



**בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים**

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר  
רו"ח שלמה מדהלה, חבר  
מר אברהם הוכמן, חבר

העורר: **מיכאל ברזלי**  
ע"י ב"כ עו"ד בעז ברזלי; ועו"ד גלי ליבוביץ

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**  
ע"י ב"כ עו"ד חן אבידוב; ועו"ד חגי דומברוביץ'

1

2

**פסק דין**

3

4

5

**יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות**

6

7

לפנינו ערר על החלטת המשיב מיום 31.7.19 בגדרה נדחתה השגת העורר על שתי שומות מס שבח שהוציא המשיב, בנוגע למכירת שתי דירות בשנת 2018. עמדת העורר, לפיה יש לחשב את מס השבח לפי סעיף 48(א)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**" או "**החוק**") נדחתה על ידי המשיב ומכאן ערר זה.

9

10

11

12

**רקע עובדתי**

13

14

1. רו"ח מיכאל ברזלי (להלן: "**העורר**") הקים ביום 21.12.1998 את חברת מומב השקעות בע"מ (להלן: "**מומב**"). ביום 27.12.1998 הקימה מומב את חברת ברזלי – יעוץ כלכלי, מיסויי וביקורת פנים (1998) בע"מ (להלן: "**חברת ברזלי**") שהייתה מאז בבעלותה המלאה. בשנת 1999 הייתה לחברת ברזלי פעילות עסקית של מתן שירותים מקצועיים. את רווחיה מפעילות זו היא חילקה לחברת מומב כדיבידנד בגובה של 3,500,000 ₪ (הדו"ח הכספי של חברת ברזלי ליום 31.12.2000, צורף כנספח א' לכתב התשובה).

18

19

20

21

2. בשנת 1999 ביצעה מומב שלוש עסקאות. ביום 18.7.1999 – כשבעה חודשים לאחר הקמתה – היא רכשה דירה ברחוב בית יעקב בירושלים; ביום 31.12.1999 רכשה שתי דירות מגורים הידועות כגוש 30407, חלקה 6, תתי חלקה 22 ו-14, האחת ברחוב אולסוונגר 22, והשנייה ברחוב אולסוונגר 14 בירושלים (להלן: "**דירות המגורים**"). מהדוח הכספי של מומב ליום 31.12.2000 (נספח ב' לכתב התשובה) עולה, כי עלותן של שלוש הדירות הייתה כ-1.35 מיליון

22

23

24

25



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1      שבו בשים לב ליתרות המזומנים של החברה, נראה כי מרבית העלות מומנה מהדיבידנד שחולק  
2      לה על ידי חברת ברזלי בשנת 1999.  
3  
4      3. ביום 23.6.2015 הועברו דירות המגורים לעורר, אגב פירוק מומב בפטור ממס לפי סעיף 71  
5      בחוק מיסוי מקרקעין. ביום 5.2.2018 וביום 15.4.2019 בהתאמה, מכר העורר את דירות  
6      המגורים. במסגרת ההצהרות שהגיש בגין עסקאות אלה, חישב העורר את מס השבח שבו  
7      הוא חייב תוך יישום הוראתו של סעיף 48א(ב2) לחוק, קרי, חישוב ליניארי מוטב, הכולל פטור  
8      ממס עד ל"יום המעבר", שהוא לפי סעיף 47 לחוק 1.1.14 ותשלום מס שבח בגין התקופה  
9      שלאחר יום המעבר, בשיעור של 25%. בשומות שהוציא המשיב נקבע, כי חישוב מס השבח  
10     ייעשה על פי סעיף 48א' לחוק, דהיינו, בשיעור של 25%. סכום המס השנוי במחלוקת בגין שתי  
11     הדירות עומד על כ- 360,000 ₪.

### רקע חקיקתי

14  
15     4. במרכז דיונו עומד סעיף 72ב(א) לחוק, אולם בטרם נדרש להוראותיו, יש מקום להציג את  
16     הרקע החקיקתי הנוגע למיסוי דירות מגורים והשינויים שחלו בו, הרלבנטיים למחלוקת שבין  
17     הצדדים.  
18  
19     5. עד לתיקון מס' 76 לחוק ניתן פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1  
20     למכירת דירת מגורים שהיא "דירת מגורים מזכה" אחת לארבע שנים. לנוכח תכליתו  
21     הסוציאלית (ראו, למשל: ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פס' 20  
22     (21.1.2014)) הפטור הוענק רק ליחידים – ולא לתאגידים (ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ  
23     נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (3.9.2015)). לימים התברר שבניגוד לתכליתו זו, ניצלו את  
24     הפטור גם משקיעי הון שרכשו דירות מגורים להשקעה ומינפו את הפטור להפקת רווח פטור  
25     ממס. מאחר שהדבר גרם לעיוות כלכלי ואף תרם להאמרת מחירי הדירות, נחקק תיקון מס'  
26     76 לחוק, שביקש לשנות את הכללים במטרה להבטיח שתכליתו הסוציאלית של הפטור  
27     לדירת מגורים אכן תוגשם. במסגרת התיקון נקבע שהפטור ייוחד ליחיד שהוא בעליו של דירת  
28     מגורים יחידה, תוך גריעת אוכלוסיית מרובי הדירות מפרק חמישי 1 באמצעות ביטול הפטור  
29     בגין מכירת דירת מגורים מזכה בכל ארבע שנים. תחת זאת, נקבע כי יינתן פטור בשל מכירת  
30     דירת מגורים יחידה. לנוכח השינוי המהותי שיצר התיקון במערך הפטורים שלהם היו זכאים  
31     מרובי הדירות בגין מכירת דירות מגורים – ממשטר של פטור (המותנה בעבור הזמן, אחת  
32     לארבע שנים) למשטר חייב – נקבעו במסגרתו הוראות מעבר שמטרתן לעבור למשטר החייב  
33     בהדרגה, באמצעות שימור הפטור שהיה קיים בחוק ושחיקתו על פני הזמן (חלף ביטולו על  
34     אתר). על רקע האמור, נקבע בסעיף 48א(ב2)(1)א לחוק הוראת מעבר, שלפיה, בעת מכירת  
35     דירת מגורים שאינה דירה יחידה, יינתן פטור חלקי על השבח שנצבר על למועד תחילת



