



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

לפני כב' השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה
שמאי מקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה

- | | |
|----------------|------------------------|
| העוררים | 1. מרי לסמן |
| | 2. איטה ברונר |
| | 3. דבורה דופלט |
| | 4. יהושע אברהם גרוסנאס |
| | 5. אליהו אליעזר רכניצר |
| | 6. אלי הנרי רפפורט |

באמצעות ב"כ עו"ד מירב ברוך ועו"ד אלישע קסנר

נגד

המשיב מיסוי מקרקעין מרכז

באמצעות ב"כ עו"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן

- 1
- 2
- 3 העוררים קיבלו במתנה מקרוביהם זכויות במקרקעין, כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),
- 4 התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"). מתנה זו, הנחשבת כמכירה לפי חוק מיסוי
- 5 מקרקעין, הייתה של מקרקעין שנחתמה לגביהן עסקת קומבינציה, במסגרתה התחייב קבלן/יזם לנותני
- 6 המתנה, לבנות על-גבי המקרקעין דירות מגורים.
- 7 השאלה שבמחלוקת בין הצדדים, היא אופן סיווג הזכויות במקרקעין שרכשו העוררים – מקבלי המתנות,
- 8 וזאת לצורך בחינת החבות של העוררים במס רכישה: האם כ- "דירת מגורים" – כטענת המשיב, או
- 9 כזכות אחרת במקרקעין שאינה "דירת מגורים" – כטענת העוררים.
- 10 המחלוקת שבין הצדדים נובעת מהגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק, שם נקבע כי לעניין מס
- 11 הרכישה, גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה עשויה להיחשב כדירת מגורים, וזאת - "למעט דירה שאין עמה
- 12 התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 מחד - אין מחלוקת כי נותני המתנות לא התחייבו בעצמם לסיים את הבניה, אך מאידך – אין מחלוקת כי
2 העוררים קיבלו לידיהם מאת נותני המתנה, נכס הכולל התחייבות להשלמת הבניה של הדירות על ידי
3 היזם.

4 לטענת העוררים, יש לפרש את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" – באופן מצמצם, החל
5 רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה. המשיב מנגד טוען כי יש לפרש את הביטוי
6 "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן רחב יותר, כך שהוא יחול בכל מקרה בו יש התחייבות
7 הניתנת לאכיפה להביא לסיום הבניה, שמקורה מצד המוכר (להבדיל מהתחייבות מצדו של הרוכש
8 בלבד).

9 למחלוקת שבין הצדדים יש נפקות לעניין מס רכישה, לא רק במקרה של העברה במתנה – כמו אצל
10 העוררים, אלא גם למקרים אחרים בהם נמכרת "דירה על הנייר", על-ידי מי שרכש אותה מקבלן, כאשר
11 ההתחייבות לסיום הבניה היא של הקבלן והיא אינה ניתנת לאכיפה כלפי המוכר.

12

13

עיקרי העובדות

14 1. מר ישראל משה ברונר (להלן: "ישראל") ומר יעקב ברונר (להלן: "יעקב") (ישראל ויעקב, להלן
15 יקראו ביחד: "המעבירים" או "המוכרים"), הם יהלומנים מבלגיה, אשר רכשו במרוצת השנים
16 מקרקעין בישראל.

17 2. אחד מנכסי הנדל"ן בו החזיקו המעבירים, היו מקרקעין בגבעת שמואל אשר רכשו בשנות ה-80 של
18 המאה הקודמת, והידועים כגוש 6368 חלקות 334-336 (בעבר חלקות 3 ו-51), הכוללים את
19 המגרשים 11-13 (להלן: "המקרקעין").

20 3. כל אחד מהמעבירים החזיק 16.667% מהמקרקעין, ויתרת הזכויות במקרקעין הייתה בידי אחרים.
21 בעת רכישת המקרקעין, התב"ע לא אפשרה בניה למגורים, אולם בתאריך 16.5.2010, בעקבות
22 פעולות שנקטו בעלי המקרקעין, אישרה הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה בגבעת שמואל תכנית אשר
23 שינתה את ייעוד המקרקעין מתעשייה למגורים, תעסוקה, מסחר ושטח ציבורי פתוח.

24 4. ביום 21.11.2011, נחתם הסכם קומבינציה בין בעלי המקרקעין וביניהם המעבירים, לבין צ. לנדאו
25 ייזום (א.ר.ל 2011) בע"מ (להלן: "הסכם הקומבינציה" ו-"היזם"). במסגרת הסכם הקומבינציה מכרו
26 הבעלים חלק מזכויותיהם במקרקעין, ובתמורה התחייב היזם לבנות על חלק מהמקרקעין שנותר
27 בידיהם. בהתאם להסכם הקומבינציה, כל אחד מהמעבירים היה זכאי לקבל כ- 16 דירות מגורים
28 גמורות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 5. המעבירים העבירו ללא תמורה את חלקם במקרקעין לידי העוררים (אשר יכוננו להלן "העוררים" או
2 "הרוכשים"):
3 בתצהיר שאומת ביום 30.3.2014 העביר ישראל ללא תמורה את מלוא זכויותיו במקרקעין לרוכשים
4 הבאים: חתנו, מר גרוסנאס אברהם יהושע; חתנו מר רכניצר אליהו אליעזר; חתנו מר רפפורט אלי
5 הנרי, וכלתו הגב' דופלט דבורה. לכל אחד מהם העביר ישראל 1/4 מזכויותיו, כך שכל אחד מנעבריו
6 של ישראל (העוררים 3-6) היה זכאי, בעקבות הסכם הקומביניציה, לקבל 4 דירות מגורים.
7 בתצהיר שאומת ביום 9.4.2014 העביר יעקב ללא תמורה את מלוא זכויותיו במקרקעין לרוכשים
8 הבאים: לאשתו, הגב' מרי לסמן, העביר יעקב 2/3 מהזכויות, ולכלתו הגב' איטה הכהן (ברונר),
9 העביר יעקב 1/3 מהזכויות. כתוצאה מהעברות אלה ובעקבות הסכם הקומביניציה, מרי לסמן
10 (העוררת מס' 1) הייתה זכאית לכ- 10 דירות מגורים, והגב' איטה הכהן (העוררת מס' 2) הייתה
11 זכאית לכ- 6 דירות מגורים.
12 6. בעת ביצוע העברות שתוארו לעיל (להלן: "המכירות") החלה הבניה על גבי המקרקעין, אולם
13 בעקבות משבר כלכלי אליו נקלע היזם והחלפתו באחר אשר בא בנעליו, הבניה הושלמה והעוררים
14 החלו לקבל את דירותיהם רק במהלך החודשים מרץ – ספטמבר שנת 2017.
15 7. אין חולק כי המעבירים לא התחייבו כלפי הרוכשים, כי הם (המעבירים) יהיו אחראים להשלמת
16 הבניה. מנגד, אין חולק כי בעת ביצוע המכירות, הייתה התחייבות של היזם להשלמת הבניה ולמסירת
17 דירות מגורים שבנייתם הסתיימה, וכי בהתאם להסכם הקומביניציה, התחייבות זו של היזם כלפי
18 המעבירים הומחטה לרוכשים.
19 8. רק ביום 15.6.2016 הגישו העוררים את הדיווחים על המכירות למשיב. בנוסף, בעת הגשת הדיווחים
20 נמחק שווי המכירה הנכון ונכתב במקומו שווי נמוך יותר, כאשר בה בעת הוגשה יחד עם הדיווחים
21 חוות-דעת שמאית, בה מצוין השווי הנכון. העוררים טענו כי טעויות אלה, נגרמו בתום לב.
22 המשיב הטיל על העוררים קנס גירעון, מכוח סעיף 95 לחוק, וטענות כנגד קנס גירעון זה היו חלק
23 מהערר שלפנינו. אלא שבמסגרת הסיכומים שהגיש המשיב, הודיע המשיב כי הוא חוזר בו מהטלת
24 קנס הגירעון (וזאת בשים לב לכך שעיקר הקנס נבע מהמחלוקת המשפטית שבין הצדדים), ולכן
25 אמנע מלפרט בעניין זה.
26 9. העוררים דיווחו על המכירה כמכירה (ורכישה) של זכות במקרקעין שאינה "דירת מגורים" ולכן,
27 בהתאם להוראות תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974,
28 חייבו העוררים את עצמם במס רכישה בשיעור של 5% בלבד משווי המכירה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 המשיב לא קיבל את האופן בו תיאר הצדדים את המקרקעין שנמכרו, וקבע שמדובר ברכישה של
2 "דירת מגורים", ולכן בהתאם להוראות סעיף 9 לחוק, חייב המשיב את העוררים במס רכישה בשיעור
3 של 8%.
- 4 11. העוררים הגישו השגה וזו נדחתה, ובעקבות כך הוגש הערר שלפנינו. מטעם העוררים העידו
5 המעבירים (המוכרים) - ישראל ויעקב, חלק מהעוררים (הרוכשים) - איטה הכהן והנרי רפפורט,
6 ואחד מבעלי הדירות שנבנו על-גבי המקרקעין - מר חנן בראל. מטעם המשיב העידה גב' ליאורה
7 לוסקי, מנהלת תחום ושמאית מחוזית במשרדי המשיב.

