישה מעוגן בסעיף 9(א) לחוק, הקובע כי רוכש זכות במקרקעין חייב במס רכישה. סעיף 9(ג1) לחוק קובע שיעור מס ייעודי ברכישת דירת מגורים – בשונה ממס הרכישה החל בעת רכישת זכות אחרת במקרקעין, ומעניק הקלה לרוכש דירת מגורים יחידה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

בהתאם להוראות הסעיף, בעת רכישת דירת מגורים יחידה, חלות מדרגות מס רכישה נמוכות יותר מאלה החלות כאשר אין המדובר ברכישת דירה יחידה.

13. ומהי "דירה יחידה"? – קובע בעניין זה סעיף 9(ג1)(4)(א) לחוק – כך:

'דירה יחידה' – דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א;

בהמשך שם, בסעיף 9(ג1)(4)(ג) לחוק, נקבעה ההוראה הידועה בכינויה – "חזקת התא המשפחתי", ופירושה ואופן יישומה – הם הניצבים במוקד הערר:

"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן הזוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18

שנים, למעט ילד נשוי או ילד יתום מאחד או משני הוריו – כרוכש אחד".

14. חזקת התא המשפחתי – יוצרת פיקציה: יחידת התא המשפחתי, הכוללת את בני הזוג וילדיהם הקטינים, ייחשבו כרוכש אחד. הוראה דומה קיימת כידוע אף לעניין הפטור ממס שבח, בפרק חמישי¹ לחוק והחל בעת מכירת דירת מגורים מזכה יחידה, וכפי שקבוע (לעניין חזקת התא המשפחתי, בהקשר זה) בסעיף 49(ב) לחוק.

15. בתי המשפט עמדו על כך שחזקת התא המשפחתי, מעגנת שתי תכליות, אשר כונו בפסיקה: "תכלית חיובית" ו-"תכלית שלילית" [ראו לדוגמה: ע"א 4298/18 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' רועי בלנק (20.4.2021) (להלן: "עניין בלנק") פס' 8 לפסק הדין של כבוד השופט ע' גרוסקופף – ובפסיקה הנזכרת שם (ההפניות להלן לעניין בלנק, אלא אם ייכתב אחרת, יהיו לפסק דינו של כבוד הש' גרוסקופף, המשקף שם את דעת הרוב)]:

א. תכלית חיובית: מתן הקלת מס לתא משפחתי, כיחידת ההתייחסות המשמשת לרוב למגוריו של אדם.

ב. תכלית שלילית: מניעת תכנוני מס, בדרך של רישום נכסים על שם חברי התא המשפחתי, באופן שאיננו משקף את המציאות לאשורה ואשר נועד למקסם את מספר הקלות המס שיקבל התא המשפחתי.

16. בתי המשפט נדרשו לפירוש חזקת התא המשפחתי, בשורה של פסקי דין. פסקי דין אלה עסקו ברובם המכריע בעניינם של "בני זוג", וכמעט ולא דנו בעניינם של קטינים (למעט שני פסקי דין, שיוזכרו מיד).

פסק הדין המרכזי האחרון שניתן בסוגיה זו, נכון לעת הזו, הוא פסק הדין בעניין בלנק – ולכן עיקר ההפניות וההתייחסות תהיה לפסק דין זה – אשר גיבש ועיצב את המצב המשפטי העדכני בכל הנוגע לחזקת התא המשפחתי. כמובן וכפי שנכתב באופן ברור בפסק הדין, עניין בלנק מהווה המשך של סיפור – הנכתב בהמשכים [לדימוי זה, שמקורו בדבריו של פרופ' רונלד דבורקין (ראו שם, בפס' 6)], אשר החל להיכתב בפסיקה שניתנה בסוגיה זו במרוצת השנים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

לצורך פסק הדין כאן – אשר אינו עוסק בבני זוג אלא בקטינים, אין צורך בתיאור מפורט של התפתחות הפסיקה (והמעוניין, יוכל למצוא את הדברים בפירוט שם, בעניין בלנק).

אסתפק בסיכום הדברים (ראו פס' 17 לעניין בלנק):

א. הכלל - חזקת התא המשפחתי: יראו את חברי התא המשפחתי – בני זוג וילדיהם הקטינים, כיחידה אחת, וזאת בכל הנוגע לזכאות לפטור ממס שבח ולהקלה במס רכישה, הניתנים לדירת מגורים מזכה ודירת מגורים יחידה (בהתאמה).

ב. חריגים שנקבעו בחוק: המחוקק קבע שלושה מקרים, לגביהם לא תחול חזקת התא המשפחתי:

1. ביחס לבני זוג: כאשר בני הזוג גרים באופן קבוע בנפרד;

2. ביחס לילדים קטינים: א. כאשר הקטין נישא; ב. כאשר מדובר בקטין שהוא יתום (הוסף

לחוק במסגרת תיקון 103 לחוק).

ג. חריגים שנקבעו בפסיקה, אשר התייחסה לבני זוג:

1. חריג המטען ההיסטורי: אין מתחשבים בפעולות שעשה אחד מבני הזוג קודם להקמת

התא המשפחתי, כדי לשלול הקלות מס מבן הזוג האחר [ראו: ע"ש (ב"ש) 2979/97

מור נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (15.7.1998); ע"א 3185/03 מנהל מס שבח

מקרקעין מרכז נ' פלם (19.8.2004)].

2. חריג ההפרדה הרכושית: חזקת התא המשפחתי אינה חזקה חלוטה אלא חזקה הניתנת

לסתירה, ולכן החזקה לא תחול אם בני הזוג קבעו ביניהם הפרדה רכושית בהסכם יחסי

ממון וההפרדה מיושמת בפועל [ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

(17.11.2014) (להלן: "עניין שלמי")]. בפסק הדין בעניין בלנק נקבע כי הפרדה רכושית

בין בני זוג תוכר, אף אם בני הזוג מתגוררים יחד בדירה השייכת בהתאם להסכם הממון

רק לאחד מהם.

