



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

ו'ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

בפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר ועדת הערר
גב' רות אשכנזי – חברת ועדת הערר
מר גידי גבאי – חבר ועדת הערר

עוררות 1. רות פנינה זהבי
2. אגת נווה זמר - שותפות מוגבלת

ע"י ב"כ עוה"ד יהושע דיאמנט, אלעזר כפיר ועומר דיאמנט

נגד

משיב מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

ע"י ב"כ עוה"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז תל אביב - אזרחי

פסק דין

1

2 קבלת הקלה בשיעור מס השבח, הותנתה על ידי המחוקק, בסיום בנייה תוך 42 חודשים ממועד המכירה.
3 האם מנהל מיסוי מקרקעין מוסמך להאריך פרק זמן זה? – זאת השאלה המרכזית הניצבת במוקד הערר.

4

5 לפנינו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן: **המשיב**) מיום 19.12.2023, אשר דחתה את
6 בקשת העוררות למתן ארכה לפרק הזמן הנדרש להשלמת הבנייה – כדי לזכות בהקלה בשיעור מס השבח
7 לפי סעיף 10(א)(3) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב
8 2015 ו-2016), התשע"ו-2015 (להלן: **"חוק ההתייעלות"**). את הערר הגישו אגת נווה זמר שותפות
9 מוגבלת והגב' רות פנינה זהבי (להלן בהתאמה: **"העוררת 1"**, **"העוררת 2"**, ויחד: **"העוררות"**).

10 במוקד הערר עומדת החלטת המשיב כי הוא אינו מוסמך, מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 107(א) לחוק
11 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **"החוק"** או **"חוק מיסוי מקרקעין"**), להאריך את
12 התקופה בת 42 החודשים ממועד המכירה, הקבועה בחוק ההתייעלות - לצורך השלמת הבנייה, וזאת
13 כתנאי לקבלת הקלה בשיעור מס השבח.





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

ו'ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

המשיב דחה את הבקשה להארכת התקופה על הסף – בנימוק של היעדר סמכות, בקובעו כי פרק הזמן שנקבע בחוק ההתייעלות מהווה "תנאי" מהותי לזכאות להטבת המס, ולא "מועד" שבסמכותו של המשיב להאריך.

רקע ועיקרי העובדות

1. כדי לעודד מכירת קרקעות ובניית דירות מגורים, קבע המחוקק בסעיף 10 לחוק ההתייעלות כי בתקופה שנקבעה שם כהוראת שעה ובכפוף לתנאים שונים שנקבעו (ושאינם רלוונטיים למחלוקת שבין הצדדים), תינתן הקלה בשיעור מס השבח שיחול בעת מכירת המקרקעין – אם ובתנאי (בהקשר הרלוונטי לנו) שתסתיים בניית הדירות תוך 42 חודשים ממועד מכירת המקרקעין (אודות תכלית החקיקה, ראו: דברי ההסבר להצעת החוק, הצעות חוק הממשלה 951, מיום 31.8.2015, בעמ' 1599–1600).

תחולתה של הקלה זו במס השבח, היא השנויה במחלוקת שבין הצדדים.

2. לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית, הגיעו הצדדים להסכמה דיונית וגיישו רשימת מוסכמות ופלוגתאות מוסכמת שהוגשה לוועדת הערר ביום 31.12.2025. תיאור העובדות להלן, מבוסס על הסכמות אלה.

3. ביום 14.6.2020 רכשה העוררת 1 מהעוררת 2 את הזכויות במקרקעין הידועים כגוש 7661, חלקות 117 ו-118, במסגרת שני הסכמים נפרדים: הסכם מכר לחלקה 117, והסכם מכר וקומבינציה לחלקה 118. בהסכמים אלו התחייבה העוררת 1 כלפי העוררת 2 להמציא, עד לתום 42 חודשים מיום החתימה על ההסכמים, אישור לחיבור תשתיות לבניין לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה–1965, המכונה "טופס 4" (להלן: "תעודת גמר").