8

9

עיקרי טענות הצדדים

- 10 המחלוקת בין הצדדים היא מחלוקת משפטית באופייה, והיא עוסקת בפרשנות הסיפא של הגדרת "דירת
11 מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק. בתמצית, השאלה היא האם ההתחייבות של היזם להביא לסיום הבניה, היא
12 "התחייבות מצד המוכר", אם לאו. התשובה לשאלה זו תגזור או אופי הזכות במקרקעין שרכשו העוררים:
13 דירות מגורים - כטענת המשיב, או זכות אחרת במקרקעין - כטענת העוררים.

14

15

טענות העוררים

- 16 12. לשונו של סעיף 9(ג) לחוק ברורה, והיא קובעת כי רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת
17 הבניה, יראו רכישת דירה שבנייתה טרם הושלמה, כרכישת "דירת מגורים".
- 18 13. במקרה נשוא הערעור, לא הייתה כל התחייבות של המעבירים להשלמת הבניה. אין כל ספק כי אם
19 היזם היה מפר את התחייבותו ולא בונה את הדירות, לא הייתה לעוררים כל זכות תביעה כלפי
20 המעבירים. בהעדר התחייבות של המוכר (המעבירים) להשלמת הבניה, הנכס שנמכר הוא זכות
21 אחרת במקרקעין ולא "דירת מגורים", כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק.
- 22 14. עמדתו של המשיב, סובלת מחוסר עקביות. במקרה בו אדם בונה בית ומוכר אותו לאחר, במצב בו
23 טרם הסתיימה הבניה (במצב של 'שלד', לדוגמה), עמדת המשיב היא כי גם אם יש למוכר הסכם עם
24 קבלן בונה להשלמת הבניה והקונה בא בנעליו של המוכר, הזכות הנמכרת לא תסווג כ-"דירת
25 מגורים" לצורך מס רכישה, וזאת מכיוון שאין התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה. אין
26 הבדל בין מקרה זה לבין המקרה שלפנינו, בו נמכרו המקרקעין לעוררים, בזמן שיש לגביהם
27 התחייבות של היזם (ולא של המוכרים) להשלמת הבניה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

15. העוררים מזכירים כי המעבירים העבירו לידיהם את כל חלקם במקרקעין, ולא רק את החלק לגביו נערכה עסקת הקומבינציה. בעובדה זו, כמו גם בעובדה כי הדיווח שהגישו התייחס לכלל המקרקעין כיחידה אחת, מבקשים העוררים למצוא חיזוק לעמדתם.
16. כטענה חלופית טוענים העוררים כי יש לראות בהם כמי שרכשו כמכלול מקבץ יחידות דיוור, ולא דירות מגורים.

6

7

טענות המשיב

17. העוררים שוגים בהבנת ההגדרה שבסעיף 9(ג) לחוק. הם קוראים לתוכה את מה שאין בה, ובדרך זו הם מפספסים רכיב חשוב בהגדרה זו. הגדרת "דירת מגורים" שבנייתה טרם הסתיימה, אינה דורשת כי תהיה התחייבות של המוכר להשלמת הבניה, אלא כי תהיה התחייבות "מצד המוכר" לסיים את הבניה. מדובר בהבדל לשוני דק, אך חשוב.
- אם הדרישה הייתה בהתחייבות של המוכר עצמו לסיום הבניה, היה ממש בטענות העוררים, אולם הדרישה נוסחה באופן רחב יותר – התחייבות מצד המוכר. "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה", פירושה כי במועד הרכישה, הייתה התחייבות להביא את הבניה לכלל סיום. התחייבות זו יכולה להיות של המוכר עצמו – במקרה של רכישה מקבלן, או התחייבות של גורם חיצוני, כגון קבלן בונה, אשר התחייב כלפי המוכר ואשר התחייבותו מועברת יחד עם המקרקעין מאת המוכר אל הרוכש.
18. הפרשנות שמציע המשיב, עולה בקנה אחד עם לשון החוק והיא מגשימה טוב יותר את תכליתו, שכן היא מביאה להטלת מס באופן התואם את המהות הכלכלית של העסקה. תוכן העסקה היה של העברת דירת מגורים, שכן יחד עם המקרקעין הועברה התחייבות מלאה של היזם לסיים את הבניה של דירות המגורים. מי שרוכש דירה מקבלן, רואה לנגד עיניו את דירת המגורים המחכה לו בסוף התהליך, ולכן קבע המחוקק כי יראו בו כמי שרכש דירת מגורים. באופן דומה, גם מי שהועברה לו זכות במקרקעין לגביה יש הסכם קומבינציה תקף, ובו התחייבות של היזם (כלפי המעבירים וכלפי כל מי שיבוא מכוחם) להשלמת הבניה, רואה לנגד עיניו רכישה של דירת מגורים – וכך ראוי להתייחס אליו. זהו התוכן הכלכלי והמהותי של העסקה.
19. עמדת המשיב עקבית. כך לדוגמה, כאשר אדם רוכש "דירה על הנייר" מקבלן, הוא ממוסה, בהתאם לחוק, במס הרכישה החל על מי שרכש דירת מגורים (במקרה זה אין כל מחלוקת, שכן יש התחייבות של המוכר/הקבלן לסיים את הבניה). עמדת המשיב, המיושמת לדבריו על-ידו בפרקטיקה, היא כי אם אותו רוכש ימכור לאחר את הדירה טרם השלמת בנייתה, המשיב יראה ברוכש החדש כמי שרכש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 59441-10-17 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 "דירת מגורים". במקרה זה, בדומה למקרה שלפנינו, על אף שאין התחייבות של המוכר לסיים את
2 הבניה בעצמו, הרי שיש התחייבות מצד המוכר להשלים את הבניה – מכוח ההתחייבות של הקבלן
3 כלפי המוכר והמחאת התחייבות זו אל הרוכש. אם תקבל עמדת העוררים, הרי שבמקרה כזה, גם
4 אם הדירה היא דירתו היחידה של הרוכש החדש, לא יוטל עליו מס הרכישה (הנמוך) החל בעת
5 רכישת דירת מגורים יחידה, שכן לטענת העוררים, הנכס אינו "דירת מגורים". עמדת המשיב היא
6 כאמור עקבית, ולפיה גם במקרה כזה, כמו במקרה אצלנו, לאור תוכן העסקה ובהתאם ללשון החוק,
7 יש לראות ברוכש כמי שרכש "דירת מגורים". המשיב נוקט בגישה זו, הן כשהדבר מביא להקלת
8 המיסוי החל על הרוכש והן כאשר התוצאה הפוכה.
9 גם טענת חוסר העקביות במקרה שתיארו העוררים, אינה נכונה. במקרים מהסוג שהעוררים תיארו
10 (בניה עצמית ומכירה טרם השלמת הבניה), יש לבחון את אגד הזכויות שהועברו בעסקת המכירה,
11 ובהתאם לכך לקבוע את אופי הנכס שהועבר.
12 20. דרך הדיווח בה בחרו העוררים, אינה זו שתקבע את המס שיש להשית על העסקאות. מס זה צריך
13 להיות בהתאם לתוכן האמתי של העסקה ולהוראות החוק החלות עליה, וכך נהג המשיב.
14
15 21. שני הצדדים הפנו בטיעוניהם למספר פסקי דין, אליהם, במידת הצורך, אתייחס בהמשך.

