



בתי המשפט

5007/02 ז"ע

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

בעניין: האחים לוי הבירה יזום והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יגאל עיני

העוררת

נגד

מנהל מס שבח מקרקעין
ע"י ב"כ עו"ד פמ"י

המשיב



החלטה

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20

א. בבסיסו של ערר זה, עומדת לדיון שאלה אחת, אותה הגדירו באי כוח הצדדים וחיא האם גם חברה יכול ליהנות מפטור ממס מכירה בגין דירת מגורים מזכה, על פי סעיף 72ה. לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק"), יכולה ליהנות גם חברה או שמא ניתן פטור זה רק ליחיד.

ב. העוררת הינה חברה בע"מ שמכרה דירה אחת ביום 21.3.01 ודירה שניה ביום 31.5.01.

שתי הדירות היוו רכוש קבוע אצל העוררת. המשיב חייב את העוררת בתשלום מס מכירה בשיעור של 2.5% ממחיר המכירה של כל דירה וזאת על פי סעיף 72ד. לחוק. העוררת טוענת כאמור לעיל כי חל עליה הפטור ממס מכירה מכוח סעיף 72ה. לחוק. על פי לשונו של סעיף זה מופנים אנו לסעיף 49 לחוק הכלול בפרק חמישי 1: פטור לדירת מגורים מזכה.



בתי המשפט

ר"ע 5007/02

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

בסעיף 72ה. נאמר:

"מכירת דירת מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 49(א),
פטורה ממס מכירה".

ג. סעיף 49 (א) לחוק קובע:

"דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה
למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:
(1)....
(2)..."

בא כוח העוררת עומד על האבחנה שבין הגדרת "דירת מגורים
מזכה" כאמור לעיל, לבין הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק.
על פי הגדרת "דירת מגורים" המדובר בדירה או חלק מדירה
שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד. (ההדגשה
שלי – ד.ק.), בעוד שבהגדרת "דירת מגורים מזכה" אין כל
התייחסות לכך שעל הדירה להיות בבעלותו או בחכירתו של יחיד.

המשיב לעומת זאת, מחיל על הגדרת "דירת מגורים מזכה" גם את
התנאים הנדרשים בהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק.
ומכאן, שדירת מגורים מזכה – לשיטת המשיב – היא, בין השאר,
דירה שבבעלותו או בחכירתו של יחיד.

ד. כקו מנחה לשאלה הפרשנית שבפנינו, יש לראות את דברי בית
המשפט העליון בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות
פד"י לט(2) 70 בעמ' 74. שם הובאו כללים שנקבעו בפסיקה



בתי המשפט

ו"ע 5007/02

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

- 1 במהלך השנים והמשמשים כאבן דרך בפרשנות חוקים. על פי
2 אותם הכללים יש לפרש גם חוקי מיסים, נאמר שם.
3 בין השאר נאמר כי "מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש
4 לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס"
5 (בעמ' 75).
- 6
- 7 ה. לצורך הבנת מטרת החקיקה ומתוך התחקות אחר כוונת הוראת
8 החיקוק נזכיר כי תיקון מס' 34 לחוק הגביל, בין השאר, את
9 הפטור ממס שבת ממכירת דירת מגורים. בעוד שעל פי הגדרת
10 דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק נכללה גם דירה המיועדת למגורים
11 לפי טיבה אך בפועל שימשה למטרות אחרות, באה הוראת סעיף
12 49 (א) לחוק ועל פיה ינתן פטור ממס רק לדירה ששימשה בעיקרה
13 למגורים. היסוד של יעוד הדירה למגורים לפי טיבה איננו מקנה
14 יותר פטור ממס. מטרת תיקון מס' 34 היתה לצמצם את תחולת
15 הפטור על מכירת דירת מגורים.
- 16 ניתוח הגדרת "דירת מגורים מזכה" צריך שיעשה בכל מקרה על
17 רק מדיניות המס של המחוקק אשר החל משנת 1963 העניק
18 הקלות במכירה של דירת מגורים מתוך שיקולים חברתיים,
19 כלכליים ואחרים. במהלך השנים שינה המחוקק מידי פעם את
20 דרישותיו לצורך הקניית הפטור וזאת כדי להתאימן למציאות
21 המשתנה. הגדרת "דירת יחיד" הוחלפה בהגדרת "דירת מגורים"
22 שהינה רחבה יותר. התנאי של מגורים או יעוד למגורים שימש
23 תמיד נושא לפרשנויות נרחבות.
- 24 בשנת 1997 הכניס המחוקק שינוי משמעותי בנושא הפטור ממס
25 מדירות מגורים. בעקבות התיקון ינתן הפטור רק לדירה ששימשה