4. במסגרת הדיווח שהוגש למשיב על העסקאות, התבקשה הקלה בשיעור מס השבח החל, בהתאם להוראות סעיף 10(א)(3)(א) לחוק ההתייעלות. משמעות ההקלה היא חיוב במס שבח בשיעור מופחת של 25% בלבד על השבח הריאלי עד "יום התחילה", וזאת בכפוף לכך שבניית הדירות תושלם בתוך 42 חודשים מיום המכירה (קרי, עד למחצית חודש דצמבר 2023).

מוסכם על הצדדים כי אילו הייתה העוררת 1 משלימה את הבנייה ומקבלת תעודת גמר בתוך פרק הזמן האמור, הייתה העוררת 2 זכאית לקבלת ההקלה בשיעור מס השבח.

5. ביום 10.12.2023 – ימים ספורים טרם חלוף 42 החודשים – פנתה העוררת 1 למשיב בבקשה להארכת המועד להשלמת הבנייה ב-10 חודשים נוספים (היינו, עד ליום 14.10.2024), לדבריה - עקב נסיבות של כוח עליון: השפעות מגפת הקורונה והסגרים שנלוו לה ופרוץ מלחמת "חרבות ברזל", הובילו לכך שהיא אינה מספיקה להשלים את הבניה בתוך תקופת 42 החודשים.



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

ו"ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

6. ביום 19.12.2023 דחה המשיב את הבקשה, בקובעו כי השלמת הבנייה בתוך 42 חודשים הינה "תנאי" לזכאות להקלת המס שנקבעה בחוק ההתייעלות, ולא "מועד" הניתן להארכה מכוח סעיף 107 לחוק. משכך, קבע המשיב כי הוא משולל סמכות בדיון להיעתר לבקשה, ולא נדרש לבחינת טעמי הבקשה לגופם.
7. הבנייה הושלמה בפועל בחודש אפריל 2025, עם קבלת תעודות גמר (טופס 4) לחלקות 117 ו-118 ביום 8.4.2025, ומכאן בקשת העוררות במסגרת הליך זה להארכת מועד עד למועד הוצאתן של תעודות הגמר. משמעות הדבר היא כי סך הארכת המועד שהתבקשה מלכתחילה מהמשיב הייתה 10 חודשים, ובמסגרת הליך שלפנינו התבקשה הארכה נוספת, כך שסך ההארכה עומד על כ-16 חודשים.
8. במסגרת המוסכמות שהוגשו נטען על ידי העוררת 1 כי הנסיבות באותה תקופה (השלכות מגפת הקורונה ומלחמת "חרבות ברזל") מנעו את השלמת הבנייה בתוך 42 חודשים.
9. בהתאם להסכמות הדיוניות בין הצדדים, הסוגיה שבמחלוקת הינה אחת: האם התקופה בת 42 החודשים שבסעיף 107(א)(3)(א) בחוק ההתייעלות להשלמת הבניה היא "מועד" שבסמכות המשיב להאריך מכוח סעיף 107 לחוק, כפי עמדת העוררות, וזאת עד למתן תעודת גמר בניה ביום 8.4.25, או שמא מדובר ב"תנאי" לקבלת ההטבה שבחוק ההתייעלות, אשר בהתאם לעמדת המשיב אין לו סמכות להאריך תקופת זמן זו מכוח סעיף 107 לחוק ולקבוע תקופה שונה מהתקופה הקבועה בחוק ההתייעלות.
10. לאחר שכאמור לעיל הוגשה רשימת המוסכמות והפלוגתאות, הסכימו הצדדים לוותר על חקירת המצהירים ובהתאם לבקשתם - הגישו את סיכומיהם בכתב.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררות:

