בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2022

ו"ע 59018-11-21 גבע ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה
עו"ד דן מרגליות, חבר הוועדה

עוררים

1. כפיר גבע

2. ערן גולן

ע"י ב"כ עו"ד יאיר בנימיני, שגיב רון, שירן פולישוק

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן

פמת"א (אזרחי)

כתבי עת:

אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים, כח (תשנ"ז) 425

ספרות:

אבי גורמן, שי אהרונוביץ' **על מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה**

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 17, 48, 48ג, 48ג(ג), 49, 49(ב), 49(ב)(2), 49(ב)(5), 49א(א)(1), 49ב, 49ב(2), 49ב(5), 49ה, 49ז, 49ז(א), 49ז(א)(1), 84

חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), תשע"ג-2013: סע' 43

חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), תשע"א-2011: סע' 6(א)(4)

תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974: סע' 2(2)

מיני-רציו:

* סכום תקרת הפטור ממס שבח שנקבע בגדרי סעיף 49א(א1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), נקבע ביחס למוכר ולא לדירה.

* מסים – מס שבח מקרקעין – פרשנות

.

---

nevo.co.il

ערר שעניינו מיסוי דירת יוקרה במס שבח. השאלה שעומדת למבחן במסגרת הערר היא האם "סכום התקרה" שנקבע בגדרי סעיף 49א(א1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), נקבע ביחס למוכר או ביחס לדירה.

.

ועדת הערר קיבלה את הערר ופסקה:

מלשון החוק עולה, כי מדובר בתקרת פטור שניתנת למוכר, ולא לדירה. עם זאת, לא מדובר בלשון ברורה וחד-משמעית והיא יכולה לקיים גם את שיטת המשיב. ניתן להבין מדברי ההסבר כי הפטור מתייחס לשווי הדירה, ולא לשווי המכירה, והוא אף נעשה במקביל לתיקון במס הרכישה, לגביו אין מחלוקת כי התקרה מתייחסת לדירה בכללותה. מבחינת תכלית החקיקה, שלילת הפטור, שתכליתו סוציאלית, נעשית על בסיס פרופיל הנהנה ממנו, ולא על בסיס הדירה כשלעצמה. ההנחה הבסיסית היא כי בעליה של דירת יוקרה אינו זקוק לפטור על שווי החלק העודף שבדירתו. מבחינה מהותית, אין כל הצדקה למסות את הדירה כשלעצמה, חלף מיסוי המוכר, מלבד העשרת קופת המדינה על ידי צמצום הפטור וכן משיקולים של פשטות ויעילות. ברם, במקרה שכזה, לשון החוק צריכה להיות ברורה. אם כוונת המחוקק היא כי סכום תקרת הפטור יתייחס לדירה בכללותה, ולא לכל מוכר ומוכר, ראוי שיתקן את הסעיף ויקבע כך באופן מפורש וברור.

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

בפנינו ערר שעניינו מיסוי דירת יוקרה במס שבח. השאלה שעומדת למבחן במסגרת הערר היא האם "סכום התקרה" שנקבע בגדרי סעיף 49א(א1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**" או "**החוק**"), נקבע ביחס למוכר או ביחס לדירה.

וביתר פירוט, השאלה שעל הפרק היא, האם במכירה של דירת יוקרה על ידי מספר מוכרים, זכאי כל אחד מהמוכרים לפטור בגובה **מלוא** סכום תקרת הפטור הקבוע בסעיף 49א(א1) לחוק, כטענת העוררים; או שמא תקרת הפטור היא אחת ביחס לשווי המכירה של הדירה כולה, ולפיכך כל אחד מהמוכרים זכאי **לחלק יחסי** מסכום תקרת הפטור, כפי חלקו בדירה, כטענת המשיב.

רקע וטענות הצדדים בתמצית

1. העוררים היו הבעלים במשותף של דירת מגורים ברחוב ריינס 15 בתל-אביב. העוררים מכרו את מלוא זכויותיהם בדירה (50% כל אחד) בתמורה לסך של 10,000,000 ש"ח (5,000,000 ש"ח כל אחד).
2. העוררים ביקשו כי בגין מכירת זכויותיהם בדירה יחול עליהם פטור ממס שבח בהתאם להוראות סעיף 49ב(2) לחוק, כאשר בגין חלק התמורה המיוחס לכל מוכר

(מחצית מהתמורה) התבקש פטור על מלוא גובה "סכום התקרה". כלומר, עד לסך של 4,522,000 ש"ח (סכום מתואם לפי שיעור עליית המדד).

3. עם זאת, המשיב העניק לכל אחד מהעוררים פטור ממס שבח רק עד לסכום המהווה 50% מסכום התקרה, כלומר, עד לסך של 2,261,000 ש"ח. בנימוקי שומות המשיב צוין, כי תקרת הפטור היא לדירה ולא למוכר ולכן כל עורר זכאי לחלק מתקרת הפטור, בהתאם לחלקו היחסי בדירת המגורים הנמכרת.

4. לטענת העוררים, שומות המשיב עומדות בסתירה ללשון החוק; הן עומדות בסתירה לפסיקה קונקרטית וברורה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין במסגרת ו"ע (מינהליים ת"א) 44028-01-16 **אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**[פורסם בנבו] (27.9.2017) (להלן: "עניין **אריאל**"), הקובעת כי תקרת הפטור ממס שבח מתייחסת למוכר ולא לנכס; הן סותרות הוראות אחרות בחוק הקובעות תקרות פטור באופן יחסי; הן סותרות מושכלות יסוד בדיני המס, לפיהן מס שבח הינו מס ישיר המוטל על הכנסה ולא על נכס; הן מהוות אפליה אסורה בין נישומים זהים, מבלי שקיים לה בסיס ענייני; והן עלולות ליצור פרשנויות אבסורדיות ללשון החוק.

5. המשיב טוען מנגד, כי לשון החוק סובלת הן את פרשנותו והן את פרשנות העוררים. במקרה שכזה, יש לאמץ את פרשנות המשיב, אשר מגשימה באופן מיטיבי את תכלית החוק – מיסוי השבח שנוצר אצל המוכרים ממכירת דירות יוקרה, וזאת ללא תלות במספר המוכרים או ביכולתם הכלכלית. ההקשר החקיקתי בעניינו מלמד על הכוונה להגביל את הפטור ממס שבח על השבח המופק ממכירת דירות יוקרה.

