

# עילות הפטור במיסוי מקרקעין

רועי הלך\*

התפרסם לראשונה באתר: <http://www.fefenberg.com>

## חלק א' - כללי

### 1. מבוא

#### 1.1. מבוא

הרצון הטבעי שפועם בלב כל אחד ואחד מאיתנו- להתקדם ולשפר את איכות וטיב חיינו, מוביל לא פעם למצב דברים בו אנו רוכשים ומוכרים דירות – לא כמטרה עסקית אלא כחלק מאורח חיינו. עיקרון מנחה זה, הוביל את המחוקק לחוקק את פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"), הקובע קיומם של שני סוגי עילות לפטור במכירת "דירת מגורים מזכה" הסוג הראשון הינו פטור כללי שמוענק לכל אדם היכול לנצלו לפי ראות עיניו, כאשר הוא אינו מוגבל לנסיבות מיוחדות מעבר לתנאים האמורים בפטור עצמו. והסוג השני, הינו פטור ספציפי שהמחוקק מעניק למכירת דירת מגורים- אשר שימוש בפטור שכזה אינו גורע מזכותו של הנישום להשתמש בפטור הכללי.

המחוקק העניק למוכר את האפשרות, לא רק לבחור האם להשתמש בפטור, אלא אף נתן בידיו של המוכר כלי חשוב ומשמעותי ביותר להחליט באיזה מין העילות להשתמש. תכנון מס מושכל של המוכר וניצול נכון של עילת הפטור הנכונה בכל מכירה ומכירה תביא את המוכר לחיסכון משמעותי בכספים אותם ישלם כעת או בעתיד בגין מכירת דירתו, מאידך תכנון מס לא מושכל וניצול עילת פטור לא נכונה, יכולה להביא את המוכר הן לשאת בתוצאות בלתי רצויות שהשלכותיהן תגלנה בעתיד, ואשר לא יהיו ניתנות לתיקון, והן לשלם סכומי כסף ניכרים אותם לא היה אמור לשלם כלל וכלל.

#### 1.2. מסגרת המאמר

במסגרת המאמר נסקור את ההיסטוריה החקיקתית של החוק בכלל ושל עילות הפטור שיוחדו בתוכו בפרט, כמו כן נעמוד בקצרה על התנאים הכלליים לקבלת הפטור בעת מכירת דירה ("דירת מגורים", "דירת מגורים מזכה", מיהו מוכר? החובה למכור את כל הזכויות בדירה וכו').

גוף המאמר יכלול את עילות הפטור עצמן כאשר נסקור שלוש עילות פטור: פטור כללי לדירה יחידה- 49ב(2), פטור כללי לדירה שאיננה יחידה- 49ב(1) וכן פטור ספציפי- 49ה.

בסקירת עילות הפטור אנו נתמקד בסעיפי החוק עצמו ובתנאים בהם הנישום צריך לעמוד בכדי לזכות בפטור ממס שבח ע"פ אחת מעילות הפטור, והאם התנאים הללו מגשימים את תכלית החקיקה אותה מבקש המחוקק בכלל ורשויות המס בפרט להשיג.

כמו כן, נבדוק כיצד מתמודדות רשויות המס (הוראות ביצוע) ובתי המשפט (פסיקה), במקרים בהם לשון החוק אינה ברורה או חסרה באופן אובייקטיבי, או במקרי מס שבח ספציפיים.

## 2. ההיסטוריה החקיקתית

ידיעת ההיסטוריה החקיקתית חשובה לאין ערוך, שכן מהליך החקיקה ניתן ללמוד מהי תכלית החקיקה של החוק, ואת מלאכת הפרשנות של ביטויים אותם נקט המחוקק בחוק, יפים דבריו של נשיא ביהמ"ש העליון בדימוס שמגר לעניין זה: "מלאכת הפרשנות של ביטוי המובא בחוק תחילתה, כמובן, בנוסח החוק עצמו, אולם לשון החוק איננה עומדת בפני עצמה כשהיא תלושה מכל הקשר. ה"חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו. על מטרה זו ניתן ללמוד מלשון החוק, ממקומה ומהקשרה הגיאומטרי והאיכותי של ההוראה בחוק ובחקיקה בכלל, כמו גם מן ההיסטוריה החקיקתית, היינו מתוך מכלול הגורמים והנסיבות אשר הביאו להעלאתו של ההסדר בו מדובר למדרגת חוק חרות"<sup>1</sup> (הדגשה שלי, אינה במקור).

הפטור לדירת מגורים עבר גלגולים שונים והיווה נושא להתדיינות רבות בבתי המשפט ולתיקוני חוק תכופים. ככלל ניתן לומר כי עד 1980 הפטור שניתן ע"י המחוקק לדירת מגורים היה בקצנות, אולם משנה זו עשה המחוקק מהפיכה בתחום הפטור לדירת מגורים והרושם הוא כי הפעם נטה המחוקק לכיוון ההפוך ואף ליתן פטורים למקרים שבהם אין צורך.

### 1949

חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949, לא התייחס כלל לדירות מגורים או לכל מונח דומה ולא העניק פטור או הקלה בגין מכירתן של דירות מגורים.<sup>2</sup>

### 1963

חוק מיסוי מקרקעין נחקק ב-1963 והוא כלל רק עילת פטור אחת שניתנה ל"דירת יחיד" שהוגדרה כ- "דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה", הפטור הוגבל לדירת 70 מ"ר שהיא חלק מבית משותף<sup>3</sup>- הגדרה זו עוררה בעיות רבות כאשר הסבוכה מכולן הייתה דרישת המגורים ברוב ימות השנה, הבעייתיות בהגדרה זו הייתה ראשית בפן העובדתי משום שהיה קשה להוכיח את התנאי של מגורים במשך רוב ימות השנה, ושנית בפן המהותי לגבי ההכרעה באשר לנתינת הפטור שהייתה הכל או לא כלום. בהצעת חוק שהועלתה ב-1974 הוצע לשנות את ההגדרה- ההסבר שניתן היה: כי "מתברר שההגדרה הקיימת החטיאה את המטרה במקרים רבים"- אולם ההצעה נדחתה.

<sup>1</sup> ע"א 93/88 מעבדות טריבונל (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מו(2) 385, פסקה 9

<sup>2</sup> י' הררי מיסוי מקרקעין כרך א', 421 (מהדורה שנייה, תש"ס)

<sup>3</sup> הרצינול שעומד מאחורי תנאי זה כיוון שהמחוקק חשב כי דירת 70 מ"ר היא דירה צנועה אשר לבעליה מגיע פטור ממס שבח, אולם המציאות הוכיחה כי ישנם דירות רווקים מפוארות אשר גודלן קטן מ-70 מ"ר, לעומת דירות למשפחות מרובות ילדים אשר גודלן גדול מ-70 מ"ר, תנאי זה גרם ל"תכנוני מס" באמצעות שינויים פיזיים שהוכנסו בדירה על מנת שזאת תעמוד בתנאי הסעיף.

## 1975

תיקון מס' 6 לחוק מס שבח מקרקעין שנתקבל ב-1975, תיקן במקצת את העיוותים שנוצרו בעקבות התנאים הקודמים של החוק. הוא העניק פטור ממס על מכירת דירת מגורים:

1. ששווייה לא יעלה על תקרת סכום שנקבעה בחוק ועודכנה בהתאם למדד- בכך הוא מקיים באופן ראוי יותר את הרציונל עליו עמדנו בהערת שוליים מס' 3.
2. הוא העניק פטור חלקי, אם דירת המגורים הייתה עוברת את תקרת השווי.
3. דחיית מס בהיעדר פטור, ובלבד שהדירה הנמכרת נועדה בכדי לרכוש דירה אחרת למגורים ובכך להקל את תנאי המימון לדירה החדשה.

להקלות אלו שני חסרונות עיקריים, האחד, הפטור שניתן היה על בסיס תנאי אחד והוא שווי הדירה, התוצאה לפטור ע"פ תנאי זה הייתה פטור רחב ושרירותי מנותק ממטרת ההקלה ומתכלית החקיקה- שהיא החלפת דירת המגורים בדירה אחרת (תנאי זה של החלפה כלל לא בא לידי ביטוי בתיקון מס' 6), השני, הרשויות התקשו לבצע את ההוראה בדבר דחיית המס (לא היה מנגנון של הפרשי ריבית והצמדה- ובימים של אינפלציה אדירה, כמו שהייתה בשנות ה-80, זהו מנגנון משמעותי מאוד). בעיות אלו גרמו למחוקק להתערב פעם נוספת במנגנוני הפטור, התערבות זו הוסברה בצורך "לתקן את החוק כדי להתאימו לדרישות החיים"<sup>4</sup>.

## 1980

תיקון מס' 8 לחוק מס שבח מקרקעין שנתקבל ב-1980 הניח את הבסיס להוראות הפטור ממס הנמצאות כיום בחוק, תיקון זה חולל מהפיכה של ממש בכל המובנים<sup>5</sup>: ראשית הוחלפה ההגדרה מ"דירת יחיד" ל"דירת מגורים", הכוללת יסודות חדשים ורחבים יותר מההגדרה הישנה- על המונח "דירת מגורים" נעמוד בהמשך, שנית דרישת המגורים בפועל ("רוב ימות השנה") בוטלה כליל, ואין היא מהווה תנאי כלשהו לקבלת הפטור, שלישית, ניתנו מס' רב של פטורים כלליים ופטורים ספציפיים שנועדו לכסות מקרים מיוחדים שיש בהם צורך בפטור מחבות במס.

פרופ' אהרון נמדר מעיר<sup>6</sup> כי ההרגשה כיום לאחר התיקון כי המחוקק עבר לקיצוניות השנייה והעניק לנישום הגנה יתירה, כך שניתן לומר כי הפטור ממס לדירת מגורים נהפך להיות מקלט המס הגדול ביותר במדינת ישראל.

אף פרופ' יצחק הררי מביע זאת במאמרו<sup>7</sup>: "המדיניות היחידה שמצאה ביטויה בחוק עצמו היא של מתן פטור ליברלי מאוד למי שמוכר דירה שגרים בה, או שמיועדת למגורים על-פי טיבה, אף אם בבעלות המוכר דירות רבות, ואף אם איש אינו גר בהן. הפטור ליברלי עוד יותר ביחס למוכר שבבעלותו דירה יחידה, אך גם זאת ללא תנאי של מגורים בדירה".