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572-08 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1. התיקון – 1.1.2014 – בעוד שהשבח שנצבר לאחריו יחוב במס שבח (סעיף 48א(2)(1)(ב)).
2. חישוב זה מכונה "חישוב ליניארי מוטב" (ראו, למשל: ו"ע (מחוזי ת"א) 56292-05-16 סער נ'
3. מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פס' 44 (17.2.2019)), על שום כך שהשבח מחולק לחלק
4. פטור ולחלק חייב באופן ליניארי, בהתאם למספר שנות ההחזקה בנכס לפני מועד תחילת
5. התיקון ולאחריו.
6. בכל הנוגע להעברת זכויות במקרקעין שהיו בבעלותו של איגוד מקרקעין לבעלי המניות באיגוד, אגב פירוקו, נקבע פטור ממס שבח בתנאים מסוימים כפי שנקבע בסעיף 71 לחוק. פטור זה מהווה למעשה דחיית מס, עד למועד מכירת המקרקעין בידי בעלי המניות. השבח שנצבר במהלך התקופה שבה החזיק האיגוד בזכויות במקרקעין ימוסה בעת שבעלי המניות ימכרו אותו (ראו אבי גורמן ושי אהרונוביץ, מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה 852 (2017) (להלן: "גורמן ואהרונוביץ"). כדי להבטיח שמכירת הזכויות במקרקעין שקיבלו בעלי המניות אגב פירוק איגוד אכן תמוסה, נחקק בשנת 1997 – תקופה שבה ניתן פטור למכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים – סעיף 72ב בחוק מיסוי מקרקעין, השולל מתן פטור לדירת מגורים מזכה בעת מכירת הדירה שהתקבלה אגב פירוק איגוד.
7. להלן יובאו הוראותיו של סעיף 72ב לחוק:
- " 72ב. (א) נמכרה בפטור ממס זכות במקרקעין לבעל זכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, לפי הוראות סעיף 71, ולאחר מכן נמכרה הזכות במקרקעין והמוכר, הזכאי לפטור ממס במכירתה לפי הוראות פרק חמישי 1, ביקש פטור, יחויב המוכר, על אף הוראות הפרק האמור, במס כאמור בסעיף קטן (ב); לענין זה –
- "מוכר" – מי שהיה בעל זכות באיגוד ורכש את הזכות במקרקעין אגב פירוק האיגוד, או מי שיום הרכישה שנקבע לגביו הוא יום הרכישה שהיה נקבע לבעל הזכות באיגוד אילו הוא היה מוכר את הזכות במקרקעין;
- "איגוד" – למעט איגוד שהיה איגוד מקרקעין במשך כל התקופה שמיום תחילת פעילותו או מיום ח' בטבת תשמ"ה (1 בינואר 1985), לפי המאוחר, ועד ליום פירוקו.
- [...]
- (ב) המס שבו יחויב המוכר לפי הוראות סעיף קטן (א) הוא המס שהיה חל במועד מכירת הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד, אילו המכירה הייתה חייבת במס או המס שהיה חל לפי הפקודה, אילו הועברה זכות כאמור כדיבידנד מיד לפני תחילת הפירוק, לפי הגבוה מביניהם, והכול בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, עד ליום התשלום בפועל."

34



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 בהתאם להסדר שנקבע בסעיף 72ב, יחיד המוכר זכות במקרקעין שקיבל בפטור ממס אגב  
2 פירוק איגוד שבמניותו החזיק, אינו זכאי לפטור במכירת דירת מגורים מזכה (לפי פרק  
3 חמישי 1). לפי סעיף 72ב(ב), המס שבו יחויב המוכר יהיה הגבוה מבין השניים: המס שהיה  
4 חל במועד המכירה של הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד אגב פירוק האיגוד אילו  
5 המכירה הייתה חייבת במס, או המס שהיה חל לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] אילו  
6 הועברה הזכות במקרקעין לבעל הזכות באיגוד כדיבידנד בסמוך לפני תחילת הפירוק; כשלכל  
7 אחד מאלה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד ליום התשלום בפועל.  
8 כותרתו של סעיף 72ב, היא "שלילת פטור לזכות במקרקעין שנתקבלה אגב פירוק איגוד".  
9 תכליתו היא להבטיח שבעל מניות שנהנה מפטור ממס בעת שקיבל לידו זכות במקרקעין אגב  
10 פירוק איגוד שבעלותו (לפי סעיף 71 בחוק), לא יהנה מפטור נוסף בעת מכירתה, תוך שהמס  
11 יחושב – כדי להבטיח שתישמר רציפות המס – כאילו המכירה בוצעה במועד פירוק האיגוד.

12  
13 כך נכתב בדברי ההסבר (ה"ח 5292 מיום 3.3.1997):

14  
15 "לפי המצב החוקי היום, במכירת זכות במקרקעין של איגוד, אגב פירוק האיגוד,  
16 לפי סעיף 71 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן – החוק), מועברת  
17 החבות במס שבח למקבלי הזכות במקרקעין המנויים באותו סעיף, ותשלום המס  
18 נדחה למועד מכירת הזכות על ידם.

19  
20 ואולם כשמדובר בדירת מגורים או בזכות במקרקעין שעליהם נבנתה דירת מגורים,  
21 זכאים מקבלי הזכות, בבואם למכור את דירת המגורים, לפטור מלא ממס שבח  
22 בהתקיים הוראות פרק חמישי 1 לחוק: באופן זה דחיית המס והופכת לפטור ממס.

