



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

בפני **כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה**
גב' אנה מן, עו"ד – חברת הוועדה
מר אבי כאכון – חבר הוועדה

עוררות **1. בלה כהן**
2. מרים גנוסר
ע"י ב"כ עו"ד חי אוחנה ועו"ד מעוז ציונוב

נגד

משיב **מיסוי מקרקעין נצרת**
ע"י ב"כ עו"ד אירן נתן, פרקליטות מחוז צפון - אזרחי

פסק דין

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

רקע

1. לפנינו שני עררים שהדיון בהם אוחד בהתאם להחלטה מיום 11.7.24. העררים הוגשו נגד מנהל מיסוי מקרקעין. במסגרת ו"ע 30957-02-24 עתרו העוררות, כנגד החלטת המשיב לדחות את הבקשה לתיקון שומת מס רכישה ביחס לרכישת זכויות בדירת מגורים בעפולה (להלן: "הדירה בעפולה" או "הדירה החדשה"). במסגרת ו"ע 20627-03-24 עתרו העוררות כנגד ההחלטה לחיוב במס שבח בגין מכירת דירה בנוף הגליל (להלן: "הדירה בנוף הגליל" או "הדירה הקודמת") וטענו לזכאות לפטור. השגה שהגישו העוררות בעניין זה נדחתה ומשכך הוגש הערר שלפנינו.

2. העוררות בשני התיקים המאוחדים הן בנוטיו של המנוח מר חיים נפתלי ז"ל (להלן: "המנוח"). הן הדירה בעפולה והן הדירה בנוף הגליל הן דירות שרכש המנוח. לאחר פטירתו ירשה אותו אשתו (להלן: "המנוחה") ולאחר שהיא נפטרה ירשו אותה העוררות, בנותיהם של המנוחים.

טענות העוררות בתמצית

3. המנוח רכש את הדירה בעפולה ביום 3.8.21 בתמורה לסך של 1,030,000 ₪. במסגרת הדיווח על העסקה צוין, כי הדירה הנרכשת היא דירה חליפית. המנוח ביקש, כי מס הרכישה יחושב לפי מדרגות מס רכישה לדירה יחידה בהתאם לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

**ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת**

תיק חיצוני: .

1. תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") תוך התחייבות למכור את דירתו הקודמת תוך 24 חודשים.
2. המשיב קיבל את שומתו העצמית של המנוח והוציא שומת מס רכישה לדירת מגורים
3. בהקפאה, כך שהחישוב הוא לדירת מגורים ולא לדירת מגורים יחידה אולם הליך הגבייה
4. מוקפא עד למכירת הדירה הקודמת או עד לתום תקופת ההתחייבות למכירתה, לפי המוקדם.
- 5.
6. 4. ביום 17.9.21 נפטר המנוח וביום 2.1.23 נפטרה רעייתו. בנותיהם, העוררות, הן היורשות
7. שלהם. לאחר פטירת ההורים, מכרו העוררות את הדירה בנוף הגליל אותה ירשו בתוך
8. התקופה הנקובה בחוק לצורך סיווג הדירה בעפולה כדירת מגורים יחידה. כלומר, הן מילאו
9. את התחייבות המנוח כלשונה מתוך ידיעה והסתמכות, כי בכך הן ממלאות את התנאי
10. ההכרחי לקבלת הפטור. לאחר מכירת הדירה בנוף הגליל, העוררות הגישו בקשה לתיקון
11. שומת מס הרכישה של המנוח כך שהחישוב לגבי הדירה בעפולה ייעשה לפי מדרגות מס
12. רכישה לדירת מגורים יחידה. המשיב דחה את הבקשה וחישב את מס הרכישה לפי מדרגות
13. מס לדירת מגורים. הצדדים חלוקים לעניין סיווג הדירה הנרכשת כדירת מגורים ולא כדירת
14. מגורים יחידה.
- 15.
16. 5. חוק הירושה קובע, כי זכות היורשים לרשת את נכסי המוריש כוללת ירושה של חובותיו,
17. ועליהם לסלק את חובות המוריש לאחר חלוקת העיזבון. העוררות הפנו להוראות סעיף
18. 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין וציינו, כי עולה השאלה, האם אדם שרכש דירה והתחייב
19. למכור את דירתו האחרת כדי לזכות במדרגות מס לדירה יחידה יכול להוריש את התחייבות
20. זו ואת הזכות למדרגות מס לדירה יחידה ליורשיו, או שמא פטירתו שוללת את הזכות
21. שהייתה בידי למכור את דירתו האחרת וליהנות ממדרגות מס לדירה יחידה ביחס לדירה
22. שרכש. השאלה היא, האם זכאות המנוח למדרגות מס רכישה לדירת מגורים יחידה תחת
23. ההתחייבות למכור את דירתו האחרת נכנסת בגדרו של נכס בעיזבון הכולל התחייבות למכור
24. את דירתו האחרת.
- 25.
26. 6. האפשרות לרכוש דירת מגורים ולמכור את הדירה הקודמת תוך פרק זמן מסוים כדי שרכישת
27. הדירה החדשה תיחשב כדירת מגורים יחידה התווספה במסגרת תיקון מס' 45 לחוק מס שבח
28. מקרקעין תשנ"ט-1999. האפשרות האמורה שהעניק המחוקק לרוכשי דירות לשפר דיור כך
29. שעדיין יזכו למדרגות מס רכישה של דירת מגורים יחידה היא זכות סוציאלית שבבסיסה
30. זכותו של אדם להחליף את דירת מגוריו אף אם ביום רכישתה יש בבעלותו דירה אחרת.
31. המנוח רכש את הדירה בעפולה כדי להחליף את מקום מגוריו ולעבור לדירה שרכש. בעת
32. רכישת הדירה הייתה בידי זכות סוציאלית למימוש.
- 33.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 האפשרות למכור את הדירה הקודמת כדי לזכות במדרגות מס לדירת מגורים יחידה היא נכס
- 2 בעל שווי כלכלי ככל נכס מנכסי העיזבון שעובר בירושה ולא נמוג עם מותו של המוריש. לא
- 3 נדרשת הוראת חוק מפורשת לצורך מתן אפשרות זו אשר הותיר המוריש. הזכות האמורה לא
- 4 נשללה במפורש ויש לקרוא את הוראות החוק באופן המקנה ליורשים זכות זו. העוררות
- 5 סבורות, כי הוראות סעיף 120 לפקודת מס הכנסה ועמדתה של רשות המסים בנוגע להטבה
- 6 הקבועה בתקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 גם
- 7 במקרה בו הנכה שרכש את הדירה נפטר ולא הספיק להתגורר בה, תומכות בטענתן באשר
- 8 לזכאותן להטבה בנוגע למס הרכישה לה היה זכאי המנוח בעקבות מכירת הדירה בנוף הגליל.
- 9
- 10 8. זאת ועוד, העוררות זכאיות לפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה בנוף הגליל בהתאם
- 11 להוראות סעיף 49ב(5) לחוק. המשיב דחה בקשה זו והוציא שומה לפי מיטב השפיטה. השגה
- 12 שהגישו העוררות על החלטה זו נדחתה. לטענתן, המשיב התעלם מנסיבותיו הנדירות
- 13 והטרגיות של המקרה הספציפי. הפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק התווסף במסגרת תיקון
- 14 24 לחוק בעקבות בקשה של רשות המסים לתקן את הסעיף, כך שמכירה של נכס שהתקבל
- 15 בירושה תהיה מכירה בידי יורשים ולא בידי מנהל עיזבון. זאת, משום שנוצר מצב שמנהל
- 16 העיזבון מכר את הנכס ואם המוריש היה זכאי לפטור, הפטור היה של העיזבון לפי הזכאות
- 17 של המוריש ולא של היורש. חברי הכנסת ביקשו להוסיף תיקון, לפיו אם למוריש הייתה דירה
- 18 אחת והוא היה מוכר אותה וזוכה לפטור אז גם מכירה על ידי היורש תהיה פטורה ממס שבח.
- 19 הרציונל היה, שאם קיימת לאדם זכות סוציאלית למכור את דירתו בפטור ממס שבח, הרי
- 20 שזכות זו תעבור לידי יורשיו ללא קשר למספר הדירות שברשותם.
- 21
- 22 9. דירת מגורים נרכשת לצורך שימוש פרטי ולא לשם השקעה והפקת רווחים. ברוב המקרים,
- 23 התמורה בגין מכירתה של הדירה משמשת לרכישת דירה חלופית. מבחינה כלכלית, מכירת
- 24 דירת מגורים אינה מימוש של נכס ולא מגדילה את עושרו של המוכר ולכן יש לראות ברכישת
- 25 הדירה החדשה המשך החזקה של הדירה הקודמת. הוראות הפטור משמשות למטרה
- 26 חברתית. המחוקק ביקש למנוע מצב שבו בעלי דירות יתקשו או ימנעו מהחלפת מקום מגורים
- 27 בשל שיקולי מס. המחוקק היה ער למציאות ונתן פרק זמן בו ניתן להתארגן למכור את הדירה
- 28 הישנה לאחר רכישת דירה חדשה. המחוקק ביקש להקל על המוכר ולהכיר בדירה הנמכרת
- 29 כדירה יחידה כדי שלא למנוע רכישת דירה חלופית בשל העובדה שטרם נמכרה הדירה
- 30 הקיימת. סעיפים 49ב(2) ו-49ג לחוק מגשימים תכלית זו. התכלית שבבסיס מתן הפטור היא
- 31 סוציאלית ותכלית זו חלה גם אם במהלך החלפת הדירות נפטר בעליהן.
- 32
- 33 10. הפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק הוא בגדר ראי להוראות סעיף 49ב(2) לחוק. אם המוריש זכאי
- 34 לפטור לפי סעיף 49ב(2) אז יורשו זכאי לאותו פטור והמחוקק קבע מנגנון שיעביר את הפטור