17. השתת מס רכישה בעת רכישת דירה על ידי קטין, נדונה על ידי ועדות הערר בשני פסקי דין: ו"ע

(ת"א) 1393/01 אבן עזרא נ' מס שבח נתניה (29.6.2003) (להלן: "עניין אבן עזרא"); ולאחר מספר

שנים בו"ע (ת"א) 62431-06-15 חג'ג' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חל אביב (27.4.2017) (להלן: "עניין

חג'ג'").

בשני פסקי הדין דובר בקטין אשר נרכשה עבורו דירת מגורים, והשאלה שניצבה היא האם על אף

שיש להוריו דירת מגורים, יש לראות בדירת הקטין כדירה יחידה, אם לאו. בעניין אבן עזרא – דובר

בדירה שנרכשה על ידי הסב, ובעניין חג'ג' – דובר בדירה שרכישה מומנה כנראה על ידי ההורים.

בשני פסקי הדין נחלקו הדעות: דעת הרוב קבעה כי יש להחיל את חזקת התא המשפחתי ולהשית

מס רכישה בהתאם, כאילו אין המדובר בדירה יחידה. דעת המיעוט בשני פסקי הדין הייתה של כבוד

חבר הוועדה, עו"ד דן מרגליות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

עו"ד מרגליות סבר, בשני העררים, כי דין העררים להתקבל, וזאת לאור בעייתיות שיש בלשון החוק שקבע את חזקת התא המשפחתי – בכל הנוגע לקטינים (להלן: "הבעיה הלשונית"). בהמשך אתאר את הבעיה הלשונית באופן רחב יותר, אסתפק כאן בציון הטענה כי המחוקק, על אף כוונתו הברורה, כשל בלשונו, כך שחזקת התא המשפחתי, בהתאם ללשון החוק, לכאורה אינה חלה כאשר רוכש הדירה (או המוכר, לעניין מס שבח) הוא הקטין.

על פסק הדין בעניין חג'ג' הוגש ערעור לבית המשפט העליון - ע"א 4677/17 חג'ג' נ' מנהל מס שבח מקרקעין בתל אביב (4.4.2019), ובהמלצת בית המשפט המערערים הודיעו כי אינם עומדים על הערעור, וזה נדחה.

18. בערעור כאן, המערערים לא שבו על הטענה הנוגעת לבעיה הלשונית, ומכאן יש לכאורה להסיק כי הם מקבלים בהקשר זה את שנקבע בעניין אבן עזרא ובעניין חג'ג', והיה מקובל לכאורה על המותב הנכבד אשר ישב בערעור שהוגש והמליץ למערערים לא לעמוד על ערעורם.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים:

19. העוררים טוענים כי חזקת התא המשפחתי, הקבועה בסעיף החוק, נסתרה במקרה ייחודי זה, שכן מקור הכספים לרכישת הדירות הינו חיצוני לתא המשפחתי (כספי הסב).

20. הסכמי המתנה שאושרו על ידי בית המשפט לענייני משפחה, יצרו בפועל הפרדה רכושית מלאה ומוחלטת בין הקטינים לבין הוריהם, בכך שאסרו על ההורים להתגורר בדירות או להשתמש בדמי השכירות, והכספים יופקדו בחשבונות ייעודיים על שם הקטינים. לאור זאת, המשיב למעשה לא חלק על כך כי במקרה כאן – נוצרה הפרדה רכושית בין הדירות שנרכשו, לבין הורי הקטינים ושאר נכסי התא המשפחתי.

21. פסיקת בית המשפט העליון קבעה כי כאשר מוכחת הפרדה רכושית, חזקת התא המשפחתי הופרכה. יתירה מזו, במקרה כאן, שעה שלא יכולה להיות מחלוקת כי הרכישה מומנה ממקורות הסב, מר שחף בלבד, ולא ממקורות הורי הקטינים, הרי שאין כל בסיס לתכנון המס אותו נועדה חזקת התא המשפחתי למנוע.

בנסיבות אלה ובהתאם לפסיקה, יש להכיר בזכותו של כל יחיד, כאישיות משפטית נפרדת ועצמאית מהוריו ומשאר חברי התא המשפחתי – לזכות בהקלה שקבע המחוקק למי שרוכש דירה יחידה.

22. אכן, פסיקת בית המשפט העליון אשר הכירה בכך שחזקת התא המשפחתי אינה חזקה חלוטה, עסקה בעניין בני זוג, ולא בעניינם של קטינים. אלא ששוני זה הוא שוני טכני, ולא מהותי.

שעה שנקבע כי הוראות החוק יכולות להתפרש ככאלה שאינן קובעות חזקה חלוטה, ושעה שנקבע כי ההכרה בזכויות הפרט מצדיקה סטייה מחזקת התא המשפחתי – כאשר מבחינה עובדתית עלה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

בידיו להצביע על הפרדה רכושית אמתית המיושמת בפועל, ראוי ונכון להחיל את אותם עקרונות אף ביחס לקטינים.

שלילת ההטבה מהקטינים פוגעת בזכותם לקבל את הקלת המס, המגיעה לכל אזרח בגין רכישת דירתו היחידה. יתירה מזו, גישת המשיב תמנע מהעוררים אף ליהנות מהטבה זו גם בעתיד לכשיגיעו לבגרות, משום שכאשר ירכשו דירה (נוספת) בבגרותם - היא תיחשב על ידי המשיב כדירתם השנייה. אין הצדקה לתוצאה שכזו.

23. גישת המשיב הרואה בדירות אלו חלק מהתא המשפחתי, יוצרת חזקה חלוטה שאינה ניתנת לסתירה בעניינם של קטינים. אין הצדקה לגישה שכזו, שכן היא מפלה לרעה קטינים.

24. העוררים מציינים כי בניגוד לדבריו, עמדת המשיב אינה עולה בקנה אחד עם הוראת ביצוע 6/2011, המכירה באפשרות שקטינים יוחרגו מחזקת התא המשפחתי במקרים מסוימים, כגון כאשר הרכישה של הדירה היא מכספי פיצויים או ירושה, בהם קיימת הפרדה רכושית. משהכיר המשיב באפשרות עקרונית זו, אין הצדקה בנסיבות כאן, שלא להחילה על העוררים.