23  
24 מוצע לתקן מצב זה ולשלול בחוק פטור ממס לגבי מכירת דירת מגורים שהתקבלה  
25 אגב פירוק איגוד, כאשר דירת המגורים או הקרקע שעליה נבנתה נתקבלו אגב  
26 פירוק לפי הוראות סעיף 71.

27  
28 עוד מוצע כי הוראה זו לא תחול לגבי איגודים שהיו איגוד מקרקעין מיום הקמתם  
29 ועד ליום הפירוק."

30  
31 8. במסגרת תיקון 76 בוצעה רפורמה בכל הקשור לפטורים שבפרק חמישי 1 ונקבעו שיעורי מס  
32 מיוחדים לשבח הריאלי במכירה של דירת מגורים מזכה שנרכשה לפני 1.1.2014 ועוד. כך  
33 למשל: ההטבה שניתנה למשקיעים ולמרוכי דירות – מסלול הפטור המלא שניתן אחת לארבע  
34 שנים, ללא כחל וסייג – בוטל לחלוטין. במסגרת תיקון 76 לחוק, נחקק סעיף 49א(1) לחוק,  
35 הקובע תקרת שווי לפטור לבעל דירה יחידה עד לשווי מכירה של 4,443,000 ₪. כך למשל,



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 נישום שמכר דירתו היחידה שנרכשה בשנת 2015 בתמורה ל- 5,000,000 ₪ יכול לבקש חישוב  
2 מס ליניארי מוטב וחישוב מס בעניינו, יהא כדלהלן: פטור ממס מלא לפי סעיף 49א(1) לחוק  
3 שפרק חמישי 1 (פרק הפטורים) עד לגובה של 4,443,000 ₪ (גובה הפטור לדירה יחידה לפי  
4 תיקון 76) ואילו על ההפרש בסך של 557,000 ₪ יחול שיעור מס של 25% לפי סעיף 48ב(1)  
5 המצוי בפרק החמישי לחוק (פרק העוסק בשיעורי מס וחישובם). עוד במסגרת תיקון 76 לחוק,  
6 נחקק סעיף 48א(2) לחוק – "חישוב מס ליניארי מוטב", לפיו דירות מגורים מזכות שנרכשו  
7 עובר ליום 1.1.2014 יחול עליהן תשלום מס מופחת – "שיעור מס מוטב", שבין אפס לבין  
8 25%.  
9  
10 9. תכליתו של תיקון מס' 76 הייתה לעודד מכירה של דירות תוך הפיכת השקעה בדירות לפחות  
11 כדאית וזאת כדי להתמודד עם המחסור בהיצע הדירות (הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות  
12 לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014, התשע"ג-2013, הצ"ח  
13 701, 586, 768 (11.6.2013)). כדי להגשים תכלית זו החליט המחוקק "לבטל את הוראת הפטור  
14 הקבוע בסעיף 49ב(1) לחוק ולבטל את הפטור ממס שבח הקיים כיום גם לבעלי כמה דירות  
15 המחזיקים בדירות להשקעה, כך שהחוק יבחין בין מוכרים שבעלותם כמה דירות מגורים...  
16 אשר יחויבו במס שבח, לבין מוכרים שבעלותם דירה יחידה" (שם). בצד זאת, המחוקק  
17 ביקש להימנע מהחלה רטרואקטיבית של התיקון תוך פגיעה צופה פני עבר במי שהיו זכאים  
18 לפטור לפי הדין הקודם, קרי לפי פרק חמישי 1. על רקע האמור, הוחלט להוסיף לחוק הוראת  
19 מעבר שלפיה, בעת מכירת דירות מגורים מזכות שנרכשו לפני כניסתו לתוקף של התיקון לחוק  
20 (1.1.2014) "יחושב מס השבח בצורה ליניארית, כך ששבח שיוחס לתקופה שעד [...] 1 בינואר  
21 2014 יהיה פטור ממס שבח, ואילו שבח שיוחס לתקופה שמיום זה ואילך יחויב במס בשיעור  
22 של 25%".  
23

### טענות העורר בתמצית

24  
25  
26 10. העורר מסתמך על לשונו של סעיף 72ב(א) לחוק וטוען כי נקבע בסעיף, בצורה מפורשת, כי רק  
27 מוכר שביקש פטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, יחויב במס לפי ס"ק(ב). נטען, כי העורר לא ביקש  
28 פטור לפי פרק חמישי 1 ועל כן, אין הסעיף חל על העורר. נטען, כי המחוקק יצר אבחנה ברורה  
29 בין הפרק החמישי בחוק, העוסק בשיעורי המס וחישובם, לבין פרק חמישי 1 לחוק, העוסק  
30 בסוגי פטור שונים. העורר הצביע על כך כי סעיף 48ב(2) לחוק, הקובע חישוב מס ליניארי  
31 מוטב, מצוי בפרק החמישי לחוק ולא בפרק חמישי 1.  
32  
33 11. לטענת העורר, לשון החוק קובעת את גבול הפרשנות ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות  
34 שונות אפשריות, יש לבחון את תכלית החקיקה. נטען שלשון סעיף 72ב(א) לחוק היא ברורה



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 ואינה טומנת בחובה משמעויות שונות, ומכאן שלא עולה בענייננו שאלה פרשנית. לדעת  
2 העורר, לשון הוראת הסעיף מובילה לפרשנות אחת ויחידה ואינה מאפשרת מתחם של  
3 אפשרויות פרשנויות לשוניות. נטען, כי המשיב נוקט בפרשנות מרחיבה ומרחיקת לכת, ללא  
4 כל עיגון לשוני לפרשנותו, כזו החורגת מגבולות הפרשנות.  
5  
6  
7 12. לעורר טענה חלופית. לטענתו, סעיף 72ב(א) לחוק מסייג מתחולתו איגוד שהיה לאיגוד  
8 מקרקעין מיום תחילת פעילותו ועד ליום פירוקו. לטענת העורר, מומב הינה איגוד מסוג זה  
9 ועל כן, אין להחיל עליה את הוראות סעיף 72ב(א) לחוק. נטען, כי מטרתה של מומב מיום  
10 הקמתה ועד לפירוקה, הייתה רכישת מקרקעין בהשקעה לטווח ארוך והשכרתם, כך שניירות  
11 הערך שהחזיקה והמניות של חב' ברזלי, טפלים למטרותיה העיקריות ועל אף קיומן, מומב  
12 הינה איגוד מקרקעין המסויג מתחולת הסעיף השולל את הפטור ממס שבח.