דין והכרעה

- 16
17
18
19 22. סעיף 9 לחוק עוסק במס הרכישה. הטלת המס, נקבעה בסעיף 9(א) לחוק, כדלהלן:
20 במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס
21 הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי
22 שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, [...].
23 23. שיעורי מס הרכישה נקבעו בחוק ובתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-
24 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"). בתקנה 2 לתקנות מס רכישה נקבע לעניין שיעורי מס הרכישה,
25 כדלהלן:
26 במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי
27 הזכות הנמכרת כקבוע להלן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 59441-10-17 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 (1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא
2 דירת מגורים – 6% ;
- 3 (א1) על אף האמור בפסקה (1), במכירת זכות במקרקעין, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים
4 להלן, תוחזר לרוכש שישיית ממס הרכישה ששילם לפי פסקה (1), ובלבד ש...:
- 5 (1) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון
6 והבנייה (בסעיף קטן זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת
7 לפחות המיועדת לשמש למגורים (להלן – דירת מגורים);
- 8 (2) לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה, התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת
9 לפחות, לפי חוק התכנון והבנייה.
- 10 (2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:
- 11 (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;
- 12 [...]
- 13 עולה אפוא, כי שיעור מס הרכישה הרגיל החל על הרוכש זכות במקרקעין שאינה "בנין או חלק ממנו
14 שהוא דירת מגורים" הוא ככלל 6%, ואילו שיעורי מס הרכישה החלים על הרוכש "דירת מגורים"
15 קבועים בסעיף 9 לחוק.
- 16 תקנה 2(א1) היא המשך לתקנה 1 והיא חלה במקרה בו נרכשה זכות במקרקעין שאינה "דירת
17 מגורים", ותוך 24 חודשים ממועד הרכישה התקבל היתר בניה. במקרה כזה, ובכפוף לפרטים נוספים
18 הקבועים בתקנה, יופחת מס הרכישה הרגיל (6%) החל בגין רכישת זכות במקרקעין שאינה "דירת
19 מגורים" בשישית, כך שהוא יעמוד על שיעור של 5%. זהו שיעור מס הרכישה עליו דיווחו העוררים.
20 אין בין הצדדים מחלוקת כי אם הדין עם העוררים, כך שהזכות שרכשו אינה "דירת מגורים", חלה
21 עליהם תקנה 2(א1) ומס הרכישה בו הם חבים יהיה 5%. אלא שכאמור, תקנה 2(א1) אינה ניצבת
22 במוקד ערר זה, אלא השאלה שבמחלוקת היא האם הזכות שרכשו העוררים היא "דירת מגורים" או
23 לא.
- 24 24. סעיף 9 לחוק קובע שיעורי מס רכישה מדורגים, החלים בעת רכישת דירת מגורים. שיעורי מס
25 הרכישה בעת רכישת דירת מגורים השתנו במרוצת השנים, והם מהווים אחד מהכלים באמצעותם
26 מבקש המחוקק להשפיע על שוק דירות המגורים, בהתחשב בנסיבות. המגמה הברורה המסתמנת
27 בשנים האחרונות היא הקלה בשיעורי מס הרכישה החלים בעת רכישת דירת מגורים שהיא דירתו
28 היחידה של הרוכש, ומנגד הכבדה של שיעורי מס הרכישה כאשר הדירה הנרכשת אינה הדירה
29 היחידה או כאשר מדובר בדירת יוקרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 כך, כיום, בעת רכישת דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש, שיעור מס הרכישה עולה ב- 5
2 מדרגות, כאשר בראשונה שבהן (שגובהה כ- 1,750,000 ₪) אין כל חבות במס רכישה, ולאחריה
3 עולות המדרגות באופן מתון. מנגד, בעת רכישת דירת מגורים שאינה דירתו היחידה של הרוכש –
4 חלים שיעורי מס רכישה גבוהות הרבה יותר [בהתאם להוראות סעיף 9(ג1) לחוק, בתקופה שמיום
5 24 ביוני 2015 ועד ליום 31 בדצמבר 2020, המדרגה הראשונה היא 8%].
6 25. בהתעלם ממקרים חריגים (כגון רכישת דירות יוקרה, רכישה בידי עולה חדש ומקרים חריגים
7 נוספים), תמונת שיעורי מס הרכישה המשתקפת בשנים האחרונות היא ככלל במדרג הבא – מהנמוך
8 לגבוה:
9 א. ברכישת דירת מגורים יחידה;
10 ב. ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים;
11 ג. ברכישת דירת מגורים שאינה דירתו היחידה של הרוכש.
12 [התמונה עשויה להשתנות, כאשר מדובר ברכישת דירה יחידה בסכום העולה על 5,340,425 ₪, שכן
13 מסכום זה ואילך חלות גם על רוכש דירה יחידה מדרגות מס גבוהות יותר (ראשית, בשיעור של 8%,
14 ועל סכום שווה העולה על 17,794,305 ₪ - 10%), כך שכלל שמדובר בדירה יקרה יותר, התמונה
15 עלולה להשתנות (סכומי מס הרכישה עוברים כידוע התאמה למדד, כך שהסכומים הנקובים לעיל
16 נכונים למועד כתיבת הדברים)]
17 26. עולה אפוא כי השאלה האם הזכות שנרכשה היא "דירת מגורים" אם לאו, משליכה באופן משמעותי
18 על גובה מס הרכישה שישולם, כאשר אם מדובר בדירה יחידה – התוצאה תהא לרוב מטיבה עם
19 הרוכש, ואילו אם מדובר בדירה שאינה דירתו היחידה של הרוכש – התוצאה תהא לרוב מכבידה
20 עמו.
21 27. וכעת, לאחר הצגת המסגרת הנדרשת, אנו באים אל העיקר הנדרש בערר זה – והוא הגדרת המונח
22 "דירת מגורים". למונח זה יש הגדרה בסעיף 1 לחוק, אולם יש גם הגדרה ספציפית אשר נקבעה
23 בסעיף 9 לחוק לעניין מס הרכישה, והיא הרלוונטית לנו.
24 אלא שקודם שנעיין בהגדרת המונח "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, יש לתת את הדעת לכך כי שיעורי
25 המס שנקבעו בסעיף זה חלים:
26 "במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים..." [סעיף 9(ג1) לחוק]
27 משמעות קביעה זו היא כי "דירת מגורים" היא חלק מ-"בניין", ולכן יש לעיין קודם בהגדרת המונח
28 "בניין" ולאחר מכן לפנות להגדרת "דירת מגורים".