<u>דיון</u>

6. סעיף 49א(א1) לחוק, שנוסף כחלק מתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (התיקון לחוק נעשה במסגרת סעיף 43 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ס"ח 154 (להלן: "**תיקון 76**")), קובע כדלהלן:

> "**על אף האמור בסעיף 49ב** [שעוסק בפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה – י"ס], **עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה – סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות; הסכום הנקוב בסעיף קטן זה יתואם בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדד, לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 השקלים החדשים הקרובים**".

7. כאמור, השאלה העומדת לפתחנו היא האם "סכום התקרה" הנ"ל מתייחס לדירה בכללותה, כך שהפטור יינתן פעם אחת בלבד ללא קשר למספר המוכרים; או שמא סכום התקרה מתייחס למוכר, והוא יינתן במלואו לכל מוכר ומוכר?
8. ניתן להיווכח כי הסעיף אינו מתייחס במפורש לשאלה האם הפטור חל על המוכר, כשיטת העוררים, או על הדירה, כשיטת המשיב. אם כן, בהתאם לכללי הפרשנות, שומה עלינו לתור אחר לשון החוק ותכליתו, הסובייקטיבית והאובייקטיבית, על מנת להגיע למסקנה בשאלה הנדונה (עע"מ 8914/20 **מועצה מקומית גוש חלב נ' עורכי דין לקידום מנהל תקין**, פס' 9 [פורסם בנבו] (22.8.2022) (להלן: "עניין **גוש חלב**")).

לשון החוק והיסטוריה חקיקתית

9. לטענת העוררים, לשון החוק היא ברורה וחד-משמעית ולא ניתן לתת לה פירוש אחר מלבד הפירוש היחיד המשתמע ממנה והוא, כי תקרת הפטור מתייחסת לגבי חלקו של המוכר בנכס ולא לגבי הנכס בשלמותו. בנוסף, כאשר ביקש המחוקק להגביל תקרת פטור לנכס ולא לנישום, הוא עשה כן באופן מפורש וברור במסגרת לשון החוק, ומכלל הלאו נשמע ההן.
10. מנגד טוען המשיב, כי הפרשנות שלפיה תקרת הפטור מתייחסת לשווי המכירה של הדירה בכללותה מתיישבת עם לשון החוק אשר 'סובלת' הן את פרשנות המשיב והן את פרשנות העוררים.
11. אני סבורה כי מלשון החוק עולה, כי מדובר בתקרת פטור שניתנת למוכר, ולא לדירה.
12. בחוק נקבע כי "**עלה סכום שווי המכירה על ... יהיה המוכר זכאי...**" (כל ההדגשות בפסק דיני הן שלי אלא אם מצוין אחרת – י"ס). ניתן להיווכח כי לשון החוק נוקטת במילים "**שווי מכירה**", שמתייחסת **למוכר** — ולא לשווי הדירה כשלעצמה. אילו היה מדובר בפטור שמתייחס אך ורק **לדירה** בכללותה, היה מצופה כי נוסח הסעיף יהיה "עלה סכום שווי הדירה על...".
13. גם הגדרת "**שווי מכירה**" בסעיף 17 לחוק מלמדת כי מדובר במכירה ביחס למוכר ולא ביחס לשווי הדירה כשלעצמה. סעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "**שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת**", כלומר, השווי של הזכות הנמכרת, ולא של המקרקעין בכללותם.
14. ואכן, כאשר החוק עוסק בפטור שניתן לדירה כשלעצמה, הוא נוקט בלשון "**שווי הדירה**", וראו סעיפים 49ז(א) ו-49ז(א1) לחוק.
15. במסגרת ע"א 530/07 **מנהל מס שבח מרכז נ' לנגזם**, פס' 5 [פורסם בנבו] (23.9.2009) (להלן: "עניין **לנגזם**"), שעסק בשאלה דומה ביחס לסעיף 49ז לחוק, עמד בית המשפט העליון על כך ש"**המונח 'שווי הדירה' מתייחס ל'סכום שיש לצפות לו ממכירתה של**

הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספת', כלומר, <u>התמורה בגין מכירת הדירה – כולה (על כל בעליה)</u>". זאת, בשונה משווי המכירה.

16. כך גם סוברים המלומדים **אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה** כרך א 581 (2017) (להלן: "**גורמן ואהרונוביץ**"):

> "**מלשון הסעיף עולה כי התקרה הקבועה בו היא למוכר ולא למכירה, דהיינו, אפשר לטעון, כי כאשר מדובר בדירת יוקרה שהיא בבעלותם או בחכירתם של כמה שותפים, לא תחול חבות במס בעת מכירתה, אם שווי המכירה המתייחס לחלקו של כל אחד מהם נמוך מהתקרה הקבועה בסעיף**".

17. זו הייתה גם עמדתם של חברי הוועדה הנכבדים ה"ה פרידמן ומרגליות בעניין **אריאל**, וראו פס' 30 – 36 לפסק דינו של רו"ח פרידמן (אם כי ראוי להדגיש כי העמדה הנ"ל לא הייתה נדרשת להכרעה הספציפית בעניין **אריאל**, וראו פס' 4 לפסק דינו של חברי כב' השופט קירש).

18. מסקנתי זו מתחזקת לאור ההיסטוריה החקיקתית, הן של חוק מיסוי מקרקעין בכללותו והן של הפטור עצמו.

19. בכל הנוגע להיסטוריה החקיקתית של חוק מיסוי מקרקעין, במסגרת תיקון 55 לחוק (חוק מיסוי מקרקעין (שבח), מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55) התשס"ה-2005, ס"ח 438 (לעיל ולהלן: "**תיקון 55**")), הוסף סעיף 49ז(א1), אשר קבע כי:

> "**על אף הוראות סעיף קטן (א), במכירת חלק מדירת מגורים מזכה, יקראו כל אחד מהסכומים הנקובים בסעיף קטן (א)(2) ו-(3), באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה**".

כלומר, המחוקק מצא לנכון להבהיר במסגרת תיקון 55 כי הסכומים הרלוונטיים נקבעו ביחס לדירה, ולא ביחס למוכר.

האמור נכון גם ביחס לסעיף 48ג(ג) לחוק, שעוסק בהפקעה, אשר גם בו המחוקק מצא לנכון להבהיר עוד בשנת 1975 כי "**במכירת זכות במקרקעין המשותפת לאחדים יינתן הזיכוי לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות**".

