



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל MISIOI מקרקעין תל אביב

1

**בפני** ועדת עדר לפי חוק MISIOI מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963  
בבudo השופט מגן אלטובייה יו"ר הוועדה  
דן מרגוליות עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר  
רו"ח צביקה פרידמן – חבר

**העוררים:**  
1. עדי מנחם  
2. חן בר און מנחם  
ע"י בא כח עזה"ד חן בר-אן מנחם

נגד

2

3

**פסק דין**

4

5

**המשיב:**

מנהל MISIOI מקרקעין ת"א  
ע"י בא כח עזה"ד יונתן בן-דוד מפרקיות מחוז תל אביב  
(אזורתי)

6

7

**בו מרגוליות – חבר**

8

.1. **מבוא**

9

לפנינו עדר על החלטת המשיב שלא לאשר לעוררת מס' 2 פטור חלקי ממיס רכישה הויאל וכבר  
10 ניצלה פטור זה פעמיים בחיה, מכח תקנה 11 לתקנות MISIOI מקרקעין (שבח ורכישה) (מס'  
11 רכישה), התשל"ה – 1974 (להלן – "התקנות").

12

13 טענתם החילופית של העוררים היא כי אף אם אכן ייקבע כי לעוררת מס' 2 לא קיימות זכות  
14 לפטור חלקי נוסף ממיס רכישה, הרי שיש לקבוע לה מדרגת מס של דירה ולא של בניין (כפי  
15 שקבע המשיב לעורר מס' 1, כך לשיטות).

16

17 טיעונים מסוג הניל אינם מוגלים בראשונה בערר זה וכי מיקומות הכרעות ברמת ועדות עדר  
18 בנושאים אלה, כפי שיוסבר להלן.

19

.2. **רקע עובדתי**

20

21

22 א. העורר מס' 1 זכאי להקלת מכח תקנה 11(א), בהיותו נכון. (להלן – "העורר")



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- ב. העוררת מס' 2, הינה נכה לצורך קבלת הפטור הקבוע בחוק, ואשר טרם ביצוע העסקה נושא ערך זה ניצלה שתי פעמים הקלות בחישוב מס רכישה מכח תקנה 11(א). (להלן – "העוררת").
- ג. ביום 28.4.81, רכשה העוררת דירת מגורים, ברכישה זו ניצלה העוררת בפעם הראשונה את הפטור החלקי הקבוע בתקנות (להלן – "הפטור הראשון של העוררת").
- ד. העוררים נישאו זה לזו לאחר שנת 1991, ולפני יום 16.8.2008.
- ה. ביום 16.8.2008, רכשו העוררים במשותף דירת מגורים, בגין דירה זו ביקשו וקיבלו בני הזוג ייחדיו פטור חלקית בהתאם לתקנות (להלן – "הפטור השני של העוררת").
- ו. ביום 14.8.2012, רכשו העוררים את הנכס נושא ערך זה. יצוין כי הנכס שנרכש היה ב"מצב מעטפת" ועם קבלתו ביצעו פעולות בניה ונכנסו לגור ביום 30.1.2013.
- ז. בגין רכישת הנכס בשנת 2012, התיר המשיב לעורר לנצל את הפטור השני שלו, לו הוא זכאי מכח התקנות, המשיב לא התיר לעוררת פטור נוסף והואיל ולפי שיטתו היא כבר ניצלה את שני הפטורים לה היא זכאית מכח התקנות (פטור ראשון בשנת 1991, פטור שני בשנת 2008).
- ח. ביום 18.6.2013, ניתנה החלטת המשיב בהשגה לפיה אין מקום ליתן לעוררת פטור נוסף ממש רכישה מכח תקנה 11(א) לתקנות.