29 28. "בניין" מוגדר בסעיף 9 לחוק באופן הבא:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 "בנין" – בנין שאינו ארעי יחד עם חלקת הקרקע שעליה הוא עומד, למעט בנין המהווה בידי
2 הרוכש מלאי עסקי לענין מס הכנסה; ובבנין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו
3 התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו.
4 בהגדרה זו יש מספר קביעות חשובות, אשר אינן רלוונטיות לערר זה ולכן לא אתייחס אליהן.
5 לעניינינו, בו הבניה על גבי המקרקעין שנמכרו טרם הסתיימה, רלוונטית הסיפא של ההגדרה, ולפיה:
6 בנין" – בנין ש...; ובבנין שבנייתו טרם הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו התחייבות של המוכר
7 לסיים את בנייתו.
8 הגדרה זו סובלת מסרבול מסוים, אולם עולה ממנה באופן ברור הקביעה כי גם נכס שבנייתו טרם
9 הושלמה ייחשב כבניין, למעט כאשר אין התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו.
10 29. "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 9 לחוק באופן הבא:
11 "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:
12 (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה
13 שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
14 (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.
15 ההגדרה כוללת שתי חלופות, השנייה שבהן – מתייחסת לרכישה במסגרת קבוצת רכישה, והראשונה
16 – מתייחסת לרכישה רגילה שלא במסגרת קבוצת רכישה. במקרה שלפנינו, אין המדובר ברכישה
17 במסגרת קבוצת רכישה ולכן חלק זה של ההגדרה פחות רלוונטי לנו, אף כי עוד נשוב אליו בהמשך.
18 החלופה הראשונה שבהגדרה, זו העוסקת ברכישה "רגילה" של דירת מגורים, מורכבת משני חלקים:
19 החלק הראשון והכללי, ולפיו "דירת מגורים" היא – "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים".
20 החלק השני של ההגדרה שבחלופה הראשונה, הוא הניצב במוקד ערר זה, עוסק בדירה שבנייתה
21 טרם הושלמה והוא קובע:
22 "ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה"
23 הגדרה זו זהה כמעט בלשונה לזו שראינו לעיל לגבי "בניין". גם היא מנוסחת באותה מתכונת ואף
24 היא סובלת בעיני מסרבול מה, אך תוכנה ברור: גם נכס שבנייתו טרם הושלמה עשוי להיחשב כ-
25 "דירת מגורים", למעט מקרה בו אין התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.
26 הצדדים חלוקים ביניהם לגבי אופן הפרשנות שיש לאמץ לחלק זה של הסעיף (להלן: "הסעיף").
27 30. העוררים סבורים כי יש לפרש את הסעיף באופן דווקני, כך שהוא יחול רק כאשר יש התחייבות של
28 המוכר עצמו לסיים את הבניה. את הביטוי "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה" מפרשים העוררים
29 כהתחייבות הניתנת לאכיפה כלפי המוכר עצמו, לסיים את הבניה. במקרה שלהם, מעבירי המתנה
30 לא התחייבו כלפי העוררים לסיים את הבניה ואם הבניה לא הייתה מסתיימת, לא ניתן היה להגיש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 כנגדם תביעה לאכיפת התחייבות להשלים את הבניה. לאור זאת טוענים העוררים כי המקרקעין
2 שרכשו אינם "דירת מגורים" ומס הרכישה החל עליהם צריך להיות בשיעור הנמוך יותר, החל בעת
3 רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים (ולא מס הרכישה הגבוה יותר, החל בעת רכישת דירת
4 מגורים על ידי מי שברשותו יותר מדירה אחת, כמו העוררים).
- 5 המשיב מנגד, סבור כי אין מקום לפרשנות הדווקנית בה נוקטים העוררים. לטענת המשיב, כאשר יש
6 התחייבות הניתנת לאכיפה להשלמת הבניה, גם אם זו בת אכיפה כלפי גורם עמו התקשר המעביר
7 (במקרה דנן – כלפי היזם) ולא כלפי המעביר באופן ישיר, יש לראות בזכות שנמכרה בהתאם
8 למהותה - כדירת מגורים.
- 9 אציע לחבריי לדחות את הערר ולאמץ את הפרשנות שמציע המשיב, כל זאת מהטעמים שיפורטו להלן.
- 10 31. עיון בהגדרה שקבע המחוקק למונח "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, מלמד באופן ברור כי
11 המחוקק ביקש לתת למונח זה פרשנות מרחיבה, הנותנת משקל רב לזיהוי הנכס שעתידי להיות מוקם
12 על המקרקעין. כך המצב לגבי כל רכיבי הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק:
- 13 א. ההגדרה הכללית – "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים": בניגוד להגדרת המונח "דירת
14 מגורים" בסעיף 1 לחוק, שם ההגדרה כוללת את הדרישה כי הדירה "מיועדת למגורים לפי טיבה",
15 הרי שרכיב זה נעדר מההגדרה שבסעיף 9 לחוק לעניין מס הרכישה. בית המשפט העליון, בהלכה
16 שקבע בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין (10.8.1987) (להלן: "עניין פרידמן"),
17 מצא לתת משמעות לעניין זה, תוך שהוא קובע כדלקמן:
- 18 מהי הפרשנות שיש לתת להגדרת "דירת מגורים" בתקנות (בשעתו, ההגדרה שלפנינו
19 הייתה בתקנות ולא בחוק – א.ג.) לאור העדרן של המלים "לפי טיבה"? ההגדרה בחוק,
20 הכוללת את המלים "לפי טיבה", מכוונת לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה. בתקנות,
21 לעומת זאת, מושם הדגש על הייעוד לשמש למגורים בפועל ולא על בחינה אובייקטיבית
22 של טיב הדירה.
- 23 כך, המוכר דירה, המיועדת לשמש למגורים לפי טיבה ואין גרים בה, יכול לזכות לפטור
24 ממס שבח כ"דירת מגורים", ואילו הרוכש של אותה דירה, שאינו גר בה ואינו מיעד אותה
25 לשמש למגורים, יהיה חייב בתשלום מס רכישה כאילו אין זו "דירת מגורים". מנגד, יכול
26 שהמוכר דירה, שאיננה מיועדת למגורים לפי טיבה ואינה משמשת למגורים, לא יהיה זכאי
27 לפטור ממס שבח, המוענק ל"דירת מגורים", ואילו הרוכש של אותה דירה יכול לייעד אותה
28 לשמש לו למגורים, בלי לבצע בה כל שינוי פיסוי, ולזכות לחישוב מס רכישה כ"דירת