הן תיקון 55, הן עניין **לנגזם** והן חקיקת סעיף 48ג קדמו לתיקון 76, והמחוקק, שחזקה עליו שהיה מודע היטב לדברים, בחר שלא לחזור על אותם המונחים ועל אותן ההבהרות במסגרת תיקון 76. כפי שיפורט להלן, גם ביחס להוראות הפטור הספציפיות, המחוקק בחר שלא לחזור במסגרת תיקון 76 על הסייג הנוגע לחלוקת הפטור.

20. בכל הנוגע להיסטוריה החקיקתית של הפטור עצמו, גם כאן, בנוסחים הקודמים של חוק מיסוי מקרקעין ניתנה התייחסות מפורשת למקרה שבו הדירה מוחזקת על ידי כמה שותפים או שרק חלק מהדירה נמכר, ואילו בנוסח העדכני התייחסות זו נשמטה.

כך, בנוסח המקורי של חוק מיסוי מקרקעין (חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ס"ח 156 (להלן: "**הנוסח המקורי**")), בסעיף 49, אשר עסק בשיעור מס שבח מיוחד ל-"דירת יחיד" (המקבילה לדירת מגורים מזכה), נקבע כי "**בדירת יחיד ... שהזכות בה משותפת לאחדים יינתן הזיכוי לפי סעיף זה לכל אחד מן השותפים רק בשיעור חלקו היחסי בזכות**".

באותו האופן, כאשר תוקן סעיף 49 במסגרת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), התשל"ה-1975, ס"ח 159, נקבע בסעיף 49(ב)(2) המתוקן כי "**בדירת יחיד שהזכות בה משותפת לאחדים יינתן הזיכוי לפי פסקה (1) לכל אחד מן השותפים בשיעור חלקו היחסי בזכות**".

בסעיף 6(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים – הוראת שעה) (להלן: "**הוראת השעה**"), התשע"א-2011, ס"ח 358, שעוסק בפטור במכירת דירת מגורים מזכה, נקבע כי "**במכירת חלק מדירת מגורים מזכה – יקראו את סכום התקרה באופן יחסי, בהתאם לחלקו של המוכר בדירת המגורים המזכה**".

21. עינינו הרואות כי גם ביחס לפטור עצמו, המחוקק בחר שלא לחזור, במסגרת תיקון 76, על אותה הבהרה שנקבעה בנוסחיו הקודמים של החוק ובהוראת השעה.

22. עם זאת, אני סבורה כי בעוד שעולה מלשון החוק כי מדובר בפטור למוכר, ולא לדירה, לא מדובר בלשון ברורה וחד-משמעית כטענת העוררים, והיא יכולה לקיים גם את שיטת המשיב.

23. כמו כן, בכל הנוגע להיסטוריה החקיקתית, ייתכן כי מדובר בהשמטות מקריות של המחוקק, וכי כוונתו המקורית לכל אורך הדרך הייתה חלוקת הפטור בהתאם למספר המוכרים (וראו פס' 15 לעניין **גוש חלב** והאסמכתאות שם).

24. יתרה מזו, ישנן אינדיקציות המלמדות כי כוונת המחוקק הייתה, כי תקרת הפטור תתייחס לשווי הדירה, ולא לשווי המכירה. כך, בדברי ההסבר להצעת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ה"ח 586 (להלן: "**דברי ההסבר לתיקון 76**"), נכתב בעמ' 701 – 702:

> "**עוד מוצע כי הפטור במכירת דירה יחידה לא יינתן במכירת דירות יוקרה ששוויין עולה על חמישה מיליון שקלים חדשים (להלן – תקרת הפטור) ... מוצע לקבוע מיסוי מיוחד לדירות יוקרה, הגם שמדובר בדירה יחידה, ולהגביל את הפטור ממס שבח במכירת דירה כאמור בתקרה של חמישה מיליון שקלים חדשים. כך, במכירת דירה ששוויה עולה על חמישה מיליון שקלים חדשים, יתמסה ההפרש שבין שווי המכירה לבין תקרת הפטור כמכירת זכות אחרת במקרקעין... יצוין כי התיקון המוצע נעשה במקביל לתיקון המוצע במס רכישה על דירות יוקרה, שלפיו תיקבע מדרגה נוספת של 8% בגין רכישת דירות יוקרה בסכום העולה על חמישה מיליון שקלים חדשים**".

25. כלומר, ניתן להבין מדברי ההסבר כי הפטור מתייחס לשווי הדירה, ולא לשווי המכירה, והוא אף נעשה במקביל לתיקון במס הרכישה, לגביו אין מחלוקת כי התקרה מתייחסת לדירה בכללותה.

26. עם זאת, גם כאן, לא מדובר בלשון ברורה שמביאה למסקנה חד-משמעית, ודברי ההסבר הנ"ל יכולים לקיים הן את שיטת העוררים והן את שיטת המשיב.

27. כמו כן, לטענת העוררים, בהסתמך על דבריו של רו"ח פרידמן בעניין **אריאל**, לפי הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, גם חלק מדירה נחשב כ"דירת מגורים". על כן, לדידם, לא ניתן ללמוד מדברי ההסבר הנ"ל כי התקרה שנקבעה מתייחסת לדירה שלמה דווקא, להבדיל מחלק מדירה, כאשר לדירה מספר בעלים שונים.

28. בהתחשב בכל האמור לעיל, אני סבורה כי על מנת להגיע למסקנה שלמה ומקיפה, יש להמשיך ולתור אחר תכלית החוק.

תכלית החוק

29. העוררים טוענים, כי בעת ניסוח סעיף 49א(א1) לחוק, המחוקק רצה למנוע ממשקיעים בעלי יכולות כלכליות ליהנות מפטור ממס שבח, אולם המחוקק לא רצה לשלול את הפטור ממס שבח ממוכר "רגיל". מטרת המחוקק הייתה למסות הכנסות גבוהות שמתקבלות אצל המוכר ממכירת דירות יוקרה ולכן בחינת תקרת הפטור הינה ביחס לכל מוכר והכנסתו ממכירת דירת מגורים.