### טענות המשיב בתמצית

13  
14  
15  
16 13. המשיב מדגיש את הוראת סעיף 48א(ב2) בחוק, שאותו מבקש העורר להחיל על עניינו. נטען,  
17 כי הסעיף קובע כי במכירת דירת מגורים שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח  
18 הריאלי בהתאם להוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב). לפי ס"ק (א), השבח הריאלי עד יום  
19 המעבר יהיה פטור ממס ומס שבח ישולם, לפי ס"ק (ב), רק על יתרת השבח הריאלי לאחר יום  
20 המעבר. נטען, כי השבח הריאלי עד יום המעבר הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין מכירת דירת  
21 מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1, אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק. לטענת המשיב,  
22 הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר שביקשה להבטיח ששבח זה ימשיך להיות פטור. לטענת  
23 המשיב, הוראת מעבר זו לא נועדה לתת פטור ממס למכירות שלא היו זכאיות לפטור עובר  
24 לתיקון מס' 76.

25  
26 14. לטענת המשיב, במכירת זכות במקרקעין שקיבל בעל המניות אגב פירוקו של איגוד, נשללה  
27 הזכאות לפטור לפי פרק חמישי 1 בשל מכירת דירת מגורים מזכה. נטען, כי משסעיף 48א(ב2)  
28 הוסף לחוק כהוראת מעבר, אין הוא יכול להתפרש כמעניק פטור שכלל לא היה קיים וממילא,  
29 לא היה מקום או צורך לשמרו. לדעת המשיב, לא ייתכן כי הוראת המעבר תשמש את העורר  
30 לעקוף את כוונת המחוקק, לפיה בעל מניות שקיבל לידיו זכות במקרקעין אגב פירוקו של  
31 איגוד, לא יזכה בעת מכירתו לפטור נוסף.

32  
33 15. בכל הנוגע לטענה החלופית של העורר, טען המשיב כי מומב אינה "איגוד מקרקעין" מיום  
34 תחילת פעילותה ועד למועד פירוקה. נטען, כי מומב הקימה את חברת ברזלי, אשר הייתה לה  
35 פעילות עסקית משמעותית שהפיקה הכנסות בשנים 1999 ו-2000. הואיל ועד לחודש יולי



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 1999 לא החזיקה מומב זכויות במקרקעין, היא לא הייתה בתקופה זו איגוד מקרקעין. עוד  
2 נטען, כי בשנים שלאחר מכן היו למומב החזקות משמעותיות בגובה של מיליוני שקלים  
3 בניירות ערך בשווי גבוה יותר משווי הזכויות במקרקעין. לטענת המשיב, לא ניתן להתייחס  
4 לנכסים אלה כנכסים טפלים, בהתאם להגדרת "איגוד מקרקעין" בסעיף 1 לחוק. בהתאם  
5 לאמור, טען המשיב כי לא חל בענייננו הסייג בסעיף 72ב לתחולתו, ומכאן שסעיף זה חל על  
6 העורר.

### דיון והכרעה

7

8

9 16. בין הצדדים קיימת, אפוא, מחלוקת בדבר הפרשנות הנכונה של סעיפי החוק הרלבנטיים  
10 לדיוננו. אפשר לומר בתמצית, כי העורר מדגיש את לשון הוראת סעיף 72 לחוק וטוען כי  
11 מדובר בלשון חד משמעית ומפורשת, שאינה מאפשרת לקבל את פרשנות המשיב. לעומתו,  
12 מדגיש המשיב את הרקע החקיקתי לתיקון מס' 76 לחוק, שיש לו השלכות חשובות על הבנת  
13 משטר המס החל על מכירת דירות שהגיעו למוכר אגב פירוקו של איגוד.

14

15 17. לפני שנדון במחלוקת זו ונבקש להכריע בה, נזכיר את שנקבע תחילה בשנת 1985 בפרשת  
16 קיבוץ חצור (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 74):

17

18 "כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון  
19 שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו  
20 מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון  
21 בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84[1]), אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה  
22 לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות אחת  
23 מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך  
24 היא אינה נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה.  
25 מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות  
26 "נכונה". בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה. "הוראת חוק  
27 אינה חסרת כיוון או מטרה. הנורמה החקוקה היא נורמה תכליתית" (בג"צ  
28 47/83[2], בעמ' 175); "החוק הוא יצירה נורמטיבית, הבאה להגשים תכלית  
29 חברתית. והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת האפשרויות  
30 הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק" (ד"נ 40/80[3], בעמ'  
31 715); "חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה חקיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות  
32 לפי המטרה הגלומה בו" (השופט זוסמן בע"א 481/73[4], בעמ' 516). על תכלית  
33 החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על  
34 תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה  
2 ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק  
3 החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא  
4 ההיסטוריה החקיקתית והפרקלמנטרית. אכן, על מטרת החוק ניתן ללמוד מכל  
5 מקור אמין (ראה בג"צ 47/83)."  
6