<sup>4</sup> דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980

<sup>5</sup> פרופ' אהרון נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 33 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

<sup>6</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 423 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>7</sup> יצחק הררי, "המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים- מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון מס" עיוני משפט ח' (תשמ"א) 157, 128

## 1992- הוראת שעה וביטולה

עקב הגידול המבורך בקצב העלייה לישראל מברית המועצות של תחילת שנות התשעים נוצר מחסור חמור בדירות מגורים בישראל ועל כן התקבלה בישראל ביום 31/1/1992, הוראת שעה שהעניקה מסלול פטור אופציונאלי נוסף למכירת דירת מגורים, משמעותו של פטור זה הייתה כי מי שהיה בידו מס' רב של דירות יכול היה למכור שתי דירות בכל שנה (במשך 5 שנים שהחוק היה בתוקף) עם זאת החוק הגביל את ערך שתי הדירות הנמכרות ל-800,000 ₪, כאשר מעבר לסכום הזה היה מקבל המוכר פטור חלקי בלבד, כאמור חוק זה לא האריך ימיו מעבר לשנת 1996 אך עקבותיו עדיין מעסיקות את מערכת בתי המשפט, שכן לא הוברר דיו מה יהיו יחסי הגומלין שבין החוק עצמו לבין הוראת השעה, (לדוגמא: האם הפטור שניתן בהוראת השעה מהווה חלק אינטגרלי מהפטורים המנויים בפרק חמישי 1 לחוק, או שמא הוא פטור בפני עצמו) דבר שעורר בעיות משפטיות רבות.

מהיבט המדיניות הראויה ניתן לחלוק על הוראת שעה זו, כיוון שבעת חקיקתה כבר חלה האטה משמעותית בקצב העלייה מברית המועצות שבעטייה חוקקה הוראת השעה הזאת.<sup>8</sup>

## 1998

ביום 28/2/1998, פורסם ברשומות חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 34) תשנ"ז-1997 (להלן: "תיקון 34 לחוק"), שחולל שינויים מרחיקי לכת בפרק חמישי 1 לחוק מס שבח שמלווים אותנו עד היום. התנאי הכללי לקבלת פטור במכירת דירת מגורים שבא לידי ביטוי בתיקון זה, הוא עמידה בהגדרה של "דירת מגורים מזכה"<sup>9</sup>- וזאת בכדי למנוע מחטפים של בעלי משרדים או מחסנים (אשר אינם משמשות לדירות מגורים), עם זאת המחוקק היה ער לקשיים שהציב לפני תיקון מס' 8 בהגדרתו "דירת יחיד" ולעמידה בתנאיה ולכן הפעם קבע הגדרה רחבה יותר:

1. לא נדרש מגורים בכל חלקי הדירה, אלא די שהדירה שימשה בחלקה למגורים.
2. גם שימוש בדירה לפעולות חינוך ודת ייחשבו לשימוש למגורים.
3. לא נדרש שהדירה תשמש למגורי המוכר ומשפחתו דווקא אלא מספיק שתשמש למגורים.

בעקבות תיקון מספר 34 לחוק והדרישות המיוחדות לו, מסלול הפטור, אשר נבחר במכירה הקודמת, הוא בעל משמעות בקבלת פטור ממס במכירה חדשה של דירת מגורים, ולכן הפטור מתקבל רק אם המוכר ביקש במפורש את הפטור בעת המכירה.

<sup>8</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 426 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>9</sup> יש לשים לב כי ההגדרה מסעיף 1 לחוק: "דירת מגורים" נותרה על כנה וזאת מעצם העובדה כי הגדרה זו היא מהווה יסוד מיסודותיה של הגדרת "דירת מגורים מזכה", ונכס שאינו מהווה "דירת מגורים" אף לא יהווה "דירת מגורים מזכה" ובשל כך לא יזכה לפטור ממס במכירתו.

### 3. סוגי הפטורים

באופן כללי ניתן לחלק את מגוון עילות הפטור המנויות בפרק חמישי 1 לחוק לשני סוגים: פטורים כלליים ופטורים ספציפיים, הפטור הכללי ניתן לכל מוכר באשר הוא, לעומת פטור ספציפי שניתן לנישום במקרים מיוחדים שהמחוקק ראה לנכון להעניק לו פטור בעבור מקרה זה. פטור ספציפי ייחודו בכך שאינו פוגע בנישום בזכותו לקבל עילת פטור כללי ועל כן כל מקום שנישום יכול לנצל פטור ספציפי ככלל כדאי לא לבקש פטור זה בכדי לשמור באמתחתו את הזכות לקבל פטור כללי במקרה מאוחרת יותר. גם בפטורים הכלליים ישנה אבחנה בין פטור שניתן למי שיש דירה יחידה לבין מי שדירת מגוריו היא איננה דירתו היחידה.

### 4. התנאים לפטור - כללי

#### **4.1. דירת מגורים - סעיף 1**

הגדרה זו החליפה בתיקון מס' 8 את ההגדרה של "דירת יחיד", והיא כוללת את היסודות הבאים: (א) הזכות במקרקעין שנמכרת צריכה להיות דירה. (ב) דירה גמורה, דהיינו בנייתה נסתיימה. (ג) משמשת למגורים, או יכולה לשמש למגורים אע"פ שלא משמשת בפועל (למעט מלאי עסקי). (ד) הדירה הינה בבעלותו או בחירתו של יחיד. כמובן שלכל יסוד מהיסודות שמנינו יש עוד תתי הגדרות כגון: מהי דירה? מתי היא תיחשב גמורה? מתי היא נחשבת כמשמשת למגורים וכיו"ב, שהפסיקה נתנה עליהן את הדעת. ככלל המבחן בהגדרה זו הוא אובייקטיבי ועל כן אנו נבדוק דירה בכלים אובייקטיביים כפי שנקבע בפס"ד כורש<sup>10</sup>: לבדוק את הדירה, כמות שהיא, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה. השופט ברק בפס"ד שכנר<sup>11</sup> הוסיף כי ברור שיש לבחון באופן שונה בניין שנבנה לפני מאה שנה אשר המתקנים בו שונים מבניין שנבנה כיום.

מן המקובץ לעיל עולה כי בתי המשפט מתרשמים מדירה שהיא אכן עומדת בהגדרה של דירת מגורים ע"פ קיומם של מתקנים מסוימים (חיבור למים, חשמל, מקלחת, שירותים) שהם מבחנים אובייקטיביים, פרופ' אהרון נמדר מותח ביקורת על התרשמות זו של בית המשפט ע"י המבחנים האובייקטיביים, כיוון שהיא אינה עולה בקנה אחד עם הכלל המשפטי שהתפתח בפסיקה שקובע כי חוק מיסוי מקרקעין חורג מן המסגרת של דיני הקניין הפורמאליים והוא בוחן את העסקה ע"פ תוכנה הכלכלי, דהיינו ביהמ"ש בוחן את מהות העסקה ולא מה שהצדדים רוצים שביהמ"ש יראה<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין לט(2) 385

<sup>11</sup> ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין נט(2) 250

<sup>12</sup> פרופ' אהרון נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 60 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

#### 4.2. דירת מגורים מזכה - סעיף 49(א)

המונח "דירת מגורים מזכה" נטבע בתיקון מס' 34 לחוק ולפי הגדרה זו השימוש בדירה שלא לצרכי מגורים עשויה בתנאים מסוימים לשלול את זכאותו של המבקש פטור ממס שבח לפי אחת העילות. ההגדרה קובעת כי "דירת מגורים מזכה" היא דירה ששימשה בעיקרה למגורים, והמבחנים שהציב המחוקק למוכר הוא מגורים פיסיים בדירה (לאו דווקא של המוכר ובני משפחתו אלא העיקר ששימשה למגורים) ב-80% מהתקופה המבוקשת לפטור ממס שבח או לחילופין שימשה למגורים ב-4 שנים שגרמו למעמד המכירה שבגינו מבוקש הפטור ממס שבח.

פרופ' אהרון נמדר מעיר בספרו<sup>13</sup> כי הגדרה זו אינה מוסיפה דרישה פוזיטיבית כלשהי, אלא היא מהווה סייג הבא למנוע את קבלת הפטור ממס אם נעשה שימוש "חורג", דהיינו שימוש שהוא לא למגורים (או לצורכי חינוך או דת - תיקון 36 לחוק), הוא משווה את ההגדרה הזו לסייג אחר שכתוב בחוק, והוא סייג של תקופת הצינון השולל את הפטור על מכירה של דירת מגורים שנתקבלה במתנה אם לא עברת את תקופת הצינון, לדידו, בשל הדמיון שזה סייג וזה סייג, טוב היה עושה המחוקק אם היה מבטא את הדרישה הנ"ל בצורה של הוראה מסוייגת כפי שעשה בתקופת הצינון כאמור בדומה לסעיף 149 לחוק.

בהגדרה זו לא נקבע כי הדירה צריכה לשמש כולה למגורים אלא רק בעיקרה, וחדר אחד מחדרי הבית המוקצה לצורכי משרד/עבודה אינו מוציא אותה מהגדרה זו, כמובן שהגדרה ערטילאית כזו (בעיקרה) הצריכה את רשויות המס להתייחס לכך ולקבוע כי "לפחות 50% משטח הדירה ישמש למגורים"<sup>14</sup>.

#### 4.3. מוכר - סעיף 49(ב)

הסעיף הנ"ל קובע: "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו... וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים...", הגדרה זו יוצרת פיקציה משפטית לפיה ייחשבו בני זוג החיים יחדיו יחד עם ילדיהם הקטנים, כתא משפחתי אחד - לצורך הוראות הפטור למכירת דירת מגורים. המטרה העיקרית של ההגדרה הזו היא למנוע תכנוני מס למיניהם בתוך המשפחה (רישום דירות על שמות כל אחד מבני המשפחה) באופן שכל אחד מבני המשפחה ייחשב כמוכר בפני עצמו, כמובן שגם בהוראה נרחבת זו יש כמה פרצות שבעזרתן ניתן להערים על רשויות המס ולתכנן מס כגון:

1. אם הדירה רשומה על שם הילד והוא מוכר אותה (כיוון שרשום "מוכר ובן זוגו" - ולא ילד) ובלבד שלא קיבל אותה במתנה (שאו צריך לחכות את תקופת הצינון של סעיף 149).
2. המונח ילד כולל רק את בניו ובנותיו של המוכר, ולא כולל את נכדיו.
3. המונח לא כולל את הידועה בציבור כבת זוג.

<sup>13</sup> שם, 198

<sup>14</sup> הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 10/97 (מיום 25.3.1997)

#### 4.4. מכירת כל הזכויות- סעיף 49א(א)

המחוקק מעניק את הפטור לדירת מגורים רק אם הנישום מוכר את כל הזכויות שיש לו בדירה- מטרתו והגיונו של סעיף זה לוטים בערפל ולא ברור מה רצה המחוקק להשיג באמצעות עקרון זה, הרי מה אכפת למחוקק כי נישום "יבזבז" את ארסנל הפטורים שלו תמורת חלק מזכויותיו בדירה<sup>15</sup>. השופט ריבלין בע"א 3815/99<sup>16</sup> סובר כי ההיגיון העומד מאחורי תנאי זה, היא הנחת המחוקק **כי מי שמוכר את כל זכויותיו בדירה עושה זאת בכדי לרכוש דירת מגורים אחרת, ועסקאות ב"חלקי זכויות אינן אופייניות לבעלים "רגיל" המבקש להמיר את דירת המגורים שלו באחרת.** כך או כך הפטור ממס יינתן רק לנישום שמכר את כל זכויותיו בדירה, דרישה זו אינה רק פיזית אלא גם מהותית- אי אפשר למכור רק את זכויות החכירה ל-49 שנה, אלא גם את הבעלות, גם לא ניתן למכור דירה בשלבים. אמנם בכדי לזכות בפטור אין צורך להיות הבעלים הבלעדיים של הדירה אלא מספיק שאתה- אישית- תמכור את כל הזכויות שיש לך בדירה בלא להשאיר אף זכות קניינית דוגמת זכות קדימה, זיקת הנאה וכד'.