30. מנגד טוען המשיב, כי תכלית הפטור היא הורדת מחירי הדירות הרגילות, המשמשות לדיור של זוגות צעירים ומשפחות בתחילת דרכן, באמצעות הגדלת ההיצע של דירות אלו. הכוונה למסות דירות יוקרה נובעת מכך שאלו אינן משרתות את תכלית מתן הפטור, ולכן ראוי לצמצם את היקף הפטור בנוגע לעסקאות בדירות אלו. העובדה שהזכאות לפטור הקבוע בסעיף 49א(א1) אינה מותנית בגובה הכנסותיו של המוכר, בשבח שהפיק בעסקה, ביכולתו הכלכלית של המוכר או בכל מאפיין אחר של המוכר, אלא רק בשאלה האם מדובר בדירה רגילה או בדירת יוקרה, מלמדת כי המחוקק ביקש למסות שבח שנוצר במכירת דירות יוקרה, ללא תלות במיהות המוכר או ביכולתו הכלכלית.

31. לשם בחינת תכלית סעיף 49א(א1) לחוק, אין להביט על סעיף 49א(א1) כעומד לבדו, אלא כסעיף שמטרתו צמצום והגבלה של הפטור לדירת מגורים מזכה לפי סעיף 49ב(2). לפיכך, יש לבחון תחילה את תכליתו של הפטור המופיע בסעיף 49ב(2), ולשם כך, יש להידרש לתכלית מס השבח ולמצב החוקי שקדם לחקיקת סעיף 49א(א1) לחוק.

32. תכליתו העיקרית של מס שבח, ככל מס, היא תקצוב הקופה הציבורית. מטרות נלוות נוספות הן צמצום פערים והכוונת התנהגות שוק הנדל"ן והדיור (ראו למשל **גורמן ואהרונוביץ'**, בעמ' 26 והלאה).

33. בכל הנוגע להכוונת התנהגות שוק הנדל"ן, ההנחה היא כי מס שבח בשיעור גבוה יביא לצמצום היצע הדירות, מכיוון שמשקיעים יעדיפו שלא למכור את הדירות שברשותם תוך תשלום מס גבוה, וכן לצמצום הביקוש, שכן משקיעים יעדיפו להשקיע מלכתחילה באפיקי השקעה אחרים, זולים יותר.

מנגד, ההנחה היא כי שיעור מס שבח נמוך יביא להגדלת היצע הדירות, שכן המשקיעים יוכלו לממש את רווחיהם מבלי לשלם עליהם מס, אולם במקביל גם להגדלת הביקוש, שכן מדובר באפיק השקעה עם מיסוי נמוך (וראו למשל סעיף 2 לדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011, ה"ח 404, להלן: "**דברי ההסבר להוראת השעה**").

34. עם זאת, ההצדקה לגביית המס פוחתת, כאשר מדובר בדירתו היחידה של הנישום, המשמשת גם למגוריו. במקרים שכאלו, לא מדובר בנכס להשקעה אלא בביתו של הנישום, אשר ראוי להעניק לו הסדר שונה מבחינה סוציאלית-חברתית. ואכן, עוד מראשיתו של חוק מיסוי מקרקעין (וראו סעיף 49 לנוסח המקורי), ועוד קודם לבעיית היצע הדירות בשוק הנדל"ן, ניתן פטור ממס שבח לדירות מסוג זה.

35. כך נאמר בסעיף 1.ב. לדברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), התשל"ד-1974, ה"ח 46:

"**החוק העיקרי מעניק הקלות במכירת דירת יחיד, מתוך מגמה להקל על אדם להחליף את מקום מגוריו**".

ובסעיף 15:

"**לפי החוק הקיים ניתן הפטור לדירה ששטחה אינו עולה על 70 מ"ר. הכוונה הייתה לתת פטור לדירות צנועות**".

36. כן ראו את דבריו של שר האוצר דאז, יהושע רבינוביץ, בקריאה הראשונה של התיקון הנ"ל בכנסת (ד"כ 2.12.1974, 588. כן ראו את מלוא הדיון שהתנהל באותה ישיבה):

"**עד כה ניתן פטור ממס שבח מקרקעין לדירת יחיד ששטחה אינו עולה על 70 מ"ר נטו. פטור זה הוענק מתוך הנחה שאלה הן דירות צנועות ואין לחייב במס את מכירתן**".

37. וכן ראו את דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), התש"ם-1980, ה"ח 140 (להלן: "**דברי ההסבר לתיקון 8**"), בעמ' 143:

"**הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימושם האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה**".

38. בית המשפט העליון התייחס גם הוא לתכלית הפטור עוד בגדרי ע"א 50/76 **מילר נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד לא(2) 225, 229 (1977) (להלן: "עניין **מילר**"):

"גם לי נראה כי יש להבין את ההקלה, וליתר דיוק את הפטור שניתן לגבי מכירת 'דירת יחיד' על רקע הדברים הנ"ל, שהרי לא יתכן לבוא ולחייב כל אדם המוכר את דירת מגוריו, על-מנת לרכוש לו אחרת תחתיה, במס על רווחי הון. דירת מגורים הינה אחד מצרכיו הבסיסיים ביותר של האדם ולעתים נזקק להחליפה אם משום שנתרחבה משפחתו ואם משום שנשתנה מקום עבודתו, וכיוצא באלו סיבות מסיבות שונות. ובכל המקרים הללו בהם פועלת ההנחה העובדתית כי מכירת הדירה נעשתה לצורך החלפתה באחרת, ולא לצורך מימוש הכנסה הונית וניצול עליית מחירי המקרקעין, אין מקום לגבות בגינה מס שבח".

כן ראו ע"א 6107/20 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מעין**, פס' 21 לדעת המיעוט של כב' המשנה לנשיאה (בדימוס) הנדל [פורסם בנבו] (19.7.2022).