**גדר המחלוקת** .3

- א. השאלה העומדת בסיס העורר הינה האם זכאי העוררת במקרה זה, לפטור מכח תקנה 11(א) לתקנות, אן שמא די בכך שניצלה כבר את הפטורים להם היא זכאית פעמיים – פעם אחת בשנת 1991, ופעם נוספת בשנת 2008, במסגרת התא הממשפחתי הנוכחי.
- ב. על פי הפרשנות לה טוענים העוררים, בהתאם לתקנות זכאי נכה לשני פטורים עצמאיים, ומספר 'אין סופי' מכח חברותו בתא משפחתי אשר זכאי לפטור מכח תקנה 11(ב). על פי פרשנות זאת בכל פעם שנכח מקים תא משפחתי חדש אשר זכאי לפטור, יהיה זכאי תא משפחתי זה לשני פטורים נוספים ללא תלות בפטורים הקודמים אשר קיבל כל אחד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

**ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל MISIOI מקרקעין תל אביב**

1 מיחידיו מכח זכאותו האישית ומכח התאים המשפחתיים הקודמים. לשיטת המשיב  
 2 פרשנות זאת אינה נכונה והוא אף משוללת בסיסו לשוני, ומנוגדת לתקילת הניצבת בסיס  
 3 תקנה 11 לתקנות.

4

5                          4. סיכום טיעוני העוררים:

6

7                          א. החלטת המנהל בהשגה שהגיש העורר הכירה בזכותו להקלה לפי תקנה 11(א), אך התעלמה  
 8                          מכך שהעוררת זכאית להקלה מכח תקנה 11(ב).

9

10                         ב. אם הכיר המנהל בזכותו של העורר להקלה לפי תקנה 11(א), הרי שהעוררת, אשתו, זכאית  
 11                         להקלה שבדין (תקנה 11(ב)) בשל כך, והמס המירבי שנition לבתו מبني הזוג גם יחד היו  
 12                         משוויי הדירה הנרכשת. 0.5%

13

14                         ג. נהיר לעוררים כי המשיב, בדוחותיו בהשגה בעניין זה ובדוחותיו את הצעת הפשרה של הוועדה,  
 15                         מתבסס על הקביעות בעניין פביאן הניל, אלא שהעוררים יטענו כי אין להחיל האמור שם  
 16                         בעניינו.

17

18                         ד. בעניין פביאן ביקשו העוררים יחד כי המנהל יכיר ארבע פעמיים בזכותו להקלה לפי תקנה  
 19                         11, כאשר התא המשפחתי שלהם כבר השתמש בהקלה פעמיים.

20

21                         ה. במקרה שלנו "התא המשפחתית" של העוררים קיבל הקללה לפי תקנה 11 לתקנות רק במקרה  
 22                         אחד בעבר, ולא פעמיים, כפי שהיא בעניין פביאן הניל.

23

24                         ו. הקללה שקיבלה העוררת בעבר בראשונה הייתה בשנת 1991, 12 שנה לפני נישואיהם של  
 25                         העוררים, ובוודאי שלא ניתן לזכור אותה לטובת ה"תא המשפחתית" של העוררים, כפי  
 26                         שהמשיב טען.

27

28                         ז. גם בעניין זgori, הtmpkda mphlokt בשאלת האם זכאים העוררים ל-4 פטורים מצטברים,  
 29                         או שמא יש ליתן פטור על יסוד התא המשפחתית, כאשר כל תא זכאי לשני פטורים בלבד".

30

31                         ח. בהתאם לפסיקה הקיימת זכאים העוררים להקללה מלאה הקבועה בתקנה 11(ב) בגין  
 32                         רכישת הדירה הנוכחית.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר אוון מנחם ני מנהל MISIO מקרקעין תל אביב

1

ט. העוררת זכאיות עצמה להקלת לפי תקנה 11(א) לתקנות.

3

ג. לפי לשון התקנות מגע לבני הזוג הקללה פערומים בחיו של העורר ופערומים בחיה של העוררת. מדובר בזכות אישית של העוררת. אם הייתה נשאת לאדם שאינו נכה, הרי היה הוא זכאי גם להקללה וכן מדוע אם נשאת לנכה יהיה גורלו שונה לרעה.