29 מגורים".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 לעניין מס הרכישה "מושם הדגש על הייעוד לשמש למגורים", ולכך עשויה להיות נפקות, בהשוואה
2 להגדרה החלה לעניין מס השבח. לצורך יישום ההגדרה הציב בית המשפט בעניין פרידמן שני
3 מבחנים, מבחן אובייקטיבי ומבחן סובייקטיבי. המבחן האובייקטיבי קובע כי – "מבנה יהיה
4 "דירה", אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם
5 הסביר", ואילו המבחן הסובייקטיבי בוחן כי בכוונת הרוכש לייעד את הדירה לשימוש למגורים
6 וכי ייעוד זה מוצא אל הפועל תוך פרק זמן סביר.
7 דגשים אלה, הם המאפיינים את הגדרת דירת מגורים לעניין מס הרכישה, ופניהם כאמור מופנים
8 לבחינת השימוש העתידי במקרקעין.
- 9 ב. הכללת דירה שבנייתה טרם הסתיימה: בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק לעניין מס
10 השבח, דירה תחשב כדירת מגורים רק אם "בנייתה נסתיימה". בניגוד לכך, בהתאם להגדרה
11 הקבועה בסעיף 9 לחוק לעניין מס הרכישה, גם "דירה על הנייר" עשויה להיחשב כדירת מגורים
12 (הסעיף אף מנוסח במתכונת כזו שנראה ממנו כי ככלל "דירה על הנייר" תיחשב כדירת מגורים,
13 למעט מקרה בו אין התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה).
14 שוב, הדגש הוא על השימוש המתוכנן העתידי במקרקעין. וכששימוש זה הוא למגורים, הנכס
15 ייחשב כדירת מגורים (על אף שמבחינה אובייקטיבית, במועד המכירה אין לפנינו עדין דירת
16 מגורים).
- 17 ג. החלופה השנייה להגדרה – רכישה במסגרת קבוצת רכישה: במסגרת חלופה זו נקבע כי במקרה
18 בו מתארגנת קבוצה במטרה לרכוש מקרקעין ולבנות על גביהם דירות מגורים (בכפוף להגדרות
19 שבחוק), הנכס הנרכש ייחשב לצורך מס רכישה כדירת מגורים.
20 שוב, הדגש הוא על השימוש המתוכנן העתידי במקרקעין.
- 21 מהאמור עולה כי בכל רכיבי הגדרת המונח "דירת מגורים" לצורך מס הרכישה, המחוקק העניק
22 למונח זה פרשנות מרחיבה, תוך שימת הדגש על הנכס העתידי שצפוי להיבנות על-גבי המקרקעין.
23 אני סבור כי כאשר מדובר בפרשנות של אותו מונח עצמו, "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, יש
24 להעדיף פרשנות המגשימה את אותה מגמה העולה באופן ברור מהחוק ומהפסיקה בעניינו של
25 הסעיף שלפנינו. מכל אלה עולה הדרישה כי רכישה של נכס העתיד לשמש כדירת מגורים, תיחשב
26 כרכישה של "דירת מגורים".
- 27 32. זהותו של הנכס שנרכש צריכה להיקבע בהתאם למהותו. במקרה שלפנינו, אין המדובר ברכישה של
28 זכות במקרקעין גרידא, אלא ברכישה של זכות במקרקעין אשר צמודות לה אגד זכויות הכוללות
29 התחייבות למסירת דירת מושלמת, הכוללת מפרט מלא – "עד המפתח". המוכרים המחויבים לעוררים
30 את זכויותיהם כלפי היזם, כך שאם היזם לא היה עומד בהתחייבויותיו ולא היה משלים את הבניה,
31 הייתה לעוררים כלפיו זכות תביעה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 בחינה מהותית של הנכס שנמכר, מלמדת כי מדובר למעשה ב- "דירה על הנייר".
2 בסעיף 15.1 להסכם הקומבינציה נקבע:
3 "היזם יהיה אחראי לתקן, על חשבוננו, כל פגם או נזק שיתגלה בדירות הבעלים ובשטחי המסחר
4 עפ"י החביות ותקופות האחריות הקבועות בחוק מכר (דירות), התשל"ג-1973 (להלן: "חוק
5 המכר"). מובהר כי הוראות חוק המכר חלות במלואן על התקשרות הצדדים בחוזה זה."
6 עיון בסעיפים 15.2 ו- 25.3 להסכם הקומבינציה, מלמד באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי נקבע
7 בהסכם הקומבינציה כי הבעלים (מעבירי הזכויות לעוררים) רשאים להמחות את זכויותיהם כלפי
8 היזם לאחרים, וכי היזם יהיה מחויב כלפי בעלי הזכויות החדשים בכל התחייבויותיו בהסכם
9 הקומבינציה.
10 מבחינת התוכן הכלכלי של הזכויות שהועברו, אין המדובר אפוא בהעברת זכות במקרקעין גרידא,
11 אלא בהעברת אגד זכויות, הניתנות לאכיפה, והכוללות התחייבות להשלמת בניית הדירות. הסכם
12 הקומבינציה כלל מפרט, על-פיו התחייב היזם לבנות את הדירות. לאחר רכישת הזכויות, העוררים
13 לא נדרשו להשלים ולעשות דבר, כדי לקבל לידיהם דירות מגורים גמורות (כך עלה אף מעדויות
14 העוררת 2, גב' איטה הכהן (ברונר) – פרוטוקול, עמ' 20 ש' 31-36, עמ' 21 ש' 1-6, ומעדות העורר
15 6, מר הנרי אלי רפפורט – פרוטוקול, עמ' 23 ש' 36, עמ' 24 ש' 1-3). קבלת הנכס המוגמר – דירות
16 מגורים שבנייתם הסתיימה, נבעה ישירות מאגד הזכויות וההתחייבויות שהועברו מאת המוכרים לידי
17 העוררים. על אף שיתכנו הבדלים מסוימים, הרי שבמהות ומנקודת המבט של דיני המס, התחייבות
18 זו להשלמת הבניה, אינה שונה בעיקרה מהתחייבות של קבלן בונה בעת מכירת "דירה על הנייר".
19 בשני המקרים, מנקודת המבט של הרוכש, מהות הנכס הנרכש הוא – בהתאם למבחנים שהוצבו על-
20 ידי בית המשפט בעניין פרידמן – נכס בו יש פוטנציאל ריאלי בעיני האדם הסביר לשמש למגורים.
21 שימוש עתידי זה, הוא מהותו של הנכס שהועבר לידי העוררים מאת המוכרים (לשם השוואה וכאמור
22 לעיל, אף רכישת מקרקעין על-ידי קבוצת רכישה, כמשמעותה בחוק, נחשבת כרכישת דירת מגורים,
23 וזאת מתוך שימת דגש על הזכות העתידית אותה רואה הרוכש נגד עיניו).
24 33. למסקנה זוהי אודות מהותו של הנכס שנרכש, ניתן להגיע אם בוחנים את שווי העסקה. המקרקעין
25 שהועברו אינם המקרקעין שהיו בידי המוכרים קודם לעסקת הקומבינציה, אלא מקרקעין ששטחם
26 מצומצם יותר – אך הוא כולל עמו התחייבות (בה מחויב היזם כלפי המוכרים, וממילא מכוח
27 ההמחאה אף כלפי העוררים) להשלמת הבניה.
28 שווי המכירה של המקרקעין שנמכרו הוא למעשה שווי הדירות, הבנויות והגמורות, שעתידיים היו
29 המוכרים לקבל. שווי זה משקף את מהות העסקה, והיא להעברת דירות המגורים הגמורות – אשר