25. העוררים סבורים כי אין מקום לאמץ את דעת הרוב בפסקי הדין בעניין אבן עזרא ובעניין חג'ג'. לדברי העוררים, פסק דין אבן עזרא, אשר אמנם עסק אף הוא במתנה מסב, נפסק לפני שניתן פסק הדין בעניין שלמי – בו נקבע כי ניתן לסטות מחזקת התא המשפחתי, במקרה בו הוכחה הפרדה רכושית. לאור זאת, אין ללמוד מפסק דין זה.

פסק הדין בעניין חג'ג', ניתן אמנם לאחר פסק הדין בעניין שלמי, אולם בעניין חג'ג' דובר ככל הנראה בדירות שנרכשו במימון התא המשפחתי – הורי הקטינים, ובכך יש שוני מהותי מהמקרה כאן – בו הרכישה ממומנת על ידי הסב, אשר אינו חלק מחברי התא המשפחתי – כפי שזה הוגדר על ידי המחוקק.

26. העוררים מוסיפים כי המשיב חרג מהצהרתו בעל פה בדיון ביום 22.5.25 לפיה - "אין לנו מחלוקת כי בתיק כאן מקור הכסף הוא מהסבא" (עמ' 2 שורה 11). כאשר בסיכומים שהוגשו על ידו (בס' 50), לפתע נטען: "אין דרך לברר שהכספים שהועברו מחשבוננו של מר שחף חיצוניים לתא המשפחתי הרלוונטי" - ובכך הרחיב המשיב חזית, באופן שאין לקבל.

27. קודם להצגת טענות המשיב, אבקש להסיר מעל הפרק כל ספק בעניין הנזכר בסעיף הקודם – הטענה האחרונה מבין טענות העוררים, אותה אקבל באופן מלא. טענת המשיב בסעיף 50 - כאילו לא הוכח כי מדובר בכספי מר שחף, נטענה בשפה רפה ובחצי פה, וטוב היה אם כלל לא הייתה עולה.

בצדק טוענים העוררים כי טענה זו סותרת את תשובתו של המשיב לשאלה ברורה שהצבתי בפניו בקדם המשפט, וכי תשובתו של המשיב היא שסללה את הדרך לויתור על הליך שמיעת הראיות. אין



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

כל מקום להרחבת חזית מסוג זה, ואודה כי דומני כי הדברים הם בבחינת אמרת אגב שהמשיב עצמו לא ייחס לה משקל של ממש (וכך עולה ממיקומה בסיכומים, ומכך שהמשיב עצמו לא נתן לה משקל של ממש ולא עליה ביסס את טענותיו).

כך או אחרת, מדובר בהרחבת חזית הסותרת הודעה ברורה שהודיע המשיב לבית המשפט, ולפיכך היא נדחית.

לאור זאת, מכאן ואילך אצא מנקודת מוצא – אשר לא הוצג ולו בדל ראיה המלמדת אחרת, כי הרכישות מומנו באופן ברור ומלא ממקורותיו של מר שחף.

טענות המשיב:

28. המשיב אינו חולק על כך שהמתווה החוזי שיצר מר שחף, יצר אכן הפרדה רכושית. אלא שהמשיב סבור כי בעוד שהפרדה רכושית הוכרה בפסיקת בית המשפט – כאשר מדובר בבני זוג, אין מקום להכיר בחריג פסיקתי זה, שעה שמדובר בילדים קטינים החיים במסגרת התא המשפחתי.

29. המשיב טוען כי הטבת מס הרכישה המופחתת לדירת מגורים יחידה נועדה למטרה חברתית, להקל על מי שמבקש לרכוש דירה יחידה למגורים עבורו ועבור משפחתו, ולא לדירות השקעה. המחוקק קבע את חזקת התא המשפחתי כדי להגביל את הטבת המס לדירה יחידה לכל תא משפחתי, ובמקרה זה הקטינים משתייכים לתאים משפחתיים שכבר בבעלותם דירת מגורים.

על מנת לסתור את חזקת התא המשפחתי, יש לבחון תחילה האם החלת החזקה פוגעת בערך ראוי להגנה, ורק אז לבחון הפרדה רכושית בפועל.

30. המשיב מדגיש כי הפרדה רכושית כשלעצמה אינה יכולה לסתור את החזקה, אלא היא רק תנאי הכרחי לסתירתה, כאשר קיימת עילה מהותית המצדיקה זאת. במקרה זה, הדירות נרכשו עבור קטינים (חלקם פעוטות) כאפיק השקעה ולא למגורים, ואין בכך כדי להצדיק סטייה מחזקת התא המשפחתי ותכליותיה.

31. הוראת ביצוע 6/2011 קובעת במפורש כי דירה שניתנה במתנה לקטין על ידי בני משפחה או קרובים - תימנה במניין דירות התא המשפחתי, וזאת בשל הקושי להתחקות אחר מעבר כספים והחשש מניצול הדבר להגדלת דירות התא המשפחתי.

32. קבלת טענות העוררים תרוקן מתוכן את חזקת התא המשפחתי – בכל הנוגע לילדים קטינים, ותאפשר לכל תא משפחתי מבוסס ליהנות מהטבת המס כמספר הנפשות שבו, ובכך תפגע בתכלית החברתית של החוק. המחוקק טרח לצמצם את חזקת התא המשפחתי במקרים ספציפיים (כמו יתומים קטינים - בתיקון 103 לחוק, וקטין שהתחתן – חריג שהיה קבוע בסעיף כבר מקדמת דנא), עובדה המעידה כי הפרדה רכושית כללית אינה מספיקה לסתירת החזקה – בכל הנוגע לקטינים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