7

יא. בהחלטה בהשגה קיבל המשיב את טענות העוררים כי מדובר בדירות מגורים, הנרכשת לצורך מגוריו הנכה. מכאן ולחילופין יש למסות את הדירה הנרכשת בדירות מגורים, עפ"י החיבור המודרג הרגיל.

11

יב. בתקנות אין כל דרישת שתירכש דירות מגורים ומספיק כי תירכש "זכות במקרקעין".

13

5. סיכום טיעוני המשיב:

14

א. עמדת המשיב היא כי ההכרעה בעיר זה צריכה להיות בהתאם לשני פסקי הדין המנחים אשר דנו בסוגיה זו, ו"ע 1024/03 עינת פביאן נגד מנהל מס שבchet נתינה ניתנן ביום 9.3.2005, פורסם ב公报, ו"ע 1559/08 יואש זגורני נגד מנהל מס שבchet מרכז נתנן ביום 15.5.2011, פורסם ב公报). על פסק הדין בעניין זגורני הוגש ע"י העוררים ערעור 4719/11 בבית המשפט העליון והערעור ממתיין לפסק דין.

21

ב. יצוין כי המקרים בפסק הדין הניל קשיים מקרה זה. שם העוררים ניצלו את הקללה בסך הכל פערומים, בעוד שב מקרה דין העוררת ניצלה את הקללה עצמה פערומים (1991,2008), והעורר ניצל את הפטור פערומים גם כן (2008,2012). ولكن לשיטתה של העוררת כו"ם היא זכאית לנצל את הפטור בפעם השלישייה מכח תקנה 11, וגם אם הייתה מנצלת שני פטורים לפני נישואיה, הייתה זכאית לפטור נוסף במסגרת התא המשפחתי החדש.

27

ג. מבחינה לשונית אין לקבל את טיעון העוררת. תקנה 11 (א) ו-(ב) מדברות בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים.

30

ד. תקנה 11(ב) באח להרחיב את תקנה 11(א) גם לגבי בן הזוג של אותו זכאי לפי תקנה זו.

32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

**ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**

ה. בחינת התכליות של תקנה 11(א) ותקנה 11(ב) מעלה כי מדובר במטרה סוציאלית שמצד אחד מעניקה הטבה ומצד שני מגבילה הטבה זו לשתי פעמים.

ו. ניתן להשווות מצב עניינים זה לתקנה 12 העוסקת בהקלות לעולמים חדשים. לגבי תקנה 12 ניתן פסק דין בע"א 3207/93 פדר אברהם נגד מנהל מס שבך פ"ז נב(3) 385.

ז. ניתן להסתמך על פסק הדין בע"א 3489/99 מנהל מס שבך נגד און מריל עברי, מיסים יז-4, ה-9) וכן ע"א 3185/03 מנהל מס שבך נגד פלים, פורסם בנתו.

### **6. דיון ומסקנות**

#### **A. המצב הנורמלי**

תקנה 11 לתקנות מס הרכישה קובעת את החסדרים הבאים :

"(א) מכירת זכות במרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שכונת חיבת במס רכישה בשיעור של 0.5% בלבד שחייב במס רכישה בשיעור של 0.5% כאמור לא ניתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד.

(ב) מכירת זכות במרקעין במשותף לבני זוג שאחד מהם הוא נכה כאמור בתקנת משנה (א), נפגע או בן משפחה של חייל שנספה במערכה, יונפק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנות משנה (א) לשני בני הזוג; רכשו את הזכות במרקעין במשותף שני יחידים שאחד מהם זכאי לחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה זו, והם ישאו תוך שנים עשר חדשניים מיום רכישת הזכות במרקעין, יוחזר מס רכישה העולה על השיעור של 0.5% ששולם בין זוגו של הזוגי.