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני :

- 1 ליורש. סעיף 49 הוא סעיף מהותי לפיו בכל מקרה הדירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת
2 לא נספרת במניין דירותיו של המוכר. במשך כל תקופת ההחזקה בדירה החליפית, ככל
3 שהדירה הישנה נמכרה בפרק הזמן הקבוע בחוק, הדירה החליפית תיחשב כדירה יחידה. כדי
4 להגשים את כוונת המחוקק, הרי שבמקרים בהן למוריש יש דירה שנרכשה כדירה חליפית
5 אין להתחשב בה במניין הדירות שהיו בבעלותו במועד פטירתו. במניין הדירות לפי סעיף
6 49ב(5) אין לקחת בחשבון את הדירה החליפית כמשמעותה בסעיף 49ג(1) לחוק.
7
8 11. העוררות מילאו אחר רצון המנוח והתחייבותו למכור את דירתו הישנה ולהיות עם הדירה
9 החדשה תוך ניצול פטור ממס. מדובר במקרה נדיר וחריג בו אירע מקרה פטירה פתאומי של
10 המנוח והמנוחה ובעקבות האמור נוצרה סוגיה משפטית שהביאה את המשיב למסקנה שאינה
11 מתקבלת על הדעת וההיגיון. נוצר מצב לא הוגן, כאשר המשיב מבקש ליהנות ממצב שבו
12 הרוכש ורעייתו נפטרו בתוך תקופת הקפאת השומה. ככל שהמנוח ו/או המנוחה היו מאריכים
13 ימים והדירה בנוף הגליל הייתה נמכרת כפי שהתחייב המנוח, הרי שלא היה חיוב במס.
14 פטירתו של אדם בפרק הזמן שבין רכישת הדירה החליפית למכירת הדירה הישנה הוא מקרה
15 קיצון שלא קיבל התייחסות ברורה וחד משמעית בחוק. המשיב לא יכול לנצל את עצם פטירת
16 המוריש כדי לשלול את הפטור בגין מכירת הדירה. מותו של אדם לא משנה את מהות
17 פעולותיו שבוצעו טרם מותו. התחייבויותיו עוברות לטיפול יורשיו. העוררות נכנסות לנעלי
18 הוריהן בכל הנוגע למקרקעין אותם ירשו. אין חולק, כי לו המנוח היה בחיים, המשיב לא היה
19 גובה ממנו מס כלשהו ולכן כאשר יורשיו מקימים את התחייבויותיו יש לראות בהם כמי
20 שנכנס בנעליו גם בהיבט הפטור.
21
22 12. מיסוי הדירה כדירה נוספת ולא כדירה יחידה פוגע ברצון המוריש להוריש את מה שרצה
23 להוריש. המנוח התכוון שבאמתחתו תהיה דירת מגורים אחת בלבד. ככל שהמנוח היה מוכר
24 את הדירה בתוך פרק הזמן הנקוב בחוק, הרי שלא היה משלם מס רכישה לאור שווי הדירה
25 בעפולה ולא היה משלם מס שבח בגין מכירת הדירה בנוף הגליל מאחר והיה מקבל פטור.
26 במקרה כאמור, יורשיו היו יורשים דירת מגורים אחת. כעת המשיב דורש מהיורשות מס
27 רכישה ומס שבח באופן שעזבונו של המנוח יהיה נמוך ממה שאמור היה להיות. המשיב יוצר
28 עיוות דין כפול שעה שהוא דורש מהעוררות גם מס שבח וגם מס רכישה.
29
30 13. יש לקבוע, כי הדירה בעפולה היא דירה יחידה בהתאם לסעיף 9 לחוק וכי יש זכאות לפטור
31 ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק.
32
33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-03-20627 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 24-02-30957 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