7 18. לאחרונה ניתנו בבית המשפט העליון מספר פסקי דין ביחס לפרשנות חוקי המס וראוי לצטט  
8 את חלקם. בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מיטל אביבי רייך (21.2.21),  
9 קבע כב' השופט ד' מינץ כך (פסקה 14):

10  
11 "פרשנות דיני המס אינה שונה מתורת הפרשנות הכללית המקובלת בענפי המשפט  
12 האחרים, אף כי יש לחוקי המס מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות ייחודיות  
13 המונחות ביסודם (ראו למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד  
14 לט(2) 70, 75 (1985); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד  
15 סב(4) 280, 302 (2008) (להלן "עניין פוליטי"); ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב  
16 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005) (להלן: עניין סיוון); אהרן ברק "פרשנות דיני  
17 המסים" משפטים כח 425 (1997)). קרי, גם בדיני מיסים לשון החוק היא זו  
18 שקובעת את גבולות הפרשנות. כך כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות  
19 אפשרויות שונות, יש לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה מיטבית את תכליתו  
20 של החוק לרבות, במקרים המתאימים, הגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום  
21 (ראו: ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פסקה 26  
22 (26.1.2020))."  
23

24 עוד ראו את ע"א 450/17 אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ מדינת ישראל רשות המיסים (29.10.19)  
25 (פסקה 26 לפסק דינו של השופט מינץ); ע"א 8511/18 פקיד שומה נ' דלק הונגריה בע"מ  
26 (26.1.20) (פסקאות 26-27 לפסק דינו של השופט מינץ).  
27

### פרשנות סעיף 72ב לחוק

28  
29  
30 19. דומה שהעורר רואה את חזות הכול בלשונו של סעיף 72ב(א) לחוק וההפניה שבו להוראות  
31 פרק חמישי 1, ללא אזכור של הוראות הפרק החמישי לחוק. בסיכומיו של המשיב נכתב, כי  
32 אין ומחלוקת על כך שסעיף 72ב לחוק מתייחס לפטור רק לפי פרק חמישי 1. האם מכאן נגזרת  
33 המסקנה שהעורר מבקש להסיק? זוהי השאלה בלב ערר זה.  
34





## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

20. בעת שנחקק סעיף 72 לחוק, הפרק היחיד שענין פטור למכירת דירת מגורים היה פרק חמישי 1 ומכאן ברור מדוע שלל המחוקק במסגרתו של סעיף 72. פטור ממס לפי פרק זה. באותה עת, היה קיים בחוק רק פרק נוסף שבו נקבע פטור ממס והוא הפרק השישי, שאיננו רלבנטי לעניינו. אני מקבל את עמדת המשיב, לפיה המגבלה החקיקתית המונעת מן העורר ליהנות מהחישוב הליניארי אינה נובעת מסעיף 72 לחוק, אלא מסעיף 48(ב)(1)(א) לחוק, שאותו יש לקרוא עם יתר ההוראות הרלבנטיות לדיונו על רקע מטרת חקיקתו של תיקון 76. הפטור שניתן במסגרת החישוב הליניארי לפי סעיף 48(ב) הוא מסוג הפטור לפי פרק חמישי 1 שסעיף 72 ביקש לשלול את הזכאות לו. העורר לא היה זכאי לפטור מכוח פרק חמישי 1 ולפיכך, לא היה צורך לתקן את הוראת סעיף 72. השבח הריאלי עד יום המעבר לפי סעיף 48(ב)(1)(א) הוא אותו שבח שזכה לפטור בגין דירת מגורים מזכה לפי פרק חמישי 1 אשר בוטל במסגרת תיקון מס' 76 לחוק. הסעיף הוסף לחוק כהוראת מעבר, שביקשה להבטיח ששבח זה ימשיך להיות פטור. פטור זה נשען על הפטור שהיה קיים לפני כן בפרק חמישי 1 בחוק. הוראת המעבר לא נועדה ליתן פטור ממס למכירות שלא היו זכאיות לפטור. אופיו של הסעיף כהוראת מעבר ומטרתו קובעים את גבולותיו הלשוניים. במכירת זכות במקרקעין שקיבל בעל מניות אגב פירוקו של איגוד נשללה הזכאות לפטור לפי פרק חמישי 1 בשל מכירת דירת מגורים מזכה. כאשר הוסף סעיף 48(ב) לחוק כהוראת מעבר, אין לפרשו כמעניק פטור ממס שכלל לא היה קיים. בעל מניות שקיבל לידיו זכות במקרקעין אגב פירוקו של איגוד לא זכאי בעת מכירתו לפטור נוסף, המתווסף לפטור שחל עת נמכרה לבעל המניות זכות במקרקעין אגב פירוק האיגוד.

21. בהקשר זה ניתן להפנות לספרם של גורמן ואהרונוביץ, אשר התייחסו להוראות סעיף 72. אחרי תיקון מס' 76 לחוק:

23  
24 " הסעיף הוא סעיף אנטי-תכנוני, אשר התווסף בתיקון 37 לחוק. מאחר שהוא  
25 פורסם ביום 3.7.1997, הוא חל על דירת מגורים שהתקבלה מאיגוד שהליכי  
26 פירוקו החלו לאחר המועד האמור. כמו כן, הסעיף קובע כי הוא לא יחול במקרה בו  
27 האיגוד מאז הקמתו או מיום 1.1.1985 – לפי המאוחר, היה איגוד מקרקעין.