דין והכרעה

33. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי דין הערר להידחות.
- קביעה זו נובעת מהאופן בו אני מבין את תכלית החקיקה של חזקת התא המשפחתי, ומכך שהצדקה לקביעת החריג הפסיקתי בכל הנוגע להפרדה רכושית – חריג אשר נקבע בפסיקה ביחס לבני זוג, רלוונטית ומוצדקת ביחס לבני זוג, אך לא בכל הנוגע לילדים קטינים.
- ובמילים אחרות: בעוד שבכל הנוגע לבני זוג, קיימות הצדקות חשובות וכבדות משקל אשר חייבו, כפי שנקבע בפסיקה, לסטות מלשון החוק ולקבוע את החריג ביחס להפרדה רכושית, הרי שהצדקות אלה אינן קיימות ביחס לקטינים (או שעוצמתן חלשה יותר באופן ניכר). בנסיבות אלה, אני סבור כי אין מקום לסטות מלשון החוק ומתכליתו, ואין מקום להרחבת החריג ולהחלתו באופן שונה מזה שנעשה עד היום בפסיקה.
- בכל הנוגע לילדים קטינים, בתי המשפט טרם כתבו "פרקים בסיפור המתמשך" – באופן המצדד בסטייה מלשונו הברורה של החוק, ולכן אני סבור כי נכון לנקוט ביחס לכך בגישה בה צידד כבוד השופט גרוסקופף (אלמלא אותם "פרקים" שכבר נכתבו – ביחס לבני זוג) – ולהותיר את חזקת התא המשפחתי ביחס לקטינים בהתאם ללשונו "הבהירה והברורה" של החוק (ראו: עניין בלנק, פס' 6 ופס' 27).
34. לא אכחד כי אימוץ גישה זו – כאמור לעיל, אינו חף בעיניי מקשיים וכי על כן התלבטתי בדבר – מתוך הכרה בגישות שונות שהובעו במרוצת השנים בסוגיה זו, אולם בסופו של חשבון וכפי שאסביר ואנמק, אני סבור כי הוא הפתרון הנכון והראוי – ביחס לחזקת התא המשפחתי בכל הנוגע לקטינים. שינויים בהקשר זה, ראוי כי יתבצעו על ידי המחוקק, ובהעדרם – אין מקום להרחבת החריג השיפוטי שנקבע ביחס לבני זוג, אף ביחס לקטינים – ובכך, וכאן העיקר, לסטות באופן ברור מזיהוי הגורם לו ביקש המחוקק לייחד את הטבות המס הניתנות לבעלי דירה יחידה.
35. כדי לבאר את מסקנתי, אפסע דרך שתי תחנות – לשון החוק ותכליתו. כאמור, שתי תחנות אלה אינן חפות מקשיים, וייתכן כי ניתן היה להגיע בעניינם גם למסקנות אחרות, אלא שהותרת חזקת התא המשפחתי – שקבע המחוקק ביחס לקטינים, ולא פרימתה, היא שמצדיקה בעיניי את המסקנה אליה באתי.

לשון החוק:

36. לנוחות הקריאה, אשוב ואצטט את סעיף 9(ג1)(ג4)(ג) לחוק, הקובע את חזקת התא המשפחתי:
- יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן הזוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי או ילד יתום מאחד או משני הוריו – כרוכש אחד.
- אעמוד להלן על מה שכיניתי "הבעיה הלשונית", ולאחר מכן – על גבולות החריגים שקבע המחוקק.
37. הבעיה הלשונית:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

כפי שעמד על כך עו"ד מרגליות בפסקי הדין בעניין אבן עזרא ובעניין חג'ג', נוסח הסעיף כשל לכאורה בלשונו. הסעיף, בהתאם ללשונו, מציב במוקד ההוראה את ה-"רוכש" – ועליו מחיל את חזקת התא המשפחתי.

אם כך נעשה, נקלע לבעיה: הסעיף מנוסח כך שהרוכש הוא ההורה, ולכן לוכד בתא המשפחתי יחד עמו – את בן זוגו וילדיו הקטינים (בחוק כתוב לכאורה בשגגה "ילדיהם", עניין עליו עמד כב' השופט קירש בעניין חג'ג' ומצא בו עוגן מסוים כדי להתגבר על הבעיה הלשונית).

הסעיף לכאורה אינו מצליח להשיג את יעדו, כאשר הרוכש הוא הקטין. במקרה כזה, אם נראה את הרוכש, בן זוגו וילדיו הקטינים – נראה כי התוצאה תהיה קבוצה ריקה. לקטין אין ילדים, ולרוב אף אין לו בן זוג.

אין ספק כי לא לכך כיוון המחוקק, אולם לכאורה – לפנינו בעיה לשונית, שאינה פשוטה. אכן, העוררים לא העלו בעיה זו ולא עליה ביססו את טענותיהם. למרות זאת מצאתי לנכון להזכיר את הדברים.

38. כפי שציין כבוד השופט ה' קירש בעניין חג'ג', ראוי היה כי המחוקק ייתן דעתו לקושי זה, ויביא לפתרונו. קושי זה ידוע ומוכר כבר עשרות שנים, ובכל זאת - המחוקק לא מצא לכך את זמנו (אזכיר כי בעיה דומה קיימת אף לעניין סעיף 49(ב) לחוק, בכל הנוגע לפטור מס שבח – על כל המשתמע מכך).

39. אלא שפרשנות חוק – וזוהי הפרשנות התקפה והמחייבת, היא זו שהתקבעה בפסיקה ובפרקטיקה, וכאמור דומה כי אף העוררים לא מצאו לטעון כנגד כך (וודאי שלכך יש משמעות).

כפי שקבעה דעת הרוב הן בעניין אבן עזרא והן בעניין חג'ג', תכלית החוק ברורה, והיא הייתה ללכוד בחזקת התא המשפחתי את כלל חברי התא המשפחתי – הורים וילדים קטינים – כיחידה אחת. עמדה זו כנראה הייתה מקובלת אף על המותב הנכבד אשר המליץ על משיכת הערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין חג'ג' (ע"א 4677/17 חג'ג' נ' מנהל מס שבח מקרקעין בתל אביב (4.4.2019)), וזאת על אף שהבעיה הלשונית ניצבה במוקד הטענות.

אין אפוא אלא להסיק כי בשים לב למובהקות תכלית החקיקה – להציב את כלל חברי התא המשפחתי כיחידה אחת, כך יש לפרש את הסעיף, על אף הקושי הלשוני הכרוך בכך. עשרות שנים בהם מתפרש כך הסעיף, יצרו משקל של ממש, ואין לך הוראה כתובה (הנוהגת פרק זמן ארוך) שאין לצידה אף מעין תורה שבעל פה. ולעיתים, כמו כאן, נמצא כי לאור תכלית החקיקה ואופן יישום חזקת התא המשפחתי זה עשרות שנים – פרשנות זו גוברת.