11. לטענת העוררות, לשון סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין היא רחבה, פשוטה וחד-משמעית, ומסמיכה את המנהל להאריך "כל מועד שנקבע בחוק זה". בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך (21.2.2021) (להלן: "עניין רייך"), קבע בית המשפט העליון בדעת רוב כי סעיף 107 אינו מוגבל למועדים פרוצדורליים בלבד, אלא חל על כל מועד, לרבות מועדים מהותיים הקובעים התיישנות מהותית. ההלכה שנקבעה בעניין רייך הינה הלכה פסוקה ומחייבת של בית המשפט העליון, הגוברת על פסיקות מאוחרות של ועדות הערר שניסו, לדברי העוררות, לצמצמה באופן מלאכותי שאין לו מקום.
12. העוררות טוענות כי סעיף 10 לחוק ההתייעלות שינה באופן ישיר וזמני את הוראות חוק מיסוי מקרקעין עצמו על ידי שינוי סעיף 48א(ב) בחוק. לראיה, כותרת השוליים של סעיף 10 לחוק



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

ו'ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

1 ההתייעלות מגדירה אותו במפורש כ"הוראת שעה" לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, המועדים המנויים
2 בחוק ההתייעלות הינם מועדים "שנקבעו בחוק זה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין, וממילא סמכות
3 המנהל לפי סעיף 107 חלה עליהם במישרין.
4 13. לטענת העוררות, ההבחנה שפותחה בפסיקת ועדות הערר - בו"ע (חי') 25437-10-19 יעקובוביץ נ'
5 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.5.2021) ובשורה של פסקי דין שבאו בעקבות פסק דין זה ואימצו את
6 ההבחנה שנקבעה בו – בין "מועד" לבין "תנאי", היא הבחנה מלאכותית, שאין לה כל עיגון בלשון
7 החוק או בהלכת רי"ך והיא למעשה עומדת בסתירה לה.
8 בעניין רי"ך הדגיש בית המשפט העליון כי אין להפוך את המועדים ל"מיטת סדום", וכי תכלית סעיף
9 107 לחוק היא לאפשר גמישות לשם הגעה לגביית מס אמת. שלילת הטבת מס באמצעות יצירת
10 הבחנה פרשנית מצמצמת, סותרת את מושכלות היסוד בדיני מסים, לפיהן שלילת פטור או הטבה
11 חייבת להיעשות בהוראת חוק מפורשת ולא על דרך של פרשנות.
12 14. תכלית חוק ההתייעלות הייתה תמרוץ השוק להגדלת היצע דירות המגורים. בענייננו, העוררות אכן
13 התקשרו בעסקה בתקופת תוקפה של הוראת השעה בחוק ההתייעלות, והבנייה יצאה אל הפועל
14 ונבנו 89 יחידות דיור בשתי החלקות. משכך, התכלית הציבורית הוגשמה במלואה, ואין לחסום את
15 העוררות מליהנות מההטבה.
16 רשות המיסים נקטה בעניינים מסוימים (הנוגעים לזיהוי "יום המכירה" במקרה של הקצאת אופציה)
17 בגישה מקלה בהחלטות מיסוי שהוציאה (3157/17 ו-1167/17), בהן נהגה הרשות בגמישות ומנתה
18 את 42 החודשים מיום מימוש אופציה ולא מיום הענקתה. במקרה כאן אין המדובר בהקצאה של
19 אופציה, אולם יש ללמוד מהחלטות אלה כי ראוי לנקוט בגישה מקלה ביחס לאופן בחינת המועדים
20 – כאשר בסופו של יום תכלית החקיקה (היינו, בניית הדירות) מוצאת אל הפועל, וכך יש לנהוג אף
21 בעניינן של העוררות.
22 15. העוררות טוענות כי המשיב כלל אינו מכחיש את הנסיבות האובייקטיביות החריגות (מגפת הקורונה
23 ומלחמת חרבות ברזל) אשר הובילו להתארכות הבנייה. חוקי הארכת המועדים שחוקקו בעקבות
24 הקורונה והמלחמה נועדו להעניק ארכות אוטומטיות, ואין בהם כדי לשלול את שיקול דעתו הפרטני
25 של המשיב לפעול מכוח סעיף 107 לחוק.
26 16. ועדת הערר אינה מוגבלת רק לביקורת שיפוטית על ההחלטה המקורית, אלא מוסמכת לקבוע שומת
27 אמת ולהעניק ארכה עד למועד קבלת תעודת הגמר בפועל (8.4.2025), אף שלא הוגשה בקשה נפרדת
28 נוספת למשיב, ולכן מתבקשת ועדת הערר לעשות כן.
29
30