28  
29 תכנון המס שאותו מבקש הסעיף למנוע הוא זה: חברה, אשר הפריקה הכנסות,  
30 רכשה בעודפים אשר הצטברו אצלה דירת מגורים. לאחר מכן, החברה התפרקה  
31 והדירה עברה לידי בעלי המניות בפטור לפי סעיף 71 לחוק, שהוא פטור מסוג  
32 "דחיית מס". בעלי המניות משלמים מס רכישה לפי מדרגות המס של "דירת  
33 מגורים יחידה" או "דירה נוספת", בהתאם לנתונים של כל אחד מהם. לבסוף,  
34 מוכרים בעלי המניות את הדירה בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, ולמעשה, כל



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 עליית הערך וכל הרווחים הצבורים אשר הומרו על ידי החברה בדירת מגורים,  
2 זוכה לפטור מלא ממס.

3  
4 יש לציין כי בתיקון 76 לחוק נקבע כי "דירת מגורים מזכה" שנרכשה לפני  
5 1.1.2014, זכאית לחישוב מס מוטב. סעיף 72ב לא תוקן בתיקון 76, ועל כן בעל  
6 המניות רשאי לבקש חישוב מס מוטב בגין מכירת הדירה אשר התקבלה  
7 מהאיגוד, זאת גם לגבי התקופה שבה היה האיגוד בעלים של הנכס. האפשרות  
8 האמורה יש בה עיוות של כוונת המחוקק בקובעו את חישוב המס המוטב בגין  
9 דירת מגורים מזכה חייבת, שלפיה החלק הפטור ממס תואם את העובדה כי עד  
10 ליום 1.1.2014 היה יכול יחיד למכור דירת מגורים אחת לארבע שנים בפטור ממס  
11 לפי הוראות סעיף 49ב(1). אלא, שתאגיד ממילא לא היה יכול ליהנות מהפטור  
12 האמור, ולכן נתינת האפשרות לבעל מניות שקיבל את הנכס מחברה במהלך של  
13 פירוק להשתמש בחישוב המס המוטב לגבי התקופה שהחברה הייתה בעלת  
14 הדירה, יש בו עיוות של כוונת המחוקק. לטעמנו, בהחלט סביר להניח כי אם  
15 יידרש לכך בית המשפט הוא עשוי לשלול את עשיית השימוש בחישוב המס  
16 המוטב לגבי תקופת החזקה של הנכס בידי החברה, ובכל מקרה ייטיב המחוקק  
17 אם יפעל בהקדם לתיקון הסעיף כך שיקבע בו מפורשות כי אין אפשרות לעשות  
18 שימוש בחישוב האמור לגבי תקופת החזקה של הנכס בידי החברה."  
19

20 הפרשנות בה דוגל העורר תאפשר למוכרי דירות, אשר הזכויות בהן הגיעו לידיהם אגב פירוק  
21 של איגוד ליהנות לא רק מדחיית המס בעת שקיבלו את הזכויות בדירות, אלא גם מפטור  
22 חלקי ממס שבח בעת מכירתן, בניגוד לתכלית לפיה שבח של איגוד חייב המס. העורר לא רכש  
23 את הדירות נשוא הערר (שאו הייתה חלה על המכירה הוראת המעבר והעורר היה זכאי  
24 ליהנות מהחישוב הליניארי), אלא קיבל לידיו את הזכויות בדירות אגב פירוק של האיגוד.  
25 אין להעניק לעורר פטור ממס שבח שהוא לא היה זכאי לו קודם לכן ובכך יינתן פטור כפול  
26 ממס: הן בעת שקיבל לידיו את הזכויות אגב פירוק האיגוד והן בעת מכירת הדירות.  
27

28 22. העורר עמד על כך כי בהצעת החוק מיום 3.3.1997 הוצע לחוקק את סעיף 72ב במסגרת תיקון  
29 מס' 38 לחוק בנוסח שונה. נוסח זה צוטט על ידי העורר בסיכומיו והוא מובא בזאת כדלקמן:

30  
31 "על אף האמור בכל דין, מכירת דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) שנתקבלה אגב  
32 פירוק איגוד לפי הוראות סעיף 71 או שהזכות במקרקעין שעליהם בנויה הדירה  
33 נתקבלה אגב פירוק איגוד לפי הוראות הסעיף האמור, לא יחול לגביה פטור ממס  
34 או דחיית מס, זולת אם היה האיגוד מקרקעין במשך כל התקופה שממועד  
35 הקמתו ועד ליום פירוקו."