40. החריגים שקבע המחוקק:

סעיף החוק שלפנינו, בו נקבעה חזקת התא המשפחתי, הכיר בכך שיש מקרים בהם ראוי שלא להחיל חזקה זו. המחוקק קבע בלשון ברורה – מקרים אלה:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

א. בני זוג שאינם מתגוררים יחד ;

ב. קטין שנישא ;

ג. קטין יתום.

כאשר המחוקק קובע באופן ברור את גודל הסעיף, דומני כי הרחבת גדרים אלה – צריכה להיות כפי שעשתה עד כה הפסיקה – באופן השמור למקרים בהם ההצדקה ליצירת חריג פסיקתי – ברורה ונחיצותה רבה. הצדקה שכזו קיימת באופן ברור – כאשר מדובר בבני זוג, אך היא נחלשת למדי – כאשר מדובר בקטינים להם נרכשת דירה לצרכי השקעה גרידא.

תכלית החקיקה

41. בחינת תכלית החקיקה אינה צריכה לפתוח בזו של חזקת התא המשפחתי, אלא בזו של מתן הקלות במס (רכישה ושבח) לדירת מגורים יחידה. חזקת התא המשפחתי נועדה להציב גדר בפני תחולת הוראות מקלות אלה, הן הניצבות במרכז – ולכן ראוי לפתוח בהן.

42. כבוד השופט ח' מלצר בע"א 4713/11 יואש זגורי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, פס' 22, עמד על הדברים (באותו עניין היה כב' הש' מלצר בדעת מיעוט, אולם אין לכך כל קשר לעניין המצוטט – אשר אינו שנוי במחלוקת):

הכלל לפיו יש לראות את בני הזוג, לעניין חלק מדיני המס, כ"תא משפחתי אחד", נדון על ידי בית משפט זה במספר הזדמנויות (ראו: ענין עברי; ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: ענין פלם); ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה [פורסם בנבו] (17.11.2014) (להלן: ענין שלמי)). כדי להבין את תכלית הכלל האמור, יש לבאר תחילה את ההגיון העומד בבסיסם של הפטור לדירה יחידה והפטור לדירה מזכה.

כפי שעולה מן הפסיקה ומהספרות המשפטית, הפטור ממס שבח לדירה מזכה, נועד להקל על מי שמוכר דירה שנרכשה שלא לצורכי השקעה, אלא לצורך שימוש האישי והפרטי. הענקת הפטור לדירה מזכה "מבוססת על העיקרון שלפיו דירת המגורים של המשפחה היא נכס פרטי, הנרכש ועומד לשימוש האישי של בעליה ואינו נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס על השבח בעת מכירתה" (יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין – דירת מגורים כרך א' חלק שני, בעמ' 503 (מהדורה שלישית, 2014); ראו גם: ענין עברי, בעמ' 599). תכלית דומה מקדם הפטור לדירה יחידה, אשר מוביל להפחתת מס הרכישה רק במקרים בהם, באופן מהותי, אין מדובר ברכישת דירה שניה, והרכישה מבוצעת לצורך מגורים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

בהתאם להיגיון העומד ביסוד מתן הפטורים לדירה יחידה ולדירה מזכה – הפסיקה מונה שתי תכליות לכך שיש להתייחס לבני זוג כתא משפחתי אחד לעניין פטורים אלו. כך נכתב בהקשר זה בענין שלמי:

”תכליתם של שני הסעיפים הללו (העוסקים בפטורים לדירה יחידה ולדירה מזכה – ח”מ) נדונה בהרחבה בפסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם... מדובר בתכלית כפולה: מחד, נועדו הסעיפים למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, שבהם נרשמות מספר דירות שמשמשות את התא המשפחתי על שם בני משפחה שונים על מנת למקסם את מספר הפטורים ממס שבח שיוכל התא המשפחתי כמכלול לקבל בבוא היום. תכלית זו כונתה בעניין עברי ”תכלית שלילית”. מאידך, מבקש החוק לאפשר לתא המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאויו וצרכיו (להבדיל מאלו של מי מהפרטים המרכיבים את התא המשפחתי בנפרד), מתוך הנחה שהתמורה שמתקבלת ממכירת דירת המגורים משמשת במרבית המקרים לרכישת דירת מגורים אחרת עבור התא המשפחתי כמכלול. תכלית זו כונתה בעניין עברי ”תכלית חיובית”. ניתן לראות כי מדובר במידה רבה בשני צידיו של אותו מטבע.”
(שם, בפסקה 47; ראו גם: ענין עברי וענין פלם; להרחבה ראו: נמדר הפטור לדירות מגורים, בעמ' 93-95).

התכליות הללו קשורות בטבורן לגישה העקרונית המנחה את מהות הפטורים לדירה מזכה ולדירה יחידה. כנזכר, ההיגיון העומד בבסיסם של הפטורים האמורים הינו לספק את מאווי התא המשפחתי, באופן שבו יוקל נטל המס בעסקאות שמטרתן למגורים ולא להשקעה.
(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

כבוד השופט גרוסקופף עמד אף הוא על הדברים – בדרך זו, בפס' 9 לעניין בלנק:
דומה שההיגיון העומד כיום מאחורי כלל היחידה המשפחתית טמון בכך שהתכלית הסוציאלית המרכזית של הפטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה וההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישה דירת מגורים יחידה הוא להקל ברכישת דירת מגורים ראשונה שתשמש למגורי הנישום, ולהפחית את עלויות המעבר מדירת מגורים אחת שבבעלות הנישום לדירת מגורים אחרת הנרכשת תחתיה (ראו...). בהינתן שעל פי רוב המשפחה מתגוררת ביחידת מגורים אחת, הרי שהתכלית האמורה מצדיקה לכאורה להגביל את מתן הפטור וההקלה רק לדירה אחת, וזאת למעט אותם מקרים חריגים בהם בני הזוג מתגוררים דרך קבע בנפרד (ואכן, כאמור, זהו אחד החריגים לכלל היחידה המשפחתית).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