טענות המשיב בתמצית

- 1
- 2
- 3 14. ביום 17.9.21 נפטר המנוח, בטרם מכר את הדירה בנוף הגליל, והמנוחה ירשה אותו. ביום
- 4 2.1.23 נפטרה המנוחה ובנותיה, העוררות, ירשו אותה. ביום 19.3.23 מכרו העוררות את
- 5 הדירה בנוף הגליל בחלוף שנה ו- 7 חודשים מיום רכישת הדירה בעפולה. העוררות ביקשו
- 6 פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק ואת תיקון שומת מס הרכישה בגין הדירה בעפולה
- 7 בטענה, כי מכרו את הדירה בנוף הגליל במסגרת התקופה הקבועה בחוק, כפי שהתחייב
- 8 המנוח.
- 9
- 10 15. העוררות לא מצביעות על מקור בדין לפיו יש לסווג את הדירה בעפולה כדירת מגורים יחידה.
- 11 סעיף 9(ג1)(2) לחוק מתייחס למצב שב- 24 החודשים שלאחר רכישת הדירה מכר היחיד דירת
- 12 מגורים אחרת אשר קודם לרכישת הדירה החדשה הייתה דירתו היחידה. אין זה המצב
- 13 במקרה בו עסקינן. המנוח לא מכר בחייו את הדירה בנוף הגליל בפרק הזמן הקבוע בחוק
- 14 ולפיכך במועד פטירתו היו בחזקתו שתי דירות שעברו בירושה למנוחה וממנה לעוררות. על
- 15 פי עיקרון הנפילה הקבוע בחוק הירושה, עם מות אדם עובר עיזבונו ליורשיו. עיזבון המנוח
- 16 אותו ירשה המנוחה כולל את שתי הדירות שהוא הותיר. מאחר והמנוח לא מכר את הדירה
- 17 בנוף הגליל בתום פרק הזמן הקבוע בחוק, הרי שאין זכאות להטבה במס רכישת הקבועה
- 18 בסעיף 9(ג1)(2) לחוק. מכירת הדירה על ידי בנותיו של המנוח לא מהווה עמידה בתנאי
- 19 הסעיף. בהתאם להוראות הסעיף, המנוח הוא זה שאמור היה למכור את הדירה האחרת
- 20 ומשלא עשה כן ועזבונו כלל את הדירה בנוף הגליל, הרי שאין עמידה בתנאי הסעיף. המנוח
- 21 הוא זה שהיה זכאי להטבה והיא לא אמורה לעבור ליורשיו.
- 22
- 23 16. העוררות לא ירשו את המנוח ישירות. תחת זאת, המנוחה ירשה את המנוח ובהמשך העוררות
- 24 ירשו אותה. יתרה מזאת, אף אם העוררות היו יורשות את המנוח ישירות, הרי שלא היה
- 25 מקום להיעתר לבקשתן וקל וחומר במקרה בו עסקינן. הן המנוח והן המנוחה היו בעלים של
- 26 שתי דירות במועד פטירתם.
- 27
- 28 17. העוררות לא זכאיות לפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה בנוף הגליל, לא לפי סעיף 49ב(2)
- 29 לחוק ולא לפי סעיף 49ב(5) לחוק ואין לקבל את טענתן, לפיה יש לראות במכירת הדירה
- 30 האמורה ככזו המהווה עמידה בהתחייבות המנוח למכירתה. סעיף 49ב(2) לחוק מדבר על
- 31 המוכר עצמו, כך שמצבת דירותיו היא זו שנבחנת.
- 32
- 33 18. הפטור ממס שבח בסעיף 49ב(2) בשילוב עם הוראות סעיף 49ג(1) לחוק לא עובר בירושה.
- 34 בהתאם להלכה הפסוקה, הזכאות לפטור ממס שבח היא אישית והיא אף לא ניתנת להעברה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין -נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 בירושה. התכלית בבסיס הפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק נעוצה בצורך בהתארגנות
2 ברכישת דירה שהמימון לה נובע ממכירת הדירה הקודמת. התכלית הסוציאלית שבסיס
3 הפטור לא עומדת ליורשים.
4
5 19. סעיף 49ב(5) לחוק, מעניק פטור ליורש בקרבה משפחתית מסוימת למוריש שהיה בעלים של
6 דירה אחת בלבד. הפטור הייחודי לו זכאי יורש של דירה בוחן את המוריש ומתנה את זכאות
7 היורש בכך שהייתה זו דירתו היחידה של המוריש, ללא כל ספיח או דירה שהתכוון למכור.
8 התנאים הקבועים בסעיף לא מתקיימים. ערב פטירתו, היה המנוח בעלים של שתי דירות
9 מגורים. משכך, יורשיו אינם זכאים לפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק. אין מדובר בעניין
10 המצריך פרשנות מאחר ומלשון החוק עולה בבירור, כי הוא לא חל במקרה בו עסקינן. אף
11 במקרה בו מנוח משאיר אחריו דירה ועוד שבריר בדירה אחרת נשללת זכאות היורשים לפטור
12 לפי סעיף 49ב(5) לחוק וקל וחומר במקרה שבו המנוח השאיר שתי דירות מגורים, זאת, ללא
13 קשר לכוונות המנוח. הטענה לפיה המנוח עמד למכור את אחת הדירות, כך שאילו היה בחיים
14 היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, אינה מעלה ואינה מורידה מאחר והפטור לפי סעיף
15 49ב(2) לחוק הוא אישי ואינו עובר בירושה.
16
17 20. יש להבחין בין זכויות המוריש שעוברות בירושה לבין פטורים והנחות ממס המוענקים על ידי
18 רשויות המס משיקולים חברתיים, סוציאליים, כלכליים ואחרים. הנחות אלו אינן בגדר זכות
19 העוברת בירושה ולא נמנות עם נכסי העיזבון.
20
21 21. החזקה הקבועה בסעיף 49ג לחוק רלוונטית רק לגבי מי שמבקש לעשות שימוש בפטור לפי
22 סעיף 49ב(2) לחוק ולא למי שמבקש לעשות שימוש בפטור לפי סעיף 49ב(5). הדבר עולה
23 מלשונו של סעיף 49ג המתייחס במפורש לסעיף 49ב(2). אין לקבל את טענת העוררות לפיה
24 בכל מקרה הדירה שנרכשה כתחליף לדירה הנמכרת אינה נספרת במניין דירותיו של המוכר.
25 הרעיון הנעוץ בבסיס הפטור של סעיף 49ג(1) הוא שבכפוף לעמידה בתנאים רשאי מי
26 שבעלותו דירה ורוכש דירה אחרת תחתיה למכור את הדירה הקודמת בפרק הזמן הנדרש
27 וזאת בשל הצורך בהתארגנות ברכישת דירה שהמימון לה נובע ממכירת הדירה הקודמת.
28 לעניין מס רכישה, מצבת הדירות הנבחנת הוא נכון למועד רכישת הדירה שנועדה להחליף את
29 הדירה הנמכרת, כך שגם אם לאחר רכישתה התקבלה דירה בירושה התחשיב יהיה לפי דירה
30 יחידה ככל שימכור את הדירה הקודמת במועד. לעומת זאת, לעניין מס שבח מצבת הדירה
31 נבחנת נכון למועד המכירה. כך שאף אם המוכר התכוון למכור את הדירה הקודמת ובינתיים
32 ירש דירה אחרת שלא נכנסת לגדר סעיפים 49ג(3) או 49ג(4) הוא לא יהיה זכאי לפטור ממס
33 שבח.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

22. אף אם לגבי מס רכישה ניתן לראות ביורשי המנוח כמי שקיימו את התנאי במקומו, למרות
נוסח הסעיף, הרי שלעניין מס שבח הקושי גדול יותר. שכן, לעניין סעיף 49ב(2) לחוק מי
שמוכר את הדירה הוא זה שנבחן ולא מי שממנו קיבל המוכר את הדירה בירושה.

23. יש להבחין בין זכויות המוריש שעוברות בירושה ליורשיו לבין פטורים והנחות ממס
המוענקים על ידי רשויות המס משיקולים חברתיים, סוציאליים, כלכליים ואחרים. ההקלות
ניתנות לפי קריטריונים קבועים והן לא בגדר זכות העוברת בירושה ואינן נמנות עם נכסי
העזבונו. לפיכך, הכלל לפיו היורש נכנס לנעלי המוריש לא ישים. המנוחה לא הייתה זכאית
לפטור ממס שבח והעוררות לא זכאיות לסיווג הדירה בעפולה כדירה יחידה. שכן, היה על
המנוח למכור את הדירה בנוף הגליל ומשזה לא נעשה אין זכאות לתחשיב דירה יחידה
ברכישת הדירה החדשה.

