



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 61821-02-20 יהודה נ' מס שבח נתניה

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הועדה
מר אלון לילי – חבר הועדה, שמאי מקרקעין
מר גד נתן – חבר הועדה, שמאי מקרקעין

עוררים 1. עדן יהודה
2. גרשון יהודה
באמצעות ב"כ עו"ד מיכל ברששת

נגד

משיב מנהל מס שבח נתניה
באמצעות ב"כ עו"ד לירון ברנד קויפמן

פסק דין

יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין:

1

2

פתח דבר

3 1. בפנינו ערר על החלטת המשיב בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963
4 (להלן: "החוק") לתקן את שומת מס הרכישה שהוצאה לעוררים לפיה הוחלה על
5 העוררים תקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה –
6 1974, המעניקה פטור חלקי ממס רכישה לנכה הרוכש דירת מגורים לשם שיכונו. (להלן:
7 "תקנה 11"). המשיב, בהחלטתו, ביטל את הפטור החלקי ממס רכישה לעוררים.

8 2. לטענת המשיב, מאחר שהעוררים כלל לא התגוררו בדירה ומטרתם הייתה להפיק ריווח
9 מהשכרתה וממכירתה, פטור חלקי זה ניתן להם להם שלא כדין, ולפיכך יש לבטלו.
10 לטענת העוררים, מאחר שהם התכוונו להתאים את הדירה לצרכיהם ולעבור להתגורר
11 בה, הם זכאים לפטור החלקי על פי תקנה 11, גם אם בסופו של יום כוונתם זו לא יצאה
12 אל הפועל.

העובדות הרלוונטיות

13 3. ביום 30.07.2015, רכשו העוררים דירת מגורים הידועה כגוש 8267 חלקה 368 תת חלקה
14 9 והמצויה ברח' עמנואל מול 10 בנתניה (להלן: "הדירה"). באותו מועד, התגוררו
15 העוררים בנכס אחר שבבעלותם, המצוי ברח' ויצמן 45 בנתניה.
16
17



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

- 1 4. ביום 17.08.2015, הגישו העוררים למשיב הצהרה על רכישת הנכס בהתאם להוראות
2 סעיף 73 לחוק, בה הצהירו כי הינם זכאים לפטור חלקי ממס רכישה לפי תקנה 11 וכי
3 הדירה תשמש כדירת מגוריהם. (נספח 1 לתצהיר גב' שגית לקור מטעם המשיב).
- 4 5. בהחלטתו מיום 16.12.2015 קבע המשיב כי: **"בשלב זה לא אישרתי את הפטור**
5 **המבוקש היות ורוכש הנכס יהודה גרשון ועדן אינם מתגוררים בנכס. הועבר מזכר**
6 **לגביה להקפיא את היתרה לתשלום עד מעבר הרוכשים לנכס."** (נספח 2 לתצהיר גב'
7 לקור).
- 8 6. ביום 13.4.2016 ניתנה על ידי המשיב החלטה נוספת כדלקמן: **"אישרתי תקנה 11**
9 **לתקנות מס רכישה כפוף להמצאת מסמכים המעידים על מגורים בפועל."** (נספח 3
10 לתצהיר גב' לקור).
- 11 7. ביום 26.02.2019, מכרו העוררים את זכויותיהם בדירה, וביום 17.03.2019 הגישו
12 למשיב הצהרה בדבר מכירת הדירה אליה צורף הסכם מיום 19.8.2015 להשכרת הדירה
13 (נספחים 4 – 6 לתצהיר גב' לקור). בהתאם להסכם השכירות, הדירה הושכרה לתקופה
14 של 12 חודשים ולשוכרים הוענקה אופציה להאריך את השכירות עד ליום 31.08.2019.
15 יצוין כי הלכה למעשה הדירה הושכרה בכל התקופה בה הייתה בבעלות העוררים,
16 ממועד רכישתה ועד למועד מכירתה.
- 17 8. ביום 01.08.2019 החליט המשיב לתקן את שומת מס הרכישה ולבטל את הפטור החלקי
18 שניתן לעוררים על פי תקנה 11. העוררים סבורים כי תיקון השומה נעשה שלא כדין,
19 ומכאן הערר.