43. אכן, אין חולק על כך כי המחוקק הישראלי, בניגוד לעיתים למחוקקים אחרים שישבו על מדוכה זו, אינו מתנה את תחולת ההקלות לדירה יחידה, בכך שמדובר בדירה בה מתגורר הרוכש (או המוכר) עצמו. אולם עובדה זו אינה משקפת אלא אימוץ גישה מקלה – אשר נועדה לתת מענה למצב בו אדם בעל דירה יחידה, אותה הוא מעדיף להשכיר ובדמי השכירות למצוא מענה לדרישות מגוריו. אין בכך כדי לשנות מלזו מטרת ההקלות שנקבעו בחוק – אשר מטרתן הברורה מכוונת לטעם הסוציאלי שעניינו בצורך האנושי בקורת גג – ולא להשקעות כלכליות גרידא. השקעות כלכליות הן כמובן טובות וברוכות, אך אין כל הצדקה להעדיף בדרך המיסוי - אחת על האחרת.
44. כפי שהבהירה הפסיקה, תכלית החקיקה של חזקת התא המשפחתי בנויה משני רכיבים: תכלית שלילית ותכלית חיובית. התכלית השלילית – נועדה למנוע תכנוני מס. איני סבור כי המקרה כאן הוא בבחינת תכנון מס. אין לכך שום אינדיקציה, ולמעשה אף המשיב לא העלה טענה בעניין זה. אם התכלית השלילית הייתה התכלית היחידה של חזקת התא המשפחתי, לא היה מקום להחיל חזקה זו במקרה כאן.
- אלא שלצד התכלית השלילית, ניצבת אף התכלית החיובית. תכלית זו הובנה לעיתים ככזו שנועדה להקל עם התא המשפחתי. אלא שכפי שהצביעו על כך בתי המשפט, חזקת התא המשפחתי יוצרת מעין "קנס נישואין" ולכן קשה להסביר כך את הדברים.
- המובן של התכלית החיובית – היא מיקוד הטבת המס לגורם לו ייעד המחוקק את הטבות המס הניתנות לרוכש דירה יחידה.
- כפי שראינו, הקלת המס ברכישה שכזו (כמו גם במכירה של דירה מזכה יחידה) – נועדה לתכלית סוציאלית – להקל ברכישת קורת גג לשימוש של אדם ומשפחתו.
- תכלית זו אינה מתקיימת כאשר מדובר בקטין המתגורר באופן טבעי עם הוריו. רכישת דירה לקטין שכזה, היא בראש ובראשונה לצרכי השקעה. אין כל הצדקה במתן הקלת המס בעת רכישת דירת השקעה ובמכירתה. בניגוד למצב בו אדם בגיר רוכש דירה יחידה ואינו גר בה, אלא משכירה ומשתמש בדמי השכירות כדי לשכור דירה, כאשר קטין הוא חלק מתא משפחתי בו יש כבר דירת מגורים – רכישת הדירה עבור הקטין היא צעד השקעתי, שאינו קשור בשום דרך לאופיו של הנכס לו כיוון המחוקק בעת מתן ההטבות לדירה יחידה.
45. העוררים טוענים כי קבלת עמדת המשיב, תביא לשלילת זכות השמורה להם. איני רואה כך את הדברים. הנכס לו בחר המחוקק להעניק את הטבות המס, אינו מסוג נכס ההשקעה שרכשו העוררים. לאור זאת, אין כל פגם בכך שלא יזכו להטבות מס, אשר כלל לא יועדו למקרים מסוג זה.
- העובדה שבהחלט ייתכן כי אף בעתיד, אם לא ימכרו את דירתם הנוכחית, לא יזכו להטבות המס – בהיותם בעלי מספר דירות מגורים, אף בה אינו מוצא כל טעם לפגם. אין כל זכות, מהותית ועקרונית, המחייבת מתן פעם בחיים של הטבה – למי שלשמחתו אינו מצוי במסגרת לה יועדה הטבה זו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

46. התפיסה לפיה חזקת התא המשפחתי לא נועדה אך ורק לשלילת תכנוני מס, מצאה את ביטוייה בדברי כבוד השופט י' דנציגר, בפס' 48 בעניין שלמי, – תוך שהוא בחר להדגים את הדברים במקרה הדומה לענייננו כאן:

”הפיקציה” המשפטית הקבועה בשני הסעיפים הללו מתעלמת גם מדקויות הנוגעות לכוונתם הפוטנציאלית של יחיד התא המשפחתי ברישום נפרד של בעלות במספר דירות. ההנחה היא שמאחורי רישום כזה יעמוד בדרך כלל מניע בלתי ראוי להערים על שלטונות המס ולהשיג פטור או הקלה באופן בלתי לגיטימי, אך בהחלט ייתכן שמאחורי רישום כזה עומד מניע לגיטימי. למשל, הורים שרוכשים דירה ומבקשים לרשום אותה על שם ילדיהם הקטינים על מנת להבטיח כבר בשלב זה את עתידם, או רצון של ההורים להעניק מתנה לאחד הילדים ולא לאחר. ”הפיקציה” המשפטית הקבועה בשני הסעיפים הללו בוחנת את כל המקרים הללו באופן זהה ומשייכת אותם לקטגוריה אחת וזהה, ובכך היא מורה לנו כי הנתונים הללו אינם רלוונטיים לצורך הדין במישור המיסוי ולכן עלינו להתעלם מהם.

47. אכן – וכך טוענים העוררים, במקרה כאן המימון נעשה על ידי הסב ולא על ידי ההורים. זהו אכן הבדל, אלא שאני סבור כי אין בו די. בהינתן כי אין כל חשד לתכנון מס, מקור המימון אינו נקודת הכובד המשמעותית.

נקודת הכובד נעוצה בכך שרכישת דירות על ידי קטינים, אינה סוג הרכישה שלה כיוון המחוקק את הקלות המס הניתנות לדירות יחידות. אין הצדקה למתן ההטבות לנכסים שכאלה, יהיה מקור המימון מההורים או מדור הסבים והסבתות.