#### 4.5. הזכאי לבקש את הפטור

נישום הרוצה לזכות בפטור ממס חייב לבקש את הפטור באופן אישי, הדבר נאמר במפורש בסעיף 49א(א) לחוק הקובע: "מוכר... יהיה זכאי על פי בקשתו...", ישנם מקרים, דוגמת בנק הרוצה לממש נכס המובטח במשכנתא ע"י כונס נכסים, שלבעליו קיים פיגור בהחזרים- ובעליו אינו רוצה לשתף פעולה עם הבנק לצורך הגשת הבקשה לפטור ממס, האם רשאי הנציג לבקש פטור ממס בשם המוכר? כבר"ע 16180/97 **בנק הפועלים נ' לויאן** נקבע כי אין בסמכותו של כונס נכסים לבקש פטור בעבור הבעלים שכן זוהי "זכות אישית" (אולם הבנקים מחתימים את בעלי הדירות באופן מפורש בשטר המשכנתא בדבר זכותו של כונס הנכסים לבקש פטור ממס שבה בעת מימוש הנכס).

על בסיס הלכה זו הנזכרת לעיל נמנע בית המשפט לחייב את אב המשפחה בתמ"ש 33349/96<sup>17</sup> בצו עשה שהגישו האישה והילדים, בכדי לחייב אותו לחתום על מסמכי הפטור ממס שבה ביחס לנכס שבבעלותו או לחילופין לעקל את סכום המס.

מן הפסיקות המקובצות לעיל עולה כי המצב הנוכחי בו הפטור הוא אישי, והוא זכות בלעדית של המוכר, שברצותו מבקש וברצותו לא מבקש, גורם לעיתים לניצול הזכות לרעה ע"י המוכרים (במקרים בו התא המשפחתי מתפרק או בהליכי הוצל"פ) ומבחינה של הפסיקה מהעת האחרונה עולים הקולות לשינוי ההלכה הנהוגת, אולם עד כה נמנעו בתי המשפט מלפסוק אחרת, פסיקה חדשנית בנושא ראינו בעניין בן פורת<sup>18</sup> בו השופט ורדה אלשיך קובעת סנקציה כלפי סרבני בקשת פטור ממס שבה, ומציינת כי אם הסירוב לחתום על מסמכי הפטור נעשה בלא סיבה מוצדקת ומהווה ניצול לרעה של הזכות אזי הדבר יישקל לחובתו של החייב (בהליכי הוצל"פ) לכשתידונה בקשותיו של החייב במסגרת הליכי הוצל"פ.

<sup>15</sup> פרופ' אהרן נמדר **מיוסי מקרקעין** הפטור לדירות מגורים 114 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

<sup>16</sup> ע"א 3815/99 **טובי נ' מנהל מס שבה מקרקעין**, פ"ד נו (6) 108

<sup>17</sup> תמ"ש (ת"א-יפו) 33349/96 **פלונית ואח' נ' פלוני**, תק-מש 2007 (1) 302 (2007)

<sup>18</sup> ר"ע 9025/03 **בנק מזרחי נ' בן פורת**, פ"ד נט (3) 919



כאשר נישום ויתר על זכותו לבקשת פטור ולהגשת הצהרה לפי סעיף 73 לחוק (בד"כ היתור נעשה כיוון שלמכירה זו אין כלל שבח או שהשבח מועט), לא יינתן לו פטור אוטומטית כברירת מחדל, לחלופין יכול הנישום לבקש באופן פוזיטיבי כי המכירה הזאת רצונו שתחויב במס<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> עו"ד איריס מרקוס ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הלכה ומעשה 242 (2008)

## חלק ב' - עילות הפטור

### 1. פטור כללי אחת לארבע שנים - סעיף 49ב(1) לחוק

#### 1.1. תנאי הפטור

1.1.1. אחת לארבע שנים - סעיף זה קובע כי מכירת דירת מגורים תהא פטורה ממס אם המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס. ע"פ הסעיף מכירה קודמת - לרבות מכירה בפטור חלקי, אין נפקא מינא אם הפטור ניתן לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק מס שבח מקרקעין (הוראת שעה), התשנ"ב - 1992 כמו שנקבע בפ"ד קולברג<sup>20</sup> שם המוכר מכר שתי דירות בתוך שנה בעילת פטור של הוראת השעה, וביקש למכור דירה שלישית בפטור לפי סעיף 49ב(1), אולם השופט הומינר הכריע כי הוראת השעה היא חלק אינטגרלי מחוק מס שבח והוא רק משמש כאלטרנטיבה זמנית לחוק.

1.1.2. גם לדירת מגורים שאיננה יחידה - פטור זה הוא גם למי שהדירה הנמכרת היא איננה דירתו היחידה. לפני תיקון 34 לחוק לא הייתה דרישה שהדירה הנמכרת תשמש למגורים, והתוצאה הייתה שלמי שהיו מס' רב של דירות יכול היה למכור כל אחת מהן כל ארבע שנים, ברם בעקבות תיקון 34 נדרש לעמוד בהגדרה של "דירת מגורים מזכה" שכאמור צריכה לשמש למגורים באחת מן התקופות הקבועות בחוק (בכל מקרה, גם למי שיש מספר דירות והוא רוצה להשתמש בפטור לגבי מכירת דירה מדירותיו - רק הדירה הנמכרת חייבת לשמש למגורים בתקופה האמורה בחוק, אולם לגבי הדירות האחרות אין כל משמעות אם הן משמשות למגורים או לצורכי משרד לגבי המכירה והשימוש בפטור).

1.1.3. הפטור מוענק לכל התא המשפחתי - גם בפטור זה יש חשיבות להגדרת המוכר ולתא המשפחתי כפי שהגדרנו לעיל, דהיינו אם נישום מוכר דירת מגורים בפטור לפני נישואיו, חייבים הוא ובת זוגו להמתין ארבע שנים מיום המכירה בטרם יהיו זכאים לפטור, בני זוג שייכים לאותו תא משפחתי, ומכירה של אחד מבני הזוג נחשבת כמכירה של התא המשפחתי.

#### 1.2. תכנוני מס

הצורך להמתין 4 שנים בין מכירה אחת לשנייה בכדי לקבל את הפטור גורר לא פעם רצון של הנישומים לעשות תכנוני מס כך שיוכלו למכור את הדירות הנותרות שלהם מבלי להמתין 4 שנים. השופט שמגר קבע בפ"ד זהבי<sup>21</sup> "כי אין פסול בכך שאדם יתכנן צעדיו ויכלכל מעשיו על מנת לזכות בפטור ממס או להתחייב בסכום מס מופחת".

1.2.1. דחיית המכירה - נישום אשר רוצה להימנע מלחכות 4 שנים תמימות יכול מעשית למכור את הדירה ולהמתין עם ביצוע המכירה הפורמאלי תקופה מסוימת, עד אשר תעבור תקופת הצינון של 4 שנים.

<sup>20</sup> עמ"ש (ת"א) 260/93 שולמית קולברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז תל אביב, הנריק רוסטוביץ 531  
<sup>21</sup> ע"א 5799/90 ליליאן זהבי צימרמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה פ"ד מו 617, 622

1.2.2. להישאר תחת הגדרת "בעל דירה יחידה" - התנאי לפיו פטור זה יתקבל רק אם הדירה הנמכרת היא לא דירתו היחידה של הנישום גורמת לנישום לעשות כל מאמץ בכדי לא להיכנס תחת ההגדרה של "בעלים בדירת מגורים שאיננה יחידה" (בד"כ הקונפליקט נוצר בזמן שהמוכר רוצה לקנות דירה עוד לפני שמוכר את דירתו שלו- וכך יכול להיווצר מצב שהוא בעלים של שתי דירות) ועל כן פעמים הוא דוחה את רכישת דירת המגורים הנוספת עד אשר ימכור את השנייה, או שאם המוכר בונה דירה/בית נוסף הוא ידחה את השלמתו (שאו לא נחשב לדירת מגורים) עד למכירת הדירה הראשונה.

1.2.3. האם ניתן להחליף פטור או לבטלו לאחר שהתבקש ע"י הנישום לפי סעיף 73 לחוק? פרופ' יצחק הררי מעיר בספרו כי על אף שנפסק בעניין קהן<sup>22</sup> כי הנישום מנוע מלהחליף בדיעבד את הפטור אותו ביקש בפטור אחר, **בערעור באותו עניין ביהמ"ש העליון השאיר את הנושא הזה בצריך עיון, ולדידו, נפקא מינה מלשון החוק ומטרתו שאין הם מגבילים את המוכר לעניין זה<sup>23</sup> וכן ראוי שלא להגביל את המוכר להחלפת הפטור.** לעניין ביטול פטור נפסק בעמ"ש 17/89<sup>24</sup> שם נדון עניינם של מוכרי דירת מגורים, שביקשו תחילה שלא לפטור את המכירה ממס, אך לאחר הוצאת השומה חזרו בהם וביקשו פטור. ועדת הערר קבעה (מפי כב' השופטים שלגי, בנדל ווגנר), כי אם המחוקק מצא לנכון להעניק לאזרח פריבילגיה שלא להזדקק לפטור, לטובת עניינו הכלכלי בעיסקה מאוחרת יותר, אין לשלול זכות זו ממנו רק מטעמים פורמליים. עוד נקבע, כי כל עוד אין מניעה לכך בחוק, הרי מי שביקש להנות מפריבילגיה כלפי המדינה, רשאי גם לוותר עליה בכל עת<sup>25</sup>.