39. עמדתי על מהות הפטור בספרי, ירדנה סרוסי **מיסוי דירות מגורים** 1 (2009) (להלן: "**סרוסי**"):

"במדינות רבות אימץ המחוקק מדיניות שעל פיה ניתן פטור ממס במכירתה של דירת מגורים. מדיניות זו מבחינה בין דירת מגורים לבין נכסי מקרקעין אחרים ומקלה על מכירתה של דירת המגורים, בעיקר בשל שלושה טעמים: (א) <u>הכרה בדירת המגורים כנכס פרטי</u>: המחוקק מכיר בכך שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, נרכשת כנכס פרטי לשימוש אישי, ולא לשם השקעה או הפקת רווחים, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה. (ב) <u>התמורה במכירה של דירת מגורים מיועדת לרכישת דירה חלופית</u>: במקרים רבים דירת המגורים מוחלפת עקב נסיבות אישיות כגון הגדלת מספר הנפשות במשפחה, שינוי מקום העבודה וכו'. ברוב המקרים התמורה ממכירתה של הדירה משמשת לרכישת הדירה החלופית ואינה נותרת בידי המוכר. לפיכך ניתן לומר – מבחינה כלכלית-חברתית – שמכירתה של דירת המגורים איננה מימוש של הנכס, ולכן יש לראות את רכישת הדירה החדשה כהמשך ההחזקה בדירה הקודמת. (ג) <u>מדיניות חברתית</u>: כאמור, במקרים רבים בעל דירה מחויב להחליף את מקום מגוריו עקב נסיבות אישיות. הטלת מס במכירת הדירה הישנה תקטין את הסכום שייוותר בידי בעל הדירה ותקשה מאוד על רכישה של דירה חדשה. המחוקק ביקש למנוע מצב שבו בעלי דירות יתקשו או יימנעו מהחלפת מקום מגוריהם בשל שיקולי מס".

40. וכן ראו דברי המלומדים **גורמן ואהרונוביץ'**, בעמ' 71 – 72 לספרם:

"תיקון 76 לחוק הביא לכך שהפטור המרכזי שנותר בפרק חמישי 1 לחוק הוא זה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק, הפטור הניתן לדירת מגורים יחידה. נקודת המוצא העומדת בבסיס מהלך חקיקתי זה היא כי דירה יחידה משמשת על פי רוב את

המוכר למגוריו, ולכן קיימת הצדקה לתת לה ורק לה את הפטור המיוחל... <u>תכלית חקיקת הפטור הניתן בעת מכירת דירת מגורים נעוצה בשני טעמים: ראשית, הכרה בכך שמדובר בנכס המשמש למטרה חשובה בחייו הפרטיים של אדם – מגוריו, ולכן אין ראוי לפגוע בערכו הכלכלי באמצעות מיסוי. ושנית, הרצון למנוע 'אפקט נעילה' אשר ימנע מעברי דירה ושינוי מקום המגורים</u>. אם יוטל מס בעת מכירת דירת המגורים המשמשת למגוריו של המוכר, הרי שחלק משווי המכירה יילקח מהמוכר, וביתרה שתיוותר בידיו הוא לא יוכל לממן מגורים באיכות שאליה הורגל".

41. רק בשלב מאוחר יותר, בעקבות החלטות ממשלה משנת 2010 (החלטה מס' 2468 מיום 15.11.2010 והחלטה מס' 2613 מיום 19.12.2010), עמד המחוקק על התכלית לה טוען המשיב: עידוד מכירת דירות מגורים והגדלת היצע הדירות בשוק (וראו **דברי ההסבר להוראת השעה**; **סרוסי**, בעמ' 5; ו**גורמן ואהרונוביץ'**, בעמ' 75).

42. חשוב לציין, כי עובר לתיקון 76 ניתן היה לקבל פטור ממס שבח לדירת מגורים, אחת לארבע שנים, ללא תלות במספר הדירות המוחזקות. פועל יוצא מהאמור היה כי בעלי דירות להשקעה חיכו ארבע שנים כדי למכור כל דירה ודירה שברשותם, דבר שפגע בהיצע הדירות בשוק. בנוסף, אותם משקיעים לא שילמו מס על השבח שצמח להם, דבר שיצר אפליה אל מול אפיקי השקעה אחרים, על כל המשמעויות הנגזרות מכך.

43. על רקע האמור נחקק תיקון 76 – על מנת לתקן את העיוותים שבהסדר הישן לרבות ביטול מגבלת הזמן של ארבע השנים. אולם, תכלית הפטור בענייננו נותרה כשהייתה – תכלית סוציאלית. וראו האמור בעמ' 703 ל**דברי ההסבר לתיקון 76**:

"**מוצע לבטל את הפטור הקבוע היום בסעיף 49ב(1) למכירת דירת מגורים, הניתן אחת לארבע שנים, ואשר ניתן היום גם לדירות ההשקעה, ולקבוע את הפטור <u>שתכליתו סוציאלית</u> רק למי שבבעלותו דירה יחידה**".

44. ניתן להיווכח אם כן, כי אומנם הגדלת היצע הדירות בשוק היא אחת מהתכליות בתיקון 76 בכללותו, אך היא לא התכלית שעומדת בבסיס הסדר הפטור ובוודאי שלא מדובר בתכלית היחידה. התכלית בפטור היא בראש ובראשונה סוציאלית – לפטור בעלי דירה יחידה, מתשלום מס שבח כאשר הם מבקשים למכור את הדירה שבבעלותם על מנת לרכוש דירה חדשה. שהרי, אין דומה אדם בעל נכסים שקונה דירה להשקעה, לזוג צעיר שמעוניין לרכוש דירה להתגורר בה. את הסוג הראשון מעוניין המחוקק להגביל ולמסות, ואת השני לתמרץ. רק כפועל יוצא מכך וכתכלית משנית, גם יוגדל מלאי הדירות בשוק המכוון לזוגות הצעירים, שכן תוגבר פעילות המכירה של דירות מהסוג הזה.

45. מכאן ניתן להבין את ההיגיון שעמד בבסיס קביעת סכום התקרה <u>שבסעיף 49א(א1)</u>. המחוקק התכוון להגביל את הפטור הסוציאלי לבעלי מסוגלות כלכלית, כך שכשהם מוכרים את דירתם, הפטור ממס השבח יהיה מוגבל אך לשווי של דירה "רגילה". כך,

בעל דירה ששוויה מיליונים רבים לא זכאי ולא זקוק לפטור על מלוא שווי הדירה על מנת לעבור ולשפר דיור, ומיסוי החלק העודף על סכום התקרה לא פוגע בבסיס הנכס המהותי שלו. אין כל היגיון להעניק פטור סוציאלי על אותו חלק מדירה המהווה "מותרות", ואל לה למדינה לסבסד מי שאינו ראוי לכך.