ובמילים אחרות: אם התכלית היחידה שאנו רואים לנגד עינינו בחזקת התא המשפחתי – היא מניעת תכנוני מס והבטחת ההפרדה הרכושית, הרי גם רכישה במימון ההורים עשויה לעמוד בדרישות אלה. אם תתקבל עמדת העוררים, אני משוכנע כי יש הצדקה של ממש למניעת ההקלה אף במקרים מסוג זה.

48. עיון בפסק הדין אבן עזרא – בדברי כבוד השופט י' בן שלמה, מלמד כי הדברים שנכתבו לעיל הם הנימוקים המהותיים שעמדו בבסיס דחייתו את הערר (אשר עסק אף הוא במתנת סב). אביא חלק מדבריו התמציתיים – אשר דומני כי לא נס לחם:

בפרשנות הוראת מס עלינו לבחור, מבין האפשרויות הלשוניות השונות, את האפשרות המגשימה את מטרת החקיקה (ע”א 5773/99 צבי סובול ואח' נ' מנהל מס שבח ת”א – פדור, טרם פורסם; ע”א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ”ד לט (2) עמ' 70).

הכלל הוא, שרוכש זכות במקרקעין חייב בתשלום מס רכישה (סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ”ג – 1963 (להלן – החוק)). המחוקק בחר להעניק הנחה ממס רכישה לרוכש דירת מגורים כקורת גג יחידה. לצורך הגדרת התיבה ”רוכש” אימץ המחוקק את עקרון התא המשפחתי כמי שחוסה, בדרך כלל, תחת קורת גג אחת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

...

הכוונה העולה מלשון החוק, הינה להעניק הנחה בגין קורת-גג יחידה. מהחריגים שבסעיף: "למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד" ו- "למעט ילד נשוי", נלמד בעליל שהמחוקק ראה את הקטינים חוסים תחת קורת-גג הוריהם עד הגיעם לגיל בגרות, למעט אלה שנישאו או בן זוג החי בנפרד הזקוקים, ככלל, לקורת-גג משלהם ומטעם זה לא נכללו בתא המשפחתי ואינם נמנים עם "רוכש אחד" כהגדרת הסעיף.

בסיפא של דבריו, הפנייה ללמוד מאופיים של החריגים שקבע המחוקק, מחזקת אכן את המסקנה אליה הגיע. דברים דומים ציין כבוד השופט ה' קירש, בעניין חג'ג', כאשר ישב אף הוא על מדוכה דומה, וכך קבע שם, בפס' 21:

ההוראה נועדה להבטיח כי הקלה במס רכישה תינתן פעם אחת בלבד לכל משפחה גרעינית וזאת מתוך ההנחה כי בני המשפחה מתגוררים יחד תחת קורת גג אחת (ומשם הצורך למעט מההוראה "בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד" כן "ילד נשוי").

49. העוררים בצדק טוענים כי מאז פסק הדין בעניין אבן עזרא, השתנתה התפיסה ביחס לחזקת התא המשפחתי. אין לכתוד כי כך הוא. אלא שלטעמי בצדק עומד המשיב על ההבחנה בין העניינים שנדונו בפסיקה במרוצת השנים – אשר עסקו בהחלת חזקת התא המשפחתי על בני זוג, לבין המקרה הנדון כאן – העוסק בילדים קטינים, חלקם, כך נמסר, פעוטות בני שנים בודדות. מאחורי המהלך החשוב שהובילו בתי המשפט בפסיקתם בעניין חזקת התא המשפחתי, עמדו מצוקה אנושית כמו גם תכליות מהותיות, אשר הצדיקו סטייה באופן שבתי המשפט לא הסתירו כי לא בנקל עולה בקנה אחד עם משמעותו הפשוטה "הבהירה והברורה" של ההוראה שקבע המחוקק (ראו לדוג': פס' 10 בעניין בלנק).

מצוקה אנושית זו, אשר מולה לא חפצו בתי המשפט לעמוד מנגד מבלי לתת לה מזור, נגעה בראש ובראשונה לסיטואציות אנושיות – שהפכו לשכיחות יותר מבעבר (עת חוקק החוק). כפי שציין כבוד השופט דנציגר בעניין שלמי פס' 49:

אלא שלצד תא משפחתי זה קיימות אפשרויות נוספות ומורכבות יותר מהבחינה המשפטית. לדוגמא, בני זוג עשויים להקים תא משפחתי בשלב מאוחר של חייהם, כשכל אחד מהם כבר מבוסס כלכלית ובעלותו דירה משלו. ודוגמא נוספת: בני זוג עשויים להקים תא משפחתי המהווה עבור שניהם "פרק ב", כשלכל אחד מהם נכסים משלו וילדים משלו, על כל המורכבות הנובעת מכך. בשתי הדוגמאות הללו קיימת סבירות גבוהה כי בני הזוג יערכו הסכם ממון, שבו יוסדרו סוגיות רכושיות הנוגעות לנכסים שעומדים להגישו לתא המשפחתי. ייתכנו, כמובן, דוגמאות קטגוריאליות נוספות מעבר לאלה שהוזכרו כעת, אך המשותף לדוגמאות הללו הינו שכל אחד מבני הזוג נכנס לתא המשפחתי כשהוא נושא עימו "מטען היסטורי".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ר"ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

אלה סיטואציות אנושיות, שנחוץ, ראוי והכרחי – לתת להן יד מסייעת, ואשר הצדיקו את נקיטת הגישה הפרשנית שאומצה בפסיקה.

כמו כן, שאלת חלוקת הרכוש בין בני זוג בוגרים, היא שאלה שנוגעת לאוטונומיה האישית של כל אחד מהם, ואף מנקודת מבט זו – ראוי ונחוץ לתת מענה.

אלא שכל אלה רלוונטיים שעה שמדובר בבני זוג, ולא כאשר מדובר בילדים קטינים הרוכשים דירה להשקעה. על אף שגם בהקשר זה חלו שינויים, עדיין – ילדים קטינים מתגוררים עם הוריהם תחת אותה קורת גג.