### 1.3. מכירות קודמות שאינן שוללות את הפטור הכללי

כתבנו לעיל כי התנאי לקבלת הפטור הוא שהמוכר לא מכר דירת מגורים בפטור כלשהו, אולם כבר בתוך סעיף 49ב(1) לחוק נקבעים שורה של מכירות הפטורות ממס שבה שאף שימושן בתוך 4 השנים לא ישלול את הפטור לפיכך יש חשיבות רבה למכירה הקודמת ולסוג הפטור שניתן בה (באם ניתנה בתוך תקופת 4 השנים). פעמים הנישום רוצה להחליף את הפטור שביקש בפטור המנוי בסעיף 49ב(1)(א)-(ד) לחוק וזאת כדי שיוכל להשתמש בפטור הכללי בתוך תקופת 4 השנים

1. מתנה לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה- דווקא לפי סעיף 62 לחוק, נוסח זה נקבע בתיקון 34 לחוק, התוצאה היא כיום שאם נישום נותן מתנה לבנו ומבקש פטור ממס עבור המכירה שלא לפי סעיף 62 לחוק, אזי לא יוכל להשתמש בפטור הכללי אלא לאחר 4 שנים. ההיגיון שעומד מאחורי ההקלה הזאת במתן הפטור אע"פ שהשתמש בפטור לפי סעיף 62 לחוק, נעוץ בהגדרת המוכר כפי שהגדרנו בסעיף

<sup>22</sup> ע"א 389/82 קהן נ' מנהל מס שבח פ"ד לט(1) 794

<sup>23</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 514 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>24</sup> עמ"ש 17/89 הייער רוברט ואח' נ' מנהל מס שבח (פורסם "במיסים" כרך ד-5)

<sup>25</sup> ר"ח נדב הכהן, "דירת מגורים מזכה- החופש להתחרט" גלובס אתר העסקים של ישראל 21/4/02

<http://www.globestv.com/news/article.aspx?did=578638&fid=2107>

3.2 שלי לפיה מוכר כולל את כל התא המשפחתי הקרוב, וכשם שבמכירה רגילה יראו את כל התא המשפחתי כמוכר אחד, בצידו השני של המטבע אין למנות את נתינת המתנה כמכירה רגילה לעניין ניצול הפטור, אולם ילד בגיר שקיבל מתנה מהוריו יהא חייב בהמתנה של תקופת צינון לפי סעיף 149, דהיינו אם ילד נשוי קיבל דירה במתנה מהוריו- תקופת הצינון שלו תהא שנה ורק אז יוכל למכור את דירתו כבר לאחר שנה (תכנון מס: להורים שלהם מס' דירות ומס' ילדים בגירים יכולים להעביר את הדירות לילדים הבגירים וכך לאחר תקופת צינון, יוכלו הילדים למכור את הדירות בפטור)<sup>26</sup>.

תיקון 34 לחוק שהוסיף את התנאי "לפי סעיף 62", רצה לסתום פרצת מס שהייתה קיימת כאשר הורה רצה להעניק לילדו **הבגיר** דירה במתנה (הוא יכול לבחור בין סעיף 49 לבין פטור לפי סעיף 62) ובוחר בפטור לפי סעיף 49 לחוק, פטור זה אינו שולל מהאב פטור **מיידי** נוסף לפי סעיף 49ב(1) במכירת דירתו שלו<sup>27</sup>.

לעניין ידועים בציבור מצאתי מחלוקת בין פרופ' יצחק הררי<sup>28</sup> הסובר כי אם המחוקק ראה לנכון ליתן פטור מיוחד (סעיף 62ב) עבור מתנה הניתנת לידוע בציבור, ישלים את מלאכתו ויקבע בסעיף 49ב(1) סיפא כי מתן פטור בנסיבות אלה לא יימנה במניין הפטורים לעניין סעיף זה, כיוון שכעת עניין הידועות בציבור אינו מעוגן בסעיף 49ב(1) לחוק לעומת ד"ר הנריק רוסטוביץ במאמרו<sup>29</sup> המכיר בזכויותיה של הידועה בציבור לפי סעיף 49ב(1) לחוק, הוא מסמך דבריו על ע"א 714/88<sup>30</sup>, שם הכיר ביהמ"ש בזכותה של ידועה בציבור לפי סעיף 55 לחוק **הירושה, התשכ"ה-1965** אם מתקיימים בה התנאים (משק בית משותף וכד').

2. מתנה פטורה ע"פ סעיף 60 או 61 לחוק - מדובר על מתנה שהוענקה למדינה או לרשות ציבורית או למוסד ציבורי בפטור ממס, ואין היא מגבילה את הזכאות לפטור של אחת לארבע שנים.

3. מכירה פטורה לפי סעיפים 64, 65, 67, 69 או 70 לחוק

4. מכירה בפטור של דירת ירושה לפי סעיף 49ב(5) - הפטור המנוי בסעיף 49ב(5) הינו פטור עצמאי, והוא נתקבל בתיקון 24 לחוק, והמקבל אותו בגין מכירת דירה שקיבל בירושה, החוק אינו מונע ממנו לקבל את הפטור הכללי של אחת לארבע שנים גם אם מכירת דירת הירושה נעשתה בתוך תקופת ארבע השנים. בעניין לוריא<sup>31</sup> נפסק כי מכירה שנעשתה לפני תיקון 24 לחוק לא תזכה את המוכר שמכר לפי סעיף 49ב(5) לחוק (דהיינו לפי התנאים של החוק אם היה קיים אז) במכירת דירת מגורים אחרת בתוך תקופה של 4 השנים, השופט הומינר מנמק קביעה זו, **שאם המחוקק היה רוצה להחיל את החוק רטרואקטיבית הוא היה קובע זאת וכיוון שלא עשה כך אין לחוק תחולה רטרואקטיבית**.

5. מכירות שחוק מס שבח לא חל עליהן - כפי שמנויות בסעיף 3 ו-4 לחוק, אינן שוללות את הפטור הכללי כיוון שחוק מס שבח לא חל עליהן, מכירתן לא חייבת במס ואין צורך בקבלת פטור<sup>32</sup>.

<sup>26</sup> יצחק הררי, **מיסוי מקרקעין** כרך א, 526 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>27</sup> שם, 527 ה"ש 491-490

<sup>28</sup> שם, 528

<sup>29</sup> רוסטוביץ הנריק **מס שבח מקרקעין - דירת מגורים**, פרק 6: הפטור הראשון 288 (פורסם בנבו)

<sup>30</sup> ע"א 714/88 **נירה שנצר נ' ריבלין פ"ד** מה(2) 89

<sup>31</sup> עמ"ש (ת"א) 1714/94 **רחל סלביה לוריא נ' מנהל מס שבח מחוז מרכז**, הנריק רוסטוביץ 621

<sup>32</sup> רוסטוביץ הנריק **מס שבח מקרקעין - דירת מגורים**, פרק 6: הפטור הראשון 286 (פורסם בנבו)

ברשימת הפטורים שאינן שוללים כפי שהזכרנו לעיל מופיע בלשון החוק לשון: "מתנה פטורה", "מכירה פטורה" ועל כך יש לשאול מהו מניין הפטורים המותר להשתמש מבלי שהדבר יפגע בזכות להשתמש בפטור הכללי? האם מלשון החוק שנקט לשון יחיד, ניתן ללמוד כי דווקא מכירה יחידה מותרת והשאר שולל שימוש? או שמא מותרות מכירות רבות או הענקת מתנות רבות? תשובה לכך מצויה בסעיף 5 לחוק הפרשנות התשמ"א-1981, נקבע: "האמור בלשון יחיד - אף לשון רבים במשמע, וכן להיפך" ונראה כי יש להחיל דין זה גם על סעיף 49ב(1) לחוק<sup>33</sup>.

#### 1.4. מכירות קודמות השוללות את שימוש הפטור הכללי

כל הפטורים האחרים המנויים בחוק מיסוי מקרקעין, יש לציין כי בפרק שישי לחוק מצוינים מס' פטורים אשר שימושם הוגדר כאינו שולל את הפטור גם אם התקבל בתוך 4 השנים כגון: סעיף 60,61,62 לחוק. ואולם הפטורים האחרים שנשארו בפרק זה אינם רלוונטיים לעניין סעיף 49ב(1) כגון: סעיף 50 לחוק המקנה פטור ממס שבח במכירה של דירה שהרווח ממנה "נתון לשומה על-פי הפרק הראשון לחלק ב לפקודת מס הכנסה". חבות במס הכנסה חלה על דירה שהינה "מלאי עסקי", וממילא דירה כזו אינה "דירת מגורים", משום שהיא אינה עונה על התנאי החמישי להגדרה האמורה<sup>34</sup>.

#### 2. פטור במכירת דירה יחידה - סעיף 49ב(2)

הפטור השני הוא המורכב בפטורים, תנאיו מרובים וסבוכים, ועל נישום המבקש ליהנות ממנו לעמוד בכל התנאים, זהו גם הפטור הכללי החשוב והשכיח ביותר שניתן לדירת מגורים, מבחינת הנישום השימוש בפטור זה עדיף על פני שימוש בפטורים אחרים כיוון שניתן לנצלו בתכיפות גבוהה - כל שנה וחצי<sup>35</sup>.

##### 2.1. תנאי הפטור

2.1.1. דירה יחידה - יש לשים לב כי "דירת מגורים" העונה על ההגדרה בסעיף 1 לחוק נחשבת

לדירת מגורים נוספת, והימצאותה בארסנל הדירות של הנישום תשלול ממנו את ההגדרה של "בעל דירה יחידה" (אפילו אם אינה עומדת בהגדרה של "דירת מגורים מזכה").

נקודת הזמן של בקשת הפטור אינה רלוונטית לבחינת הנישום אם הוא אכן בעל דירה יחידה, ועל כן, נישום הרוצה להיכנס תחת ההגדרה של "בעל דירת מגורים יחידה" חייב לעבור תקופת צינון של 4 שנים ללא כל דירת מגורים נוספת מעבר לדירת המגורים היחידה.

הסעיף המשלים לתנאי זה הוא סעיף 49ג לחוק<sup>36</sup>, אשר קובע את חזקת דירת מגורים יחידה גם

אם לנישום יש מלבד לדירתו היחידה:

<sup>33</sup> שם, 293

<sup>34</sup> שם, 291-292

<sup>35</sup> פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 252 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