- 20 **טענות העוררים**
- 21 9. החל מחודש אפריל 2012 ועד היום מתגוררים העוררים בדירה ברחוב ויצמן 45, נתניה
22 אותה קיבלו ללא תמורה. ביום 30.7.2015 רכשו העוררים את הדירה על מנת להתאימה
23 לצורכיהם ולשם מגוריהם. לצורך רכישה זו השתמשו העוררים בכספי דירה קודמת
24 שהייתה להם שנמכרה באותה שנה (דירה ברחוב ויצמן 89), אך הסתמכו גם על כספים
25 שהיו אמורים להתקבל ממכירת הדירה ברחוב ויצמן.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

- 1 רק לאחר שלא עלה בידם למכור את הדירה ברחוב ויצמן, וכן לאחר שמצבם הרפואי
2 התדרדר, החלו העוררים לנסות למכור את שתי הדירות, אך בסופו של דבר בשנת 2019
3 נמכרה רק הדירה. בחקירתה הנגדית לא זכרה העוררת את התאריכים הרלוונטיים, אך
4 זאת בשל מצבה הרפואי. נראה כי המשיב מנסה לערער את אמינות העוררת תוך ניצול
5 נכותה.
- 6 10. המשיב מודה כי היה מאשר פטור חלקי לנכה שהתגורר תקופה קצרה בדירת המגורים,
7 אם הדירה לא התאימה לצרכיו. עם זאת, לא ניתן למנהל שיקול דעת ועליו להעניק פטור
8 חלקי בהתאם ללשונה הדווקנית של התקנה, כאשר הדרישה היחידה היא שהדירה
9 נרכשה "למטרת" מגורים, דהיינו מתוך כוונה לגור, ולא דווקא מגורים בפועל. כל
10 פרשנות אחרת מובילה למצב דברים שבו הפטור החלקי נתון לשיקול דעתו של המשיב.
- 11 11. ההלכה הנוהגת בדיני המס היא כי כאשר פרשנות החוק אינה ברורה מלשון החוק, חייב
12 הפרשן לבחור את הפרשנות אשר משווה לחוק את המשמעות המיטיבה עם הנישום.
13 בעניינינו הצורך לפרש את התקנה לטובת הנישום גובר שכן השומה נפתחה ארבע שנים
14 לאחר סגירתה ואינטרס ההסתמכות נפגע בצורה קיצונית.
- 15 12. כאשר נכה רוכש דירה, יש לבחון את המצב המשפטי במועד הרכישה ואת מטרת
16 הרכישה. אילו כוונת המחוקק הייתה מגורים בפועל, היה מציין זאת במפורש, ואף קובע
17 תקופת מינימום למגורים. ניתן להפנות לו"ע (מחוזי י-ם) 1075/00 **רבנו הנרייטה נ'**
18 **מנהל מס שבח מקרקעין** (23.4.2002) (להלן: "עניין רבנו הנרייטה") שם נקבע לצורך
19 תקנה 12 (פטור לעולה חדש) כי אין דרישה למגורים בפועל, אלא די בכוונה לגור.
- 20 13. מצבם הכלכלי של העוררים ירוד, מצבם הבריאותי מאוד קשה, ואין להם יכולת כלכלית
21 לשלם את המס. הנכס היחיד שבבעלות העוררים היא הדירה ברחוב ויצמן בלבד בה הם
22 מתגוררים. העוררים ניסו לעשות מהלך חד פעמי שיאפשר להם מעבר לדירה אחרת, אך
23 לא הצליחו להשלימו. העוררים צירפו ראיות המלמדות על המאמץ שעשו למכירת
24 הדירה ברחוב ויצמן ולמעבר לדירה, אך לא היה באפשרותם לעבור אליה בטרם שיפוצה
25 והתאמתה למצבם, ולעוררים חסרו המשאבים לכך.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

14. העוררים רכשו את הדירה "לשם" מגוריהם, הייתה להם כוונה לעבור לגור בה וזו גם הסיבה היחידה בגינה רכשו את הדירה. המדובר בדירה המצויה באזור אשר תואם את הצרכים שלהם בגילם ובמצבם המשפחתי, הבריאותי ומכל בחינה. העוררים תכננו לרכוש את הדירה ולשפץ אותה ולמכור את הדירה ברחוב ויצמן במסגרת 18 החודשים בהם יכלו ליהנות מפטור ממס שבח.

15. העוררים התייעצו עם מספר בעלי מקצוע לגבי שיפוץ הדירה, המחירים היו גבוהים משחשבו והם לא הצליחו לקבל מימון מהבנק. לפיכך הדירה הושכרה עד שיהיה בידם של העוררים למכור את הדירה ברחוב ויצמן (שלבסוף לא נמכרה, אלא, וכאמור, הדירה היא זו שנמכרה בשנת 2019).