30 בידי המוכרים התחייבות להשלמת בנייתם [על היות השווי קריטריון לזיהוי מהות העסקה, ראו דבריו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 של כב' השופט י' עמית בע"א 3440/11 יהונתן לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (20.12.2012) פס' 3
2 (להלן: "עניין לנגר").
- 3 34. פרשנות הסעיף – בחירה בין שני פירושים אפשריים: הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק קובעת
4 כי גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה תחשב כדירת מגורים, "למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד
5 המוכר לסיים את הבניה". הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה כיצד לפרש את הביטוי "התחייבות מצד
6 המוכר"?
7 העוררים טוענים כי יש לפרש ביטוי זה כדורש כי תהא התחייבות של המוכר עצמו לסיים את הבניה,
8 כך שאם הבניה לא תסתיים, ניתן יהיה להגיש תביעה כנגד המוכר.
9 המשיב מנגד סבור כי יש לפרש ביטוי זה באופן גמיש מעט יותר, התואם את הרלוונטי לדיני המס.
10 "התחייבות מצד המוכר" פירושה, כי יש באמתחת המוכר אגד של זכויות הכולל התחייבות אכיפה
11 לסיום הבניה, והוא מעביר התחייבות זו לידי הרוכש. אין זה הכרחי כי ניתן יהיה לתבוע את המוכר
12 עצמו במקרה של אי השלמת הבניה, כל עוד ניתן יהיה במקרה כזה לתבוע מאן-דהוא אחר עמו
13 התקשר המוכר קודם למכירת זכויותיו לקונה ואשר הוא מחויב לסיים את הבניה.
14 מבחינה לשונית, שני הפירושים אפשריים, אולם אני סבור כי הפירוש שמציע המשיב הולם יותר את
15 תכלית החקיקה, כפי שזו משתקפת בכלל רכיבי הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה.
16 תכלית הסעיף היא להשית מס רכישה בשיעור מיוחד בעת רכישת דירת מגורים. לעניין זה, כפי
17 שעולה מהסעיף עצמו ומהאופן בו פורש סעיף זה בפסיקה, היא לזהות את הנכס שרואה הרוכש לנגד
18 עיניו ושאותו הוא מצפה, צפייה ריאלית וסבירה, לקבל. כאשר נמכרים מקרקעין ועימם התחייבות
19 אכיפה להביא לסיום הבניה ולמסירת דירה גמורה לרוכש, הרוכש רואה לנגד עיניו את הדירה אותה
20 הוא רכש. זהו התוכן המהותי של העסקה. לעובדה כי את ההתחייבות להשלמת הבניה, יוכל הרוכש,
21 במידת הצורך, לאכוף על-ידי הגשת תביעה נגד היזם ולא נגד המוכר, יש משמעות שולית בלבד
22 מנקודת המבט של דיני המס ואין בה כדי לשנות את מהות העסקה. מהות העסקה היא רכישת
23 מקרקעין שעומדים התחייבות להשלמת הבניה. התחייבות זו הייתה בידי המוכר קודם המכירה, שכן
24 היזם התחייב כלפיו למסור לו דירת מגורים מושלמת, והוא מצדו העביר התחייבות זו לרוכש. ניתן
25 ולדעתי נכון לראות בנכס שהועבר ככולל התחייבות מצד המוכר להשלמת הבניה, ולכן בהתאם
26 להגדרה שבחוק – כ"דירת מגורים".
- 27 35. בשולי הדברים אציין כי המשיב טרח להדגיש כי הסעיף נוקט בלשון "התחייבות מצד המוכר לסיים את
28 הבניה", ולא בלשון – "התחייבות של המוכר לסיים את הבניה". המשיב סבור כי הלשון "מצד המוכר"
29 רחבה יותר מהלשון "של המוכר". בטיעון זה יש בעייתיות מסוימת, שכן בהתאם להגדרות שבסעיף
30 9 לחוק וכאמור לעיל, "דירת מגורים" היא חלק מ"בניין". בהגדרת בנין נקט סעיף 9 בלשון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 "התחייבות של המוכר לסיים את בנייתו", ולכן אם לביטוי "התחייבות של" יש להעניק פרשנות מצמצמת,
2 דומה כי ניקלע לבעיה פרשנית (שהרי "דירת מגורים" היא חלק מ"בנין").
3 אכן, יתכן כי העובדה שהמחוקק בחר שלא לשוב בהגדרת "דירת מגורים" על הביטוי "התחייבות
4 של" ולעשות במקומו שימוש בביטוי "התחייבות מצד", מרמזת על גמישות מסוימת שביקש להקנות
5 לעניין זה בסעיף. הדבר אפשרי, אולם בעיני לא הכרחי, שכן לדעתי את שני הביטויים ניתן בהקשר
6 שלנו לפרש בדרך שכוללת גם התחייבות שהעביר המוכר לרוכש ושהגורם האחראי לביצועה הוא
7 צד ג' (היזם/הקבלן).
8 הדגש שיש לתת לסעיף הוא דרישה כי הרוכש יקבל לידי נכס אשר יחד עמו מועברת אליו התחייבות,
9 אשר הייתה כבר בידי המוכר, להביא לסיום הבניה. במקרה כזה, ניתן להתייחס למוכר כמי שיש
10 בידי התחייבות להביא לסיום הבניה, וממילא (כשזהו התוכן של אגד הזכויות שבידיו – כמו במקרה
11 שלפנינו) הוא רשאי להעביר התחייבות זו לאחר – לרוכש. במקרה כזה ההתחייבות היא "של המוכר"
12 והיא כמובן גם "מצד המוכר". פירוש זה מצוי לדעתי במתחם האפשרויות שהלשון של הסעיף
13 מאפשרת, וכפי שכתבתי לעיל, היא זו שמתיישבת עם תוכנה המהותי של העסקה ולכן גם עם תכלית
14 החקיקה של הסעיף – להטיל מס רכישה בשיעורים מסוימים כאשר הנכס הנרכש הנו במהותו דירת
15 מגורים (ובכלל זה גם "דירה על הנייר" שהרוכש מקבל לידי התחייבות לסיים את בנייתה).
16 36. בתי המשפט הדגישו כי המונח "דירת מגורים" אינו חל במקרה בו הרוכש רכש קרקע והוא זה
17 שמתחייב לבנות בעצמו על-גביה דירת מגורים. במקרה כזה, הרוכש לא רכש נכס הכולל כלפיו
18 התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, ולכן נכס זה אינו "דירת מגורים".
19 כך לדוגמה בעניין לנגר, רכש המערער (מר יהונתן לנגר) מגרש שעליו היה בנוי שלד, והוא התחייב
20 כלפי רשות המסים להשלים את הבניה בעצמו תוך 6 חודשים. הנכס שנרכש לא כלל כל התחייבות
21 לסיום הבניה, והבניה העתידית בוצעה על-ידי הרוכש, מר לנגר, באחריותו ועל חשבונו. במקרה כזה,
22 כך קבע כב' השופט י' עמית, בהתאם ללשונו הברורה של החוק, אין התחייבות מצד המוכר כלפי
23 הרוכש לסיים את הבניה, ולכן הנכס אינו "דירת מגורים" כמשמעותה בסעיף 9 לחוק.
24 כב' השופט עמית ציין, בפס' 3 לעניין לנגר, כי גם "דירה על הנייר" נחשבת כדירת מגורים לעניין מס
25 רכישה, אולם זאת:
26 כאשר המוכר מתחייב למסור לרוכש דירה מוגמרת לאחר השלמת הבניה, או-אז ניתן לראות
27 בממכר כדירת מגורים מוגמרת ולא קרקע, באשר הממכר והשווי מתייחסים למכר דירה מוגמרת.
28 מנגד, אילו קיבלנו את פרשנותו של המערער, הרי שכל רוכש קרקע פנויה אשר יתחייב להשלים
29 את הבניה יהיה זכאי לשלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים. בכך נמצאת מעניק מס רכישה
30 מופחת לרכישת קרקע, בניגוד לכוונתו של המחוקק להיטיב עם מי שרכש דירת מגורים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 כפי שעולה אפוא באופן ברור מפסק הדין בעניין לנגר, דובר שם ברכישת מקרקעין וביצוע המשך
2 הבניה בידי הרוכש. זה אינו המקרה הנדון כאן, בו הועבר לידי העוררים אגד זכויות הכולל התחייבות
3 אכיפה להשלמת הבניה.
4 ההבדל בין המקרים אינו נוגע לעניין טכני גרידא, אלא הוא נעוץ בלב העניין – מהות הנכס המועבר.
5 כאשר המוכר מעביר מקרקעין ולגביהם התחייבות המצויה בידיו להשלמת הבניה לכדי דירה
6 מוגמרת – זהו מהות הנכס הנמכר – דירת מגורים. מנגד, כאשר המוכר מעביר מקרקעין ללא כל
7 התחייבות לסיום הבניה, הרי שהנכס שנמכר אינו דירת מגורים. ההגדרה בסעיף 9 לחוק פוסעת אמנם
8 צעד אחד לכיוון המהות העתידית של הנכס הנרכש, והיא קובעת כי על אף שהבניה טרם הסתיימה
9 יראו את הנכס שנרכש כדירת מגורים (וזאת על אף שברור לכל כי יש הבדל בין נכס מוגמר לבין
10 "דירה על הנייר"), אולם צעד זה מותנה בכך שהנכס המועבר מהמוכר לקונה כולל התחייבות
11 הכרוכה בממכר, להשלמת הבניה. במקרה כזה קבע המחוקק כי מהותו של הנכס היא "דירת מגורים"
12 וכך ראוי למסותו. מנגד, כאשר הממכר אינו כולל התחייבות מצד המוכר להשלמת הבניה וזו
13 מתבצעת על-ידי הרוכש ובאחריותו הבלעדית, הרי שהנכס הנמכר אינו דירת מגורים ולכן גם המיסוי
14 יהיה שונה.
15 37. עיון בפסיקה ובספרות שעסקה בפרשנות הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, ובאופן ממוקד –
16 בדרישה להתחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, מלמדת כי כפי שראינו בעניין לנגר, המקרה
17 שהוצא מתחולת ההגדרה הוא מקרה בו הרוכש הוא שמבצע בעצמו את השלמת הבניה. כך לדוגמה
18 המלומדת (כתוארה דאז, וכב' השופטת כיום) ירדנה סרוסי, בספרה מיסוי דירת מגורים, עמ' 577,
19 כתבה כי הנכס לא יחשב כדירת מגורים –
20 באין התחייבות מצד המוכר להשלים את הבניה – כגון שאדם רוכש 'שלד' של דירת מגורים,
21 ומתחייב בעצמו לסיים את הבניה – הנכס הנרכש לא ייחשב 'דירת מגורים' לעניין ההקלה במס
22 רכישה.
23 לא כך הדבר במקרה שלפנינו. במקרה שלפנינו, לא הרוכשים התחייבו לסיים בעצמם את הבניה,
24 אלא התחייבות זו הועברה לידיהם מאת המוכרים במסגרת המכירה (והיא מבוצעת על-ידי היזם).
25 מהרוכשים לא נדרש לבצע דבר כדי להביא לסיום הבניה, וזו התרחשה מבחינתם מאליה כתוצאה
26 מאגד הזכויות שהועברו לידיהם מצד המוכרים.
27 המקרה שלפנינו דומה למקרה בו אדם רוכש "דירה על הנייר", ממי שרכש "דירה על הנייר" מקבלן.
28 אם תתקבל הפרשנות המצמצמת שמבקשים העוררים כי נאמץ, הרי שגם במקרה כזה ייקבע כי
29 הרוכש לא רכש דירת מגורים (שכן ההתחייבות לסיים את הבניה היא של הקבלן). אני סבור כי תוצאה
30 כזו אינה ראויה, שכן היא אינה תואמת את התוכן המהותי של העסקה – וכי לא אלו המקרים
31 שהוחרגו בהגדרה שבחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 38. המשיב הפנה בסיכומיו להחלטה שניתנה בו"ע 1045/01 סגל אלגריה וסגל משה נ' מנהל מס שבח מרכז
2 (12.2.2003) (לא פורסם; צורף על-ידי המשיב כנספח לסיכומיו) (להלן: "עניין סגל"). בדומה למקרה
3 שלפנינו, גם בעניין סגל דובר בהעברת זכות במקרקעין שנחתמה בעניינם עסקת קומבינציה, והזכויות
4 הועברו במתנה לקרוב. ועדת הערר קבעה כי הזכות שהועברה היא "דירת מגורים", וזאת מכיוון
5 שזהו אופייה המהותי של הזכות. החלטה זו מקובלת עליי, ואציע לחבריי לאמץ מסקנה דומה.
- 6 39. העוררים בסיכומיהם הפנו לפסק הדין בו"ע 15-05-48493 מאיר אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין
7 תל אביב (21.5.2017) (להלן: "עניין אקרמן"). במקרה שם נידונה רכישה של זכויות במקרקעין, מחבר
8 בקבוצת רכישה. במקרה שם, המוכר לא היה מחויב בעצמו לסיים את הבניה, אולם הייתה התחייבות
9 של קבלן כלפי כלל חברי הקבוצה, לסיים את הבניה. ועדת הערר קבעה כי הנכס שנרכש הוא "דירת
10 מגורים" לעניין מס רכישה – וזאת מכוח ההגדרה השנייה ל-"דירת מגורים" – המתייחסת באופן
11 ספציפי לקבוצת רכישה, ולא מכוח ההגדרה הראשונה – הנדונה בערר שלפנינו (ההגדרות צוטטו
12 לעיל בסעיף 28).
- 13 העוררים מבקשים אפוא להסתמך על הקביעה בעניין אקרמן, לפיה יש לפרש את הביטוי "התחייבות
14 מצד המוכר לסיים את הבניה" באופן מצמצם, כך שזו תחול רק כאשר על המוכר לסיים בעצמו את
15 הבניה וניתן להגיש כנגדו תביעה אם התחייבות זו לא מולאה. מהנימוקים שפורטו לעיל, עמדתי
16 בעניין זה שונה.
- 17 לצד זה שאני מכחיש כי יש הברדל בין עמדתי לבין זו שהובעה בעניין אקרמן, אבקש להדגיש כי
18 בעניין אקרמן התקבלה בסופו של דבר עמדת המשיב כי יש לזהות את הנכס שנרכש כ-"דירת
19 מגורים" לעניין מס הרכישה, אלא שתוצאה זו הושגה תוך התבססות על ההגדרה הספציפית הנוגעת
20 לעניין קבוצת רכישה. הגדרה זו היא אכן "דרך המלך" כאשר עוסקים בעסקה הנוגעת לקבוצת רכישה
21 ומהבחינה הזו, אין להתפלא כי נחה דעתה של הוועדה הנכבדה משמצאה כי הגדרה זו חלה במקרה
22 שם. לאור זאת ובמידה מסוימת, ניתן לראות את הדברים שנאמרו בעניין אקרמן לגבי ההגדרה
23 הראשונה למונח "דירת מגורים", כמעין הערת אוביטר. כך או אחרת, עמדתי בסוגיה זו היא כמפורט