טענות המשיב:



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

ו"ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

17. לטענת המשיב, סעיף 107 (א) לחוק מיסוי מקרקעין אינו מסמיך את המנהל להאריך פרקי זמן שנקבעו בחקיקה כ"תנאי" מהותי לשכלול זכאות להטבה או לפטור ממס. ההבחנה בין "מועד" לביצוע פעולה מול רשות המס (עליו חל סעיף 107) לבין "תנאי" מהותי לזכאות, הוכרה ונפסקה בעקבות בשורה ארוכה של פסקי דין בוועדות הערר (כפי שיפורט בהמשך).
18. המשיב טוען כי פסק הדין בעניין רייך עסק בהארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק לצורך פתיחה ותיקון של שומה – קרי, מועד לביצוע פעולה פרוצדורלית-מנהלית מול המנהל. הלכת רייך כלל לא דנה ולא הכריעה בשאלה מהו "מועד" לעניין סעיף 107, והיא אינה מקנה סמכות לשנות תנאי זכאות שקבע המחוקק. הפסיקה העקבית של ועדות הערר יצקה תוכן למונח זה, ואינה עומדת בסתירה להלכת רייך אלא משלימה אותה בדרך הכרחית.
19. המחוקק קבע הסדר ספציפי, אשר נועד לתמרץ סיום מהיר של בנייה כתנאי להפחתת מס דרמטית. המשיב, כרשות מנהלית מבצעת, אינו מוסמך להחליף את שיקול דעתה של הרשות המחוקקת, ואינו רשאי לקרוא את התקופה בחוק ההתייעלות כאילו נכתבה בה תקופה ארוכה יותר – לפי נסיבותיו של כל נישום. מתן שיקול דעת למנהל לקבוע תקופות שונות עבור נישומים שונים יוביל לחוסר אחידות ולפגיעה קשה בעקרון השוויון בין נישומים.
20. סעיף 107 (א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע מפורשות כי המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע "בחוק זה". התקופה בת 42 החודשים נקבעה במסגרת חוק ההתייעלות – דבר חקיקה נפרד וחיצוני לחוק מיסוי מקרקעין – ומשכך, אף מטעם זה הוראת סעיף 107 אינה חלה עליה.
21. העובדה שהמחוקק נדרש לחקיקה ייעודית (חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים) (הוראות שעה – חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד–2023) וחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 מלמדת כשלעצמה כי למשיב אין סמכות טבועה להאריך מועדים אלה מכוח סעיף 107 לחוק, מעבר לפרק הזמן שקבע המחוקק בחוקים הנ"ל. המחוקק בחר באופן מודע ומכוון באותם חוקי חירום, אילו מועדים ותקופות יוארכו, וחוק ההתייעלות לא נכלל ביניהם, ומכאן שאין לעקוף את רצון המחוקק באמצעות החלטה מנהלית.
22. המחלוקת בין הצדדים הינה משפטית גרידא. משקבע המשיב כדין כי הוא נעדר סמכות חוקית להאריך את התקופה, נשמט הבסיס לבחינת קיומה של "סיבה מספקת" לגופו של עניין. הסכמת המשיב לוותר על שלב ההוכחות נבעה ממיקוד המחלוקת בשאלת הסמכות, ואינה מהווה הודאה בכך שמתקיימת בענייננו סיבה המצדיקה את הארכת המועד, במיוחד כאשר מדובר בבקשה להארכה של 16 חודשים – שמעולם לא הוצגה לבחינת הרשות המנהלית.