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1  
2 העורר הדגיש כי נוסח זה נותר בגדר הצעה בלבד ולא נחקק. מכאן מבקש העורר להסיק כי  
3 מטרת המחוקק במסגרת תיקון מס' 78 הייתה דווקא להגביל ולסייג את תחולתו לפטורים  
4 מכוח פרק חמישי 1, מטרה הנוגדת מפורשות את עמדת המשיב. העורר הצביע על כך  
5 שבדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים של הכנסת עובר לרפורמה של תיקון 76 לחוק השתתפו  
6 בכירי רשות המסים וכי עמדת המשיב לא באה לידי ביטוי בעת חקיקת תיקון 76 שכלל את  
7 חקיקת סעיף 48א(2) לחוק, המצוי בפרק החמישי לחוק.  
8 איני סבור שניתן להסיק את מה שמתבקש על ידי העורר, מן ההבדלים בין ניסוחה של הצעת  
9 החוק לבין נוסחו של סעיף 72ב לחוק. בטיעון זה מתעלם העורר מהוראת סעיף 48א(ב)(2)(1)א  
10 עצמה. כאמור לעיל, הפטור שניתן במסגרת החישוב הליניארי ביחס לשבח הריאלי עד יום  
11 המעבר הוא בדיוק הפטור לפי פרק חמישי 1 שבסעיף 72ב ביקש לשלול את הזכאות לו. מכאן  
12 עולה כי הפטור שניתן מכוחו יינתן בנסיבות שבהן הייתה זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1  
13 טרם ביטולו.  
14  
15 23. העורר הוסיף וטען כי המשיב לא פרסם את עמדתו לציבור הנישומים עד לשנת 2019, בעוד  
16 עסקאות המכירה בוצעו בשנת 2018. נטען כי פרסום זה מהווה ניסיון לביצוע "שינוי חקיקה",  
17 דבר שאינו בסמכותו של המשיב. טענה זו לא ניתן לקבל. מוכרים שלא היו זכאים לפטור ממס  
18 לפי הדין הקודם ובענייננו – מוכר שקיבל לידי דירות אגב פירוק איגוד בפטור ממס לפי סעיף  
19 71 לחוק – אינו זכאי ליהנות מחישוב ליניארי לפי סעיף 48א(ב) לחוק, שלא נועד לצורך מתן  
20 פטור למי שלא היה זכאי לו עובר לתיקון מס' 76.  
21  
22 24. ניתן לסכם פרק זה באופן הבא: כוונת המחוקק בתיקון מס' 76 הייתה להחליף את משטר  
23 הפטור שניתן לדירת מגורים מזכה במשטר פטור לדירת מגורים יחידה, תוך מתן ביטוי  
24 לזכאות לפטור לפי המשטר הקודם – שבוטל – באמצעות החישוב הליניארי. העורר מתעלם  
25 מתכלית זו ומן העובדה שבהוסיפו את החישוב הליניארי, המחוקק לא ביקש להקנות הקלה  
26 חדשה – שלא הייתה קיימת קודם לכן – לבעלי דירות שהפטור לפי המשטר הישן לא נועד  
27 לחול עליהם או שנשלל מהם במפורש. הפרשנות של העורר מנוגדת לתכליתו של התיקון  
28 בכללותו, שבמסגרתו ביקש כאמור המחוקק "לבטל את הפטור ממס שבח הקיים כיום גם  
29 לבעלי כמה דירות המחזיקים בדירות להשקעה" – ולא להוסיף פטור חדש למי שלא היו  
30 זכאים לו קודם לכן.

31

32

החריג על פי סעיף 72ב לחוק

33



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

- 1 25. כזכור, בפי העורר טענה חלופית, המבוססת על הוראת סעיף 72(ב) לחוק, הכוללת הגדרה  
2 של המונח "איגוד". הגדרה זו ממעטת מהגדרת איגוד, גוף שהיה איגוד מקרקעין במשך כל  
3 התקופה שמיום תחילת פעילותו או מיום 1.1.85, לפי המאוחר, ועד ליום פירוקו.  
4 הצדדים נחלקו ביחס לפרשנות הנכונה של הגדרה זו וביחס ליישומה בנסיבות המקרה.  
5  
6 26. העורר ביקש ללמוד על תכלית ההוראה הממעטת מדבריו של ח"כ מאיר שטרית בישיבה מס'  
7 82 של הכנסת מיום 4.3.17 (נספח 2 לסיכומיו):  
8  
9 "הצעת המחוקק אדוני, באה לתקן מצב מסוים שקיים, לצערי, לפי החוק הקיים.  
10 לפי החוק הקיים אדוני, כאשר קיים איגוד מקרקעין, והאיגוד הזה מתפרק בשלב  
11 מסוים, ובידי האיגוד הזה נכסים, כאשר מוכרים את הנכסים – הנכסים האלה  
12 פטורים ממס שבח. כאשר קיים איגוד מקרקעין, איגוד המקרקעין היה מחזיק  
13 בנכסים, והנכסים האלה נמכרים בשלב מסוים כי האיגוד מתפרק – הנכסים האלה  
14 פטורים ממס שבח.  
15 כוונת המחוקק הייתה צודקת והוגנת – אם אדם מחזיק חברה ומפרק את החברה  
16 לחלקיה, מוסר את המניות לידי הבעלים ומוכרים את הנכס המשותף – זה באמת  
17 צריך להיות פטור ממס שבח.  
18 כוונת המחוקק בזמנו הייתה נכונה. אלא מה? נוצרה לקונה מסוימת שנוצלה לרעה  
19 בידי אנשים בעלי עניין – במצב הקיים היום מסתבר, שבעלי עסקים ניצלו את  
20 העובדה שלפי החוק איגוד מקרקעין פטור ממס.  
21 כשהם רצו למכור נכס, הם הפכו אותו לאיגוד מקרקעין, חילקו את המניות בין בעלי  
22 המשפחה ומכרו אותם לאט, לאט פטור ממס. לא לזה התכוון המחוקק. המחוקק  
23 התכוון לכך, שאם באמת יש איגוד מקרקעין במהותו, והוא נשאר איגוד מקרקעין,  
24 הוא תמיד יהיה פטור ממס – גם בעתיד, אבל לא כאשר מנצלים זאת לרעה כדי לא  
25 לשלם מס".  
26  
27 מדברים אלה מבקש העורר ללמוד כי המחוקק ביקש שלא להחיל את הוראת סעיף 72(ב) לחוק  
28 על איגוד שהחזיק בכל שנות פעילותו מקרקעין. נטען כי מומב החזיקה בכל שנות  
29 פעילותה במקרקעין כהשקעה לטווח ארוך ולהשכרתו. לטענת העורר, בכל תקופת פעילותה  
30 הייתה מומב בגדר איגוד מקרקעין "בכל רמ"ח אבריה", ומשום כך לא חלות עליה הוראות  
31 סעיף 72 לחוק.  
32  
33 27. מן הבחינה העובדתית יצוין כי בתאריך 21.12.98 הקים העורר את מומב. ביום 27.12.98  
34 נרשמה חברת ברזלי ומומב החזיקה 100% מהון מניותיה. בשנת 1999 חלקה חברת ברזלי