46. זאת, בדומה לשלילת הפטור מתושבי חוץ שנעשתה במסגרת תיקון 76, וראו דבריו של מר משה אשר, מנהל רשות המסים, בעמ' 46 ו-48 לפרוטוקול ישיבה 107 של ועדת הכספים, הכנסת ה-19 (7.7.2013) (להלן: "**פרוטוקול ועדת הכספים**"):

"**ההקלות האלה, כאשר מדובר בתושב חוץ, יכולות ליצור קושי מסוים. <u>אנחנו מזהים שזה לא בהכרח נכון מבחינה סוציאלית לתת את ההטבות האלה למי שהוא לא תושב המדינה</u>... לגבי מס השבח, גם כאן באופן עקרוני, אם תושב חוץ יקבל פטור ממס שבח במכירת דירתו, המשמעות המעשית היא שמדינת ישראל תוותר על המסים לטובת המדינה בה הוא תושב. שוב, זאת לא בהכרח הכוונה. <u>בסופו של דבר מדובר בפטור לדירה יחידה שהוא פטור סוציאלי, ומי שמשקיע בישראל השקעה נוספת, מעבר לדירתו שממילא קיימת במדינת מושבו שהיא לא ישראל, אין סיבה להקל בנושא הזה</u>**".

כלומר, שלילת הפטור, שתכליתו סוציאלית, נעשית על בסיס פרופיל הנהנה ממנו, ולא על בסיס הדירה כשלעצמה. ההנחה הבסיסית היא כי בעליה של דירת יוקרה אינו זקוק לפטור על שווי החלק העודף שבדירתו.

47. לפיכך, כאשר שני בני אדם מחזיקים במשותף דירת יוקרה, מבחינה מהותית, הם דומים יותר לאדם ממוצע "משפר דיור", מאשר לאותו אדם אמיד שמחזיק לבדו בדירת יוקרה ומבקש למכור אותה. מבחינה מהותית, לשני שותפים שמחזיקים בדירה אחת ששווה עשרה מיליון ש"ח, יש לכל אחד מהם את אותה יכולת כלכלית ואותו "קשר" לנכס, כמו לאדם אחד שמחזיק דירה אחת בשווי חמישה מיליון ש"ח.

48. המשיב טוען, כי תכלית החקיקה היא הגברת מלאי הדירות הרגילות, ולא את דירות היוקרה, ולפיכך סכום התקרה מתייחס בהכרח לשווי הדירה.
אין בידי לקבל טענה זו.

49. **ראשית**, אכן מדובר בתכלית ראויה, אבל כאמור, בוודאי שלא מדובר בתכלית העיקרית, שעומדת לבדה. שאם כן, היה מקום לפטור ממס שבח את כל הדירות "הרגילות" בשוק, לרבות אלו של תושבי חוץ, ולא רק דירות מגורים מזכות.
יוער בהקשר זה, כי כאשר **בדברי ההסבר לתיקון 76** מצוינים הכשלים בשוק הנדל"ן והיצע הדירות המוגבל כסיבות לתיקון החוק, הם מצוינים ביחס למצב הנכון לאותה תקופה – של פטור הניתן אחת לארבע שנים – ולא באופן כללי אל מול "לוח חלק", בו לא ניתן פטור כלל. כלומר, התכלית הנטענת לא היא שהובילה להוראות הפטור, אלא לכל היותר התאימה אותן לנסיבות השוק.

50. **שנית**, כאמור, תכלית הסעיף לא עומדת בפני עצמה, אלא היא צמצום הפטור שניתן בסעיף 49ב(2) לחוק. גם אם למחוקק אין רצון להגדיל את היצע שוק דירות היוקרה, אין במתן פטור גם למוכרים דירות יוקרה כדי לפגוע בתכלית של הגדלת היצע הדירות הרגילות. כלומר, אף אם יוענק הפטור למוכרים ולא לדירה, התכלית של הגדלת היצע הדירות הרגילות בעינה עומדת.

מילים אחרות, אף אם אניח כי תכלית ההסדר היא "שחרור" לשוק של דירות המיועדות לזוגות צעירים, אין ב"שחרור" דירות יוקרה כדי לצמצם או לסתור את אותה תכלית. סביר להניח שדווקא ההיפך הוא הנכון. תחת ההנחה כי הגדלת ההיצע תביא לירידת מחירים, הצפת השוק בדירות יוקרה אמורה להביא גם היא לירידת מחירי הדירות "הרגילות", שכן היצע הדירות בכללותו יגדל. כך למשל, משקיעים אמידים שהיו רוכשים דירה "רגילה" בשוק עם היצע דל של דירות יוקרה, ירכשו דירת יוקרה חלף אותה דירה "רגילה".

51. בהקשר זה אעיר, כי ישיבת ועדת הכספים אליה המשיב מפנה כאסמכתא לטענותיו (פרוטוקול ישיבה 35 של ועדת הכספים, הכנסת ה-19 (1.5.2013)), לא עסקה במס שבח, כי אם במס רכישה, ועל אף הקשר ביניהם, מדובר בסוגי מס שונים, בעלי תכליות ואיזונים שונים, ואפילו הופכיים (וראו **גורמן ואהרונוביץ'**, בעמ' 32). ממילא, לא מצאתי בדברים האמורים שם כדי להוות חיזוק לעמדת המשיב.

52. המשיב טוען, כי קבלת עמדת העוררים עלולה לפתוח פתח לתכנוני מס בלתי לגיטימיים בדרך של שכפול תקרת הפטור. לדידי, אין לחשוש מכך באופן מיוחד. על מנת ליהנות מהפטור, יש לעמוד במבחנים השונים שנקבעו בחוק, שאמורים למנוע מניפולציה מסוג זה. הסיכוי שאדם יצרף אדם זר כבעלים לדירת יוקרה, כאשר לשניהם הדירה אמורה להיות הנכס היחיד שבבעלותם, רק על מנת להתחמק ממס, הוא אינו סיכוי גבוה במיוחד, ונראה כי מדובר במקרים נדירים, שלא צריכים להשפיע על המדיניות כלפי יתר הנישומים. לא בכדי, על אף שתיקון 76 לחוק עבר לפני 10 שנים כמעט, זהו המקרה הראשון מסוגו שהתגלגל לפתחה של ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין.

53. ויודגש בהקשר זה, כי אין עניינו במקרים השכיחים יותר, בהם המוכרים הם בני תא משפחתי אחד או כאשר נמכרת בפטור דירת ירושה על ידי מספר יורשים לפי סעיף 49ב(5) לחוק. ממילא במקרים אלו השאלה מתייתרת, שכן בהתאם לדין, אין "לשכפל" את הפטור באותן הנסיבות (וראו סעיף 49(ב) לחוק וכן עניין **לנגזם** ועניין **אריאל**).