דין והכרעה



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

ו"ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

23. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאחר שעיינתי בטענות הצדדים הגעתי למסקנה כי דין הערר להידחות – וכך אציע לחבריי לקבוע. לדעתי, המשיב נעדר סמכות להאריך את פרק הזמן של 42 חודשים הקבוע בסעיף 10(א)(3)(א)(1) לחוק ההתייעלות. בתמצית, קביעה זו נובעת מקבלת עמדת המשיב לפיה פרק זמן זה מהווה "תנאי" מהותי שקבע המחוקק לשם שכלול הזכאות להקלת המס שקבע בסעיף 10 לחוק ההתייעלות, ולא "מועד" הניתן להארכה מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין. משלא עמדו העוררות בפרק הזמן האמור, לא קמה להן הזכאות להקלה. המועדים שבעניינם חל סעיף 107 לחוק והסמכות שנקבעה בו, עניינם בביצוע פעולות מול המשיב, ולא בעמידה בפרקי זמן שקבע המחוקק כתנאים לתחולת פטור ממס או הקלה בו.

24. סוגיה זו – פרשנותו של סעיף 107 לחוק לאחר פסק הדין בעניין רייך ושאלת תחולת סעיף 107 על מקרים בהם מדובר בבקשה להארכת תקופה שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין כתנאי לתחולת הוראה מקלה, נדונה מאז עניין רייך – על ידי שורה של ועדות ערר:

ו"ע (חי') 25437-10-19 יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.5.2021) (להלן: "עניין יעקובוביץ"); ו"ע (חי') 55881-11-20 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.2.2023) (להלן: "עניין גילעם") ובו"ע (חי') 7116-12-20 סיני נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (17.4.2023) (להלן: "עניין סיני"); ו"ע (ת"א) 63044-06-20 גרוס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (15.5.2022) (להלן: "עניין גרוס"); ו"ע (חי') 12808-05-22 הררי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (18.10.2022); ו"ע (י-ם) 22899-10-22 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (27.5.2025).

בכל פסקי דין אלה – אימצו ועדות הערר, בהרכבים שונים, את ההבחנה שנקבעה על ידי כב' השופטת א' וינשטיין בפסק הדין בעניין יעקובוביץ, לפיה – סעיף 107 לחוק אינו מקנה למנהל מיסוי מקרקעין את הסמכות להאריך מועד שהוא תנאי שנקבע בחוק לתחולת פטור או הקלת מס.

גם ועדת ערר זו, בהרכב שונה, נדרשה כבר לשאלה זו ומצאה לאמץ את אותה פרשנות – וזאת בו"ע 43628-12-23 סילס חברה ליזמות ואחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן: "עניין סילס"). בעניין גילעם ובעניין סיני, נדון אותו סעיף הניצב במוקד הערר כאן – סעיף 10 לחוק התייעלות, והתנאי הניצב במסגרתו, לפיו הבנייה תסתיים עד תום פרק הזמן שקבע המחוקק להציב כתנאי למתן הקלת המס.

בנסיבות אלה, איני מוצא להאריך ואסתפק בעיקרי הדברים, אך באופן שדי בו כדי להבהיר את עמדתנו.

25. סעיף 107(א) לחוק קובע את סמכותו של המנהל להאריך מועדים:

המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.



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

ו"ע 65422-01-24 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

הלשון – "כל מועד שנקבע בחוק זה" – היא ללא ספק לשון רחבה, אלא שבדומה למה שמצאו
ועדות ערר אחרות שישבו על המדוכה לקבוע, ולמעשה – כל ועדות הערר שדנו בכך, ללא כל יוצא
מן הכלל, אני סבור כי הכרחי לפרש את הביטוי "מועד" בו עושה סעיף 107 שימוש, כמתייחס לסוג
מסוים של מועדים ולא לכל מקרה בו הוזכר פרק זמן כלשהו בחוק מיסוי מקרקעין.
26. אכן, לא ניתן להכחיש כי מבחינה לשונית – לשונו של סעיף 107 יכולה להתפרש ככזו הכוללת
בחובה כל פרק זמן הנזכר בחוק – ללא כל סייג, אלא שהדעת אינה נותנת כי לכך כיוון המחוקק.
כדי להדגים את האבסורד אליו אנו עלולים להיקלע אם נאמץ פרשנות שכזו – כפי שמבקשות
העוררות – לפיה: "כל מועד שנקבע בחוק" – הוא כל פרק זמן שנקבע בחוק, ללא הבחנה בין סוגי
מועדים שונים, אפנה לשם הדוגמה לסעיף 98 לחוק. בסעיף זה, שכותרתו "עבירות ועונשים", נקבעו
מועדים שונים למשך המאסר שיוטל על מי שביצע עבירות שונות המנויות בסעיף.
לכאורה, אף פרקי זמן אלה הם בבחינת "מועד שנקבע בחוק", ולמרות זאת, דומה כי לא יעלה על
הדעת כי יש סמכות למשיב, כגוף מנהלי, להחליט שהוא מאריך את המועדים הקבועים בסעיף 98
לחוק – מעבר לפרק הזמן שקצב המחוקק.
והנה דוגמה נוספת: בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות, מוגדרת "זכות במקרקעין", בין השאר באופן
הבא: "בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים". פרק הזמן של 25 שנים – הוא
מועד הקבוע בחוק, אולם דומני שלא יכולה להיות מחלוקת כי המשיב אינו מוסמך להאריך פרק זמן
זה, שהוא קריטריון שבחר המחוקק להציב ומאבני היסוד של החוק.
דוגמאות אלה עוסקות במקרים שנראה כי היתכנות בקשה להארכת מועד בעניינם, נראית דחוקה
למדיי, על אף שהמציאות לעיתים עלולה לעלות על כל דמיון. אלא שלא בכך העיקר. הדגש הוא על
כך שעל אף הלשון הגורפת בה עשה סעיף 107 שימוש, ברור כי אין לפרש כאילו הוא מקנה סמכות
להאריך "כל מועד" מכל סוג שנקבע בחוק. קביעה שכזו, כפי שעולה מדוגמאות אלה, בלתי סבירה
בעליל, היא תקנה למשיב סמכויות שאין דרכו של המחוקק להקנות לרשות מנהלית, ודומה כי ברור
כי לא לכך התכוון המחוקק כאשר הסמיך את המשיב להאריך מועדים הקבועים בחוק.
יש אפוא לתור אחר משמעות ראויה לביטוי "מועד" בו עושה סעיף 107 שימוש, ואין לאמץ לביטוי
זה משמעות כפי שמבקשות העוררות לתת. כפי שקבעו כל ועדות הערר שישבו על המדוכה, נכון
יותר יהיה לאמץ לביטוי זה פירוש אפשרי אחר, מתון יותר.
27. אני מקבל את טענות העוררות, כאילו פסקי הדין שניתנו בסוגיה זו על ידי ועדות הערר, עומדים
בסתירה להלכה המחייבת שקבע בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין רייך.
השאלה שנדונה בעניין רייך הייתה תחולתו של סעיף 107 לחוק על הוראות סעיף 85 לחוק, ואפשרות
הארכת התקופה בה ניתן לבקש תיקון שומה – שסעיף 85 קובע. בעניין רייך כלל לא נדונה שאלת



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

ו"ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

1 תחולתו של סעיף 107 על הוראות חוק בהן נקבע פרק זמן (מועד), כחלק מתנאי הוראת פטור ממס
2 או הקלה בשיעורי המס שקבע המחוקק.
3 לאור זאת שהשאלה שלפנינו לא נדונה בעניין ריך, אין מקום לטענה כי עמדת המשיב ופסיקת ועדות
4 הערר שאימצו עמדה זו, עומדות בסתירה להלכה המחייבת.
5 28. השאלה הניצבת כאן היא אפוא האם הסמכות להארכת מועד הקבועה בסעיף 107 לחוק, חלה כאשר
6 מדובר במועד שהוא פרק זמן שקבע המחוקק כתנאי לזכות לקבל הטבת מס.
7 במקרים מסוג זה, פרק הזמן שקבע המחוקק הוא רכיב מהותי ממסגרת התנאים שמצא המחוקק
8 להציב. פרק הזמן שקבע המחוקק, הוא תנאי – אשר רק בהתקיימו מצא המחוקק כי יש מקום להעניק
9 את ההטבה שבמוקד אותה הוראת החוק. לא אחת, מטרת קביעת תנאי זה – פרק הזמן בו יש לבצע
10 פעולה כזו או אחרת כדי לזכות בהקלת המס, היא לעודד ביצוע פעולה במהירות (אותה מצא
11 המחוקק כהולמת) או הצבת אמת מידה הקשורה לפרק זמן שמצא המחוקק כראויה ומתאימה.
12 במקרים מסוג זה, מתן סמכות לגוף מנהלי דוגמת המשיב – להאריך פרקי זמן שכאלה, מקנה בידיו
13 סמכות שאין ככלל מקום לתת לגוף מנהלי, וזאת בתמצית משני טעמים עיקריים:
14 א. מדובר במתן כוח, לקבוע בפועל זכאות לפטור ממס או להקלה בו, שאין מקום להותיר בידי
15 רשות מנהלית. סמכויות מסוג זה מסורות למחוקק, ולא לרשות מנהלית.
16 ב. אם תינתן סמכות שכזו למשיב, לא ניתן יהיה, או לכל פחות קשה מאוד יהיה, ליישם את החוק
17 באופן העולה בקנה עם כללי מנהל ראוי ותקין. כיצד יקבע המשיב מה משך הארכה שהוא נותן
18 (אם בכלל) במקרה כזה ובמקרה אחר, אלו אמות מידה יופעלו וכיצד ימנע חשד מהתנהלות
19 שאינה שוויונית והיוצרת איפה ואיפה? אם תתקבל גישת העוררות, אופי יישומו של החוק ייתקל
20 בקשיים ממשיים ויוביל לריבוי התדיינויות, שאף ההכרעה בהם תהא קשה.
21 כל עוד לא נקבע בחוק באופן ברור ומפורש שניתנה למשיב סמכות להאריך מועד שהוא חלק מהותי
22 מתנאים שקבע המחוקק למתן פטור ממס או הקלת מס, אין ראוי כך לפרש את אותו חוק (היינו – את
23 סעיף 107 לחוק).
24 29. בפסק הדין בעניין גרוס, נימק כבוד השופט הרי קירש את קביעתו כי הדין עם המשיב – במקרה
25 דומה לזה שנדון כאן (אשר עסק בהוראה מקלה אחרת שקבע המחוקק, לעניין מס רכישה בסעיף 9
26 לחוק) – בדברים הברורים הבאים:

27 המהות האמתית של בקשה כגון זו שהוגשה במקרה הנוכחי היא קבלת הסכמת המשיב לכך
28 שהחוק ייקרא כאילו לא נכתב בו "18 חודשים" אלא תקופה אחרת, ארוכה יותר.

29 גם אני סבור כי התנאי הנדרש בסעיף 9(ג1)(ב) כלל איננו בבחינת "מועד" שסעיף 107
30 לחוק עשוי לחול עליו, וכתוצאה מכך המשיב נעדר סמכות להתערב בתוכן התנאי שקבע
31 המחוקק.



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

ו"ע 24-01-65422 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

כפי שהסביר שם כבוד הש' קירש, כאשר מדובר בהוראה שהיא תנאי לתחולת פטור ממס או הקלה בשיעורו, אין כל הוראה חוקית המחייבת ביצוע פעולה, אלא מדובר בנישום המבקש לזכות בהקלה. כדי לזכות בהקלה זו, קבע המחוקק כתנאי, כי על מבקש ההקלה - לבצע פעולה כלשהי תוך פרק הזמן שמצא המחוקק לנכון לקבוע. בקשה להארכת פרק זמן זה, היא למעשה מבקשת כי הרשות המנהלית תשנה את אמת המידה שמצא המחוקק הראשי לקבוע – ולכך אין לה סמכות, ואין לפרש את סעיף 107 לחוק כאילו ביקש להעניק למשיב סמכות מרחיקת לכת שכזו.

30. בהקשר שלנו, העוררות מבקשות כי המשיב יאריך את פרק הזמן שקבע המחוקק בסעיף 107 לחוק ההתייעלות, כתנאי לתחולת ההקלה בשיעור מס השבח שנקבעה שם. העוררות למעשה מבקשות כי בעניינן ייקרא סעיף זה כאילו במקום תקופה של 42 חודשים ממועד המכירה – בה היה עליהן לסיים את הבנייה, ייקרא פרק זמן של 58 חודשים.

אני סבור כי בצדק קבע המשיב כי הוא אינו מוסמך לכך.

31. לאור האמור, אני סבור – וכך אציע לחבריי לקבוע, כי בצדק קבע המשיב כי סעיף 107 לחוק אינו מסמיך את המשיב להאריך פרק זמן שהוא תנאי שקבע המחוקק כי בו יש לעמוד לשם זכאות בהקלת מס.

קביעה זו כאמור נמצאה כנכונה על ידי ועדות ערר שונות שדנו בעררים דומים, ולדעתי אין מקום לשנות מגישה זו.

32. בשים לב לקביעה זו – המאמצת את עמדת המשיב כי בקשת הארכת המועד שביקשו העוררות, אינה בסמכותו, אין צורך להידרש לטענות נוספות שהעלו הצדדים ואשר ניתן להותיר לעת מצוא. אסתפק בתמצית בכך שאציין כי מתן הארכת מועד בנסיבות בעלות גוון כללי - הנעוצות בהתפרצות נגיף הקורונה ובפרוץ מלחמת חרבות ברזל, מעבר לפרקי זמן שמצא המחוקק לקבוע בגין אירועים אלה, אף היא מעוררת קושי של ממש. אלא שכאמור, בהעדר סמכות עניינית לתת את הארכה המבוקשת מכוח סעיף 107 לחוק, אין צורך להכריע בעניין זה, כמו גם בטענות דומות אחרות שהעלו הצדדים.

סוף דבר:

33. מהטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לקבוע כי דין הערר להידחות, וכי העוררות יישאו בהוצאותיו של המשיב בסך של 25,000 ₪.

רות אשכנזי – חברת הוועדה:

אני מסכימה לפסק דינו של כב' השופט אבי גורמן.



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

ו"ע 65422-01-24 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

1
2
3
4
5
6
7
8
9

גידי גבאי – חבר הוועדה:

אני מסכים לפסק דינו של כב' השופט אבי גורמן.

נפסק כאמור בחוות דעתו של השופט אבי גורמן.

ניתן היום, י"ט תשרי תשפ"ז, 30 ספטמבר 2026, בהעדר הצדדים.

גב' רותי אשכנזי
חברת ועדה

מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין
חבר ועדה

אבי גורמן, שופט
ראש הוועדה

10
11
12