24. אין בסיס להסתמכות על חוק הירושה מאחר וקיימת הוראת חוק ספציפית במקרה זה והיא
עדיפה על ההוראה הכללית שבחוק הירושה. ניתן להקיש מהאמור בפסיקה לגבי העדר
האפשרות להוריש הפסדים. אף אם נאמץ את העיקרון אותו מבקש להחיל חוק הירושה, הרי
שהמסקנה תהיה, כי העוררות לא זכאיות לפטור לו היה זכאי המנוח לו היה בחיים. במות
אדם עזבונו עובר ליורשיו באופן מיידי ואוטומטי. משכך, במועד מכירת הדירה בנוף הגליל
הזכויות בה היו שייכות ליורשות.

25. סעיף 49ב(2) מדבר על המוכר עצמו ומצבת דירותיו היא זו אשר נבחנת. בחינת מצבת
דירותיהן של העוררות עצמן מלמדת, כי הן אינן זכאיות לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

26. בהחלטות המשיב לא נפלו כל פגם או טעות המצדיקים את התערבות וועדת הערר.

מסכת הראיות

27. הצדדים הגישו רשימת מוסכמות ופלוגתאות. לאור האמור בהודעת הצדדים מיום 8.10.24,
באשר למחלוקות המשפטיות שנתגלו בין הצדדים, ובשים לב להסכמה הדיונית אליה הגיעו
הצדדים לא נערך דיון הוכחות. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-03-20627 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 24-02-30957 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

דיון ומסקנות

28. במסגרת ו"ע 24-02-30957 חלוקים הצדדים בשאלה, האם יש לחשב את מס הרכישה בגין רכישת הדירה בעפולה על פי מדרגות מס רכישת לדירת מגורים יחידה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק לאור מכירת הדירה בנוף הגליל בתוך התקופה הנקובה בחוק. במסגרת ו"ע 24-03-20627 חלוקים הצדדים בשאלה, האם העוררות זכאיות לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(5) לחוק בגין מכירת הדירה בנוף הגליל. אלו המחלוקות העומדות להכרעת וועדת הערר.

29. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפנינו סבורני וכך אמליץ לחבריי, כי דין הערר בו"ע 24-02-30957 להתקבל ודין הערר בו"ע 24-03-20627 להידחות מהנימוקים שיפורטו.

מס רכישה

30. העוררות סבורות, כי יש לחשב את מס הרכישה לדירה בעפולה לפי מדרגות מס של דירה יחידה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מאחר ומדובר בדירה חלופית שרכש המנוח תוך שהוא מתחייב למכור את דירתו הקודמת ובשים לב לכך שהעוררות מכרו את הדירה בנוף הגליל במסגרת הזמן הקבועה בחוק לצורך תחולת סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. המשיב מצדו טוען, כי מדובר בהטבה לה היה זכאי המנוח, ככל שהיה עומד בתנאי הסעיף, והטבה זו לא עוברת ליורשיו. לעמדת המשיב, מאחר והמנוח לא מכר את הדירה בנוף הגליל, הרי שלא התגבשה הזכאות לחישוב מס הרכישה לפי מדרגות מס של דירה יחידה.

31. בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק נקבע, כי יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום 1.8.13 או לאחריו וב- 18 החודשים שלאחר רכישת הדירה מכר דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה החדשה ישלם מס רכישת בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בפסקה 3. אציין, כי שיעורי המס המפורטים בפסקה 3 האמורה הם שיעורי המס החלים בעת רכישת דירה יחידה. אציין עוד, כי התקופה של 18 חודשים הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) נקבעה באופן זמני לתקופה של שנתיים החל מיום 1.6.23 במסגרת תיקון 102 לחוק וכי טרם התיקון האמור מדובר היה בתקופה של 24 חודשים. לאור מועד תחילתו של התיקון והמועדים בהם נרכשה הדירה בעפולה ונמכרה הדירה בנוף הגליל, הרי שבענייננו המועד הרלוונטי הוא המועד שקדם לתיקון 102. קרי, 24 חודשים ועל כך אין מחלוקת.

32. במסגרת הוראת חוק זו, פעל המחוקק לטובת משפרי דיור. המחוקק ביקש לאפשר רכישת דירה חדשה, שמימונה הוא באמצעות מכירת דירה קיימת, כאשר עומדת למשפרי הדיור





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-03-20627 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 24-02-30957 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

1 האפשרות לרכוש את הדירה החדשה טרם מכירת הדירה הקיימת, וככל שימכרו את הדירה
2 הקיימת במהלך התקופה הקבועה בחוק, הרי שמס הרכישה בגין רכישת הדירה החדשה
3 יחושב בהתאם למדרגות של דירה יחידה, אף שבפועל במועד רכישתה הייתה בבעלותם דירה
4 נוספת. כפי שצינו הצדדים, מדובר בפטור שתכליתו סוציאלית והוא נועד לאפשר את זמן
5 ההתארגנות הדרוש במקרה בו אדם מבקש לקנות דירה חדשה ולמכור את דירתו הקיימת.
6 זאת, מתוך הבנה, כי מטעמים מסוימים ובשל אילוצים שונים לעיתים קרובות לא ניתן למכור
7 את הדירה הקיימת טרם רכישת הדירה החדשה.

8
9 33. בענייננו אין מחלוקת, כי המנוח רכש את הדירה בעפולה ביום 3.8.21 שעה שהייתה בבעלותו
10 הדירה בנוף הגליל. המנוח דיווח למשיב על רכישת הדירה והצהיר, כי מדובר בדירה חלופית
11 וכי בכוונתו למכור את הדירה בנוף הגליל במסגרת הזמן הקבועה בחוק. בנסיבות אלו, הוצאה
12 למנוח שומה כרכישה של דירה נוספת כאשר ההפרש בין תחשיב מס הרכישה כדירה נוספת
13 לבין התחשיב של מס הרכישה כדירה יחידה הוקפא. המנוח נפטר כחודש וחצי לאחר מכן
14 ביום 17.9.21 ובטרם מכר את הדירה בנוף הגליל. אשתו ירשה את הדירות ונפטרה אף היא
15 טרם מכירת הדירה בנוף הגליל. העוררות ירשו את המנוחה ומכרו את הדירה בנוף הגליל
16 ביום 19.3.23. אין מחלוקת, כי מכירת הדירה בנוף הגליל בוצעה במסגרת התקופה הקבועה
17 בחוק. כפועל יוצא מכך, אין מחלוקת, כי ככל שהדירה הייתה נמכרת במועד האמור על ידי
18 המנוח, הרי שהוא היה זכאי להטבת המס הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק.

19
20 34. המחלוקת היא, האם בנסיבות בהן המנוח נפטר בטרם מכר את הדירה הקודמת והמכירה,
21 במועד הקבוע בחוק, בוצעה על ידי העוררות, האם יש לחשב את מס הרכישה בהתאם
22 להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק אם לאו.