<sup>36</sup> כך נפסק בעמ"ש 70/84 קדרון נ' מנהל מס שבח חיימובסקי 266

- דירה נוספת שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת בתוך השנה<sup>37</sup> שקדמה למכירה, דהיינו אדם הרוצה לעבור לדירה חדשה ועדיין לא מכר את דירתו הישנה- יחשב כבעל דירה יחידה, אם מכירת הדירה הישנה התבצעה בתוך שנה ממועד הרכישה של הדירה החדשה- זהו מצב אופייני בעת רכישה ומכירה של דירה, וברי כי סעיף זה משקף את תכלית החוק והוא מדיניות מס כוללת, המכוונת להגשים יעדים חברתיים ולאומיים- בכך ששוק דירות המגורים מתפתח, ואזרחים רוכשים ומוכרים דירות מבלי לחשוש ממדיניות מס נוקשה על נכסיהם<sup>38</sup>. להבדיל מהדירה הנמכרת (הישנה) שחייבת לעמוד בהגדרה של "דירת מגורים מזכה" הדירה התחליפית (החדשה) אינה חייבת לעמוד בהגדרה זו אלא רק בהגדרה של דירת מגורים לפי סעיף 1 לחוק.
  - דירה שהושכרה בשכירות מוגנת לפני שנת 1997- הגדרה זו הוגבלה בתיקון 34 לחוק, ויוצא מכך שהשכרה שמתבצעת לאחר תאריך 1/1/97 תהווה דירה נוספת, גם דירה שהושכרה לפני שנת 1997 בשכירות מוגנת, אולם שוכריה התחלפו לאחר התאריך תיחשב כדירה נוספת<sup>39</sup>.
  - דירה בו חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ-25% גם הגדרה זו הוגבלה בתיקון 34 לחוק, ובמקום לעמוד על 50% כעת הדרישה היא 25% בלבד- דהיינו אם חמישה יורשים ירשו בניין בן 10 דירות לכל אחד מהם יש רק 20% מכל 10 הדירות (2 דירות מסך הבניין), ויוצא אם כן לפי חזקה זו שאם יש להם דירה שלמה נוספת מעבר ל-2 הדירות בבניין שקיבלו בירושה- תיחשב היא לדירתם היחידה!! (אלא אם כן ייחדו היורשים ביניהם את הדירות, שאז לכל אחד יהיו 2 דירות שלמות).
- בהוראת סעיף הפטור 49ב(2) ובסעיף 49ג קיימת סימטריה – דהיינו הדירות הנ"ל שאינן נחשבות כדירה נוספת ואינן פוגעות בזכותו של הנישום לקבל את הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק- לא ניתן לקבל עליהן פטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק<sup>40</sup>.
- 2.1.2. בישראל ובאיזור – גם תנאי זה הוגבל בתיקון מס' 34 לחוק וההגדרה מעתה חלה גם על דירה של המוכר הנמצאת באיזור כהגדרתו לפי סעיף 16א לחוק, דהיינו דירת מגורים הנמצאת בחוץ לארץ אינה נחשבת כדירת מגורים נוספת לעניין הוראות סעיף 49ב(2) לחוק, אך דירה הנמצאת באיזור נספרת במניין הדירות.
- 2.1.3. מכירה בתדירות של 18 חודשים – עד תיקון מס' 34 לחוק יכול היה בעל דירת מגורים יחידה למכור את דירתו בפטור ממס, כל אימת שרצה, הבעיה היחידה שהייתה קיימת לגבי מכירות תכופות שרשויות המס ראו בכך כהכנסה מעסק, שאמנם פטורה ממס שבח, אך חייבת במס הכנסה. אולם עם כניסתו של תיקון מס' 34 לחוק, הסעיף שונה וכיום התנאי למכירת דירה יחידה בפטור לפי סעיף זה- יכולה להתבצע רק כל שנה וחצי.

<sup>37</sup> עד לתיקון 34 לחוק התקופה האמורה הייתה 9 חודשים, ומבחינה זו בא התיקון על מנת להקל עם מוכרי הדירות

<sup>38</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 419 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>39</sup> הואיל וזכויותיו של הדייר היוצא עוברות לדייר החדש מכה הוראות חוק הגנת הדייר (נוסח משולב), התשל"ב-1972

<sup>40</sup> רוטטוביץ הנריק מס שבח מקרקעין- דירת מגורים, פרק 7: הפטור השני 325 (פורסם בנבו)

פרופ' אהרון נמדר בספרו מעיר כי תכלית התיקון כפי שמשקפת לעיל שנויה במחלוקת מצד אחד, דרישת הצינון של שנה וחצי היא אינה מופרכת או מוגזמת, שכן נישום בד"כ לא מוכר דירות בתדירות גבוהה, וגם אם יחליט הנישום למכור בתקופה קצרה יותר ייתכן ולא תצבור שבח שיקשה על הנישום, אולם מאידך במקרים של עליית ערך מחירי הנדל"ן באופן דרסטי בתקופה פחותה משנה וחצי, יכול תנאי זה להוות מכשול לנישום, ולאי צדק כלפיו כאשר ירצה לעבור לדירה אחרת, ולכן לשיטתו עדיף אילו היה המחוקק משאיר את הגישה שהייתה שלטת לפני התיקון ומשאיר את הפיקוח על "סוחר הדירות" בחוק הראוי להם ע"י הוראות בפקודת מס הכנסה, עוד הוא מוסיף שהגישה כיום לאחר התיקון אינה משקפת את תכלית החוק המכוונת להגשים יעדים כלכליים חברתיים ולאומיים, שכן היעילות הכלכלית דורשת מעבר חופשי של עובדים ממקום למקום, ע"י מעבר לדירות חדשות, **חסימת מעבר כזה ע"י הגבלת תקופת השנה וחצי עשויה לפגוע במעבר הנישומים בפרט ובתכלית החוק בכלל**<sup>41</sup>.

2.1.4. פטור זה אינו חל על חלק בדירה שהוא פחות מ-25% ממנה – תנאי זה הוא הצד השני של המטבע בחוקת דירה יחידה לפי סעיף 49ג(3) ומקבילו, על פניו נראית כוונת המחוקק בתנאי זה כסנקציה מיותרת כלפי הנישום, מצד אחד הוא מתיר לו למכור דירת מגורים יחידה שלמה! בפטור ממס שבח, ומאידך מונע ממנו מכירת חלק קטן מאוד מדירה, ונראה כי המחוקק סובר כי נישום אשר לו חלק קטן מדירה בוודאי יש לו גם דירה שלמה. עוד ייתכן כי המחוקק סבור, כי חלק מדירה כזו הפחות מ-25%, מושג בדרך כלל רק בחלוקת ירושה- ועל כן מתוך כוונה להדריך את הנישום לפעול בצורה מושכלת ולהשתמש בפטורים בתבונה, מונע ממנו לבזבז את הפטור על חלק קטן מאוד מדירה.

2.1.5. פטור זה אינו חל על דירה שהושכרה בדיירות מוגנת לפני שנת 1997 – בעמ"ש 3051/99<sup>42</sup>, נדונה מצבה המשפטית של דירת מגורים שהושכרה בדיירות מוגנת לפני שנת 1997 אולם התפנתה משוכריה המוגנים לפני המכירה, ונמכרה כפנויה, בערר זה ירש הנישום 4 דירות שכולן הושכרו בשכירות מוגנת, לאחר פטירת דייר מוגן אחד, נמכרה דירתו כדירה פנויה, ולאחר סיום השכירות המוגנת בדירה השנייה, היא נמכרה לבנו (ע"פ פטור הוראת שעה) וכעת הוא רוצה למכור את הדירה השלישית שהתפנתה שנה קודם לכן- השופט בערר קבע כי ברגע שהדירה הראשונה או השנייה התפנתה מהדיירים המוגנים, אין היא נחשבת יותר "כדירה בשכירות מוגנת" אלא כדירה רגילה יוצא מכך שב-4 שנים שקדמו למכירת הדירה השלישית היו לנישום יותר מדירת מגורים אחת ועל כן אינו זכאי לפטור ע"פ סעיף 49ב(2) לחוק, **מוסיף השופט ומעיר, כי אם דירה בדיירות מוגנת הייתה נשארת בהגדרתה (למועד המכירה), גם אם היא התפנתה משוכריה המוגנים, אזי היה יכול סוחר למכור מלאי בלתי מגבל של דירות בפטור ממס שבח תמידי- עניין שאינו עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה.**

<sup>41</sup> פרופ' אהרון נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 257 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)  
<sup>42</sup> עמ"ש (ת"א) 3051/99 גליק אליאנה יונה נ' מנהל מיסוי מקרקעין- ת"א (פורסם בנוב 2003)

## 2.2. השפעות על מניין הדירות

2.2.1. השפעת מועד סיום הבנייה על מניין הדירות - לסוגיית מועד סיום הבנייה יכולה להיות השלכה על מניין הדירות שיש לנישום בארבע השנים שקדמו למכירה - בעמ"ש 1012/86 **פלוריאן נ' מנהל מס שבח** חכר העורר ממנהל מקרקעי ישראל זכות חכירה של מגרש כשכוונתו להקים עליו שתי יחידות דיור עם קיר משותף. בניית "הדירה הראשונה" מתוך שתי הדירות המתוכננות נסתיימה בסוף שנת 1984 ועם סיום בנייתה נכנס העורר לגור בתוכה. את "הדירה השנייה" החל העורר לבנות אחרי סיום הראשונה, אך מחמת קשיי מימון לא הצליח להשלים את בנייתה. במצב דברים זה החליט העורר למכור את "הדירה הראשונה" כדי להשיג את הכסף הדרוש לבניית "הדירה השנייה", וכך עשה. השאלה שנשאלה האם בניית הדירה השנייה הסתיימה, ועל כן אין לנישום דירה יחידה אלא שתי דירות ואין הוא יכול לקבל פטור לפי סעיף 49(2) לחוק, או שמא בניית הדירה השנייה עדיין לא הסתיימה ואין היא נחשבת כדירת מגורים, ועל כן הדירה הראשונה, בה מתגורר הנישום היא דירתו היחידה. לדברי עד מטעם הנישום לא הושלמה באותו זמן בנייתה של "הדירה השנייה": לא היה בה חשמל; לא היו בה מיב; לא היה מעקה קומה; לא היו במטבח ארונות, שיש, חרסינה וגם דלת חסרה; ואילו בחדר האמבטיה והשירותים חסרו עדיין קערות רחצה - טענתו של הנישום התקבלה בדעת הרוב והוא קיבל את הפטור המבוקש.

פסק דין זה ואחרים יצרו מצב אבסורדי בו נישום יכול לבנות בניין שלם ובו מספר דירות מגורים אך לא "לסיים" אותם, וזאת על פי המבחנים שראינו לעיל כי הם נוחים לדעת בית המשפט לקבוע כי הדירה אינה כשירה למגורים, ועדיין לקבל פטור ממס שבח על מכירת דירה יחידה, ועל כן תיקון מס' 34 לחוק מקיים צדק מסוים עם רשויות המס, בכך שהוא מגביל את רצף המכירות לתקופות צינור של שנה וחצי.

2.2.2. השפעת עסקה שנתבטלה על מניין הדירות - בעניין "קציר"<sup>43</sup> דובר על 2 אחים שלאחד מהם היו 2 דירות כאשר את הדירה הראשונה העביר לאחיו ללא תמורה בפטור ממס שבח ע"פ סעיף 62 לחוק, אולם כאשר רצה האח למכור את דירתו הנוספת בפטור נתקל בסירוב של רשויות המס כיוון שמכר דירה בארבע שנים שקדמו, או אז החליטו האחים לבטל את עסקת המתנה, וזאת לאחר מכירת הדירה השנייה - כהסתמכות לדין ביטול עסקה (יש לשים לב! האחים אינם מבקשים להחליף את הפטור רטרואקטיבית אלא לבטל את העסקה מעיקרא) אזכר ביהמ"ש את ע"א 526/87<sup>44</sup> שקבע כי רואים ביטול עסקה כביטול מעיקרא, אולם כאן המקרה שלפנינו שונה כיוון שהאחים ביטלו את העסקה לאחר שכבר קיבלו שומה ממס שבח ואין הם יכולים לדרוש תוקף רטרואקטיבי לאירועים שאירעו לאחר השומה - יוצא מכאן שאם היו מבטלים את העסקה לפני שביקש האח פטור בגין הדירה השנייה היו מקבלים את הפטור. לדעת ד"ר הנריק רוסטוביץ<sup>45</sup>,

<sup>43</sup> ע"א 102/86 אברהם קציר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז נצרת הנריק רוסטוביץ, 90  
<sup>44</sup> ע"א 526/87 מנהל מס שבח נ' מועצת פועלי חיפה, פד"א יז 154  
<sup>45</sup> רוסטוביץ הנריק מס שבח מקרקעין - דירת מגורים, פרק 7: הפטור השני 313 (פורסם בנבו)



שגה בית המשפט שלא המשיך את פסיקתו של בית המשפט העליון, כפי שהזכרנו, ולא החיל את הרציונאל שהנחה את הפסיקה אז גם על מקרה "קציר", דהיינו: ביטול עסקה הוא ביטול מעיקרא עם כל ההשלכות הנובעות ממנו (בפסיקה של בית המשפט העליון- הביטול מעיקרא היה לטובת מס שבח, שאז שומת השבח הייתה ממועד הרכישה ההתחלתי) **כאילו לא הייתה כלל**

**עסקה וכעת היה צריך מנהל מיוסי מקרקעין ליתן את הפטור.**

2.2.3. השפעת נסיבות רכישת הדירה על מניין הדירות- בעמ"ש 532/88<sup>46</sup> נקבע כי על אף שנישום מצהיר כי הדירה שהוא קיבל (בעסקת חליפין, הנישום קיבל דירה וחנות במרכז הרצליה תמורת אולם 800 מ"ר) אין הוא זקוק לה ואין הוא חפץ בה, והוא אף מכר אותה בלא רווח עדיין תחשב לו אותה דירת מגורים במניין הדירות עוד מוסף ביהמ"ש כי אין משמעות לכך שהיא הייתה בבעלותו רק 19 יום מיום הרכישה ועד ליום המכירה.