54. מכל מקום, חששו זה של המשיב נכון כנגד מתן הפטור לדירת מגורים מזכה באופן כללי, ולא כנגד ניצול הפטור דווקא בדירות יוקרה. לא מדובר במניפולציה שונה מאשר אדם שמחזיק בשתי דירות מגורים, רושם אחת מהן על שם אדם אחר על מנת לזכות בפטור לדירה יחידה. ההנחה היא שהמבחנים שנקבעו בחוק מונעים את אותה

המניפולציה, וכשם שלא חוששים מעצם מתן הפטור לדירת מגורים, כך גם אין לחשוש במקרה זה.

55. אם למשיב חשש מפני מניפולציות ומכך שהפטור אינו משרת את התכלית הסוציאלית שלשמה הוא נקבע, ייתכן כי יש מקום לבחון מחדש את הוראת סעיף 49ב לחוק בכללותה (וראו את הביקורת של **גורמן ואהרונוביץ'** על המבחנים שנקבעו למתן הפטור, בעמ' 72 לספרם. לדידם, "**המבחן הנכון והראוי יותר אינו מספר הדירות שיש למוכר, אלא השימוש שנעשה בדירה הנמכרת**". מאידך גיסא, ראו את הדברים האמורים **בדברי ההסבר לתיקון 8**, לפיהם הדרישה למגורים בפועל בדירה בוטלה שכן היא גרמה לקשיים רבים. כן ראו דבריו של מר אשר בעמ' 49, 50 ו-54 ל**פרוטוקול ועדת הכספים**. נראה כי אז, כמו היום, תכלית הפטור היא לדירה המשמשת למגורים, רק שהמבחנים לקביעת הפטור הם שונים).

56. מכל מקום, כל עוד הנישומים עומדים בהוראות החוק יש להעניק להם את הפטור, גם אם הוא לא תואם במדויק את תכליתו (והשוו לדבריו של כב' השופט ויתקון בעניין **מילר**); וממילא, במקרים שבהם יתברר כי הבעלות המשותפת היא מלאכותית ונועדה אך להפחית את חבות המס של בעלי הדירה, בידי המשיב הכלים להתעלם ממנה (סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין; ע"א 616/79 **ג'מבה אסטבלישמנט ודוז נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד לה(3) 246, 250 (1981)).

57. המשיב טוען, כי ההוראה באה להשוות את מס השבח למס הרכישה, ובמס הרכישה הפטור ניתן ביחס לדירה, ולא ביחס למספר המוכרים. מנגד טוענים העוררים כי תכלית מס השבח היא למסות את מלוא התעשרותו של המוכר, בעוד שתכלית מס הרכישה מכוונת למיסוי הצריכה של הרוכש. מס שבח, כמס ישיר, חל על הכנסתו של הנישום, בשונה ממס רכישה, שהוא מס עקיף וחל על הנכס.

58. אכן, בעמ' 702 ל**דברי ההסבר לתיקון 76** צוין "**כי התיקון המוצע נעשה במקביל לתיקון המוצע במס רכישה על דירות יוקרה, שלפיו תיקבע מדרגה נוספת של 8% בגין רכישת דירות יוקרה בסכום העולה על חמישה מיליון שקלים חדשים**".
ברם, אין בכך כדי לשנות ממסקנתי. גם אם התיקונים נעשו במקביל, לא משתמע מכך שחלים עליהם אותם הכללים בדיוק.

59. בתקנה 2(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, ישנה הוראה מפורשת ביחס ל"חלוקת" הפטור: "**במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה: (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק; (ב) נמכר חלק מדירה, ישולם חלק מסכום מס הרכישה כאמור בפסקת משנה (א) שהוא כחלק הזכות בדירה הנמכרת ביחס לכל הזכות בדירה**". סעיף דומה לא נחקק בענייננו, על אף שתקנה זו תוקנה עובר לתיקון 76.

60. כמו כן, כאמור לעיל, מדובר בשני סוגי מס שונים, בעלי תכליות ואיזונים שונים. בעוד שמס הרכישה חל על הנכס עצמו – הוא זה שממוסה ורק לאחר מכן חבות המס מתחלקת בין מספר המוכרים, מס השבח, לרבות הפטור הגלום בו, חל על המוכר.

61. מבחינה מהותית, אין כל הצדקה למסות את הדירה כשלעצמה, חלף מיסוי המוכר, מלבד העשרת קופת המדינה על ידי צמצום הפטור וכן משיקולים של פשטות ויעילות. ברם, במקרה שכזה, לשון החוק צריכה להיות ברורה ומפורשת.

62. לטענת המשיב, הלכה היא כי הוראות פטור ממס יפורשו בזהירות. הרחבת יתר בפרשנות מתן פטורים, מעבר לתכליתה של החקיקה, משמעותה נגיסה בקופה הציבורית.

אני סבורה כי, הדבר תלוי בנסיבות המקרה, ולעיתים תכלית הפטור דווקא תוביל לפרשנות מרחיבה (דנ"א 6298/15 **הוועדה המקומית לתכנון ובניה פתח תקוה נ' דיבון**, פס' 18 [פורסם בנבו] (29.6.2017)). אני סבורה, כי כאשר מדובר בפטור שתכליתו סוציאלית, בדומה לעניין **דיבון**, אין מקום להעדיף דווקא פרשנות מצמצמת. כמו כן, ידועה גם הגישה הפרשנית לפיה כאשר המאזניים מעוינים, יש לבחור בפרשנות המקלה עם הנישום (פס' 19 לעניין **דיבון**). בנוסף, בענייננו לא מדובר בפרשנות סעיף פטור, כי אם בפרשנות סעיף סייג לפטור, שמהווה באופן מסוים הטלת מס על אותם הנישומים שנמצאים בגדרי הפטור.

63. העוררים מוסיפים וטוענים שהענקת תקרת השווי לנכס ולא למוכר מהווה פגיעה בעקרון השוויון. אין כל הגיון מדוע שני יחידים אשר רכשו במשותף דירת מגורים, המהווה "דירה יחידה" בידיהם, ומעוניינים למכרה, יופלו לרעה לעומת שני יחידים אחרים שכל אחד מהם רכש דירה בנפרד ועתה כל אחד מהם מוכר את דירתו וזכאי למלוא שווי תקרת הפטור.