23
24 35. העוררות סבורות, כי עם פטירת המנוח לא נשללה הזכות שהייתה בידיו בחייו- למכור את
25 הדירה הקודמת וליהנות ממדרגות מס רכישה לדירה יחידה ביחס לדירה בעפולה. לטענתן,
26 הן ירשו את התחייבותו של המנוח למכור את הדירה בנוף הגליל כדי לזכות במדרגות מס
27 לדירה יחידה ביחס לדירה בעפולה. מנגד, עמדת המשיב היא, כי העוררות לא זכאיות לחישוב
28 מס הרכישה לפי מדרגות מס של דירה יחידה בהתאם לסעיף 9(ג1)(2)(ב) בטענה, כי שומת
29 הרכישה היא על שם המנוח והוא זה שאמור למכור את הדירה לשם קבלת תחשיב דירה
30 יחידה ברכישת הדירה בעפולה.

31
32 36. אכן, סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מדבר על יחיד שרכש דירת מגורים ומכר דירת מגורים אחרת.
33 אולם, אין בכך כדי ללמד בהכרח, כי העובדה שאת מכירת הדירה ביצעו העוררות ולא המנוח



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- משמעה, כי אין תחולה לסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק וכי הן אינן זכאיות לחישוב מס הרכישה בהתאם לסעיף האמור.
37. אינני מקבלת את הטענה לפיה אין תחולה לסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק אך בשל העובדה שהסעיף מדבר על יחיד שרכש דירת מגורים ומכר דירת מגורים אחרת ובשים לב לכך שבענייננו המנוח הוא זה שרכש והתחייב אולם המכירה לא בוצעה בפועל על ידי המנוח אלא על ידי העוררות בנעליו. טענה זו של המשיב מתעלמת מדיני הירושה ומהכלל הבסיסי לפיו **עזבונו של אדם כולל את התחייבויותיו והעובדה שהיורשים נכנסים בנעלי המוריש בקיום התחייבויותיו.**
38. **בהתאם לדיני הירושה, עזבון כולל הן את הזכויות והן את החובות של המוריש. היורשים נכנסים בנעלי המוריש לקיום החובות וההתחייבויות שלו.** בענייננו, המנוח התחייב למכור את הדירה בנוף הגליל במטרה לקבל את ההטבה הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. התחייבותו זו קוימה, באמצעות העוררות. זאת, לאחר שהמנוחה ירשה את המנוח ובהמשך העוררות ירשו את המנוחה. **במכירת הדירה פעלו העוררות בנעלי המנוחים.**
39. הדירה בעפולה נרכשה במהלך חיי המנוח והוא זה שנטל את ההתחייבות למכור את הדירה הקודמת על מנת שמס הרכישה יחושב לפי מדרגות דירה יחידה. מדובר בזכות שהייתה למנוח בחייו והתחייבות שנטל בחייו ושתייהן עברו לעזבונו, אשר נכנס בנעלי המנוח וקיים את ההתחייבות של המנוח, לשם קבלת הזכות שעמדה למנוח בחייו. כאמור, עם מותו של אדם, עזבונו עובר ליורשיו ועזבונו זה כולל בחובו את זכויותיו, חובותיו והתחייבויותיו.
40. במקרה בו עסקינן, מדובר במצב שבו היורשים קיימו את התחייבות המוריש בשמו. בהתאם לכך, **עם מכירת הדירה בנוף הגליל על ידי העוררות התגבשה הזכות שעמדה למוריש לחישוב מס הרכישה ביחס לדירה בעפולה על פי מדרגות מס רכישה לדירת מגורים יחידה.** לעניין זה יש לראות את הדירה כאילו נמכרה על ידי המנוח כך שהתגבשה הזכות לחישוב מס רכישה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. העוררות נכנסו לנעלי המנוח בעת ביצוע המכירה. בנוסף, הן נכנסות לנעלי המוריש לעניין הזכות לחישוב מס הרכישה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק, לאחר שקיימו בשמו את התחייבותו למכירת הדירה בנוף הגליל לשם קבלת ההקלה האמורה. מצאתי, **כי אין בסיס לקביעה לפיה לא התגבשה הזכאות לפטור אך בשל העובדה שהדירה נמכרה על ידי היורשים ולא על ידי המנוח עצמו.**
41. המשיב טען בסיכומיו, כי הזכות היא אישית למנוח עצמו ואינה עוברת ליורשות. כאמור, הדירה נקנתה בחייו של המנוח והוא לקח על עצמו את ההתחייבות למכור את הדירה הקודמת לשם חישוב המס לפי מדרגות של דירה יחידה. העוררות נכנסו לנעלי המנוח וביצעו



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

**ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת**

תיק חיצוני :

1 את המכירה במקומו באופן שקיים את ההתחייבות שהוא נטל על עצמו וגיבש את תחולתו
2 של סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק.

3
4 42. משמכרו העוררות את הדירה בנוף הגליל, במסגרת התקופה הקבועה בחוק, הרי שהן קיימו
5 את התחייבות המנוח. בנסיבות אלו, התגבשה הזכאות שעמדה למנוח, ועברה לעיזבונו
6 שנכנס בנעליו ופעל בשמו במכירת הדירה, לחישוב מס הרכישה בהתאם להוראות סעיף
7 9(ג1)(2)(ב) לחוק.

8
9 43. אציין, כי מדובר במקרה ייחודי ויוצא דופן וכפועל יוצא מכך במסגרת החוק, המחוקק לא
10 נתן דעתו לנסיבות כאמור ואין הוראת חוק ברורה, מפורשת וחד משמעית בנדון. במקרים
11 בהם קיימת מחלוקת בפרשנות של הוראת מס וכאשר יש מספר פרשנויות שקולות ערך
12 אפשריות יש לבחור בפרשנות המיטיבה עם הנישום. יש באמור כדי לחזק את קביעתי, לפיה
13 בנסיבות המקרה שלפני התגבשה הזכאות לחישוב מס הרכישה על פי מדרגות דירה יחידה.
14 סבורני, כי הוראות החוק הרלוונטיות בשילוב עם הכללים העומדים בבסיס דיני הירושה, יש
15 בהם כדי להצדיק את קבלת הערר לעניין מס הרכישה, כמפורט לעיל.

16
17 44. לפיכך, אם תתקבל עמדתי, הרי שדין הערר בו"ע 30957-02-24 להתקבל ועל המשיב לחשב
18 את מס הרכישה בגין רכישת הדירה בעפולה על פי מדרגות מס לדירת מגורים יחידה
19 בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק.

מס שבח

20
21
22
23 45. העוררות טוענות, כי הן זכאיות לפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה בנוף הגליל וזאת מכוח
24 הוראות סעיף 49(5) לחוק. המשיב מצדו סבור, כי העוררות לא זכאיות לפטור מאחר ומדובר
25 בפטור אישי של המנוח שאינו עובר בירושה ובשים לב לכך שהיו בבעלות המנוח שתי דירות
26 במועד פטירתו.

27
28 46. סעיף 49 לחוק עוסק בפטור ממס בעת מכירת דירה מזכה. סעיף קטן 5 מתייחס לסיטואציה
29 שבה המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה. הסעיף כולל שלושה כללים
30 מצטברים שצריכים להתקיים כדי שתהא זכאות לפטור ממס שבח.