2.2.4. השפעת חלוקת דירה על מניין הדירות- מקובל בקרב בעלי דירות המשכירים את דירותיהם, על מנת למקסם את רווחיהם, הם מפצלים את דירתם הגדולה למס' יחידות דיוור כך שיוכלו להשכיר מס' יחידות קטנות במקום דירה אחת גדולה, והשאלה שנשאלת לצורך השומה הוא מה הדין לגבי הדירה הזאת האם היא נחשבת כדירה אחת ואזי אם היא דירתו של המוכר תזכה אותו בפטור ממס שבח על פי סעיף 49ב(2) או שמא היחידות שנבנו מוציאות אותה מהגדרה של דירת מגורים יחידה. בפסיקה<sup>47</sup> נקבע כי השאלה הקובעת אינה האם אם נעשה בשתי הדירות יחדיו שימוש משותף כאילו היו יחידה אחת, אלא מה היה אופייה של כל יחידה. אם אופייה של כל אחת משתי הדירות הוא כשל דירת מגורים עצמאית, הרי על אף ששתיהן הושכרו יחדיו ושימשו יחדיו לכל הדיירים, עדיין הן שתי דירות נפרדות.

### 3. פטור מיוחד חד פעמי- סעיף 49

#### 3.1. מבוא

סעיף 49 לחוק מס שבח מקנה לנישום פטור מיוחד. פטור מיוחד זה מוענק לנישום שמוכר שתי דירות בזו אחר זו. כאשר במכירת הדירה הראשונה נהנה הנישום מאחד הפטורים האחרים, ובטרם חלפה תקופת הצינון הנדרשת כפי שהזכרנו לעיל לגבי שני הפטורים, יכול הנישום ליהנות מהפטור המיוחד בעת מכירת הדירה השנייה. מטרת הפטור היא לאפשר לנישום להחליף שתי דירות "קטנות" או "זולות" בדירה "גדולה" או "יקרה" יותר, והוא מותנה בתנאים רבים. כמו פטורים אחרים גם פטור זה עבר שינוי בתיקון 34 לחוק, והסעיף בנוסחו המקורי<sup>48</sup>, התייחס רק למשפחה גדולה שבה יש שש נפשות לפחות הסמוכות על שולחנו של המוכר. כיום תיקון 34 לחוק ביטל תנאים ספציפיים אלה והוראת הסעיף כפי שהיא עומדת כיום הינה מקילה יותר, והיא נועדה לפתור דווקא את בעייתם של זוגות צעירים המבקשים למכור שתי דירות מגורים אשר כל אחד הביא עימו אל

<sup>46</sup> בעמ"ש 532/88 גניש נ' מנהל מס שבח פד"א א 310

<sup>47</sup> ע"א 707/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אורי הייבל הנריק רוטטוביץ 84

<sup>48</sup> בעבר סעיף זה כותרתו הייתה: "פטור למשפחה גדולה"

התא המשפחתי החדש<sup>49</sup>. כמובן שהתכלית החקיקתית שהייתה עוד לפני תיקון 34 לחוק שלשמה נוצר הסעיף, לא נפגעה, אלא כעת הסעיף פונה אל קהל יעד רב יותר של נישומים שיוכלו להנות ממנו. הפטור הינו עצמאי ואינו כפוף להגבלות כלשהן מצד הפטורים האחרים כגון 49ב(1) או 49ב(2), עם זאת הוא כפוף לתנאים הרגילים כפי שמניתי בסעיף 3 שלי (התנאים לפטור- כללי).

### 3.2. התנאים החלים על מכירת הדירה הראשונה ("דירה אחרת" - לשון החוק)

3.2.1. פטור לפי פרק זה- הכוונה היא לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו נישום הרוצה

לזכות לפטור (לדירתו השנייה) לפי סעיף 49 לחוק צריך למכור את הדירה הראשונה בפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, שימוש בפטור ע"פ הוראות פרק אחר בחוק מיסוי מקרקעין או שימוש בפטור לפי הוראת שעה משנת 1992 (אע"פ שעמדת שלטונות המס הינה מקילה יותר לגבי פטור הוראת השעה והם מוכנים לראות בפטור זה כפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק<sup>50</sup>), תחסום את דרכו של הנישום לפטור לפי סעיף 49 כאמור. תנאי זה ראוי לשיקול נוסף של תכנון מס מושכל בידי הנישום שכן אם אמרנו לעיל כי כדאי לנישום לנצל פטורים ספציפיים לפני הפטורים הכלליים, כיוון שפטור ספציפי אינו גורע או פוגע מזכותו של הנישום להשתמש בבוא העת בפטור כללי, בדומה לכך ניתן להגדיר כי כדאי לנישום לנצל פטור אחר האמור בחוק (שלא לפי פרק חמישי 1 לחוק) אם הוא מוצא את תרופתו שם, כיוון שפטור שלא על פי פרק חמישי 1 לחוק לא רק שאינו מוגבל במס' הפעמים שניתן להשתמש בו אלא אינו מכלה את עילת הפטור הספציפית<sup>51</sup>.

3.2.2. דירה שאינה באיזור- משתיקת המחוקק לגבי דירת המגורים הראשונה האם היא יכולה להיות

באיזור או לא לפי הגדרתו כאמור, (נראה ששתיקת המחוקק אינה אי תשומת לב, אלא במכוון, שכן בסעיף 49ה(3) הוא מתייחס לתנאי זה במפורש, ובכל אופן, נראה כי ההסדר החקיקתי החדש לגבי "האיזור" אינו מושלם ויגרום לבעיות משפטיות נוספות) נראה כי אם הדירה הראשונה שנמכרה הייתה מהאיזור לא יוכל הנישום להשתמש בפטור לפי סעיף 49ה, כיוון שדירה באיזור אינה עונה על ההגדרה של "דירת מגורים", בעת המכירה הנוכחית של הדירה השנייה- יוצא מכך שמי שהוא בעלים של דירה אחת באיזור ושנייה בישראל ימכור ראשית את הדירה בישראל, אם רוצה לזכות בפטור לפי סעיף 49 לחוק<sup>52</sup>.

3.2.3. סמיכות למכירת הדירה השנייה- הפטור הניתן לפי סעיף 49ה מוענק למכירת הדירה השנייה

ע"י המוכר, והמחוקק מתנה כי המכירה של הדירה הראשונה תתבצע בסמוך לפני מכירת הדירה השנייה, עד 12 חודשים, פרק זמן זה הוארך לאחר תיקון 34 לחוק מ-9 חודשים כאשר אז ההגדרה הייתה "פטור למשפחה גדולה".

<sup>49</sup> פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 313 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)  
<sup>50</sup> חוזר מס שבה מקרקעין 10/97 (מיום 25.3.97) וזאת אם ניתן היה לקבל את הפטור לפי פרק חמישי 1, ובחר בפטור לפי

הוראת שעה.

<sup>51</sup> פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 301 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

<sup>52</sup> שם, 479

על אף שהמחוקק נוקט בסעיף זה בלשון 12 חודשים ולגבי סעיף קטן אחר נוקט בלשון "שנה" מעלה תמיהה ואף מחשבה כי המחוקק מפריד במתכוון בין שני המונחים כדי לשוות להם אופי שונה, אולם יש לדחות פרשנות משום שהיא יכולה ליצור חוסר אחידות ואפליה בין מוכרים שונים שימכרו את דירותיהם בימים שונים בחודש<sup>53</sup>.

לדעת ד"ר הנריק רוסטוביץ<sup>54</sup> הפירוש של המונח 12 חודשים יכול לקבל 3 פירושים: (1) הפירוש הלשוני- אם הדירה הראשונה נמכרה ב-15/8/08 התאריך המאוחר הוא 15/8/09. (2) הפירוש המירבי- בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, נקבעה ההגדרה - "חודש - לפי הלוח הגרגוריאני". במקרה הנדון הכוונה ל-12 החודשים הקלנדריים שקדמו למכירה נושא בקשת הפטור. התוצאה היא, שאם הדירה הראשונה נמכרה ביום 16/5/00 - ניתן למכור את הדירה נושא בקשת הפטור עד ליום 1/6/00. (3) הפירוש המזערי- בסעיף 1 לחוק מס שבה נקבעה ההגדרה - "חודש - לרבות חלק מחודש". הכוונה היא ל-12 החודשים הקלנדריים, שקדמו למכירה לרבות החודש בו נעשתה המכירה הקודמת. התוצאה היא, שאם נמכרה דירה ביום 20/3/97 - ניתן למכור את הדירה נושא בקשת הפטור עד ליום 1/3/97. ולשיטתו כדאי ללכת ע"פ השיטה המחמירה דהיינו הפירוש המזערי.

לדעת פרופ' יצחק הררי לא ניתן למנהל מס שבה להאריך את המועד של 12 החודשים מעבר למה שנקבע בחוק, ובפרט לאחר שלאחר תיקון 34 לחוק בוטל סעיף 107 לחוק המתיר למנהל מס שבה להאריך את המועד אם ראה "סיבה מספקת לכך".

### 3.3. התנאי החל על מכירת הדירה השנייה

3.3.1. תושב ישראל- סעיף 49 קובע כי על מוכר הדירה להיות "תושב ישראל" אולם דרישה זו קיימת לגבי מכירת הדירה השנייה אך לא הדירה הראשונה, ועל כן מוכר שאינו תושב ישראל שמכר את הדירה הראשונה צריך לקנות את מעמדו כתושב ישראל עד למכירת הדירה השנייה בכדי לזכות בפטור<sup>55</sup> - על פניו זוהי אפליה בלתי מוצדקת בחוק, שהמחוקק אינו שת ליבו (כנראה שלא במכוון) שכן יוצא כי "תושב האזור" שהוא אזרח ישראלי אינו יכול להנות מן הפטור כיוון שהוא אינו תושב ישראל<sup>56</sup>.

### 3.4. התנאי של שווי שתי הדירות הנמכרות

הוראות סעיף 49 לחוק מתנות בהגבלת סכום שווי המכירה המצטבר של שתי הדירות הנמכרות בסך של 1.5 מיליון ₪ שתואם בתחילת כל שנת מס ע"פ עליית המדד<sup>57</sup>, תנאי זה שומר על כוונת המחוקק לאפשר לנישום למכור שתי דירות קטנות זולות יחסית על מנת לקנות דירה חדשה יקרה יותר, ע"מ לרכוש דירה שלישית.

<sup>53</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 576 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>54</sup> רוסטוביץ הנריק מס שבה מקרקעין- דירת מגורים, פרק 11: הפטור השישי 395 (פורסם בנבו)

<sup>55</sup> פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 316 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)

<sup>56</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 572 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>57</sup> ע"פ הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 4/2009 עלתה תקרת שווי שתי הדירות לשנת 2009 ל-1,796,000 ₪, והשווי המקסימלי מעבר לתקרה זו שמעליו לא יינתן פטור הוא: 2,989,000 ₪.

תיקון מס' 44 לחוק תיקן את התקרה שנקבעה בתיקון 34 לחוק מ-1.2 מיליון ש"ח לסכום הנוכחי ובכך עשה צדק, לתמחור הגיוני של שתי דירות מגורים- גם אם הם קטנות, עוד הוסיף תיקון 44 לחוק את היכולת לחרוג מסכום זה (בתיקון 34 לחוק לא היה ניתן לחרוג מסכום זה בכדי לקבל פטור) וכעת גם אם שווי הדירות עולה על 1.5 מיליון ש"ח לא עולה על 2.5 מיליון ש"ח, יוענק למוכר פטור יחסי והוא יהיה פטור ממס בפטור מלא עד לשווי 1.5 מיליון ש"ח ומעבר לזה ימוסה באופן מלא- כיוון ששוויון גבוה מהסטנדרט שהציב המחוקק ע"פ תכלית החוק. על כן תכנון מס מושכל יהיה שסדר מכירת הדירות יהיה: הדירה עם השבח הגבוה תימכר ראשונה ולאחריה הדירה עם השבח הנמוך מביניהם<sup>58</sup>.

הגבלת תקרת שווי שתי הדירות נוטעת מחשבות בדבר תכנון מס לגיטימי, בכדי שיוכל להיכנס בשערי הסעיף באופן של פיצול שווי הדירה הראשונה או השנייה, לדוגמא: הדירה הראשונה שנמכרה שוויה- 900,000 ש"ח ושני שלישים ממנה התקבלו בירושה, הדירה השנייה שוויה הוא 2,000,000 ש"ח. על הדירה הראשונה קיבל הנישום פטור מפוצל לשניים, פטור לפי סעיף 49ב(5) על שני שלישי הדירה (600,000 ש"ח) ושליש ע"פ סעיף 49ב(1) (אינו צריך תקופת ציגון) למכירת הדירה הנמכרת, היא הדירה השנייה בסך 2,000,000 ש"ח יצרף הנישום רק את השליש הנותר ממכירת הדירה הראשונה וביחד יצא לו סכום הדירות 2,300,000 ש"ח שהם פחות מ-2,500,000 ש"ח ולכן עד לתקרת 1,500,000 ש"ח לא ימוסה כלל, ומ-2,300,000-1,500,000 ש"ח דהיינו 800,000 ש"ח יחויבו במס.

במקרה בו שווי הדירה מושפע גם מאפשרות לתוספת בנייה עתידית נתעלם מן השווי הנוסף ונחשב רק את השווי ללא זכויות הבנייה לצורך סעיף 49ה וזאת אנו לומדים מהביטוי "סכום השווי של הדירה" שמופיע בסעיף 49ה(א)(2) ומוגדר בסעיף 49א(1) כשווי הרעיוני של הדירה בהתעלם מן הזכויות לבנייה נוספות<sup>59</sup>.

### 3.5. תנאי הפטור המתייחסים לדירה הנרכשת- הדירה השלישית

3.5.1. מועד הרכישה- החוק קובע כי הדירה הנרכשת צריכה להירכש בתקופה שבין שנה לפני מכירת הדירה השנייה (נשוא הפטור) לבין שנה שלאחר מכירת הדירה השנייה. גם כאן הקל המחוקק בתיקון 34 לחוק והאריך את המועד מ-9 חודשים לשנה לפני ואחרי. במידה והדירה השלישית לא נרכשה במועד מכירת הדירה השנייה, אשר בגין מכירה זו מבוקש הפטור, שכן יש לנישום אפשרות לרכוש את הדירה עד שנה ממועד המכירה, תנאי הפטור עדיין לא יתקיימו, ועל כן מכירת הדירה השנייה תחוייב במס, אלא שבמקרה זה, פתרו רשויות המס בעיה זו בהקפאת הליכי הגבייה (אולם תוצא לנישום שומת חיוב) למשך שנה עד אשר יוכיח הנישום את תנאי הפטור.

בוע (חי') 5138/05<sup>60</sup> שם התעוררה בעיה לקבוע מהו מועד הרכישה (של הדירה הנרכשת) בגין בית שנבנה בבנייה עצמית על מגרש שנקנה, ויכולים להיות לכך שלושה מועדים:

<sup>58</sup> פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין הפטור לדירות מגורים 318 ה"ש 106 (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)  
<sup>59</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 576 (מהדורה שנייה, 2000)

- מועד רכישת הקרקע עליה נבנתה הדירה- המועד המחמיר.
- מועד התחלת הבנייה של הדירה על הקרקע שנקנתה.
- מועד סיום הבנייה, בבנייה עצמית.

ביהמ"ש מסיק **מהגדרת דירת מגורים אחרת לפי סעיף 9(ג) לחוק**, שנכללת בה גם דירה שטרם נסתיימה, דהיינו מועד הרכישה ייחשב מועד חתימת החוזה המכר אע"פ שהדירה עדיין אינה גמורה, ולכן הוא פוסק כי במקרה שלנו שלב הבנייה הוא רק השלב הטכני של הבעלים, **אולם המועד הקובע הוא מועד תחילת הבנייה** (במקרה זה נדחה הערר ע"י הנישום שכן מועד תחילת הבנייה החל כשנתיים לפני מכירת הדירה השנייה).

3.5.2. **שווי הדירה**- שווי הדירה החדשה חייב להיות לפחות שלושה רבעים מתמורת המכירה של שתי הדירות הנמכרות. לפני תיקון 34 לחוק נדרש מהדירה הנרכשת שתהיה גם "גדולה" משתי הדירות הנמכרות, ההגדרה העמומה של הדירה הנרכשת- "גדולה" הצריכה אותנו לפרש אותה ע"פ התכלית החקיקתית והיא לאפשר לתא משפחתי שגדל, לעבור לדירה שיהיה אפשר לאכלס את בני המשפחה שגדלה ביתר נוחות, מכאן יוצא שכוונת המחוקק הייתה לדירה שהיא גם גדולה פיזית בשטחה או במס' חדרים<sup>61</sup>, אולם כיום התנאי שקובע הוא השווי של הדירה, שצריך להיות גבוה משני הדירות הנמכרות, ולגודל הפיזי אין משמעות.

3.5.3. **דירת מגורים אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק**- הגדרה זו נלקחה מעניין מס רכישה, בכך רצה המחוקק לכלול את הדירה שטרם נסתיימה בנייתה בעת רכישתה, **וזאת אם יש התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה לדוגמא רכישת דירה מקבלן**- סטייה זו מהגדרת המחוקק של "דירת מגורים" (ראה סעיף 3.1 שלי) מקילה על מקבל הפטור לממש את התנאי ולרכוש את הדירה השלישית בתוך שנה מיום המכירה גם אם לא נסתיימה הבנייה ונראה כי המחוקק התכוון גם לדירה שבנייתה אפילו לא החלה (דירה על הנייר) שתיחשב ל"דירת מגורים" לפי סעיף 9(ג) לחוק. הגדרה זו אינה מתייחסת, לגבי נישום הרוכש מגרש לבנייה עצמית ומזמין בנפרד שירותי בנייה מקבלן, ונראה שבהתאם לתכלית החקיקתית היה צריך המחוקק להתייחס על אותו משקל של הגדרת 9(ג) (לאפשר לנישום "להספיק" לרכוש דירת מגורים בתוך השנה גם אם לא נסתיימה בנייתה) גם לבונה דירה בבנייה עצמית על מגרש שנקנה שהרי כוונתו שלו בדיוק כשל האחר: לרכוש לעצמו דירת מגורים.

עניין זה התברר בעניין "חסון"<sup>62</sup>: האם המונח "דירה אחרת" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, כולל דירה שבנה המוכר בעצמו בבנייה עצמית, בעניין זה מכר חסון 2 דירות לחברה קבלנית ולאחר מכן קיבל במתנה מגרש בקיסריה, על אף שחסון קיבל בעבור דירה אחת שמכר פטור ע"פ סעיף 49ב(1) בצירוף עם 49ז, מנע ממנו מנהל מס שבה פטור על הדירה השנייה ע"פ סעיף 49 לחוק ראשית, מפני שלדידו חלפה שנה מהמכירה עד לקבלת המגרש בקיסריה, ושנית כיוון

<sup>60</sup> וע (חי) 5138/05 אתי זאבי נ' מנהל מס שבה, תשס"ד (2) 481

<sup>61</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 580 ה"ש 704 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>62</sup> ע"א 501/03 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין- חדרה (פורסם בנוב 2004)

שלדעת המנהל לא נרכשה כלל "דירה אחרת" כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, שכן זוהי דירה שנבנתה בבנייה עצמית ביהמ"ש נדרש לפרשנות של החוק ע"פ התכלית החקיקתית של החוק בכלל ושל סעיף זה בפרט, וקובע כי "לשון ההגדרה בסעיף 9(ג) מאפשרת בבירור לכלול בגדריה גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה, ובלבד שיש התחייבות לסיימה. בלשון זו יש הרחבה מסויימת, משום שהיא מאפשרת לכלול גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה. אך בצד זאת, יש מגבלה, והיא הדרישה להתחייבות לסיים את הבנייה. מגבלה זו נועדה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי, באמצעות ניצול הפטור על פי סעיף 49 לחוק, על ידי רכישת דירות פיקטיביות, כלומר, דירות "על הנייר" בלבד וללא כל כוונה לסיים את בנייתן. בהתאם לתכליתה זו של המגבלה יש גם לפרשה" לדעת השופט ברק גם בדירה הנבנית על מגרש בבנייה עצמית- בונה אותה קבלן, וניתן לקבל ממנו התחייבות לסיום מלאכת הבנייה, ואף במקרים הבודדים בהם הבעלים הם אלה שבונים בעצמם את הדירה ניתן לקבל התחייבות שכזאת, וממשיך לפרש את תכלית סעיף 49 לחוק: "הענקת פטור למי שמבקש למכור שתי דירות שבתזקתו כדי לרכוש דירה שלישית, כשההנחה היא שרכישת דירה שלישית זו, ממומנת בעיקרה מכספי מכירת שתי הדירות... אין כל הצדקה להבחין בין שני הנישומים האמורים. על כן, על פי תכלית הסעיף מתבקשת המסקנה כי "דירה אחרת" כוללת גם דירה הנבנית בבנייה עצמית, כשם שהיא כוללת דירה הנרכשת מקבלן" (הדגשה שלי אינה במקור).

בפסיקה זו שילב השופט ברק בין התכלית של סעיף 9(ג) לחוק- למנוע רכישת דירות פיקטיביות, ובין תכליתו של סעיף 49 לחוק- הענקת פטור לרכישת דירה שלישית הממומנת בעיקרה משתי דירות נמכרות, כשמעל אלה מרחפת הפרשנות של מערכת המס בכללותה- להעניק מס באופן שווה וניטרלי בין נישומים בעלי מעמד שווה.

3.5.4. מיקומה של הדירה- דירת המגורים הנרכשת צריכה להיות בישראל או "באיזור", הרחבה זו נקבעה בתיקון 34 לחוק, ולפניו רכישת הדירה התאפשרה רק בישראל.

3.5.5. יעוד הדירה- לפני תיקון 34 לחוק הדרישה הייתה כי הדירה הנרכשת תשמש למגורי המוכר ומשפחתו, אולם לאחר התיקון אין חובה שהדירה הנרכשת תשמש למגורים של המוכר ומשפחתו, אלא המוכר יכול להשתמש בה אפילו לצורכי השקעה ולהשכירה, כעת גם אין דרישה למגורי "שש נפשות לפחות הסמוכים על שולחנו" ביטול תנאי זה מבטא את השינוי בתפיסת הסעיף שכעת הוא מיועד לכל מוכר ללא קשר למצבו המשפחתי, ולא רק למשפחות ברוכות ילדים.

### 3.6. פטור חד פעמי

סעיף 49(ב) קובע במפורש שהפטור יינתן למוכר אחד פעם אחת בחייו, יש לזכור כי הגדרה זו כוללת את הגדרת "מוכר" שהיא כאמור כל חברי התא המשפחתי, ולכן מכירה אחת לפי פטור זה מגבילה את כל חברי התא המשפחתי, הגבלה זו יוצרת מס' בעיות:

1. בני זוג שניצלו את הפטור לפי סעיף 49 ולאחר מכן התגרשו ונישאו בשנית, לא יהיו זכאים ליהנות מן הפטור פעם נוספת אף במסגרת נישואיהם החדשים, זו גם העמדה של רשויות המס<sup>63</sup>.
2. קטין שהוריו מכרו דירה, כיוון שהוא נכלל בהגדרת התא המשפחתי בזמן המכירה, לכאורה אינו זכאי לנצל את הפטור גם לאחר שיצא מן התא המשפחתי, ורוצה למכור דירה שבבעלותו- תוצאה זו אינה סבירה ויש לדחות פרשנות זו ועל כן רשויות המס קבעו "הוראה מקילה", הקובעת כי ניצול הפטור ע"י התא המשפחתי לא ימנע מקטין לאחר עוזבו את התא המשפחתי מלנצל את הפטור החד פעמי לפי סעיף 49, ובלבד שהפטור הניתן לתא המשפחתי ניתן לדירה שלא הייתה קניינו הפרטי של הקטין (פרשנות זו מקילה עם קטין שעזב את התא המשפחתי עקב בגרותו, אך לא מקילה בקטין שנישא ועקב כך עזב את התא המשפחתי)<sup>64</sup>.
3. מה הדין במקרה בו נהנה מוכר מסעיף 49 לפני תיקון 34 לחוק שנקרא אז "פטור למשפחה גדולה", מצד אחד גם בפטור בנוסחו אז הוגבל שימוש לפעם אחת אך לדעת ד"ר הנריק רוטטוביץ<sup>65</sup> הפטור אינו נוסח מתוקן של "אותו פטור" שהיה בעבר, אלא פטור חדש ושונה, הבא להשיג מטרות אחרות (אם כי יש דמיון רב בין שני הפטורים הללו). נראה לדעתו שסעיף 49 לחוק בנוסחו הישן לא תוקן בתיקון מס' 34 הנ"ל אלא הוחלף באחר- כותרתו של סעיף 49 לחוק שונתה, תנאי הפטור שונו, ותחולתו הורחבה על כלל הציבור, הוא סומך דעתו על שתיקת המחוקק בדברי ההסבר להצעת החוק<sup>66</sup> שם נאמר: "מוצע להרחיב את היקף הפטור ממס המוענק לפי סעיף 49, על-ידי ביטול התנאי הנוגע לגודלה של המשפחה ולהחיל את הפטור בכל מקרה שבו נמכרות שתי דירות קטנות לצורך רכישת דירה אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, בכפוף לתנאים...", וכן משתיקת המחוקק בלשון הסעיף עצמו, אמנם בדברי ההסבר ניכר הקשר בין שני הסעיפים על אף השוני ביניהם לפני ואחרי התיקון, אולם אין שום איזכור לעניין נישום אשר נהנה בעבר מן הפטור וכעת רוצה ליהנות שוב מן הפטור החדש שלאחר התיקון, ועל כן נראה שנישום אשר נהנה בעבר מן הפטור לפני תיקון 34 לחוק, יוכל ליהנות ממנו פעם נוספת ויחידה לאחר התיקון.

<sup>63</sup> הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 10/97 (מיום 25.3.1997)

<sup>64</sup> יצחק הררי, מיסוי מקרקעין כרך א, 583 (מהדורה שנייה, 2000)

<sup>65</sup> רוטטוביץ הנריק מס שבח מקרקעין- דירת מגורים, פרק 11: הפטור השישי 406 (פורסם בנבו)

<sup>66</sup> דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת מגורים מזכה), התשנ"ו-1996, 89, 93

## חלק ג' - סיכום ומסקנות

### 1. סיכום

מסקירת ההיסטוריה החקיקתית של חוק מיסוי מקרקעין, למדנו כי תיקון 8 לחוק אשר נחקק בשנת 1980 הניח את היסודות להוראות הפטור כפי שהם היום, ותיקון מס' 34 לחוק שפורסם ברשומות בשנת 1998 קבע את התנאים והוראות הפטור לפרטי פרטים, אם כי גם הן לא היו מושלמות והצריכו מן המחוקק לחוקק תיקונים נוספים אשר ישלימו את תכלית החקיקה.

כמו כן סקרנו את תנאי הסף לקבלת הפטורים- תנאים אלה הם תנאים הכרחיים לקבלת כל פטור, ועל נישום הרוצה לזכות הפטור כלשהו המנוי בפרק חמישי 1 לחוק חייב לעמוד בתנאים אלו (מלבד התנאים הספציפיים של הפטור המבוקש)- בשל עמימותן של הגדרות אלו, נצרך בית המשפט ליתן את דעתו, ולתחם או להרחיב את ההגדרות הללו, כך שיעלו בקנה אחד עם תכלית החקיקה.

בגוף המאמר ניתחנו את שלושת עילות הפטור המנויות בפרק חמישי 1 לחוק (49ב(1), 49ב(2), 49ה), על התנאים בהם הנישום צריך לעמוד בכדי להיכנס בשערי הפטור, איזה השפעות (מכירות קודמות, מצב הדירה, מיקום הדירה) יכולות להיות על התנאים הללו, ומה יהיה תכנון מס מושכל מצד נישום כאשר הוא בא לבקש פטור בגין מכירת דירה.

### 2. מסקנות

ההתקדמות בחקיקה היא רבה (ניכר משינויי החוק, תיקונים רבים, וכן הוראות שעה), וניכר כי החקיקה החדשה, מטרתה ליתן מענה הולם לתפיסת המגורים העכשווית, ברם מקרי מס שבח הם רבים, וכן תפיסת המגורים משתנה מעת לעת, ועל כן מגמה זאת של שינויים (תיקוני החוק) צריכה להימשך, וכן ההסברים של ההגדרות בחוק ע"י הוראות ביצוע מס שבח מקרקעין.

כמו כן ישנם מס' בעיות שנוצרות עקב ההגדרה החדשה שהתווספה לתנאי הפטור: "**באיזור**", נראה, שהמחוקק לא שת ליבו לדקויות סעיפי החוק, ולעיתים הוא משמיט את ההגדרה הזאת (השמטה שנראית שלא במתכוון), ועל כן נוצרות פרשנויות של תנאי הסעיף, אשר אינן עולות בקנה אחד עם תכלית החקיקה- ואף המחוקק לא התכוון אליהן- לפיכך דרוש תיקון בחקיקה שייוחד על מנת ליתן מענה להגדרה זו.

לעיתים אינו ברור היחס בין חוק מיסוי מקרקעין כפי שהיה לפני תיקון 34 לחוק, לבין החוק שלאחר תיקון זה- משמעות היחס לפני ואחרי התיקון, חשובה לאין ערוך כאשר אנו בוחנים מכירות קודמות בפטור ממס שבח שהיו לנישום אשר מבקש כעת עילת פטור חדשה.

**\*מתמחה בשרה סתר ושות' – עורכי דין**



## ביבליוגרפיה

1. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963
2. דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת מגורים מזכה), התשנ"ו-1996
3. **הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין 10/97** (מיום 25.3.1997)
4. יצחק הררי **מיסוי מקרקעין** כרך א' (מהדורה שנייה, תש"ס)
5. פרופ' אהרן נמדר **מיסוי מקרקעין** הפטור לדירות מגורים (מהדורה רביעית, תשס"ב-2002)
6. עו"ד איריס מרקוס **ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הלכה ומעשה** (2008)
7. רוסטוביץ הנריק **מס שבח מקרקעין- דירת מגורים** (פורסם בנבו)
8. רוסטוביץ הנריק **מס שבח מקרקעין- דירת מגורים פסקי דין- כרך א'** (התשנ"ז-1997)
9. ע"א 93/88 **מעבדות טריבונל (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, מו(2) 385
10. ע"א 668/82 **אהרון כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין** לט(2) 385
11. ר"ע 9025/03 **בנק מזרחי נ' בן פורת**, פ"ד נט (3) 919
12. ע"א 5799/90 **ליליאן זהבי צימרמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה**, פ"ד מו 617
13. עמ"ש (ת"א) 3051/99 **גליק אליאנה יונה נ' מנהל מיסוי מקרקעין- ת"א** (פורסם בנבו 2003)
14. וע (חי') 5138/05 **אתי זאבי נ' מנהל מס שבח**, תשס"ד (2) 481
15. ע"א 501/03 **אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין- חדרה** (פורסם בנבו 2004)
16. יצחק הררי, "המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים- מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון מס" **עיוני משפט ח'** (תשמ"א) 128 ע"א 180/71 **ישעיהו לביא נ' קצין התגמולים**, פ"ד כ"ו (2) 501
17. רו"ח נדב הכהן, "דירת מגורים מזכה- החופש להתחרט" **גלובס אתר העסקים של ישראל** 21/4/02

<http://www.globestv.com/news/article.aspx?did=578638&fid=2107>