(ג) ...

(ד) על אף האמור בתקנות משנה (א) עד (ג), במכירת זכות במרקען פנויה שניתן לבנות עלייה, על פי תקנות שהותקנו מכוח חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, שהיו בתוקף ביום הרכישה, יותר מדירה אחת, חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% רק לגבי אותו חלק מסווני הקרקע המתייחס לאותה דירה שתשמש למגוריו הרוכש."


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל MISIO מקרקעין תל אביב

1

ב. הפרשנות הרואה לתקנה 11

2

3  
על פי הפרשנות לה טוענים העוררים, בהתאם לתקנות מס הרכישה, זכאי נכחה לשני פטורים עצמאים, ומספר פטורים אין סופי מכח שיקותו לתא משפטתי אשר זכאי לפטור מכח  
4 תקנה 11(ב). על פי הפרשנות זו בכל פעע שנכח מקרים תא משפטתי חדש אשר זכאי לפטור,  
5 יהיה זכאי תא משפטתי זה לשני פטורים נוספים ללא תלות בפטורים הקודמים אשר קיבל  
6 מכח זכאותו האישית וממכח התאים המשפחתיים הקודמים שלו. לשיטת המשיב פרשנות זו  
7 אינה נכונה והיא אף מושללת בסיסו לשוני, ומונוגדת להכליה הניצבת בבסיס תקנה 11  
8 לתקנות מס רכישה.

9

10  
11 הועודה שבה אני חבר דנה בנושא מקרים : ו"ע 03/2024 עינת פביאן ג. מנהל מס  
12 شبך מקרקעין, ניתן ביום 9.3.2005, פורסם ב公报 (להלן - "פביאן"), ו"ע 1559/08 יואש  
13 זגורין. מנהל מס شبך מקרקעין מרכז, ניתן ביום 15.5.2011, פורסם ב公报 (להלן - "זגורין").  
14

15

16 בפביאן וזגורין העוררים ניצלו את ההקללה בסה"כ פעמ"ים, בעוד שבמקרה בן עסקין,  
17 העוררת ניצלה את ההקללה בעצמה פעמ"ים (1991, 2008) והעורר ניצל את הפטור פעמ"ים  
18 (2008, 2012). ולכן לשיטת העוררת היא זכאית כיום לנצל את הפטור השלישי מכח תקנה  
19, 11, ואף לשיטתה כלל וחיתה מנצלת שני פטורים טרם יצירת התא המשפחתית הנוכחית, או כי  
20 הייתה זכאית כיום לנצל 4 פטורים מצטברים.

21

22 פרשנות של דבר חקיקה מתבצעת במספר שלבים : בשלב ראשון נבחנת לשון התקנה, בשלב  
23 השני נבחנת תכלית התקנה ויש לבחור את הפרשנות המגשימה את התכלית הזו. בשלב  
24 השלישי, אם מתקיימות מסווגת תכליות לתקנה יופעל שיקול דעת שיפוטי לבחירת התכלית  
25 הרואה מ בין התכלויות השונות.

26

בחינת לשון התקנות 11(א) ו-11(ב):

27

28 1. כוורתה תקנה 11 היא : "נכחה, נפגע ומשפחות חיילים שנספנו במערכות".

29

30 2. הכלל בעניין שיעורי מס הרכישה, הינו תשלום מס רכישה מלא. החירג לכל הינו פטור  
31 חלקו המוענק לנכה, החירג של החירג הינו הענקת הפטור החלקי גם לבן הזוג של הנכה  
32 וזאת, ככל הנראה כדי למנוע מצב שהנכס הנרכש לא יירשם על שם שני בני הזוג.