31
32 47. התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 49(5) לחוק הם כדלקמן : (א) המוכר הוא בן זוגו של
33 המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש (ב) לפני פטירתו היה המוריש



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- בעלה של דירת מגורים אחת בלבד (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת
המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה.
48. במקרה בו עסקינן אין חולק, כי מתקיימים התנאים הראשון והשלישי. שכן, המנוחה הייתה
אשתו של המנוח והעוררות הן בנותיהם. וכן, ככל שהדירה בנוף הגליל הייתה נמכרת על ידי
המנוח, הרי שהוא היה זכאי לפטור ממס בגין המכירה.
49. המחלוקת היא לעניין התנאי השני, לפיו נדרש, כי לפני פטירתו היה המוריש בעלים של דירת
מגורים אחת בלבד. אין מחלוקת, כי במועד פטירתו היו בבעלות המנוח שתי דירות- הדירה
בעפולה והדירה בנוף הגליל.
50. אציין כבר כעת, כי קביעתי לעיל, לפיה מכירת הדירה בנוף הגליל בוצעה על ידי העוררות
בנעלי המנוח וכי מדובר בקיום התחייבות שלו, אין משמעה בהכרח, כי הן זכאיות לפטור
ממס שבח לו היה זכאי המנוח. כמפורט, לעניין הפטור ממס שבח קיימת הוראת חוק נפרדת
ובה פירוט התנאים אשר רק בהתקיימם תהיה ליורשים זכאות כאמור. כך לדוגמא, סעיף
49ב(5) לחוק חל רק לגבי יורשים מקרבה משפחתית מסוימת. יורשים שאינם עומדים בתנאי
האמור יכולים עדיין להיכנס לנעלי המוריש, לפעול בשם מורישם לקיום התחייבותו ולהיות
זכאים, בנסיבות המתאימות, לחישוב מס רכישה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק,
כמפורט לעיל. אולם, לא יכולה להיות מחלוקת, כי יורשים אלו לא יהיו זכאים לפטור ממס
שבח מאחר ואינם עומדים בתנאי הקבוע בסעיף 49ב(5)(א) לחוק. לעניין שאלת החבות במס
שבח לא די בקביעה לפיה העוררות מילאו את התחייבות המנוח כדי ללמד על זכאותן לפטור
זה.
51. בע"א 1579/20 פביו יחזקאל מלכסון אנגל נ' פקיד שומה תל אביב ציין בית המשפט העליון,
כי הזכות ליהנות מפטור ממס שבח לדירת מגורים, בהתאם להוראות החוק היא זכות
העומדת באופן אישי לנישום. צוין, כי אם נפטר הנישום, יראו את המכירה של זכות
במקרקעין הנמנית עם נכסי העיזבון כמכירה בידי היורשים ולא ניתן יהיה לעשות שימוש
בפטור ממס שבח שעמד לנישום עצמו אילו היה בחיים, ותחת זאת יש לבדוק אם ליורשיו
קיימת זכאות לפטור שכזה. כלומר, כדי שהיורשים יהיו זכאים לפטור לא די בעובדה
שהמוריש היה זכאי לו ותחת זאת יש לבחון, האם בהתאם לכללים החלים על יורשים יש
להם זכאות כאמור.
52. ברע"א 7816/06 עו"ד יעקב מ. בויאר - בתפקידו ככונס נכסים נ' עז' המנוח מר דוד
מרמלשטיין ז"ל נדונה שאלת זכותו של כונס נכסים לקבל פטור ממס שבח על בסיס





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 התחייבות החייב כלפי הבנק לעשות את כל הנדרש על מנת לקבל פטור מתשלום כל מס. נקבע,
- 2 כי לבנק לא קמה זכות עצמאית לקבלת פטור מתשלום מס שבח על דירת המגורים. עוד נקבע,
- 3 כי עם מות החייב הפכו יורשיו לבעלי הזכויות מטעמו כ"משלחים", וכל שיש בידי כונס
- 4 הנכסים הן זכויות היורשים לקבלת הפטור ממס שבח, ככל שעומדת להם זכות זו. אף באמור
- 5 יש כדי ללמד על האבחנה בין זכותו של המוריש לבין זכותם של היורשים לפטור ממס שבח.
- 6
- 7 53. במקרה אחר ציין בית המשפט העליון, כי זכותו של מוכר דירת מגורים לקבל פטור מתשלום
- 8 מס שבח היא זכות אישית שלו ולא זכות ה"צמודה" לדירה (רע"א 2663/01 שלמה ובר נ'
- 9 שפרה מלאך).
- 10
- 11 54. בו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 1072/04 ירדני לנגזם דן נ' מנהל מס שבח מקרקעין נקבע בדעת
- 12 רוב, כי הפטור הקבוע בסעיף 49ב(5) לחוק הוא פטור עצמאי של היורש העומד בפני עצמו
- 13 ולא פטור של המוריש שעובר ליורש.
- 14
- 15 55. הנה כי כן, היורשים לא נכנסים לנעלי המוריש לעניין הפטור ממס שבח ואינם זכאים לפטור
- 16 כאמור אך בהתבסס על העובדה שהמוריש היה זכאי לו. תחת זאת, יש לבחון האם היורשים
- 17 עצמם זכאים לפטור ממס שבח בגין מכירת דירה שקיבלו בירושה.
- 18
- 19 56. זכותו של המנוח עצמו לפטור ממס שבח היא בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) לחוק. בסעיף
- 20 49ב(2) נקבע, כי אדם זכאי לפטור ממס במכירת דירה אם הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה
- 21 בישראל והוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהייתה לדירת מגורים, ולא
- 22 מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת כאמור,
- 23 בפטור ממס לפי פסקה זו.
- 24
- 25 57. בסעיף 49ג נקבע, כי "לעניין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה
- 26 שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד
- 27 מאלה: (1) היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים שקדמו למכירה (2) היא
- 28 הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997) (3) חלקו של
- 29 המוכר בבעלותה הוא אינו עולה על שליש ולגבי דירה שהתקבלה בירושה – אינו עולה על
- 30 מחצית (4) היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-(ב).
- 31
- 32 58. הנה כי כן, בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) וסעיף 49ג(1) אין חולק, כי המנוח היה זכאי לפטור
- 33 ממס שבח והיו רואים את דירתו בנוף הגליל כדירה יחידה על אף רכישתה של הדירה
- 34 החליפית בעפולה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

59. העוררות טוענות, כי המנוח היה זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק וכי סעיף 49ב(5) לחוק מעביר את הפטור האמור ליורשים. לטענתן, הפטור לפי סעיף 49ב(5) הוא בבחינת ראי לסעיף 49ב(2). העוררות טוענות, כי אם המוריש זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) אז היורש זכאי לאותו פטור והמנגנון נקבע בסעיף 49ב(5). אינני מקבלת את טענת העוררות, לפיה אם המוריש היה זכאי לפטור הרי שגם היורש זכאי לו. כאמור, בהתאם לסעיף 49ב(5) על היורש לעמוד בשלושה תנאים מצטברים לשם קבלת הפטור. **הדרישה לפיה המוריש עצמו היה זכאי לפטור היא אחד התנאים אולם אינה תנאי בלעדי.**

60. העוררות טוענות, כי יש לראות בדירה בנוף הגליל כדירה יחידה בשים לב להוראות סעיף 49. בטענה זו מבקשות העוררות להתגבר על הקושי הנובע מהדרישה, כי לשם קבלת הפטור בהתאם לסעיף 49ב(5) נדרש, כי במועד פטירתו המנוח יהיה בעלים של דירה אחת בלבד, כאמור לעיל. המשיב מצידו טוען, כי החזקה בסעיף 49 מוחלת לגבי מי שמבקש לעשות שימוש בפטור לפי סעיף 49ב(2) ולא לגבי מי שמבקש לעשות שימוש בפטור לפי סעיף 49ב(5).