16. העוררים לא ידעו שעקב נסיבות חייהם הקשות והמצערות, בהן נמנע מהם לעבור לדירה שקנו לשם מגוריהם, יאלצו לשלם "קנס" של כמעט מאה אלף שקלים. אילו היו מונעים מהם את הפטור החלקי בזמן אמת היו יכולים להפחית את מחיר הדירה ברחוב ויצמן ולמכור אותה בתוך תקופה של 18 חודשים, שאז היו זכאים לפטור חלקי ממס רכישה ופטור ממס שבח בגין מכירת הדירה ברחוב ויצמן. לא רק מידת הדין, אלא גם מידת הרחמים, מצדיקה להעניק לעוררים את הפטור החלקי לפי תקנה 11.

16 טענות המשיב

17. הדרישה כי רכישת הדירה תיעשה "לשם שיכוננו" של הנכה, הוכרה ופורשה בפסיקה, ונקבע שעל מנת לקבל את ההקלה, על הנכה להתגורר בדירה בפועל. משתנאי זה לא התקיים בענייננו, אין מקום למתן הפטור החלקי.

18. העוררים לא התגוררו בדירה ולו יום אחד. תחת זאת העוררים השכירו את הדירה כמעט למן יום רכישתה ועד ליום מכירתה. מטרת תקנה 11 היא לסייע לנכים לרכוש קורת גג תחת ראשם. ממילא, מחומר הראיות עולה כי העוררים עשו שימוש בדירה לשם השאת רווח, בכוונת תחילה, בניגוד מוחלט למטרת תקנה 11.

19. לא ניתן לקבל את טענת העוררים כי די בכוונה ערטילאית שאינה מגובה במעשים ממשיים לשם קבלת הפטור החלקי.

26

27



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 61821-02-20 יהודה נ' מס שבח נתניה

דיון והכרעה

- 1
20. תקנה 11 קובעת כי יינתן פטור חלקי ממס רכישה ב"מכירת זכות במקרקעין לנכה, לעיוור, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שיכונם...".
21. כידוע, נקודת המוצא לפרשנות דין המס, ככל דין אחר, היא לשון החוק, ואין מקום לפרשו באופן החורג מפשוטם של דברים. לטעמי, לשון החוק פשוטה וברורה – הפטור יינתן בגין דירה אותה רכש הנכה ובה התגורר. המדובר בתקנה סוציאלית המיועדת לסייע לנכה (ולנישומים נוספים המפורטים שם) לרכוש דירה שתשמש קורת גג מעל ראשו (ראו: ע"א 1492/12 ירמיהו גור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (1.10.2014); ע"א 4713/11 יואש זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (20.07.2015); ו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 55047-07-13 עדי מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (16.02.2014); ו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 68019-07-18 אפי חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (28.10.2020)). התקנה אינה מיועדת להקל על נכה לרכוש דירה.
22. יתר על כן, אין זה סביר בעיניי כי תוצאת המס תהיה תלויה בכוונה שבלב, כל עוד כוונה זו לא יצאה אל הפועל. אין לצפות ממנהל מיסוי מקרקעין כי יחקור כליות ולב על מנת לברר האם מי שרכש את הדירה התכוון באמת ובתמים להתגורר בה, ומאיזו סיבה כוונתו זו לא יצאה אל הפועל. אכן, יתכן כי בידי נישום מסוים יהא הסבר מוצק, הנתמך בראיות חיזוניות, על שום מה לא מימש את כוונתו להתגורר בדירה, אך ברי כי אין לגזור ממקרה קונקרטי על העיקרון הכללי לפיו על דיני המס להיות פשוטים, ברורים, חד משמעיים וניתנים ליישום. ככל שהנכה רכש דירה והתגורר בה – ייחנה הוא מהפטור. ככל שרכש את הדירה, אך מסיבה זו או אחרת מעולם לא גר בה – אין בסיס בדן המאפשר להעניק לו פטור.
23. אפשר כי במצבים חריגים ביותר שבהם נמנע מהנכה להתגורר בדירה, או שהוא גר בה זמן קצר בלבד ונאלץ לעזובה, ראוי שהמשיב ינהג לפי מידת הרחמים, ויתחשב בנסיבות רחבות יותר ככאלו הנכללות ב"מטרה הסוציאלית" שביסוד התקנה. עם זאת, איני סבור כי המקרה שלפנינו הוא מסוג המקרים החריגים המצדיקים סטייה מהכלל הרגיל בדבר הצורך במגורים בפועל בדירה.
- 26