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

**ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**

- 1        3. אין התייחסות בתקנות מס הרכישה כי הזכאות היא לתא המשפחה, אלא לנכח עצמו.  
2        כתוצאה מהחריג מופרשת הזכאות גם על חלקו של בן הזוג הזכאי לפטור.  
3
- 4        4. תקנה 11(א) חניל מקרה למפורטים בה פטור חלקி ממיס רכישה, כך שישור המס  
5        יעמוד על תקרה של חצי אחוז בלבד, וזאת אך ורק לגבי נכס הנרכש לשם שכונות. הנחה  
6        זאת תינתן פעמיים בלבד במקרה של הזכאי. מכאן ניתן להסיק כי ניצול הפטור  
7        פעמיים, בין אם חלקי ובין אם מלא, אינו אפשר ניצול פטורים נוספים.
- 8
- 9        5. גישת העוררים לפיה אם לא ניצלו שני פטורים ברווקותם, מגע להם השלמת ניצול  
10      החלקי בעבר, כאשר יצרו תא משפחתי חדש. גישה זו אינה סבירה.  
11
- 12        6. תקנה 11(ב) בא להרחיב את תקנה (א) גם לבן הזוג של אותו זכיי לפי תקנה זו,  
13      בקבעה כי גם אם רק אחד מבני הזוג הוא זכיי על פי התקנה, יהנה ממנה גם בן הזוג  
14      על אף שאינו זכיי. לשון התקנה הוא לכארה, ברור, התקנה אינה מכוונת להגדיל את  
15      מספר הפטורים אלא להחיל את הפטור של הזכאי גם למי שאינו זכיי בזכות עצמו.  
16

**בחינת הכללת התקנות 11 (א) ו-(ב)**

- 19        1. מטרת מחוקק המשנה הינה להקל על נכה ברכישת זכות במקרקעין לשם שכוננו.  
20      המחוקק שם נגד עיניו מטרה סוציאלית – להקל עם מי שולול להתקשות ברכישת  
21      דירה שתשמש לו קורת גג עקב נסיבותיו האישיות. התקנה קובעת את החלוקת אך  
22      מגבילה אותה בתנאים.  
23
- 24        2. הרציוnal העומד מאחורי תקנה 11(א) ביחס למטען ההקלה לבן הזוג של הזכאי אינו  
25      מתקיים שעה שבן הזוג אחר הוא זכיי מכח עצמו. כאן יש שמירה על התא המשפחי  
26      כיחידה מיסוי אחת.  
27
- 28        3. גם מתקנה 12 לתקנות העוסקות בהקלות לעולים ניתן ללמוד כי התקלית העומדת  
29      מאחוריה התקנות הינה סוציאלית. שם ניתן פטור פעמיים, עם אחת לדירה ופעמים אחת  
30      לעסק. לעניין פירוש תקנה 12 ראה עמ"ש 21/93 אלגרה הורנשטיין נ. מנהל מס שבת,  
31      מיסים ח/3-32 עמי 227 וכן ע"א 3207/93 פדר אברהם נ. מנהל מס שבת, פ"ד נב(3)  
32      .385  
33


**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר און מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1        4. אין לשכוח כי סעיף 9 (ג'א)(ב) לחוק המיסוי קובע את חזקת התא המשפחתית של  
 2        רוכש ובן זוגו וילדיו עד גיל 18. לא ניתן לקבל מבץ שלבן זוג נשוי יש זכות קדימה שבעת  
 3        רכישה ע"י התא המשפחתני, כאשר הוא לא נהנה מהרכישה. במקרה דנן, העוררת ניצלה  
 4        פטור אחד בשנת 1991 לפני נישואיה ופטור נוסף ב-2008 במסגרת נישואיה. לבסוף,  
 5        ניצלה את הפטור פעמיים בחיים!!