61. בעניין זה מקובלת עליי עמדת המשיב. ברישא של סעיף 49 צוין, כי הוא מתייחס לעניין סעיף 49ב(2) לחוק **בלבד**. הסעיף נפתח במפורש במילים "לעניין סעיף 49ב(2)", יראו את הדירה הנמכרת כדירת מגורים היחידה... "עמדת העוררות, לפיה האמור בסעיף זה מתייחס גם לסעיף 49ב(5) וכי סעיף 49 הוא סעיף מהותי שמגדיר שבכל מקרה הדירה שנרכשה כתחליף אינה נספרת במניין דירות המוכר, אין לה אחיזה בלשון החוק והיא אף מנוגדת לאמור בסעיף 49, אשר קובע במפורש לאיזה סעיף מתייחס האמור בו.

62. אציין, כי במסגרת סעיף 49 התייחס המחוקק באופן מפורש לקיומה של דירה נוספת שהיא דירה שהתקבלה בירושה וקבע בסעיף 49ג(4), כי יראו את הדירה כדירה יחידה אם הדירה הנוספת "היא דירה שהתקבלה בירושה והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5) (א) ו-(ב)". כלומר, כי מדובר בבן זוג, צאצא או בן זוג של צאצא של המוריש וכי **לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד**. במקרה שלפנינו אין מחלוקת, כי לפני פטירתו, המוריש היה הבעלים של שתי דירות מגורים.

63. חזקה, כי ככל שהמחוקק היה מתכוון לראות במוריש שהותיר שתי דירות כאשר אחת מהן נרכשה כתחליף והוא התכוון למכור את הקודמת כמוריש שחזקת דירת מגורים יחידה, כאמור בסעיף 49 לחוק, תחול עליו, הרי שהוא היה עושה כן במפורש.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-03-20627 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 24-02-30957 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- 1 64. פסק הדין שניתן בע"א 5517/90 **חיים שוורץ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז מרכז** ,
- 2 פד"י כא 87 אין בו כדי לסייע לעוררות במקרה שלפני. שכן, שם מדובר היה בעוררים שרכשו
- 3 ומכרו את הדירה והמחלוקת הייתה לעניין הזכאות לפטור מכוח סעיף 49ב(2) יחד עם סעיף
- 4 49ג(1) ולא מכוח סעיף 49ב(5), כמו במקרה שלפני. אין באמור בפסק הדין כדי ללמד, כי
- 5 במקרה שלפנינו אין לספור את הדירה בעפולה במניין דירותיו של המנוח במועד פטירתו.
- 6 כאמור, סעיף 49ג לא חל על סעיף 49ב(5) וחזקת הדירה היחידה הקבועה בו אינה רלוונטית
- 7 לענייננו.
- 8
- 9 65. העובדה שהמחוקק בחר ליתן לאדם פטור בנסיבות מסוימות אין משמעה בהכרח, כי יורשיו
- 10 יהיו זכאים לאותו פטור. **הוראות סעיף 49 לחוק מבהירות, כי המחוקק ערך אבחנה בין**
- 11 **המוריש ליורש לעניין החבות במס והזכאות לפטור**, כאשר על היורש לעמוד בתנאים אשר
- 12 לא חלים על המוריש לצורך קבלת הפטור. לשם קביעה האם היורש זכאי לפטור בוחנים, בין
- 13 היתר, את מצבת זכויותיו של המוריש. **החוק מתנה את זכאות היורש בכך שבמועד פטירתו**
- 14 **הייתה למוריש דירה אחת בלבד**. בשל התנאי האמור, ייתכנו מצבים בהם המוריש היה זכאי
- 15 לפטור בהתאם למצבת נכסיו בעוד שהיורש לא יהיה זכאי לפטור האמור בשים לב למצבת
- 16 נכסי המוריש במועד פטירתו. המקרה שלפני נכנס בגדר מקרים אלו.
- 17
- 18 66. אציין, כי גם האמור בפרוטוקול וועדת הכספים אין בו כדי לסייע לעוררות. מהדיון עולה, כי
- 19 התייחסו לסיטואציות שונות ובין היתר עלתה הצעה ליתן את הפטור במקרה של ירושה גם
- 20 לשתי דירות. אולם, בסופו של דבר **הוחלט לאמץ את ההצעה לפיה אם מדובר בדירה יחידה**
- 21 **של המוריש, היורש יהיה פטור ממס שבח בעת מכירתה**. אציין, כי בדיון טען נציב מס
- 22 הכנסה, כי גם המוריש לא היה זכאי לפטור ביחס לשתי דירות אלא רק לגבי אחת. זאת, אף
- 23 שבמקרה של רכישת דירה חליפית אין זה המצב. אולם, אין להסיק מכך, כי כוונת המחוקק
- 24 הייתה להעניק פטור ליורש גם כאשר המוריש היה בעלים של שתי דירות עובר לפטירתו אך
- 25 בשל העובדה, כי אחת הדירות היא דירה חליפית והוא התכוון למכור את הדירה הקודמת.
- 26 **לשוננו של החוק, באשר לדרישה לפיה לשם קבלת הפטור על המוריש להיות בעלים של**
- 27 **דירה אחת, היא ברורה וחד משמעית ואינה מצריכה פרשנות**.
- 28
- 29 67. בעמ"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 251/99 **מנהל עזבון המנוחה הדרה וייסגלס ז"ל נ' מנהל מס**
- 30 **שבח מקרקעין מחוז ת"א**, פד"י כח 338 נדון מקרה שבו המנוחה, עובר לפטירתה, הייתה
- 31 בעלים של דירת מגורים בשלמות ובחלק של 1/20 בדירה נוספת. העורר, מנהל העיזבון, מכר
- 32 את דירת המגורים והגיש למשיב בקשה החתומה ע"י היורשים לפטור מתשלום מס שבח
- 33 מכוח סעיף 49ב(5) לחוק. המשיב דחה בקשה זו מאחר ולא התקיים התנאי בסעיף 49ב(5) (ב)
- 34 לחוק. בעניין וייסגלס וועדת הערר פסקה, כי כאשר המילים בחוק ברורות, אין להיזקק לכלי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