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

24. סבורני כי במקרה שלפנינו לא הצליחו העוררים לשכנע – והנטל מוטל על כתפיהם (ראו: 1
ו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 1369-03 **מסטי יעקב נ' מנהל מס שבח רחובות** (11.9.2008)) - 2
כי לא רכשו את הדירה על מנת להפיק ממנה רווחים. לכל הפחות, העוררים לא הצליחו 3
לשכנע כי הפקת רווחים – דמי שכירות מהשכרת הדירה ותמורה ממכירתה - לא הייתה 4
אחת מהמטרות שעמדו ביסוד רכישת הדירה, גם אם לא טרם רכישתה, הרי שלמצער 5
זמן קצר ביותר לאחר מכן. 6
- אין מחלוקת כי העוררים כלל לא התגוררו בדירה. אין אף מחלוקת כי מיד לאחר מועד 7
רכישת הדירה ועד למועד מכירתה, הדירה הושכרה. כמתואר לעיל, הדירה נרכשה ביום 8
30.7.15 והדיווח על הרכישה הוגש למשיב ביום 17.8.15. ביום 19.8.15, דהיינו רק 9
כשבועיים לאחר רכישת הדירה, ורק יומיים לאחר הדיווח למשיב, **בו נכללה הצהרה** 10
בדבר זכאות העוררים לפטור לפי תקנה 11, השכירו העוררים את הדירה. שכירות זו 11
לא נולדה ביום אחד, אלא קדם לה פרסום מודעה והצגתה לשוכרים פוטנציאליים (ראו 12
פרוטוקול, עמ' 4 ש' 30 - עמ' 5 ש' 7). השכרה זו נמשכה ברציפות עד למועד שבו נמכרה 13
הדירה ביום 26.2.19. בהסכם השכירות נכלל סעיף לפיו העוררים רשאים לפנות את 14
השוכרים בכל עת (עמ' 6 ש' 34-36) ומעדות העוררת עולה כי הוא הוסף על רקע רצונם 15
למכור את הדירה (עמ' 7 ש' 3 - עמ' 8 ש' 13). 16
25. בהקשר זה יש לציין כי לטענת המשיב, עליה לא חלקו העוררים, בהשכרה ובמכירה 17
הפיקו העוררים ריווח כולל של כ-345,000 ₪ (ראו: סעיף 27 לסיכומי המשיב; ראו גם 18
התייחסות העוררת בעדותה - עמ' 8 ש' 10-12). יתר על כן, בכספי התמורה שהתקבלו 19
ממכירת הדירה רכשו העוררים משרד (מוצג מש/4, עמ' 8 ש' 13-16 לפרוטוקול), שאף 20
אותו מכרו זמן קצר לאחר מכן בריווח של כ-100,000 ₪. ספק בעיני אם בנסיבות 21
האמורות מתן פטור חלקי ממס רכישה לפי תקנה 11 עולה בקנה אחד עם המטרה 22
העומדת ביסוד התקנה. 23
26. אוסיף כי מצאתי אף קושי בטענת העוררים לפיה רכשו את הדירה מתוך מטרה לשפצה 24
ולהתאימה לצרכיהם, אך הסתבר להם כי עלויות השיפוץ גבוהות מכפי יכולתם. אין זה 25
סביר בעיני כי את נושא השיפוץ לצורך התאמת הדירה לצרכיהם ואת עלותו בדקו 26
העוררים רק לאחר שרכשו את הדירה, וזאת כאשר לדבריהם הדירה נרכשה למטרת 27
מגוריהם בלבד. 28