24 לעיל, ואותה אציע לחבריי לאמץ.
- 25 40. העוררים טוענים כי יש לאמץ את עמדתם הפרשנית גם מן הטעם כי מטרת המחוקק בעת קביעת
26 ההגדרה בסעיף 9 הייתה להקל עם מי שרוכש דירת מגורים ולכן אין לאמץ פרשנות המחמירה עימם.
27 איני מקבל טענה זו.
- 28 גם אם אכן מבחינת היסטוריה חקיקתית, בעת חקיקת הסעיף שיעורי מס הרכישה שחלו ברכישת
29 דירת מגורים היו נמוכים מאלה החלים היום ומטרת המחוקק הייתה בשעתו להקל, הרי שדבר חקיקה
30 הנו בבחינת "חי הנושא את עצמו" וכדרכה של חקיקה בכלל וחקיקת מס בפרט, הוא עובר שינויים
31 במרוצת השנים, בין השאר מתוך החובה להתאים את חקיקת המס למציאות הכלכלית והחברתית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 השוררת בארץ. כיום, מתוך מטרה לנסות ולטפל באתגרי שוק הדיור, מס הרכישה החל בעת רכישת
2 דירת מגורים, הוא פעמים מקל ופעמים מחמיר. כאשר מדובר ברכישת דירה שהיא דירתו היחידה
3 של הרוכש וכאשר סכום הרכישה אינו עולה על כ-5.3 מיליון ₪ (נכון למועד כתיבת הדברים) –
4 שיעור מס הרכישה נמוך יחסית (ולעיתים רבות, אף לא מוטל מס כלל). מנגד, כאשר אין המדובר
5 בדירה יחידה או כאשר שווי הרכישה גבוה במיוחד (והוא עולה באופן ניכר על הסכום שהוזכר לעיל)
6 – שיעור מס הרכישה בעת רכישת דירת מגורים הנו אכן גבוה יותר.
7 אימוץ עמדת העוררים יביא אפוא להקלה עימם, אולם הוא יחמיר באופן משמעותי עם רוב אלה
8 שרוכשים דירה יחידה. יוצא אפוא כי לא ניתן לקבוע איזו עמדה מקלה ואיזו מחמירה, שכן התוצאה
9 משתנה בייחס לרוכשים שונים.
10 כך או אחרת – וכאן העיקר, יש לאמץ פרשנות שהיא נראית כנכונה, ומהנימוקים שפורטו לעיל, אני
11 סבור כי הפרשנות שמציעים העוררים אינה הפרשנות שיש לאמץ שכן היא תואמת פחות טוב את
12 לשון החוק ובעיקר את תכליתו.
13 41. כטענה חלופית טענו העוררים כי אף תתקבל הפרשנות בה דוגל המשיב וייקבע כי המקרקעין שרכשו
14 עומדים בהגדרת "דירת מגורים", הרי שיש לקבל את הערר שהגישו שכן יש לראות בהם כמי שרכשו
15 זכות במקרקעין שהיא מקבץ יחידות דיור, ולא דירות מגורים גרידא. את טענתם החלופית מבססים
16 העוררים על שנפסק בע"א 5920/14 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (1.9.2016)
17 (להלן: "עניין שערי כרמיאל").
18 אציע לחבריי לדחות טענה זו, שכן אין הנדון שלפנינו דומה למקרה שנדון שם. בעניין שערי כרמיאל
19 דובר ברכישה של 362 יחידות דיור, שני חניונים ושטחי שירות כמכלול אחד. עיון בפסק הדין מלמד
20 כי בנסיבות שם – לאור התכנית שחלה על המקרקעין, לא ניתן היה לרכוש חלק מהדירות בנפרד,
21 אלא רק כמכלול אחד. בנסיבות מיוחדות אלה קבע בית המשפט כי אופיו המיוחד של הנכס, אינו
22 דירות מגורים גרידא, אלא זכות אחרת במקרקעין. בניגוד לכך, במקרה שלפנינו, לא הייתה כל מניעה
23 להעביר דירות מגורים בודדות לרוכשים שונים, והראיה כי בקרב העוררים שלפנינו יש שקיבלו 4
24 דירות מגורים ויש שקיבלו יותר. אין המדובר אפוא בהעברה כמכלול אחד של כל המתחם, אלא
25 בהעברת דירות מגורים בודדות, וכך יש לדעתי למסותם.
26 42. לסיום אציין כי בשולי סיכומיהם של העוררים עלה כי לטענתם, הועברו לידיהם זכויות לא רק בדירות
27 המגורים אלא גם בחלק מהמקרקעין שהיה בידי המוכרים ואשר על-גביו לא נבנה דבר במסגרת
28 הסכם הקומביניציה. המשיב בסיכומיו טען כי הופתע מטענה זו, וכי הואיל ואת שווי העסקאות קבע
29 מתוך התייחסות לשווי דירות המגורים בלבד, הרי שאם היה יודע על טענה זו קודם לכן, היה בוחן
30 ושוקל להעלות את שווי המכירה שקבע.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1 חובה היה על העוררים להציג טענה עובדתית מסוג זה באופן ברור ויחד עם מסכת הנתונים הנדרשת
2 (היקף השטחים ואומדן שוויים), כבר בהליכי השומה ולכל המאוחר ובאופן ברור, עם הגשת הערר
3 ולא בשלב הסיכומים. חזקה על העוררים שהיו מיוצגים לאורך כל ההליכים, כי בחרו להתנהל כפי
4 שעשו מטעם השמור עימם (ואיני יכול לשלול את האפשרות עליה רומז המשיב בעניין זה).
5 משמצאתי כי אין לקבל את הטענה שהציגו העוררים לאורך ההליך, אין לאפשר כעת לטעון טענות
6 שהמקום להעלותם היה לפני שנים רבות.
7 43. המשיב בצדק הלין על דרך התנהלותם של העוררים, אשר דיווחו על העסקאות באיחור ניכר, וחמור
8 עוד יותר – דיווחו על שווי רכישה נמוך באופן ניכר משווי הרכישה הנכון (הדבר בוצע על-ידי
9 מחיקה ושינוי הסכום על גבי טופס הדיווח, כאשר לצד זה אכן הוגשה חוות-דעת ובה נקוב השווי
10 הנכון). העוררים טענו כי מדובר בטעויות שנעשו בתום לב, וזאת מבלי שטרחו להביא לעדות את מי
11 שלטענתם אחראי לטעות החמורה. כך או אחרת, משחזר בו המשיב מהשתת קנס הגרעון שקבע
12 מלכתחילה (ואשר לא נבע בעיקרו מפער הסכומים שדווחו, אלא בעיקר מהמחלוקת המשפטית בדבר
13 אופן סיווג הממכר), איננו נדרשים להכריע בעניין זה.

סוף דבר

14
15
16
17 44. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר ולהטיל על העוררים לשאת בהוצאות
18 המשיב בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 45 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי
19 הצמדה וריבית מהיום.

עו"ד מיכאל בן לולו, חבר הוועדה

20
21
22
23 אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה.

שמאי מקרקעין, מר אלון לילי

24
25
26 אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-10-59441 לסמן ואח' נ' מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1
2
3
4
5
6
7
8

נפסק כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ג' אייר תש"פ, 27 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

9