- פרשנות. צוין, כי לשון הוראת סעיף 49ב(5) לחוק ברורה ועולה ממנה, כי רק קיומם של שלושת התנאים המפורטים בסעיפים קטנים (א) עד (ג) מזכה בפטור ממס. נקבע, כי על פני הדברים ברור, כי במקרה האמור לא התקיים התנאי שבסעיף קטן (ב). קרי, שעובר לפטירתה הייתה למנוחה דירת מגורים אחת בלבד. נקבע, כי **וועדת הערר אינה רשאית להתערב על דרך הפרשנות כדי להביא לתוצאה לפיה יורש אשר ירש דירה ורסיס דירה יהיה זכאי לפטור בהתאם להוראות סעיף 49ב(5)**. צוין, כי בסעיף 49ב(5) (ב) לחוק גילה המחוקק דעתו לנהוג כלפי היורש באופן שונה מהמוריש. שכן, בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) המוריש יכול היה ליהנות מהפטור במכירת דירה מזכה, זכות אשר לא הייתה נפגעת מחמת זה שהיה לו, בנוסף לדירת מגורים אחת, חלק מדירה שהוא פחות מ-25%. עוד נקבע, כי פטור ממס אינו בגדר זכות העוברת בירושה ואינו נמנה עם נכסי העזבון.
68. בסיכומיהן טענו העוררות, כי המקרה שנדון בעניין וייסגלס שונה מענייננו משום ששם דובר על מוריש המחזיק בחלקי דירות במצב קבוע בעוד שבמקרה בו עסקין מדובר במצב זמני בו המנוח התחייב למכור את אחת הדירות.
69. אכן, יש מצבים בהם מצבת נכסי המוריש במועד פטירתו היא בגדר מצב קבוע בעוד שבמקרה שלפנינו, היה צפוי שינוי במצבת נכסי המנוח, לאור התחייבותו למכור את הדירה בנוף הגליל. עם זאת, **הפטור לפי סעיף 49ב(5) בוחן את מצבת נכסי המנוח במועד פטירתו** ובעניין זה הכוונה וההתחייבות למכירת הדירה בנוף הגליל אין בהן כדי לשנות את מצבת נכסי המנוח. לא ניתן להתייחס למקרה שלפנינו כאילו שהוא נכנס בגדר סעיף 49א כאילו היה המנוח בעלים של דירה אחת בלבד במועד פטירתו.
70. כאמור, סעיף 49ב(5) לחוק מקנה פטור ליורש בהתקיים שלושה תנאים מצטברים אשר אחד מהם הוא שבמועד פטירתו, המוריש היה בעלים של דירת מגורים אחת בלבד. מקובלת עליי טענת המשיב, לפיה במקרה בו עסקין תנאי זה לא מתקיים. כוונת המנוח למכור את הדירה הקודמת אינה מעלה ואינה מורידה לעניין החבות במס שבת. שכן, **המועד הרלוונטי לבחינת הפטור הוא מועד פטירת המוריש. במועד זה, טרם התממשה כוונת המנוח למכור את הדירה. משכך, הוא היה בעלים של שתי דירות במועד פטירתו**. המנוחה, ואחריה העוררות, ירשו את שתי הדירות. הוראות החוק ברורות באופן שאינו מותיר מקום לפרשנות וטענות העוררות לעניין הפטור ממס שבח הן בניגוד ללשון החוק.
71. לטענת העוררות, המשיב מבקש להפחית משווי העיזבון תוך פגיעה בזכויותיו הסוציאליות של המנוח. עוד טענו, כי מדובר בפגיעה ברצון המוריש להוריש את שרצה- דירה אחת ללא תשלום מס רכישה או מס שבח. ברי, כי רצונו של מוריש לקבל פטור לו היה זכאי ככל שהיה





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

מוכר את הדירה טרם פטירתו וכוונתו, כי מצבת נכסיו תכלול דירת מגורים אחת בלבד לא די בהם כדי לייצר ליורשיו פטור ממס שבח בניגוד להוראותיו המפורשות של החוק.

72. העוררות טוענות, כי אם החליטה רשות המסים לפרש את החוק באופן מחמיר ודווקני לטובתה היה עליה לפרסם פרשנות זו, כמו שעשתה במקרים אחרים בהם שינתה עמדתה ופרסמה את עמדתה המחמירה. המשיב מצדו טוען, כי אין שינוי בעמדת המשיב העקבית ונצמדת לחוק. לטענתו, אין מקום לפרשנות שעה שלשון החוק המפורשת מגדירה את התנאים. עוד טען, כי אין מדובר בסוגיה המגיעה באופן תדיר לפתחו של בית המשפט ואין כל מקום שהמשיב יפרסם עמדתו בכתב. מקובלת עליי עמדת המשיב בעניין זה. כפי שצינתי, עמדתו של המשיב לעניין הפטור לפי סעיף 49ב(5) עולה בקנה אחד עם לשון החוק. לא עלה בידי העוררות להצביע על שינוי עמדה בנושא זה ולא שוכנעתי, כי מדובר בעמדה מחמירה של הרשות. לפיכך, אינני מקבלת את טענת העוררות לעניין הדרישה לפרסום עמדת רשות המסים.

73. בשולי הדברים אציין, כי העוררות לא ביקשו פטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק והעניין גם לא מופיע בגדר המחלוקות המוסכמות. כמו כן, גם במסגרת ההצהרה על העסקה, הבקשה לפטור הייתה על סמך סעיף 49ב(5) לחוק. עם זאת, המשיב התייחס לסעיף האמור וציין, כי העוררות לא יכולות לקבל פטור כאמור אף אם המנוח היה זכאי אם היה מוכר את הדירה במועד לפי סעיף 49ג(1). המשיב טען, כי העוררות לא טענו, כי הן זכאיות לפטור מכוח עצמן אולם לפי נתונין אינן זכאיות לפטור כאמור. המשיב ציין, כי סעיף 49ב(2) מדבר על המוכר עצמו ומצבת דירותיו היא זו שנבחנת. המשיב התייחס למצבת דירותיהן של העוררות ופירט, כי אינן זכאיות לפטור לפי סעיף 49ב(2). לא עלה בידי העוררות לסתור טענות המשיב בעניין זה וכאמור סוגיה זו ממילא אינה במחלוקת בין הצדדים.

74. הנה כי כן, מצאתי, כי לא התגבשה זכאות העוררות לפטור לפי סעיף 49ב(5) מאחר והן אינן עומדות בתנאי לפיו המוריש היה בעלים של דירה יחידה טרם פטירתו ובשים לב לעובדה שלא די שהמוריש היה זכאי לפטור האמור, אשר הוא פטור אישי שלא עובר ליורשים.

התוצאה

75. הנה כי כן, מצאתי, כי העוררות נכנסו בנעלי המוריש וקיימו את התחייבותו למכירת הדירה בנוף הגליל ובנסיבות אלו התגבשה הזכאות לחישוב מס הרכישה ביחס לדירה בעפולה לפי מדרגות דירה יחידה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. עוד מצאתי, כי העוררות אינן



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

עומדות בתנאי הקבוע בסעיף 49ב(5) (ב) לחוק מאחר ובמועד פטירתו, היה המנוח בעלים של שתי דירות ועל כן הן לא זכאיות לפטור ממס שבח מכוח הסעיף האמור.

76. בנסיבות אלו, וככל שתשמע דעתי, דין הערר בו"ע 30957-02-24 להתקבל ועל המשיב לחשב את מס הרכישה בגין רכישת הדירה בעפולה על פי מדרגות מס לדירת מגורים יחידה בהתאם להוראות סעיף 9(ג1)(2) (ב). כמו כן, דין הערר בו"ע 20627-03-24 להידחות והעוררות לא זכאיות לפטור ממס שבח.

77. לאור התוצאה אליה הגעתי, סבורני, כי אין מקום לעשות צו להוצאות וכל צד ישא בהוצאותיו.

גב' אנה מן, עו"ד, חברת הוועדה: אני מסכימה.

מר אבי כאכון, חבר הוועדה: אני מסכים.

אבי כאכון
חבר וועדה

אנה מן, עו"ד
חברת הוועדה

עירית הוד, שופטת
יו"ר הוועדה

הוחלט כאמור לקבל את הערר בו"ע 30957-02-24 לעניין מס רכישה ולדחות את הערר בו"ע 20627-03-24 לעניין מס השבח. עוד הוחלט, כי לאור התוצאה אין מקום לעשות צו להוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו.

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, י"א ניסן תשפ"ה, 09 אפריל 2025, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 20627-03-24 כהן ואח' נ' מס רכוש נצרת
ו"ע 30957-02-24 נפתלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - נצרת

תיק חיצוני: .