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

27. לא מצאתי ממש בטענת העוררים באשר לאינטרס ההסתמכות שלהם. כעולה מהתיאור
דלעיל בדבר ההחלטות שניתנו על ידי המשיב בעניינם של העוררים, היה על העוררים
לדעת כי הפטור ניתן להם בכפוף לכך שיעברו להתגורר בפועל בדירה. העובדה כי
המשיב בחר, וכך ראוי היה שיעשה, שלא לשלול את הפטור באופן מידי, אלא להמתין
זמן-מה עד אשר יעברו העוררים להתגורר בדירה (השוו: ו"ע (מחוזי תל אביב-יפו)
29881-03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (24.12.2018)) בוודאי
שאינה אמורה ליצור אצל העוררים איזו הסתמכות, וזאת מקום שבו לא עמדו בתנאי
האמור.
28. בהקשר זה יש לציין כי מחומר הראיות עולה כי ביום 31.12.15 שינתה העוררת את
כתובת מגוריה במרשם התושבים (מוצג מש/2, עמ' 5 שי 34 - עמ' 6 שי 3 לפרוטוקול),
כך שבמקום הרישום לפיו היא מתגוררת בדירה ברחוב ויצמן, רשמה העוררת את
כתובת מגוריה בדירה נשוא הערר, זאת למרות, שכאמור, כלל לא עברה להתגורר
באותה דירה. בחקירתה הנגדית הסבירה העוררת שינוי זה בכך שיכול והדבר נובע
מהצורך לקבל משכנתא (עמ' 6 שי 9-6), אך מאחר והמשכנתא התקבלה שלושה חודשים
לפני כן (מוצג מש/7) קשה לתת אמון בתשובה זו. סביר יותר להניח כי החלטתו הנוספת
של המשיב מיום 13.4.16, לפיה הוא אישר מתן הפטור לפי תקנה 11 בכפוף להמצאת
מסמכים המעידים על מגורים בפועל, נעשתה בעקבות שינוי הכתובת ובעקבות פניית
העוררים למשיב בעניין זה, ודי לחכימא (ראו: עמ' 5 שי 26- עמ' 6 שי 5 וכך שי 10 – 12).
29. ממילא אף לא מצאתי ממש בטענות העוררים הנוגעות לתיקון השומה לפי סעיף 85
לחוק ולאחר שחלפו כמעט ארבע שנים ממועד הרכישה. כעולה מתיאור הדברים דלעיל,
רק בעת שהעוררים מכרו את הדירה נודע למשיב כי הדירה הושכרה בכל תקופת
החזקתה וכי העוררים עצמם כלל לא התגוררו בה. בנסיבות אלה, היה בוודאי רשאי
המשיב לתקן את השומה ולבטל את הפטור החלקי שניתן לעוררים על פי תקנה 11.
30. העוררים הסתמכו על מה שנפסק בעניין רבנו הנרייטה, אך איני סבור כי יש בפסק דין
זה כדי לתמוך בעמדתם. בעניין רבנו הנרייטה המדובר במי שהתגוררה בדירה, גם אם
לתקופה קצרה בשל נסיבות מיוחדות הקשורות בצורך לטפל באמה בחו"ל, כמו גם שלא
היה בשימושה דירה אחרת, לא בארץ ולא בחו"ל, מלבד הדירה נשוא הערר והיא אף
נקטה בצעדים ממשיים כדי לממש את רצונה לגור בדירה.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 20-02-61821 יהודה נ' מס שבח נתניה

- 1 לעומת זאת, במקרה שלפנינו, מלבד הצהרת העוררים כי התכוונו להתגורר בדירה, לא
2 נעשה על ידם דבר כדי לממש כוונה זו ולהוציאה אל הפועל, כאשר בכל אותה תקופה
3 אף הייתה בבעלותם ובשימושם דירה אחרת, היא הדירה ברחוב ויצמן, ואילו הדירה
4 נשוא הערר הושכרה כל אותה תקופה ובסופו של יום גם נמכרה.
- 5 31. לאור כל האמור, אציע לחבריי לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב
6 בסך של 15,000 ש"ח.
- 7 32. לסיום מצאתי לנכון להעיר כי האמור בסיכומי העוררים לפיהם המשיב ביקש "לנצל
8 את נכותה" של העותרת, הינם דברים בלתי ראויים שמוטב שלא היו נכתבים.

9 חבר הועדה, מר אלון לילי, שמאי מקרקעין

10 אני מסכים לאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה.

11 חבר הועדה מר גד נתן, שמאי מקרקעין

12 אני מסכים לאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה.

13
14
15 הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, כב' השופט שמואל בורנשטיין, לדחות את הערר
16 ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך של 15,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום שאם לא
17 כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

18
19 ניתן היום, ה' אדר ב' תשפ"ב, 08 מרץ 2022, בהעדר הצדדים.

20
21

מר גד נתן,
שמאי מקרקעין

מר אלון לילי,
שמאי מקרקעין

שמואל בורנשטיין, שופט
יו"ר

22
23
24