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

- 1 דיבידנד למומב. בימים 18.7.99, 22.11.99 ו- 31.12.99 רכשה מומב את שלושת הדירות  
2 בירושלים. מעובדות אלה ניתן ללמוד כי עד ליום 18.7.99 לא החזיקה מומב בזכויות  
3 מקרקעין. מנתונים אלה מסיק המשיב כי בתקופה מיום 27.12.98 ועד ליום 18.7.99 לא הייתה  
4 מומב איגוד מקרקעין.
- 5
- 6 28. לטענת העורר, איגוד אינו יכול להפוך לאיגוד מקרקעין בין לילה ונדרש לו מימון התחלתי כדי  
7 לרכוש מקרקעין. נטען כי הון התחלתי יכול להתקבל באמצעות הלוואה או קבלת דיבידנד.  
8 עוד נטען כי הדיבידנד שקיבלה מומב מחברת ברזלי היווה את ההון ההתחלתי שנדרש לה  
9 לצורך פעילותה העסקית (רכישת הדירות). משום כך, טען העורר כי מומב הייתה איגוד  
10 מקרקעין מיום תחילת פעילותו ואין להתחשב בתקופה מיום הקמתה (דצמבר 1998) ועד ליום  
11 רכישת הדירה הראשונה, כתקופה שממנה יש למנות את יום תחילת פעילותה.
- 12
- 13 29. העורר הפנה להגדרת המונח "איגוד מקרקעין" שבסעיף 1 לחוק.  
14 להלן נצטט הגדרה זו:  
15
- 16 "איגוד מקרקעין" – איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין,  
17 למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה (...); ולעניין זה לא יראו כנכסיו  
18 של האיגוד – מזומנים, מניות, אגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם  
19 משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת  
20 המנהל הם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות  
21 העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".
- 22
- 23 הגדרה זו נדונה בהרחבה בע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל  
24 (פיתוח) בע"מ (14.12.17) (להלן: "עניין גזית גלוב").  
25 בענייננו מדובר בשני נכסים של האיגוד: ניירות ערך בשווי של מיליוני ₪ והחזקה במניות  
26 חברת ברזלי, שלה היו הכנסות משמעותיות. לדעת המשיב, ספק רב אם ניתן להתייחס  
27 לנכסים אלה בתור נכסים "טפלים" ובנסיבות אלה מומב לא הייתה איגוד מקרקעין מיום  
28 תחילת פעילותה ועד לפירוקה. בעניין גזית גלוב הופנתה תשומת לבו של בית המשפט העליון  
29 למספר החלטות מיסוי הנוגעות לסיווגם של איגודים כאיגודי מקרקעין (פסקה 32).  
30 אחת החלטות המיסוי הינה החלטת מיסוי 5687/12 מיום 11.1.12, שבה נקבע כי איגוד מסוים  
31 שבבעלותו מקרקעין כמו גם מניות של חברה בת שהיא חברה תעשייתית שלה פעילות  
32 תעשייתית ענפה, ששוויה למעלה מ- 10% משווי כלל הנכסים של האיגוד, אינו נחשב לאיגוד  
33 מקרקעין. אמנם בית המשפט אינו כבול לעמדותיה הפרשניות של רשות המסים, אולם  
34 בנסיבות ערר זה, נראה כי יש יסוד לטענה שאין מדובר בנכס של מומב שמשמש לייצור



## בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1 הכנסתה שהוא טפל למטרות העיקריות של האיגוד. לחברת ברזלי הייתה פעילות עסקית  
2 שהפיקה הכנסות (לפני מס) בגובה של כ- 4.2 מיליון ₪ בשנת 1999 ושל כ- 3 מיליון ₪ בשנת  
3 2000. בשנים שלאחר מכן, היו למומב החזקות משמעותיות בגובה של מיליוני ₪ בניירות ערך,  
4 ששווים בספרים בחלק מהשנים היה גבוה יותר מן השווי בספרים של הזכויות במקרקעין  
5 ואשר הפיקו לה הכנסות גבוהות יותר באופן משמעותי מהכנסות השכירות שהפיקה מומב  
6 מהדירות שבבעלותה (סעיף 18 לסיכומי המשיב, תוך הפניה לה"ש 8).

7  
8 30. המסקנה העולה מן האמור לעיל היא כי מומב לא הייתה איגוד מקרקעין מיום תחילת  
9 פעילותה ועד למועד הפירוק. לא ניתן להתעלם מהקמתה של חברת ברזלי ביום 27.12.98 על  
10 ידי מומב ומחלוקת הדיבידנד מרווחיה של חברת ברזלי למומב בשנת 1999, לפני רכישת  
11 הדירה הראשונה, ואף לא ניתן להתעלם מן האחזקה בניירות הערך ומן ההכנסות של חברת  
12 תברזלי כתוצאה ממתן שירותים מקצועיים ללקוחותיה. המסקנה היא כי חל הסדר המיסוי  
13 הקבוע בסעיף 72 ב לחוק ומומב אינה יוצאת מתחולת הסעיף.

### סוף דבר

14  
15  
16  
17 31. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הועדה לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות  
18 ובשכ"ט עו"ד. בקביעת סכום החיוב יש להתייחס לעובדה שהצדדים ויתרו על הגשת  
19 תצהירים ולא היה צורך לקיים ישיבות הוכחות. על כן, ישלם העורר למשיב הוצאות ושכ"ט  
20 בסכום כולל של 12,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי  
21 הצמדה וריבית כחוק.

### **חבר הועדה, רו"ח שלמה מזדהלה**

22 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

### **חבר הועדה, מר אברהם הוכמן**

23  
24  
25  
26  
27 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

28  
29 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות ובשכ"ט עו"ד כמפורט  
30 בפסקה 31 לפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

### **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

31  
32  
33  
34 ניתן היום כ"ז באדר תשפ"ג 20 במרץ 2023 בהעדר הצדדים.



**בפני ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים**

20 מרץ 2023

ו"ע 19-08-56572 ברזלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1

שלמה מדהלה,  
חבר הועדה

אברהם הוכמן,  
חבר הועדה

אביגדור דורות, שופט  
יו"ר הועדה

2