אין אפוא במקרים אלה את ההצדקה הבסיסית לסטות מחזקת התא המשפחתי – כפי שזו עולה מלשון החוק, ואשר נועדה לשרת אינטרס כלכלי ראוי ולגיטימי עליו עמד המחוקק: מתן הטבות מס במצב דברים אחד (כאשר דירה יחידה משמשת כמענה לצורך האנושי בקורת גג), ולא במצב בו ברור כי לא כך הם פני הדברים.

בהינתן משאבים מוגבלים, לגיטימי, נחוץ ואף ראוי – לבחור כיצד יתחלקו משאבים אלה, ואין כל פגם בבחירה שלא לתת הקלת מס במצב דברים מסוג זה – לא לו יועדה ההקלה. אזכיר כי על אף שאו דנים כאן בשאלת מס הרכישה, לשאלה זו עצמה יש נפקות עתידית אף בעניין מס השבח – ושם מדובר לא אחת בסכומים נכבדים. אין הבדל מבחינה כלכלית בין לתת מענק לבין לתת פטור ממס, וספק בעיניי האם יש מקום לאפשר את מתן הטבות המס (העשויות ברבות השנים להגיע לסכומי עתק) – באופן כה שונה מהחלוקה הסבירה בה בחר באופן ברור המחוקק.

50. ושוב, יכול בעל הדין לטעון כי משהוחלט כי חזקת התא המשפחתי אינה חזקה חלוטה, יש לסטות ממנה כל אימת שהוכחה הפרדה רכושית ואין חשש לתכנון מס. אם נאמר כן, נמצאנו מכרסמים כרסום של ממש בניתוב ההטבה בדרך (הראויה, בהקשר זה) בה בחר המחוקק – ואיני סבור שיש הצדקה לכך.

51. בצדק הוסיף המשיב וטען כי אם נאפשר פתח זה, יבואו בשעריו מתכנני מס, ויפעלו בדרך שתביא למתן הקלות מס באופן שונה מזה שאליו כיוון המחוקק. כדי למנוע זאת, בין השאר, נוצרה חזקת התא המשפחתי. הקלות מס לדירות מגורים (הן במס רכישה והן במס שבח) משקפות לא אחת פטורים חריגים ממס, בהיקף כלכלי ניכר. חלוקת פטורים אלה בניגוד לדרך אליה כיוון המחוקק – באמצעות פרשנות מקלה של חזקת התא המשפחתי, בניגוד ללשון החוק ובמקום בו הדבר אינו נחוץ ומוצדק, לדעתי אינה נכונה.

כמו כן, יכולת המשיב לבחון את המקרים השונים הנוגעים למימון בתוך התא המשפחתי – מוגבלת, וספק האם ונכון כי לכך יכוון המשיב את משאביו המוגבלים.

יש לזכור כי דיני המס אינם מספקים רק מענה בדיעבד, אלא הם אף מכווני התנהגות עתידית. עובדה זו נכונה גם בכל הנוגע לחזקת התא המשפחתי. כאשר חלוקת נטל המס בה בחר המחוקק – ראויה,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 24-09-49040 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

אציע שלא לאמץ פרשנות אשר תכרסם באינטרס ציבורי חשוב זה של מתן הטבות המס בהתאם לאמת המידה הראויה שקבע החוק.

52. הצדדים התייחסו בדבריהם בקצרה להוראת הביצוע 6/2011. אני מוצא להאריך בעניין זה, בו צדדים לכאן ולכאן, וממילא – הוראת הביצוע אינה מחייבת את בית המשפט. אסתפק בכך שאציין כי בצדק ציין המשיב כי בהוראת הביצוע נקבע באופן ברור, כי מימון רכישת דירת קטין בידי קרוב משפחה, לא תביא לסטייה מחזקת התא המשפחתי. לצד זה וכפי שטענו העוררים, ספק אם הוראת הביצוע משקפת קו קוהרנטי ברור בסוגיית דירות קטנים ואפשרות החרגתם מחזקת התא המשפחתי, וטוב יעשה המשיב אם ישוב ויבחן את הדברים. בשים לב להערה זו, אציע שלא להשית הוצאות על העוררים.

53. לקראת סיום אשוב ואציין את מה שנכתב לא אחת על ידי בתי המשפט שעסקו בסוגיית חזקת התא המשפחתי. מדובר בסוגיה מורכבת, אשר ראוי כי המחוקק ייתן עליה את הדעת. מקרים מורכבים הדורשים פתרון ראוי, עלולים להתרחש אף בהקשר של ילדים קטנים וחזקת התא המשפחתי. בתי המשפט יידרשו לתת להם מענה, כשיגיעו לפתחם – וטוב אם המחוקק יסדיר עניינים אלה קודם.

סוף דבר:

54. מהטעמים שפורטו, אציע לחבריי לדחות את הערר.
55. כן אציע שלא להשית על העוררים הוצאות, וזאת בשים לב לחוסר בהירות מספקת בהוראת הביצוע ולכך שמדובר בסוגיה שמעוררת שאלות אשר בנסיבות העניין הצדיקו את בחינתן.

גב' גבע בלטר, חברת הוועדה:

אני מסכימה לחוות דעתו של כב' השופט אבי גורמן, ומצטרפת למסקנותיו.

מר גידי גבאי – חבר הוועדה:

אני מסכים לתוצאה אליה הגיע יו"ר הוועדה, כבוד השופט גורמן, ולנימוקיו המקיפים והממצים. לפיכך, אף אני סבור כי דין הערר להידחות, ללא צו להוצאות.

הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה, לדחות את הערר, ללא צו להוצאות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 49040-09-24 יובל בורגר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

פסק הדין נחתם וניתן ביום, א' תמוז תשפ"ו, 16 יוני 2026, בהעדר הצדדים.
נחתם שוב לאחר שהותר לפרסום, ביום כ"א בתמוז תשפ"ו, 6 יולי 2026, בהעדר הצדדים.

מר גידי גבאי, חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט, יו"ר הוועדה

גב' גבע בלטר, חברת הוועדה