בתי המשפט

5007/02 ו"ע

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

- 1 בעיקרה למגורים באחת משתי התקופות המנויות בפיסקאות 1
2 ו-2 שבסעיף 49(א).
3 ועוד נקבע בפיסקה (2) כי תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש
4 כלשהו או תקופה שבה שימשה הדירה לפעילות חינוך, כנוכח שם,
5 תראה כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים.
6 מטרת התיקון היתה לצמצם מחד את תחולת הפטור רק לדירות
7 ששימשו בפועל למגורים; ומאידך גיסא, התייתר הצורך במגורי
8 המוכר ואף אי שימוש בדירה בכלל או שימוש בדירה לפעילות
9 חינוך כמפורט בפיסקה (2), יחשב כשימוש בדירה למגורים.
10 מצינו, שלבד מהשימוש לפעולות חינוך כמפורט בסעיף 49(א)(2)
11 צמצם המחוקק את תחולת הפטור ממס בהוסיפו תנאי הדורש
12 שימוש בפועל למגורים לפחות באחת משתי התקופות המנויות
13 בסעיף 49(א).
14 בחינת מטרת המחוקק בתיקון מס' 34 כבר יש בה כדי להוביל
15 בנתיב אל המסקנה המתבקשת כפי שיבואר להלן.
16
17 ה. הגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק היא הגדרת הבסיס ולאור
18 יסודותיה יש לבחון את הדיבור דירת מגורים בהוראות החוק
19 השונות; כאשר ביקש המחוקק לשנות מיסודותיה של הגדרה זו
20 ציין זאת במפורש למשל בהוראת סעיף 72ד.ב).
21 בהגדרת "דירת מגורים מזכה" שלושה יסודות:
22 דירת מגורים;
23 ששימשה בעיקרה למגורים;
24 ששימשה למגורים לפחות באחת משתי התקופות הקבועות
25 בסעיף.



בתי המשפט

ו"ע 5007/02

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

1 את היסוד דירת מגורים אין אנו נזקקים לפרש כאילו מדובר
2 במושג חדש הנזכר לראשונה בחוק. היסוד הראשון שבהגדרת
3 דירת מגורים מזכה הינו אותה "דירת מגורים" שהגדרתה מצויה
4 בסעיף 1 לחוק. כאשר מבקש המחוקק לסטות מהגדרת דירת
5 מגורים שבסעיף 1 ומציין זאת במפורש כפי שנעשה בסעיף 172.
6 נכס שאיננו מהווה 'דירת מגורים' כמשמעותה בסעיף 1 לחוק לא
7 יוכל להוות דירת מגורים מזכה.
8 עיון בתוראותיו של הפרק הדין בפטור לדירת מגורים מזכה,
9 מעמידנו על הצמידות של הגדרת דירת מגורים בסעיף 1 להגדרת
10 מגורים מזכה.
11 קבלת עמדת העוררת מרוקנת מכל משמעות את תיקון 34 לחוק
12 אשר כאמור לעיל צמצם את תחולת הפטור ממס בהעמידו את
13 הדרישה למגורים כיסוד המרכזי להחלת הפטור.
14 בא כוח העוררת מבקש לראות בהגדרת 'דירת מגורים מזכה'
15 שבסעיף 49(א) הגדרה חדשה שחתיכה 'דירת מגורים שבה' מסורה
16 לפרשנות כפי שאדם מן הרחוב מבין אותה. לאמור, בין שהיא
17 בבעלות יחיד ובין בעלות תאגיד.
18 בע"א 176/84 פ"ד (מ"ד) 589 בעמ' 596, התייחס הנשיא שמגר
19 (כתוארו אז) לשאלת פרשנות המונח 'דירת מגורים', ובין השאר
20 נאמר על ידו כי: "יש לתת למונח 'דירת מגורים' פרשנות כלשון
21 בני אדם, ולפיה כולל דירה אחת למגוריו של היחיד ולא מערכת
22 הבניה מיחידות נפרדות שתן מספר דירות, ואפילו כל אחת מהן
23 היא למגוריו של היחיד".
24 תיקון מס' 34 לחוק לא בא לפרוץ דרך בסוגיה הפרשנית של 'דירת
25 מגורים' ולהרחיבה גם לדירות הנמצאות בבעלות תאגידים שאם



בתי המשפט

ר"ע 5007/02

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים
בראשות כב' השופטת (בדימ') דליה קובל

1 נאמר כן נמצא סוטים לחלוטין מתכלית החקיקה בנושא דירת
2 מגורים לצורך מס שבח.

3
4 דינו של הערר להידחות וכך אנו מורים.

5
6 העוררת תישא בהוצאות שכ"ט עו"ד בסכום 5,000 ₪ בצירוף
7 הפרשי הצמדה וריבית כתוק מהיום ועד התשלום בפועל.

8
9 היום, 4.3.03 בהעדר הצדדים.

10
11 דליה קובל, יו"ר שלמה מדהלה, חבר אריאלה אקשטיין, חברה

12 דליה קובל שלמה מדהלה אריאלה אקשטיין

13

14

15

16

17

18

19