6

7        6. מחות הנכס שנרכש וההשלכה לעניין מס הרכישה של העוררת

8

9        1. אין חולק כי הנכס שנרכש היה ברמות מעטפת אשר לא הייתה ראויה למגורים. זה  
 10      שלבנין בכללתו ניתן טופס 4 המעיד על גמר בנייה, אינו יכול לשמש ראייה בקשר  
 11      לנכס עצמו. המוכר לא התייחס להשלים את הבנייה. משום כך, לא ניתן לסתת  
 12      לעוררת פטור מודרג על הנכס שנרכש כדירה למגורים.

13

14        2. המשיב התיר לעוררת פטור חלקו ממס הרכישה כבניין ולא כדירה למגורים ובצדק  
 15      לאור עובדות המקרה.

16

**סוף דבר**

17      על אף שמדובר בזכאים לפטור, שלפי דעתינו, מגיעה להם כל התחשבות אפשרית עקב מצבם הרפואי,  
 18      המוחזק, במקרה זה מחוקק המשנה, לאבחר להעניק להם יותר מאשר שני פטורים (גם אם  
 19      חלקיים) יותר מאשר פעמיים בחייםם.

20

21      לפיכך, הייתי מציע לחבר לדוחות העורר ולהזכיר את העוררים בחוזאות בסכום כולל של 10,000 ש"ח.

22

23      27      דן מרגלית, עו"ד ושותי מקרקעין  
 24      28      חבר

25

**מגנו אלטובייה, שופט:**

30        1. בטקנה 11 (ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה – 1974,  
 31      עליה נסמכתה העוררת, נקבע, בין היתר: "...**יוונק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5%**  
 32      **לפי תקנת משנה (א) לשני בני הזוג;...". נוסח זה מחייב הזרקקות לתנאי תקנת משנה א**



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר אוון מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בבוגנו להעניק את החלטה הקבועה בתקנת משנה ב' בין הזוג. על כן, התנאי המגביל את ההחלטה הקבועה בתקנת משנה א, לשתי פעמים בלבד, חל לטעמי גם מקום שמתבקש מהטבה מכוח תקנת משנה ב' בין הזוג. תוצאה זו מתיחסת עם התכלית הכלומת בתקנה 11 (א) להגביל את מתן ההחלטה לשתי פעמים ל"אדם אחד".

אשר על כן, אני מסכימים עם התוצאה אליה הגיע חברי דן מרגליות לפיה אין העוררת זכאות להחלטה הקבועה בתקנה 11 (ב) לתקנות האמורות.

סעיף 9 (א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח וכישה), התשכ"ג – 1963, מגדיר "דירות מגורים" כלהלן:

"(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבניתה טרם נסתיימה, למעט דירה שנייה עמה התcheinבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

"(2) ..."

אין חולק שהעוררים רכשו מעטפת של דירה ולמוכר לא הייתה התcheinבות לסיים את הבנייה. לפיכך, הנכס הנרכש אינו בגדר "דירות מגורים" לעניין מס הרכישה בו חייבת העוררת.

אשר על כן, אני מסכימים לתוצאה אליה הגיע דן מרגליות ביחס למוחות הנרכש.

בנסיבות העניין, לא הייתי מחייב בהוצאות.

רוי'ץ צביקה פרידמן – חביב:

אני מסכימים לדוחית העර.

העוררים ישלמו למשיב הוצאות משפט, ושכ"ט עו"ד בסך 10,000 ש"ח.



**בֵּית הַמִּשְׁפֶּט הַמְּחוֹרָה בָּתֵּל אֲבִיב - יִפּוּ**

ו/ע 13-07-55047 עדי מנחם חן בר אוון מנחם ני מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

2

סוף דבר

3

4

הערר נדחה.

5

6

העוררים ישלמו למשיב הוצאות ושב"ט בסך 10,000 נק'.

7

8

**מציריות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**

9

ניתן היום, ט"ז אדר תשע"ד, 16 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

10

11

12

מגן אלטובייה, שופט

13

14

15

16

17

18

19

---

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

20

21

22

23

24

---

רוייח צביקה פרידמן - חבר