64. אני סבורה כי יש צדק בדברים אלו. המשיב לא העלה כל נימוק מניח את הדעת המסביר מדוע שני אנשים שמתגוררים בדירה בשווי עשרה מיליון ש"ח ישלמו, כל אחד, מס גבוה יותר מאשר אדם אחד שמתגורר בדירה בשווי חמישה מיליון ש"ח.

65. המשיב טוען, כי מצב זה דומה למצב שבו אדם מחזיק בשתי דירות בשווי של 2,000,000 ש"ח כל אחת, ועל אף השווי הכלכלי, עדיין יינתן לו רק פטור אחד.

אין הראיה דומה לנדון. מהות הפטור היא על דירת מגורים "מזכה", שהיא במהותה דירה יחידה. שהרי אם אדם מחזיק בדירה אחת, יהא שוויה אשר יהא, וודאי שאותו אדם מחזיק את הדירה השנייה אך לשם השקעה והוא לא מתגורר בה. די לאדם להחזיק דירה אחת למגוריו, ולא שתיים. יצוין, כי לפי הוראות סעיף 49ה לחוק, אף במקרים מעין אלו ניתן לעיתים למכור את שתי הדירות בפטור, כאשר המוכר מעוניין לשפר את מקום מגוריו, וכאשר לא מדובר בדירה להשקעה.

66. ניסיתי וניסיתי למצוא עיגון מבוסס לשיטתו של המשיב הן בלשון החוק והן בתכליתו, אך זה לא נמצא. המשיב מודה כי לשון החוק סובלת את שני הפירושים, ותכלית החוק איננה מלמדת דווקא את שהמשיב מנסה ללמד.

67. סיכומם של דברים, אני מקבלת את הערר ואציע לחבריי לעשות כן.

אם כוונת המחוקק היא, כי סכום תקרת הפטור יתייחס לדירה בכללותה, ולא לכל מוכר ומוכר, ראוי שיתקן את הסעיף ויקבע כך באופן מפורש וברור (וראו גם **גורמן ואהרונוביץ'**, בעמ' 581).

68. שעה שהמחלוקת נסובה סביב שאלה משפטית, ומשהתנהל הליך קצר וממוקד ללא דיוני הוכחות, המשיב יישא בהוצאות העוררים בסך של 30,000 ש"ח.

<u>רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה</u>

69. אני מסכים, הן לתוצאה והן לנימוקים, אליה הגיעה חברתי כב' יו"ר הוועדה השופטת ירדנה סרוסי, לפיה תקרת הפטור לגבי מכירת דירות יוקרה מתייחסת למוכר ולא לדירה מהנימוקים שכתבה בחוות דעתה המלומדת והמפורטת, וברצוני להוסיף מספר מילים:

70. דיון בנושא זו הועלה בזמנו ב-ו"ע 44028-01-16 **מירה אריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין** [פורסם בנבו] **(**ניתן ביום 21.9.2017)(להלן - ענין **אריאל)** ושם בחוות דעתי הבעתי את דעתי שתקרת הפטור מתייחסת למוכר ולא לדירה, הן מהסיבה שלשון החוק מתיישבת יותר עם פרשנות העוררים מפרשנותו של המשיב (שגם הוא טוען שלשון חוק "סובלת " את שני הפירושים: "המוכר יהיה זכאי"), והן תכלית החקיקה וההיגיון תומכים יותר בעמדה שהכוונה לתקרת פטור המתייחסת למוכר ולא לדירה (ראו בהרחבה את חוות דעתי בעניין **אריאל**), והוספתי וציינתי, כי גם אם הפרשנות של לשון החוק ותכליתה אינה נקיה מספיקות ומלאכת הפרשנות נותרת "סתומה", הרי שלפי כלל המחדל החוקתי יש להעדיף את הפרשנות הפועלת לטובת הנישום (ראה ע"א 181\14 **אברהם פגי נ' פקיד שומה חיפה** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 13.3.2016) (להלן – עניין **פגי)** וכדברי בית המשפט בעניין **פגי**:

"**תורת הפרשנות המהותית החולשת על דיני המס כוללת גם היבטים נוספים הייחודיים לדינים אלו. אחד מהם הוא כלל המחדל החוקתי, לפיו אם בתום מלאכת הפרשנות המהותית נותרת הוראת המס 'סתומה' ובלתי מובנת, או שנותרות לפני הפרשן מספר חלופות פרשניות שקולות ערך, כי אז יש לבחור בפרשנות הפעלת לטובת הנישום ,וזאת בשל הרצון להימנע מפגיעה בזכותו החוקתית לקניין...**".

וראו גם עע"מ 7749\09 **אורט חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים** [פורסם בנבו] (30.11.2011), **אהרון ברק פרשנות דיני מיסים** (משפטים כ"ח 425,441, התשנ"ז), עניין **דיבון** שצוין בפסק דינה של חברתי כב' היו"ר ועוד.

<u>עו"ד דן מרגליות, חבר הוועדה</u>

71. אף אני מסכים, הן לתוצאה והן לנימוקים שבחוות דעתה של חברתי כב' יו"ר הוועדה השופטת ירדנה סרוסי, לפיה תקרת הפטור לגבי מכירת דירות יוקרה מתייחסת למוכר ולא לדירה, וברצוני להוסיף מספר מילים:

אכן, התוצאה לאור ניסוח חוק מיסוי מקרקעין היא נכונה, אבל היא נוגדת את השכל הישר וגם את המטרה הסוציאלית של אחידות. ראוי היה לשנות את החוק באופן כזה שסכום הפטור יהיה לדירה ולא למוכר או שהמוכר יוכל לנצל את החלק היחסי בפטור הכולל של היחיד.

המשיב שבעבר נהג ליזום תיקונים לחוק מיסוי מקרקעין, במקרה זה שוקט על שמריו ולא עושה די לתיקון העוול הסוציאלי המתעורר כאן, וחבל. בנוסף גם הניסוח של סעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרקעין מרמז על תקרה למוריש שהייתה צריכה לעבור כתקרה ליורשים, שהרי הם באים בנעלי המוריש.

<u>לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.</u>

ניתן היום, ט"ו חשוון תשפ"ג, 09 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

ירדנה סרוסי 54678313-/

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה