



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22899-10-22 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
מר חיים פוימברוביץ', חבר
רו"ח שלמה מדהלה, חבר

העוררת: **בוני אייזלער**
ע"י ב"כ עו"ד חגי גרוס

נ-ג-ד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**
ע"י ב"כ עו"ד אלינעם קדוש
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק'דין

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

לפנינו ערר על שומת מס רכישה (מספר 117165456) מיום 7 בספטמבר 2022 (להלן: "השומה"); לפיה, חויבה העוררת בתשלום מס רכישה – בגין רכישת דירת מגורים – בסך של 82,400 ₪. לטענת העוררת היא פטורה מתשלום מס רכישה.

המחלוקת הניצבת לפנינו להכרעה, נחלקת לשתי שאלות –

א. מהו המועד ממנו יחול מרוץ תקופת שנתיים לרכישת דירת מגורים יחידה לתושב ישראל – לפי סעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מסמ"ק"); "החוק";

ב. מהו המועד ממנו יחול מרוץ תקופת שנה (12 חודשים) למימוש הטבה (פטור) ליעולה חדש, ברכישת דירת מגורים – לפי תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "התקנות").

העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת אלמנה כבת 73, גמרה אומר בנפשה כי בערוב ימיה ברצונה לעלות לארץ (לעשות 'עלייה') ולגור ליד בתה המתגוררת, יחד עם בעלה וילדיה, בישראל; לפיכך, החליטה על רכישת דירת מגורים בישראל, בה תתגורר כל חייה באריכות ימים ושנים, כאזרחית מדינת ישראל.

2. ביום 3 בספטמבר 2017 (להלן: "מועד הרכישה") – בעודה תושבת מדינת חוץ (ארה"ב) – התקשרה העוררת בהסכם (להלן: "ההסכם") לרכישת זכויות בדירה (התחייבות למסירת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 דירה; רכישת דירה ("על הנייר") בפרויקט ברח' נחל דולב 68 בבית שמש, דירה הידועה כגוש:
- 2 34269, חלקה: 323, תת חלקה: 12 (להלן: "הדירה"); תמורת הדירה שילמה העוררת סך של
- 3 1,030,000 ₪ (להלן: "התמורה").

- 4 3. ביום 14 בספטמבר 2017 בתצהירה למשיב – במסגרת שומה עצמית (להלן: "השומה
- 5 העצמית"), הצהירה העוררת על מס רכישה בשיעור של 8%, עד גובה עלות דירת מגורים בסך
- 6 4,800,605 ₪, בהתאם לסעיף 9(ג1) לחוק מסמ"ק [טרם ביטולו של סעיף זה, במסגרת תיקון
- 7 מס' 95 - תש"ף-2020].

- 8 4. ביום 25 בספטמבר 2017, אישר המשיב את השומה העצמית של העוררת, לפי סעיף 78(ב)(1)
- 9 לחוק.

- 10 5. ביום 1 בדצמבר 2020, עלתה העוררת למדינת ישראל והתאזרחה כעולה חדשה (להלן: "מועד
- 11 התושבות"); בתקופה זו מגפת הקורונה העולמית (COVID19), הייתה בעיצומה. בשל כך,
- 12 השלמת בניית דירת המגורים התעכבה.

- 13 6. ביום 24 בדצמבר 2020, הגישה העוררת – באמצעות עו"ד לינדה ריס-ווליצקי, – בקשה
- 14 לתיקון שומת מס רכישה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק (להלן: "בקשת התיקון") – במסגרת בקשת
- 15 התיקון טענה כי מעת שהבניה טרם הסתיימה מגיעים לה פטור או הקלה ממס רכישה בגין
- 16 היותה 'תושבת ישראל' או לחילופין בגין היותה 'עולה חדשה', על כן פטורה מתשלום מס (או
- 17 זכאית להקלה בשיעור המס), בניגוד למס רכישה בסך 82,400 ₪ - אותו קבע מנהל מיסוי
- 18 מקרקעין (להלן: "המנהל"); "המשיב" בשומה העצמית אותה אישר.

- 19 7. ביום 22 ביוני 2021, המשיב דחה את בקשת התיקון מהנימוק כי: "הרוכשת נכנסה לדירה
- 20 ב- 1/12/2020, שלוש שנים ושלושה חודשים לאחר רכישת הדירה. עדיין לא ניתן להכיר בה
- 21 כ"תושבת ישראל". לאור זאת בקשה לתיקון שומה נדחת".

- 22 8. ביום 3 בספטמבר 2021 העוררת, באמצעות ב"כ בהליך דנא, הגישה שוב בקשה לתיקון שומה
- 23 (להלן: "בקשת התיקון הנוספת"); בנימוקיה ביקשה העוררת מהמשיב ליהנות מפטור ממס
- 24 רכישה ברכישת דירת מגורים לתושב ישראל, שכן עד למועד עלייתה לישראל, ולמרות שטרם
- 25 הסתיימה בניית דירת המגורים, חיה בישראל שנתיים ימים (מלבד יציאה פעם אחת לחו"ל –
- 26 לצורך הסדרת עניין אישי); לחילופין, טענה כי היא עולה חדשה והיא זכאית לפטור מכוח
- 27 החוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

9. ביום 10 בנובמבר 2021, דחה המשיב את בקשת התיקון הנוספת מהנימוק כי: **"מאחר ואין עובדות חדשות בעניין, אין אפשרות לבקש תיקון שומה נוספת. עליכם לפנות למחלקת השגות."**

10. ביום 6 בינואר 2022, לאור בקשת ב"כ העוררת, נימוק המשיב בפירוט את נימוקיו לדחיית הבקשות לתיקון שומה – עיקרי הנימוקים כדלהלן:

א. ביחס לפטור דירה יחידה ל'תושב ישראלי'; נימק המשיב כך: מועד רכישת הדירה 3.9.2017 על כן, עד ליום 4.9.2019 לו העוררת שהתה בישראל ניתן היה להכיר בה כתושב ישראלי. אך בהתאם להגדרת 'תושב ישראלי' בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**), ובהתאם למבחנים לתושב ישראלי בהלכה הפסוקה, העוררת אינה עונה על הגדרת 'תושב ישראלי', שכן תעודת עולה (התאזרחותה) נעשתה אך בשנת 2020. כמו כן, העוררת לא עונה על מבחן הימים בשהותה בישראל, שכן יצאה מחוץ לישראל בין ספטמבר 2017 לספטמבר 2019.

ב. ביחס לזכאות להקלה בגין 'עולה חדש'; נימק המשיב כי, הפטור הוא ל-12 חודשים מיום רכישת הדירה ועד למגורים בה. כמו כן, המשיב לא לקח בחשבון מנין התקופה הנ"ל, את התקופה של בניית הדירה. אולם, התקופה שלא תילקח בחשבון הינה אך לתקופה של עד 3 שנים מיום רכישת הדירה. על כן, מעת שהעוררת החלה להתגורר בדירה כעבור 3 שנים ושלושה חודשים – מיום רכישת הדירה, אין היא עונה על ההגדרה של 'עולה חדשה' ולפיכך אינה זכאית להקלה מכוחה.

11. ביום 22 בינואר 2022, הדירה הושלמה ונמסרה לעוררת (להלן: **"מועד מסירת הדירה"**).

12. העוררת לא השלימה עם דחיית בקשותיה לתיקון השומה ועם דחיית ההשגה, ועל כן הגישה הערר דנא.

השומה

13. עסקינן בשומה, לאחר דחיית שתי בקשות לתיקון השומה העצמית, במסגרתה קבע המנהל כי העוררת תשלם מס רכישה בסך 82,400 ₪.

14. השומה נקבעה מפני שלדעת המנהל לא חל הפטור ממס רכישה בגין רכישת דירה יחידה לתושב ישראלי, שכן העוררת, לדעת המנהל, איננה תושבת ישראל.

15. כמו כן, גם הקלה בגין 'עולה חדש', לדעת המנהל, אין העוררת זכאית לקבל מפני שמועד כניסתה לדירה היה 3 שנים ו-3 חודשים לאחר מועד הרכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

16. העוררת השיגה על החלטות המנהל, הדוחות את בקשותיה לתיקון השומה, אולם זה נותר
איתן בדעתו כי אין היא זכאית לפטור או הטבה במס רכישה.
17. חישוב מס הרכישה הוא בהתאם לסעיף 9(ג1) לחוק – בשיעור של 8% מהתמורה בסך
1,030,000 ₪, סכום לתשלום (קרך) : 82,400 ₪.
18. המנהל דחה את טענת העוררת לפיה רשאי הוא להאריך את המועד בהתאם לסעיף 107 לחוק ;
כן דחה את ההסתמכות על שומה זוהי שניתנה בתיק אחר, שכן השומה ניתנה בטעות והיא
שגויה ואינה בהתאם להוראות החוק ; כן דחה את טענת העוררת לאמור בפסק הדין בעניין
הנרייטה (שיורחב אודותיו לקמן) מהנימוק כי : "במקרה זה בית המשפט דן בסוגיית רכישת
דירה "לשם שיכונו" של העולה ולא דן כלל במועד כניסתו של העולה החדש לארץ, לכן אין
מקרה זה רלוונטי לעניינו.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררת

19. טענתה העיקרית והמרכזית של העוררת היא כי יש למנות את מניין הימים, ביחס להטבה או
להקלה במס, החל ממועד מסירת הדירה, היינו ממועד סיום בנייתה. העוררת טענה כי כך
נוהג המשיב עצמו ביחס להטבות או הקלות מס ביחס להוראות חוק אחרות – לדוגמא, טענה
העוררת, כי בהתאם לאמור בסעיף 49 לחוק, המשיב לצורך ההטבה של 18 חודשים הסכים
לפרשנות לפיה, לא תילקח בחשבון התקופה בה הדירה הייתה בבנייה. כך גם נקבע בקובץ
הפרשנות (החבק) ביחס להטבת לעולה חדש, כי תקופת הבנייה לא תבוא במניין הימים.
העוררת טענה כי למרות שהמשיב הגביל את תקופת הבנייה ל-3 שנים בלבד, אין לקבל קביעה
זו של המנהל שכן תכלית החקיקה היא לאפשר לעולה חדש לרכוש דירה מראש בטרם יעלה
לישראל, ועל כן עוד הדירה אינה מוכנה אין להתחיל את מניין הימים.
20. **ביחס להגדרת 'תושב ישראל'** ; לטענת העוררת, יש להכיר בה כתושבת ישראל מיום עלייתה
לישראל בפועל (1 בדצמבר 2020) - מועד הנפקת תעודת עולה, ולא משנת 2021 כפי טענת
המשיב, שכן מיום עלייתה לישראל ועד למועד המסירה של הדירה בפועל, ביום 22 בינואר
2022, שהתה במדינת ישראל תקופה בת שנתיים ימים. על כן, היא זכאית להטבה לפי סעיף
9(ג1)(4)(ב) לחוק.
21. **ביחס להקלה לעולה חדש** ; לחילופין, טענה העוררת כי אף אם לא תוכר כתושבת ישראל, הרי
שיש לה זכאות להקלה בשל היותה 'עולה חדש' וכי אף מועד זה יש למנות ממועד מסירת
הדירה ;



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899-אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 22. **ביחס להארכת מועדים**; טענה העוררת כי המנהל רשאי להאריך כל מועד בחוק – בהתאם
- 2 לסעיף 107 לחוק, ועל כן יש לראות בתקופת הבנייה כעוצרת את מרוץ המועדים הנ"ל.
- 3 23. זאת ועוד, גם בהתאם לסעיף 3 לחוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס
- 4 ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש – הוראת שעה – תיקוני חקיקה), תש"ף-2020 (להלן:
- 5 "הוראת שעה נגיף הקורונה") אין להחשיב תקופת זמן מיום 1 במרץ 2020 עד יום 30 ביוני
- 6 2021 במניין המועדים לרבות, לפי סעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק.
- 7 24. כמו כן, לטענת העוררת, במקרה זה, בה עולה חדש התגורר בדירה לאחר 3 שנים ממועד
- 8 רכישה, הוכר פוזיטיבית על ידי המשיב כי הוא עונה על הגדרת תושב ישראל שנתיים קודם
- 9 למועד הרכישה, שכן המשיב סבר כי תקופת הבניה לא נכללת במניין השנתיים.
- 10 25. כן טענה העוררת לאפליה בין הקביעה בשומתה לבין הקביעה בשומה של עולים אחרים, בעלי
- 11 נתונים זהים שקיבלו פטור מתשלום מס רכישה, בגין היותם 'תושב ישראל'.
- 12 טענות המשיב
- 13 26. **ביחס להגדרת 'תושב ישראל'**; לטענת המשיב, הפטור לתושב יחול רק אם ממועד הרכישה
- 14 ועד שנתיים לאחר מכן יהפוך הנישום לתושב ישראל, ואז יהא זכאי לפטור ממס רכישה. ברם,
- 15 בענייננו – מועד הרכישה של הדירה, ע"י העוררת, היה ביום 3.9.2017, ואילו מועד התושבות
- 16 של העוררת, יום התאזרחותה בהתאם לתעודת עולה, היה אך ביום 1.12.2020; יוצא אפוא,
- 17 כי ממועד הרכישה ועד למועד התושבות חלפו 3 שנים 2 חודשים ו-27 ימים – למעלה משנה
- 18 מתקופת ההכרה בעוררת, לפי החוק, כתושבת ישראל.
- 19 27. **ביחס למבחן התושבות – מבחן הימים**; לטענת המשיב, אף לפי מבחן הימים להגדרת
- 20 תושבות, בהתאם למבחן הימים, אין העוררת עומדת בהגדרת 'תושב ישראל'. שכן, בהתאם
- 21 לדוח כניסות ויציאות לישראל עולה כי העוררת לא שהתה בישראל את מספר הימים
- 22 הקובעים כי היא תושב ישראל – למצער עד לשנת 2021.
- 23 28. הנה כי כן, העוררת אינה זכאית לפטור ממס לתושב ישראל בגין רכישת דירת מגורים יחידה,
- 24 בהתאם לסעיף 9(ג1)(3) לחוק – פטור ממס רכישה על חלק התמורה שעד לסכום: 1,978,745
- 25 ₪ (להלן: "תקרת הפטור").
- 26 29. **ביחס להארכת מועדים שבחוק**; טען המשיב כי אין בסמכותו להאריך כל מועד שיש בו משום
- 27 קבלת הטבה, הקלה או פטור. המשיב הפנה לשני פסקי דין של בית המשפט המחוזי בחיפה –
- 28 ו"ע (חי') 19-10-25437 **צבי יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (7.5.2021) (להלן:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 "עניין יעקובוביץ"; ו"ע (חי') 12808-05-22 אליהו הררי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
- 2 (18.10.2022) (להלן: "עניין הררי"); להלן נרחיב אודות פסקי הדין לעיל שציין המשיב.
- 3 30. ביחס להוראות שעה נגיף הקורונה; טען המשיב כי אין לעוררת להסתייע מכך, שכן רק כאשר
- 4 התקופה של השנתיים ימים נופלת לפני התקופה שלא תילקח בחשבון מניין הימים, או אז
- 5 תוארך התקופה, קרי לא ייחשבו הימים האמורים בסעיף 3 להוראות נגיף הקורונה. זאת
- 6 בהתאם לפרשנות של המשיב בהוראות ביצוע מיסוי מקרקעין 2/20.
- 7 31. ביחס לפרשנות תכליתית; נטען כי אף מכך אין לעוררת להסתייע, מפרשנות שאין לה עיגון
- 8 בלשון החוק, שכן לא היה בכוונת העוררת לעלות לישראל, שנה טרם רכישת הדירה, והראיה
- 9 היא כי היא עצמה בשומה העצמית הכריזה על עצמה 'תושב חוץ', דבר המעיד כי לא הייתה
- 10 לה כל כוונה לעלות לישראל. כמו כן, העיכוב של הקבלן במסירת הדירה, כלל לא השפיע על
- 11 עלייתה או העדר עלייתה לישראל, שכן הדירה נמסרה בשנת 2022 ואילו העוררת עלתה
- 12 לישראל בשנת 2020.
- 13 32. כן הבהיר המשיב, כי בכוונתו לבטל את הוראת הביצוע, שכן פרשנותו הייתה שגויה. המשיב
- 14 נסמך על האבחנה לפיה סעיף 107 לחוק מסמך את המנהל להאריך מועד רק אם עסקין
- 15 במועד פרוצדוראלי ואילו מועד מהותי, התלוי בביצוע תנאי, מצד הנישום, על מנת לקבל
- 16 הטבה או הקלה במס אין בסמכותו להאריך.
- 17 **המסגרת הדינונית**
- 18 **דיון מקדמי**
- 19 33. במסגרת הדיון המקדמי, הבהיר המשיב כי כוונתו בטענה כלפי העדר כוונתה של העוררת
- 20 להעלות לישראל היא, כי עלייתה לישראל היה במנותק ממועד קבלת הדירה, שכן בהתאם
- 21 להסכם, המועד החוזי למסירת הדירה הוא בתום 18 חודשים מיום החוזה. הנה כי כן,
- 22 העוררת לא עלתה לישראל בתוך שנה והתגוררה בדירה אחרת בינתיים, אלא המתינה עם
- 23 סיום בניית הדירה ואז עלתה לישראל.
- 24 34. ב"כ העוררת הבהיר כי העוררת המתינה זמן רב, ונוכח התמשכות הבנייה החליטה לעלות
- 25 לישראל, בליט ברירה, טרם סיום בניית הדירה, ולגור בדירה שכורה בבית שמש סמוך לבנה
- 26 עד למועד סיום הבנייה. לדאבונה הקבלן מסר את הדירה רק כעבור 4.5 שנים ממועד הרכישה
- 27 (ההסכם). העיכוב במסירת הדירה, הבהיר ב"כ העוררת, נבע אך ורק מצד הקבלן ואילו
- 28 העוררת לא גרמה לעיכובים. לצורך כך אף הומצאו מכתבי הקבלן על העיכובים שנוצרו בגללו
- 29 – היינו כל העיכוב בעלייה ובמגורים בדירה היו בשל עיכובים שנוצרו מהקבלן.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899-22 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

35. כן חידד ב"כ העוררת כי סיום השלוש שנים, ממועד הרכישה ועד לעלייתה לישראל, היה עמוק בתוך תקופת הקורונה וכי בהתאם להוראת שעה נגיף הקורונה היה על המשיב להאריך את המועד, כך שהעוררת תהא זכאית להטבה או הקלה במס רכישה.

36. מנגד, הבהיר המשיב כי בעקבות פסק הדין בעניין יעקובוביץ' (הנ"ל), הרי שלא ניתן להאריך מועד שנובע ממנו הטבה (ותלוי בתנאי); המשיב נקט לשון 'הלכה מחייבת'. על כך טען ב"כ העוררת כי פסק הדין עליו מסתמך המשיב נוגד את ההלכה בבית משפט העליון בעניין רייך, לפיה הארכת כל מועד הינה בסמכות המנהל, אף מועד מהותי.

8 קדם משפט מסכם

37. במסגרת קדם המשפט המסכם, קבל ב"כ העוררת כי במקרה זה למקרה דנן, ובאותה שנה, המשיב קיבל את הבקשה לתיקון שומה, אף שהייתה לאחר 4 שנים, והעניק את הטבת המס לפי סעיף 9, ואילו במקרה דנא הפך דעתו וחייב את העוררת במלוא תשלום מס הרכישה. כן ציין ב"כ העוררת כי: "מספר חודשים לאחר רכישת הדירה העוררת פנתה לארגון 'נפש בנפש' בכדי לבצע עלייה. היא מכרה את דירה בניו יורק בתוך פחות משנה, לאחר רכישת הדירה בישראל. אך המשיב, ממשיך לטעון ביחס לכוונת העוררת כי רכישת הדירה אינה קשורה לעלייתה ארצה. המשיב מצדו, דבק בעמדתו כי יש לאבחן סוגי מועדים בהם אין למנהל סמכות להאריך.

17 דיון הוכחות

38. ביום 20 במאי 2024 התקיים דיון הוכחות, במסגרתו העידה העוררת בשפה האנגלית, וחתנה תרגם לשפה העברית; מטעם המשיב העיד מר דוד שמואל - ממונה, מפקח ראשי מיסוי מקרקעין.

39. אציין שהתרשמותי מהעוררת- כי כוונתה הייתה כנה לעלות ארצה, אך עקב מגפת הקורונה תוכניותיה השתבשו; כי מיד לאחר פטירת בעלה המנוח (ביום 19.7.2017) החליטה לעלות ארצה ותימוכין לכך מצוי ברכישת הדירה ביום 3.9.2017; כי פעלה כבר במהלך שנת 2018 מול ארגון 'נפש בנפש' לקבלת תעודת עולה; כי בסמוך לאחר פנייתה לארגון 'נפש בנפש', מכרה את דירתה בניו יורק (ביום 12.7.2018); כן פעלה מול ארגון 'נפש בנפש' והסוכנות היהודית במהלך שנת 2019; וכי העיכובים במסירת הדירה לא נגרמו מצדה וכי לא הייתה לה שליטה עליהם. אף ביחס ליציאותיה מהמדינה, ניכרים דבריה של העוררת כי כנים הם, וכי לא יצאה את הארץ (בשנת 2021 ובשנת 2022) בכוונה לא להשתקע בארץ, אלא מפני סיבות מצערות (העדר מקום מגורים בארץ, עקב עיכוב במסירת הדירה ועקב פטירת מכר קרוב).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

40. עוד אציין כי, התרשמותי מהעד מטעם המשיב היא- כי העד לא השיב נחרצות לשאלות עליהן נשאל, למרות היותו זה שנתן תצהיר עדות ראשית, וחרף העובדה שהוא עצמו ערך את הדיון בהשגה (מיום 31.7.2022), בנוכחות ב"כ העוררת. ריבוי תשובותיו בנוסח: "לא יודע"; "לא מכיר"; "לא מבין את השאלה"; "על מה אני צריך להשיב"; לא חיזקו בעיני את עמדת המשיב בערר.

41. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב ובשלה העת להכריע.

דיון והכרעה

פתח דבר

42. כאמור בפתח פסק דין זה, המחלוקת בין הצדדים נסובה על מניין הימים בהתאם להגדרת 'תושב ישראל' ובאשר למניין הימים ביחס להגדרת 'עולה חדש'. למען הסדר- אחזור על טענת הצדדים בתמצית, כדלקמן.

43. לטענת העוררת, מניין הימים – הן מכוח סעיף 9 לחוק והן מכוח תקנה 12 לתקנות – יחל להימנות ממועד סיום הבניה של הדירה, אותה רכשה העוררת. ממילא תהא זכאית להטבה (ככל והעוררת תוגדר 'תושבת ישראל') או הקלה (ביחס להגדרתה כ'עולה חדשה') במס.

44. מנגד, לטענת המשיב – אין גמישות ביחס למועדים, מעבר למועדים המצוינים בחוק ובתקנות, וכן הגמישות שניתנה, הלכה למעשה, מכוח הוראות הביצוע; לדעת המשיב, יש לאבחן את הוראת סעיף 107 לחוק, בדבר הארכת מועדים, כחלה אך ורק על מועדים פרוצדוראליים הנוגעים לפעולות מצד הנישום ואף מצד המנהל. ברם, לדעת המשיב, מועדים הנוגעים למהות- הטומנים בחובם תנאי, אשר בהתקיימו זכאי הנישום להטבה או הקלה, אין הוראת סעיף 107 חלה – היינו, אין סמכות למנהל להאריך מועד התלוי בתנאי (מועד מהותי, בשונה ממועד פרוצדוראלי).

45. כמו כן, לדעת המשיב, הוראת הביצוע הרלוונטית לעניין, בטעות יסודה; התברר בדיעבד כי הוראת הביצוע אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק. על כן, אין לפעול על פי הוראת הביצוע, מכאן ולהבא, וכי בכוונת המשיב לבטלה.

46. כן הוסיף המשיב וטען כי, ישנה 'הלכה' אשר אימצה את פרשנותו לסעיף 107, לפיה מועד מהותי (התלוי בתנאי) אין בסמכותו להאריך.

'דירת מגורים' מהי?



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

47. תחילה אציין כי המחלוקת בין הצדדים נובעת מפרשנות, וכי הצדדים תמימי דעים כי לפנינו דירה כהגדרתה בחוק מסמ"ק; במסגרת חוק מסמ"ק ישנן כמה הגדרות שונות ל'דירת מגורים'; בענייננו עסקינן במס רכישה, על כן אין לנו עסק עם הגדרת 'דירת מגורים' בסעיף 1 לחוק מסמ"ק, אלא עניין לנו עם סעיף 9 לחוק [על ההבדל בין הגדרת 'דירת מגורים' שבסעיף 1 לחוק לבין ההגדרה שבסעיף 9 לחוק ראו: ע"א 4299/11 עמירם גיצלטר נ' רשות המיסים - מנהל מס שבח מקרקעין (21.1.2014)]; לפיכך, ולמען הסדר, נצטט תחילה את סעיף 9(ג) לחוק, הפסקה הרלוונטית לענייננו – כדלקמן;

8 **"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:**

9 **(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה**
10 **שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות**
11 **מצד המוכר לסיים את הבניה;**

12 **(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא**
13 **דירה המיועדת לשמש למגורים."**

14 [ההדגשות אינן במקור – א"ד]

48. בענייננו, העוררת חפצה לקבל הטבת מס ברכישת דירה מגורים ראשונה (שעד לסכום מסוים תהא פטורה מתשלום מס רכישה) או לחילופין בהקלה מס לעולה חדש, ברכישת דירת מגורים (לפיה עד לסכום מסוים מס רכישה יהא בשיעור של 0.5%).

49. ברם, בהגדרת 'דירת מגורים' – ביחס למס רכישה – נכללת אף דירה 'שבנייתה טרם נסתיימה', וכאמור לעיל – וכפי שביאר הנשיא ברק בע"א 501/03 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, נח(2) 575-576 (2004), לאמור:

21 **"על תכלית הנורמה יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה**
22 **החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין**
23 **אחר (ראו: ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ'**
24 **פקיד שומה למפעלים גדולים; עע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת**
25 **ישראל, בעמ' 776).**

26 **על-פי כללי פרשנות אלה, נפנה לבחון את השאלה הפרשנית**
27 **שלפנינו.**

12. (...). לשון ההגדרה בסעיף 9(ג) לחוק מאפשרת בבירור
29 לכלול בגדריה גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה, ובלבד שיש



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 התחייבות לסיימה. בלשון זו יש הרחבה מסוימת, משום
2 שהיא מאפשרת לכלול גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה. אך
3 בצד זאת יש מגבלה והיא הדרישה להתחייבות לסיים את
4 הבנייה. מגבלה זו נועדה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי
5 באמצעות ניצול הפטור על-פי סעיף 49 לחוק על-ידי רכישת
6 דירות פיקטיביות, כלומר דירות "על הנייר" בלבד וללא כל
7 כוונה לסיים את בנייתן. בהתאם לתכליתה זו של המגבלה יש
8 גם לפרשה. עת מדובר ברכישה מקבלן, מתחייב הקבלן לסיים
9 את הבנייה. (...).
- 10 במה דברים אמורים: העוררת כאשר התקשרה בהסכם לרכישת הדירה, בנספח א להסכם
11 (סעיף 7), תואר מצבה של הדירה כ-**"גמר שלד"**; יוצא אפוא, כי לאור ההלכה הפסוקה הרי
12 שגם דירת במצב "גמר שלד" תוגדר כדירת מגורים, שכן ישנה התחייבות חוזית, מצד הקבלן
13 [המוכרת הינה חברת יסודות צור בע"מ, בעלת הזכויות והקבלן של הפרויקט במסגרתו
14 נרכשה הדירה], לסיים את בנייתה של הדירה;
- 15 50. ברם, לאור האמור בהלכה הפסוקה הרי שהכללת דירה שבנייתה טרם הסתיימה- נובעת
16 מתכלית החקיקה. מחד גיסא, קיים רצון המחוקק להיטיב עם הנישום שדירתו עדיין לא
17 הסתיימה בנייתה וכך לא יפסיד את ההטבה בגין רכישת דירת מגורים יחידה של תושב
18 ישראל. מאידך גיסא, בכוונת המחוקק למנוע "תכנון מס בלתי לגיטימי באמצעות ניצול
19 הפטור על-פי סעיף 49 לחוק על-ידי רכישת דירות פיקטיביות, כלומר דירות "על הנייר"
20 בלבד וללא כל כוונה לסיים את בנייתן." כלשון הנשיא ברק בפסק הדין הנ"ל. הפרשנות לעיל,
21 מתיישבת יפה עם דבריו של הנשיא ברק לפיהם "בהתאם לתכליתה זו של המגבלה יש גם
22 לפרשה."
- 23 51. הנה כי כן, במחלוקת בין הצדדים באשר לפרשנות – דעתי נוטה לזו של העוררת. להלן אפרוש
24 נימוקיי למסקנה זו;
- 25 52. תחילה נחזור על טענות הצדדים בעניין תכלית החקיקה ופרשנותה, בתמצית; כדלקמן:
- 26 א. לטענת העוררת, המטרה – בסעיף 9 לחוק כמו גם בתקנה 12 לתקנות – היא לאפשר
27 לעולה חדש לרכוש דירה שתהיה מוכנה למגוריו, בטרם יעלה ארצה; על כן הפרשנות
28 התכליתית, על מנת להגשים את המטרה לעיל, היא למנות את מניין הימים, הן בחוק
29 והן בתקנות, ממועד סיום בניית הדירה, כך שכאשר היא ראויה למגורים תחל ספירת
30 הימים – להטבה או הקלה במס רכישה; לטענת העוררת, חיזוק לפרשנות לעיל
31 מצויה בפרשנות המשיב עצמו, בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח (הוראת ביצוע



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899-10 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 5.2013, עמ' 369.1) שם קבע המשיב, ביחס לסעיף 49ג, כי מניין הימים יחל מיום
2 שהסתיימה בניית הדירה, למרות שלשון החוק קובעת במפורש כי מניין הימים יחל
3 מיום 'רכישת הדירה'. כך גם, לטענת העוררת, בהוראות ביצוע ביחס לתקנה 12
4 לתקנות, שעניינה הטבה לעולה, נאמר כי: "15. תקופה שלא תילקח בחשבון – בענין
5 השנה מיום רכישת הדירה ועד כניסת ה"עולה" לארץ כאמור בסעיף 1 לעיל, לא
6 תילקח בחשבון תקופה כדלהלן: א. תקופה בה היתה הדירה בבניה. (...) ד. בכל
7 מקרה לא תארך התקופה שמיום הרכישה עד יום הכניסה לארץ, ליותר משלוש
8 שנים". הנה, לטענת העוררת, מצאנו כי בשני מקרים לעיל, המשיב אימץ את
9 הפרשנות לפיה מניין הימים יחל ממועד סיום בניית הדירה. לעניין המגבלה של 3
10 השנים, טענה העוררת כי זו נעשתה שלא בסמכות וממילא שלמנהל יש סמכות (סעיף
11 107 לחוק), להאריך כל מועד, בהתאם לנסיבות כל מקרה ומקרה.

12 ב. מנגד, לעמדת המשיב, הפרשנות היא דווקנית; ובמצב דברים בו לשון החוק ברורה
13 אין עוד צורך להיכנס לדיון בפרשנות לשון החוק; זאת ועוד, לעמדת המשיב, עסקינן
14 במועד התלוי בתנאי ובמועד המעניק הטבת מס- ממילא שלא ניתן להאריך מועד
15 כגון דא. כמו כן, טען המשיב כי העוררת רכשה דירה שמלכתחילה לא תהיה מוכנה
16 בתוך שנה עד לעלייתה לישראל (שכן, כזכור, הוסכם בהסכם המכר כי הדירה תימסר
17 לאחר 18 חודשים מיום הרכישה), ועל כן גם מטעם זה אין היא זכאית להטבת מס.
18 ביחס להוראות הביצוע לעיל, לעניין סעיף 49ג, טען המשיב כי אין להשליך מהמקרה
19 בו עוסק הסעיף על ענייננו, שכן עסקינן בדירה חליפית ולא ברכישת דירה יחידה
20 כמבקרה דנן. כן טען המשיב – ביחס להוראות הביצוע הרלוונטיות לענייננו (תקנה 12)
21 – כי הוראת ביצוע זו הינה לפנים משורת הדין וכי אמנם הסכים המשיב, לפרשנות
22 מקלה ולהתלות את מניין הימים לאחר סיום הבנייה של הדירה, אך הגביל זאת ל-3
23 שנים. כמו כן, טען המשיב כי הוראת הביצוע, ביחס לפרשנות תקנה 12 לתקנות,
24 "אינה עולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה, והיא מנוגדת לדין, ומשכך לא ניתן
25 להאריך תחולתו של תנאי לקבלת הטבה שנקבע על ידי המחוקק או על ידי מחוקק
26 המשנה, גם לא באמצעות קובץ הפרשנות." (סעיף 45 לסיכומי המשיב). המשיב סמך
27 עמדתו על ההלכה הפסוקה ועל תיקון תשפ"ד, בו נוסף סעיף 12א (שלא חל בענייננו)
28 על פיו הוגבלה הקלה זו במגבלת 3 שנים מיום הרכישה.

29 53. להלן אדון בשתי החלופות העומדות על הפרק:

30 א. החלופה האחת – הטבת מס רכישה מדורג (כאשר הסכום במדרגה הראשונה מעניק
31 פטור ממס רכישה); בענייננו, בהתאם לתמורה עבור הדירה, הרי שלפי חלופה זו
32 העוררת פטורה ממס רכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ב. החלופה השנייה – הקלה בשיעור מס רכישה, בהתאם לתקנה 12, לפיה עד לסכום המדרגה הראשונה שיעור מס רכישה הוא 0.5% ושיעור מס רכישה במדרגה השנייה הוא 5% (במקום 6% או 8%).

חלופה א' – הטבה במס רכישה לפי סעיף 9 לחוק

54. נפתח בלשון סעיף 9(ג1)(ג)(4)(ב) לחוק – לאמור:

מס רכישה "9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת

מקרקעין (להלן – מס רכישה);

(...)

(ג1).

(...)

(4) בסעיף קטן זה –

(...)

(ב) "תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת

הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק,

כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה;"

55. בהתאם לאמור בסעיף 9 הנ"ל – מועד הרכישה של הדירה – 3.9.2017; מועד תושבותה –

1.12.2020. הנה כי כן, חלפו – ממועד הרכישה ועד ליום היות העוררת תושבת ישראל – 3

שנים, 2 חודשים ו-27 יום. על כן טען המשיב, כי אין העוררת זכאית להטבה במס רכישה לפי

חלופה זו, שכן עברו יותר משנתיים מיום רכישת הדירה.

56. במחלוקת הצדדים ביחס להוראת הביצוע לעיל, המפרשת את סעיף 49 לחוק, שם פירש

המשיב כי יום הרכישה הוא יום סיום הבנייה של הדירה; שלדעת העוררת יש להקיש משם

לכאן, ולדעת המשיב יש לאבחן בין סעיף 49 לסעיף 9, דעתי היא, שאכן יש מקום להקיש

ולדמות מילתא למילתא, שכן התכלית בשני הסעיפים היא במטרה לתת מענה לרוכש הדירה,

כאשר לא הסתיימה בניית הדירה, לקבל את הטבת המס.

וכך העיד העד מטעם המשיב – לאמור: **"רשות המיסים הבינה את הצורך שיש לתת עוד**

קצת זמן לרוכשים דירות מקבלן אבל באותה נשימה הגבילה זאת לעד שלוש שנים."

(פרוטוקול הדיון 20.5.2024; עמ' 16 שו' 11-12). אמנם הדברים נאמרו ביחס לתקנה 12 אך

המטרה זהה הן בסעיף 9 (שתקנה 12 הותקנה מכוחו) והן לסעיף 49.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

57. לענייננו רלבנטיים דברי בית המשפט העליון בעניין מלכיאור- ע"א 2142/21 מנהל מיסוי
מקרקעין תל-אביב נ' מיכאל מלכיאור, פס' 23-25 (27.10.2022) – לאמור:

"החלופות השלישית והרביעית שבסעיף, עניינן ברכישת דירה
מקבלן. תוספת זו נחקקה על רקע הנסיבות הייחודיות הקשורות
לרכישת דירה מסוג זה. זאת מפני שהחלופה המאפשרת מכירת
הדירה הנוספת בתוך 24 חודשים איננה בהכרח רלוונטית למצב שבו
הדירה נרכשה מקבלן, שכן מציאות נפוצה היא כי במקרים בהם
נרכשת דירה מקבלן, גם לאחר 24 חודשים לא נמסרת החזקה
בדירה לרוכש וממילא דירתו הנוספת של הרוכש עודנה בגדר "דירה
יחידה" (ראו: דיון בוועדת הכספים של הכנסת מיום 28.12.2004
עמ' 49-51). במצב דברים זה, לא ניתן לצפות מהרוכש למכור את
הדירה הנוספת. לפיכך, נוסחה החלופה השלישית הקובעת כי
לצורך קבלת ההקלה במס הרכישה ניתן למכור את הדירה הנוספת
בתוך 12 חודשים מיום שבו הייתה החזקה בדירה אמורה להימסר
לידי הרוכש על פי ההסכם עם הקבלן. מעבר לכך, נוכח העיכובים
הנוספים שעלולים להתרחש במסירת החזקה בדירה אף מעבר
לתאריך הנקוב בהסכם, נוספה החלופה הרביעית, היא העומדת
במרכז דיוננו, על פיה במקרה שבו חל עיכוב במסירת החזקה בשל
נסיבות שאינן בשליטת הרוכש, המועד הקובע לעניין קבלת ההקלה
יהיה עד תום 12 חודשים מהמועד שבו נמסרה לידי הרוכש החזקה
בדירה שרכש מהקבלן, בפועל. על מנת שלא להותיר פתח
להתחמקויות שונות מצד הרוכש לקבלת החזקה באופן שיאפשר
הארכת התקופה, הובהר כי חישוב התקופה החל ממועד קבלת
החזקה בפועל אפשרי רק במצב שבו חלו עיכובים במסירת החזקה
שאינם בשליטת הרוכש (ראו: דיון בוועדת הכספים של הכנסת
מיום 28.12.2004, עמ' 51).

24. הנה כי כן, המחוקק היה ער לכך שמסגרת הזמן הקשיחה
(24 חודשים) מאז נרכשה הדירה, שבה ניתנת לרוכש דירת מגורים
הזדמנות למכור את דירתו הנוספת ולזכות בהקלה במס הרכישה,
אינה נותנת בהכרח מענה מספק במקרה של רכישת דירה מקבלן.
האפשרות למכור את הדירה הנוספת ובכך להביא לחישוב מס
הרכישה כ"דירה יחידה" מותנית בכך שאכן יש בידי הרוכש
אפשרות להתגורר בדירת המגורים שרכש מהקבלן. לפיכך, נוספו
כאמור החלופות המאפשרות להכיר במכירת הדירה הנוספת ככזו



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 המזכה את רוכש הדירה בהקלה במס רכישה – חלופה המתייחסת
2 למועד שנקבע בהסכם לעניין קבלת החזקה בדירה (החלופה
3 השלישית), ובמקרים שבהם חל עיכוב בלתי צפוי נוסף שלא היה
4 בשליטת הרוכש, חלופה המתייחסת למועד קבלת החזקה בפועל
5 כמועד ממנו יש למנות 12 חודשים במהלכם ניתנת הזדמנות
6 למכירת הדירה הנוספת (החלופה הרביעית).
- 7 25. קריאה פשוטה זו של הסעיף מובילה למסקנה כי יש
8 לדחות את עמדת המערער, לפיה ההקלה בתשלום מס רכישה בגין
9 רכישת דירה מקבלן, כאשר חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש
10 במסירת החזקה בדירה, כפופה למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85
11 לחוק לעניין "תיקון שומה". המחוקק "פרץ" בכוונת מכוון את
12 מסגרת התקופה המאפשרת את מכירת הדירה הנוספת לצורך
13 הכרה בדירה שנרכשה מקבלן כ"דירה יחידה", והרחיבה אל מעבר
14 ל-24 החודשים הנמנים מיום הרכישה. החלת מסגרת הזמן
15 שנקבעה בסעיף 85, כך ש"תיקון" השומה יכול להיעשות בתוך 4
16 שנים בלבד מיום שאושרה השומה (שהוא מועד הסמוך למועד
17 הרכישה), בהתעלם מהשאלה מהו מועד מסירת החזקה לפי
18 ההסכם או אימתי נמסרה החזקה בפועל (בנסיבות שבהן חל עיכוב
19 שאינו בשליטת הרוכש), מוקשית אפוא עד מאוד. יישום עמדת
20 המערער ככתבה וכלשונה עשויה להביא לריקון מתוכן של תכלית
21 ההוראה, היינו להקל על מי שמבקש לרכוש דירת מגורים, תוך
22 התחשבות ביכולותיהם הכלכליות של רוכשי דירות מגורים (ע"א
23 4006/13 אלון נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, פסקה 18
24 (1.8.2016)). ההקלה האמורה על מי שמבקש לרכוש דירת מגורים,
25 ולהחליפה באחרת, מאפשרת לרוכש למכור את דירתו הנוספת
26 מבלי שיוותר ללא קורת גג. כל עוד לא נמסרה החזקה בדירה
27 שנרכשה מקבלן – כאשר מדובר במצב לגביו נתן המחוקק דעתו כי
28 באופן שגרתי חלים בו עיכובים במסירת החזקה – לא ניתן לצפות
29 מהרוכש כי ימכור את הדירה, המשמשת כאמור למגוריו."
- 30 58. לטעמי – לאור הדברים שנאמרו בעניין מלכיאור – הוא הדין והוא הטעם במקרה דנן, וכי יש
31 לראות את יום הרכישה כמועד בו הסתיימה בניית הדירה. משמעות הדברים הינה כי מניין
32 הימים, לצורך קבלת ההטבה לפי סעיף 9 לחוק, בנסיבות העניין דנא, יחל ממועד מסירת
33 הדירה לעוררת (26.1.22) – ועל כן, העוררת עומדת במועד הקבוע בסעיף 9 לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 הוראת שעה נגיף הקורונה
- 2 59. ברם, גם אם נצא מנקודת הנחה כי חלה מגבלה של 3 שנים כמו שסבר המשיב ביחס להוראת
- 3 ביצוע המפרשת את תקנה 12 – בעניינו, מניין הימים ייעצר מפאת הוראת שעה נגיף הקורונה.
- 4 אסביר;
- 5 60. לדעת המשיב, המועד האחרון לפיו העוררת תיחשב ל'תושבת ישראל' הוא: 3.9.2019 (סעיף
- 6 22 לתצהיר מטעם המשיב – מר דוד שמואל; סעיף 9 למכתב דחייה ממיום 6.1.22 – מר יהונתן
- 7 צור).
- 8 61. הוראת שעה נגיף הקורונה קובעת בזו הלשון:
- 9 **3". בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות חוק מיסוי מקרקעין**
- 10 **המפורטות להלן, התקופה שמיום ה' באדר התש"ף (1 במרס**
- 11 **(2020) עד יום כ' בתמוז התשפ"א (30 ביוני 2021), לא תבוא במניין,**
- 12 **אם מועדי סיומן חלים באותה תקופה:**
- 13 (1) סעיף 9(ג1)(2)(ב), (ג1)(2)(ב1)(2)(ב) ו-(ג1)(4)(ב);
- 14 (2) סעיף 49ג(1);
- 15 (3) סעיף 49ה."
- 16 62. סעיף 3 להוראת שעה נגיף הקורונה מאריך במפורש את המועד הנקוב בסעיף 9(ג1)(4)(ב);
- 17 לדעת המשיב, המועד האחרון להיות העוררת 'תושבת ישראל' (בהתאם לחלופה אחת) הוא
- 18 3.9.19; ואילו התקופה שלא תבוא במניין הימים לפי הוראת שעה הנ"ל היא: **1.3.2020** –
- 19 **30.6.2021** (להלן: **"תקופת הקורונה"**). על כן, לכאורה, גם הוראת שעה נגיף הקורונה אינה
- 20 מסייעת לעוררת, שכן המועד האחרון לתושבות אינו נופל בתקופת הקורונה.
- 21 63. לטעמי, יש להתחשב בכך שהבנייה של הדירה טרם הסתיימה, וחברת יסודות צור (הקבלן)
- 22 הודיעה, במכתבה מיום 7.11.2021 ומכתב נוסף לפני התאריך הנזכר, כי חל עיכוב במסירת
- 23 הדירה עקב נגיף הקורונה; וכן חזרה על הודעתה דלעיל שוב, באמצעות ב"כ, בשני מכתבים
- 24 נוספים, מיום 19.3.2020 ומיום 14.6.2020, במסגרתם הודיעה כי מסירת הדירה תתעכב עקב
- 25 נגיף הקורונה. התכלית בסעיף 9(ג1)(4)(ב) לחוק היא לתת מענה לעולה על מנת שתהיה לו
- 26 דירה מוכנה לגור בה בטרם עלותו ארצה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 64. על כן, לטעמי, יש לראות את יום הרכישה לכל הפחות כתקופת זמן בת 3 שנים (כפי הוראת
- 2 השעה ביחס לתקנה 12), כאשר תקופת הקורונה לא תבוא במניין הימים - או אז, המועד
- 3 האחרון להיות העוררת תושבת ישראל הוא : 30.6.2021.
- 4 סמכות המנהל להארכת מועדים – סעיף 107 לחוק מסמ"ק
- 5 65. בנימוקי השומה מיום 14 באוגוסט 2022, ביחס לחלופה א, קבע המנהל כך (סעיף 24): **"למען**
- 6 **הסר ספק, מדובר במועד מהותי הקבוע בחוק, אין בידי מנהל מיסוי מקרקעין סמכות**
- 7 **להאריך תקופת זמן שהמחוקק הביע מפורשות את רצונו עד כמה תוארך."**
- 8 עוד קבע המנהל, בשומה הנ"ל (סעיף 25), כי לדידו המסקנה היא אפוא כי הוא אינו מוסמך
- 9 להאריך את מועד הפטור (הרלוונטי לענייננו לאור גובה התמורה של הדירה) מעבר לתקופה
- 10 הנקובה בחוק – 24 חודשים. עוד הוסיף המנהל (שם), כי הגורם היחידי המוסמך לשנות את
- 11 התקופה שבסעיף 9 (הרלוונטי לענייננו) הוא המחוקק לבדו.
- 12 66. ההוראה המסמיכה את המנהל להאריך מועדים, היא זו שבסעיף 107 לחוק מסמ"ק – בזו
- 13 הלשון:
- 14 **"107. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם**
- 15 **נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה."**
- 16 הארכת מועד תלויה בהתקיים שני תנאים המצטבר: האחד – המנהל נתבקש להאריך מועד;
- 17 השני – המנהל ראה 'סיבה מספקת' להיעתר לבקשה.
- 18 67. בטרם אשוב לעסוק בסמכות המנהל להארכת מועד – אציין כי בענייננו אין חולק כי שני
- 19 התנאים התקיימו; העוררת ביקשה מספר פעמים מהמשיב כי יאריך לה את המועד (בכך
- 20 שמניין הימים יחל עם סיום בניית הדירה); לעניין 'סיבה מספקת', לדידי, כאשר ישנה 'כונה
- 21 כנה' ו'רצון אמיתי' לעלות לישראל ולהשתקע בה, בפרט כאשר העוררת מכרה את דירת
- 22 מגוריה היחידה בניכר, רכשה דירת מגורים, עלתה לישראל וכל חטאה היא איחור בקבלת
- 23 הדירה, שאיננה בשליטתה, סבורני שלפנינו 'סיבה מספקת' להאריך את המועד, וכפי
- 24 שפירטתי לעיל בעניין הפרשנות, על מנת שהעוררת תזכה בהטבת מס. יפים לעניין זה דבריו
- 25 של כב' השופט א' רובינשטיין בפסק הדין בעניין כספי (המוזכר להלן; פסקה י"ב) לאמור:
- 26 **"סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון**
- 27 **השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות**
- 28 **הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק."** עמדה זו אומצה אף על ידי כב' השופט ד' מינץ
- 29 (בהלכת ריך שתוזכר להלן; פסקה 26 לחו"ד); לטעמי, לעוררת ישנה סיבה מספקת מדוע



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 איחרה את המועד, בפרט שהדבר לא היה בשליטתה ומדובר באיחור לא ארוך בנסיבות
2 העניין.
- 3 68. בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך (21.2.2021) (להלן:
4 "הלכת רייך") נקבע כי הפרשנות של הדיבר "כל מועד" שבסעיף 107 לחוק – מתפרסת על כלל
5 המועדים בחוק מסמ"ק וכי היא אינה מבדילה בין סוגי המועדים (פסקה 17 לחוות דעתו של
6 כב' השופט ד' מינץ):
- 7 "17. לשון סעיף 107 לחוק היא ברורה וחדה. ניתן "לחלץ"
8 ממנה משמעות אחת, בהירה ופשוטה. אין מדובר בלשון דו-
9 משמעית או כזו הטומנת בחובה מספר משמעויות שונות. המחוקק
10 קבע כי המנהל רשאי להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק. על פי
11 פשוטו של מקרא, המילה כל משמעה מלוא המידה מושא העניין
12 הנמדד. סך כולל של כל הפריטים הכלולים במניין. לא חלק, לא
13 מיעוט, אלא שלם. על כן שעה שמושא העניין הנמדד הוא מועדים,
14 המושג כל כולל בחובו את המועדים כולם. המחוקק לא סייג וקבע
15 כי מועדים מסוימים הקבועים בחוק אינם ניתנים להארכה. אכן,
16 חרף האמור, טענת המערער היא כי לשונו של הסעיף סובלת
17 פרשנות מצמצמת, על פיה המחוקק כיוון רק למועדים פרוצדורליים
18 ולא למועדים הקבועים "התיישנות מהותית". ברם, טענה זו נעדרת
19 כל עיגון בלשון החוק. גם ניסיון המערער להצביע על מועד אחר
20 הקבוע בחוק שסעיף 107 לא חל לגביו, בהתאם לפסיקה, לא צלח."
- 21 לדעתו של כב' השופט מינץ הצטרף כב' המשנה לנשיאה (כתוארו אז), השופט ח' מלצר
22 באומרו: "בעניין זה, טעמיו של חברי, השופט ד' מינץ, מקובלים עלי. אכן, המילים: "כל
23 מועד" שבסעיף הנ"ל, כוללות על פי פשוטן: כל מועד, ולא מצאתי בטיעוניו של המערער כל
24 סיבה או טעם להבחין בין מועד לפי סעיף 85 לחוק לבין מועדים אחרים בחוק".
- 25 69. המשיב הגיש בקשה לדיון נוסף, אך זו נדחתה על ידי הנשיאה (כתוארה אז) כב' השופטת א'
26 חיות באומרה, בדנ"א 1867/21 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי
27 רייך (18.7.2021), "מן האמור לעיל עולה כי לא הייתה בעבר הלכה ברורה שלפיה לא ניתן
28 להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק מכוח סעיף 107 לחוק ולמצער, שררה עד כה
29 אי-בהירות באשר לאפשרות לעשות כן. לפיכך, אין לקבל את הטענה כי פסק-הדין סותר
30 הלכה קודמת."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 בע"א 2142/21 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מיכאל מלכיאור (27.10.2022) (להלן:
2 "עניין מלכיאור"):

3 70. הלכת רייד קיבלה משנה תוקף בעניין מלכיאור, שם נכתב כי- "די בכך אפוא כדי לגזור את
4 דינו של הערער לדחייה. ניסיונו של המערער להיבנות מהבקשה לדיון נוסף בעניין רייד
5 כשל; הוסר המחסום עליו ביקש המערער להיבנות, אשר מנע לשיטתו את האפשרות לעשות
6 שימוש בהוראת סעיף 107(א) לחוק; וכאמור לעיל אף בהליך לפני הוועדה התבטא נציג
7 המערער כי נראה שקיימת במקרה זה "סיבה מספקת" כנדרש."

8 71. כפי שהוזכר לעיל, מעניין מלכיאור אנו למדים אף על תכלית ומטרת סעיף 9, ביחס לדירה
9 שנרכשה מקבלן וטרם הסתיימה, ובדומה לנדון דנן. אף ביחס ל'סיבה מספקת' דעתי היא כי
10 המקרה דנן דומה במהותו למקרה בעניין מלכיאור, וכן לעניין הארכת מועדים – היוצא מזה,
11 אפוא, כי גם מהטעמים ונסיבות המקרה בעניין מלכיאור ניתן להשליך, כאמור, על עניינו –
12 כי העוררת זכאית להיחשב כתושבת ישראל וכי מניין הימים יחל מעת מועד מסירת הדירה;
13 שכן לדעתי המסקנה המתבקשת היא, כי עיכוב במסירת הדירה עקב נגיף הקורונה כבעניינו,
14 ובפרט שהעוררת עשתה כל אשר לאל ידה על מנת להקדים בואה ארצה, כפי שקבעתי לעיל.
15 לדידי, נסיבותיה המיוחדות של העוררת מהווים 'סיבה מספקת' להארכת מועד.

16 72. הלכת רייד נקבעה בשנת 2021; ההחלטה בדיון נוסף ניתנה אף היא בשנת 2021; פסק הדין
17 בעניין מלכיאור ניתן ביום 27.10.22; ואילו הערר שהוגש לפנינו – הוגש אף הוא בשנת 2022,
18 כשבוע ימים לפני פסק הדין בעניין מלכיאור – 18.10.22 (נימוקי השומה ניתנו ביום
19 14.8.2022); המשיב מצדו, הגיש את כתב התשובה לערר ביום 11 בדצמבר 2022 – כחודשיים
20 לאחר הלכת רייד, דיון נוסף רייד ועניין מלכיאור וטען כך: "העוררת טוענת בסעיף 4 לערר
21 כי בסמכות המשיב להאריך כל מועד שמוזכר בחוק. המשיב יטען כי כאשר מדובר בפרק זמן
22 שהוא תנאי לקבלת הטבה, הקלה או פטור – אין זאת בסמכותו להאריך את פרק הזמן הנ"ל
23 מכוח סעיף 107 לחוק". עוד הוסיף המשיב כי, "ראו בעניין זה את הדברים שנקבעו בעניין
24 יעקובוביץ' (הנ"ל), בתאריך 7.5.2021: (ציטוט פסקה 57 לפסק הדין בעניין יעקובוביץ'). עוד
25 ציטט המשיב את הדברים שנאמרו בפסק הדין בעניין הררי, לפיהם המנהל אינו מוסמך
26 להאריך את המועד הנקוב בסעיף 9(ג1)(2)(ב). על דברים אלה חזר המשיב אף בתצהירו
27 (סעיפים 33-34); בסיכומיו חזר המשיב שוב על עמדתו (סעיפים 40-44).

28 73. כב' השופט ד' מינץ חזר על ההלכה בפסק הדין שניתן בעניין מלכיאור – לאמור: "באותו
29 פסק דין (הלכת רייד – א"ד) נקבע כי סעיף 107(א) לחוק אכן מקנה למנהל סמכות להאריך
30 "כל מועד" שנקבע בחוק, ובכלל זה את המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק. ברם, בעת שהוגש
31 הערער לפנינו, וחרף מתן פסק הדין האמור, חזר המערער על עמדתו כי לשיטתו לא ניתן
32 להאריך את התקופה הנקובה בסעיף 85 לחוק באמצעות הסמכות הנתונה לפי סעיף 107



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 לחוק, בציינו כי הוגשה על ידו לבית משפט זה בקשה לדיון נוסף בעניין רייד, התלויה
- 2 ועומדת. אלא שבקשת המערער לדיון נוסף נדחתה ביום 18.7.2021, כחצי שנה לאחר מתן
- 3 פסק דינה של ועדת הערר בענייננו (דנ"א 1867/21). 17. אם כן, לא יכולה להיות
- 4 כיום מחלוקת על כך שבאפשרות המערער לעשות שימוש בסמכות הקבועה בסעיף 107(א)
- 5 לחוק לצורך הארכת תקופת ארבע השנים הנקובה בסעיף 85 לחוק. בהינתן כי הסמכות
- 6 להארכת המועד נתונה, ובנסיבות שבהן אין חולק, אף לא מצד המערער, כי מתקיימות
- 7 במקרה זה הנסיבות האמורות בסעיף 9(א1)(א)(2)(א)(2) לחוק, וכל "חטאם" של המשיבים
- 8 הוא כי הם שילמו את מס הרכישה במלואו ובמועדו, נראה כי מתקיימת "סיבה מספקת"
- 9 לעשות כן." (ההדגשות אינן במקור- א"ד).
- 10 74. אף כב' הנשיאה (כתוארה אז) השופטת א' חיות (בדיון נוסף בעניין רייד), הבינה את הלכת
- 11 רייד כי כל מועד, כפשוטו, בסמכות המנהל להאריך; וכך סיכמה את דעות הרוב:
- 12 "3. השופט מינץ, שחוות דעתו התקבלה בדעת רוב, קבע כי
- 13 לשון סעיף 107 לחוק היא חד-משמעית, ולפיה המנהל רשאי
- 14 להאריך "כל מועד בחוק", וכי נוסח זה נושא משמעות אחת בלבד
- 15 לענייננו והיא – הסמכה להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.
- 16 השופט מינץ הוסיף כי הוא "מוכן להניח" שסעיף 85 לחוק אכן
- 17 קובע הסדר של התיישנות מהותית, אך לגישתו סעיף 107 לחוק
- 18 מאפשר "להפיח חיים חדשים" בזכות שפקעה בשל חלוף המועד
- 19 הנקוב בסעיף 85 לחוק.
- 20 בהקשר זה הפנה השופט מינץ לתיקון מס' 34 לחוק משנת 1997,
- 21 במסגרתו שונה נוסחו של סעיף 107, בוטלו סייגים שהגבילו את
- 22 סמכותו של המנהל להאריך מועדים מסוימים ונקבע כי המנהל
- 23 רשאי להאריך "כל מועד בחוק" (להלן: תיקון מס' 34). השופט
- 24 מינץ הוסיף עוד כי הגם שנוכח לשונו החד-משמעית של החוק
- 25 הדבר נאמר למעלה מן הצורך – גם פרשנות תכליתית תומכת
- 26 במסקנה זו, וכי הדרישה ל"סיבה מספקת" על מנת לעשות שימוש
- 27 בסמכות הקבועה בסעיף 107 לחוק, קובעת נקודת איזון בין שיקולי
- 28 יציבות וודאות מחד גיסא ובין שיקולי מס אמת מאידך גיסא ומפיגה
- 29 את חששו של המבקש שהפרשנות האמורה של הסעיף תאפשר
- 30 תיקון שומה "עד לאינסוף".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

75. גם בע"א 3498/21 צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ
(5.6.2023) (להלן: "עניין צנציפר") הוטעם כי הלכת רייד פורשת כנפיה על כל מועד שהוא
בחוק מסמ"ק; כך סיכם כב' השופט יי אשר את הלכת רייד (פסקה 60):
- 60". שאלת היקף סמכותו של המשיב לעשות שימוש בסמכות
הנדונה היא נכבדה. בפסק הדין בעניין רייד דן בית משפט זה
בשאלה דומה, בקשר לסמכות מנהל מיסוי מקרקעין לעשות שימוש
בסמכותו מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, ביחס לתקופה
הקבועה בסעיף 85(א) לחוק זה. בפסק דין מנומק ומפורט, קבע בית
משפט זה, בדעת רוב, כי ניתן לעשות שימוש בסמכות האמורה
להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין.
- בין שלוש חברי המותב נתגלעה מחלוקת בשאלת מהותו של ההסדר
הקבוע בסעיף 85(א) הנ"ל:
- השופט א' שטיין סבר כי מדובר בהסדר התיישנות מהותית, כך
שלא ניתן להאריך את התקופה הקבועה בו לאחר תומה (בקבעו כך
נותר השופט א' שטיין בדעת מיעוט).
- המשנה לנשיאה ח' מלצר, קבע כי לא מדובר בתקופת התיישנות
כלל, אלא מדובר במועד שנקצב לצורך השגה או ערעור על החלטה
מנהלית. המשנה לנשיאה הוסיף כי מכיוון שסעיף 107 נוקט בלשון
"כל מועד", ניתן לעשות בו שימוש גם כדי להאריך את המועד
שנקבע לצורך הגשת השגה או ערעור.
- השופט ד' מינץ נמנע מלקבוע את מהות ההסדר, והסתפק בקביעה
כי לשון סעיף 107 לחוק היא חד-משמעית, ולפיה המנהל רשאי
להאריך "כל מועד" בחוק, לרבות את המועד הקבוע בסעיף 85(א)
הנ"ל.
- יצוין כי על רקע הבדלי ההנמקה בין חברי המותב, נקבע כי בעניין
רייד לא נקבעה כל הלכה בעניין מהות ההסדר הקבוע בסעיף 85(א)
הנ"ל (דנ"א 1867/21 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייד, פסקה
8 (18.7.2021)).
- מסייפת דבריו של כב' השופט אשר, משמע כי תיקון סעיף 107 לחוק מסמ"ק (במסגרת תיקון
34) מעיד כי הסמכות של המנהל נפרשת על כל מועד בחוק, שכן סעיף 107 תוקן כך ששני



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899-22 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 המשפטים להלן – "על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה" ו-"למעט המועד
- 2 להגשת ערר או ערעור" – הושמטו מהוראת הסעיף.
- 3 76. אף המשיב עצמו בעניין מלכיאור (פסקה 17) סבר בתחילה כי בעקבות הלכת רייד בסמכות
- 4 המנהל להאריך כל מועד ואף הוסיף כי עיכוב מצד הקבלן במסירת דירה מהווה 'סיבה
- 5 מספקת' להארכת מועד – לאמור: "לא בכדי כאמור, נציג המערער עצמו התבטא בדיון
- 6 שהתקיים לפני הוועדה, כי אם יקבע בעניין רייד כי אכן ניתן להאריך את המועד באמצעות
- 7 הסמכות הנתונה בסעיף 107(א) לחוק, הרי שבנסיבות מקרה זה נראה כי קיימת "סיבה
- 8 מספקת" לעשות כן באופן המאפשר הארכת המועד (דיון מיום 27.5.2019, עמ' 7). הגם כי
- 9 במועד מאוחר יותר חזר בו נציג המערער מעמדה זו, לא ניתן שלא לקחת זאת בחשבון".
- 10 77. כעת אתייחס לאמור בפסקי הדין המחוזיים אותם ציין וציטט המשיב; כדלהלן.
- 11 בפסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה נקבע בעניין יעקובוביץ כי
- 12 התקופה המנויה בסעיף 9 (ג1)(ב)(2) לחוק אינה בגדר מועד לעניין סמכות המשיב בסעיף
- 13 107 לחוק, אלא מהווה תנאי לקבלת ההקלה במס רכישה. משום כך, קבעה הוועדה כי
- 14 המשיב אינו מוסמך להאריך את התקופה. הוועדה סברה, כי ההלכה בעניין רייד נקבעה
- 15 ביחס לסעיף 85 לחוק ואין להרחיבה ביחס לתנאי שקבע המחוקק, לשם קבלת הקלה במס.
- 16 ועדת הערר בחיפה חזרה על הדברים בעניין הררי. גם ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי
- 17 בתל אביב אימצה פרשנות זו בו"ע 20-06-63044 בועז גרוס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- 18 (15.5.22). באותו עניין נקבע כי למשיב לא הייתה סמכות להאריך את מועד מכירת הדירה
- 19 הראשונה מכוח סעיף 107 לחוק, לעניין התקופה שנקבעה בסעיף 9(ג1)(ב)(2) לחוק. נקבע כי
- 20 יש לאבחן בין תקופות שנקבעו בחוק שהם בגדר "מועד" (אותו רשאי המשיב להאריך), לבין
- 21 תקופות שאינן בגדר מועד אלא הן עצמן "תנאי" לעמידה בהוראות החוק. סבורני שיש לאמץ
- 22 את קביעות ועדות הערר הנזכרות לעיל בעניין יעקובוביץ, הררי וגרוס ולקבוע כי הלכת רייד
- 23 התייחסה למועד שנקבע בחוק, אך לא התייחסה לתקופות המהוות תנאי לקבלת הקלה
- 24 במס. בענייננו, סבורני כי המנהל אינו מוסמך להאריך את תקופת השנתיים הקבועה בסעיף
- 25 9(ג1)(ב)(4) לחוק. מדובר בתקופה שנקבעה בחוק לצורך זכויותיו של מי שהיה לתושב
- 26 ישראל ואין המשיב מוסמך להאריך את התקופה שקבע המחוקק. קביעת התקופה שנקבעה
- 27 בחוק מסמ"ק אינה ייחודית לחוק זה, שכן גם בפקודת מס הכנסה נקבעה תקופה של שנתיים
- 28 ביחס למועד בו יחיד חדל להיות תושב ישראל. ראו לעניין זה את התנאים הקבועים בהגדרת
- 29 "תושב חוץ" בסעיף ההגדרות בפקודה (מרכז חיי לא היה בישראל בשתי שנות המס שלאחר
- 30 שנות המס...). כאשר קבע המחוקק את משך התקופה הרלבנטי לתושב ישראל (בחוק
- 31 מסמ"ק) ואת משך התקופה הרלבנטי לתושב חוץ (בפקודה), אין מקום כי המשיב יקבע
- 32 תקופות ממושכות יותר, ביחס לכל נישום ונישום, על פי הנסיבות הסובייקטיביות המשתנות
- 33 ביחס לכל נישום.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

78. **המסקנה:** בנסיבותיה המיוחדות של העוררת- מניין הימים יחל ממועד מסירת הדירה, ועל כן זכאית היא להטבה מכוח סעיף 9 לחוק מסמ"ק; בהתחשב בסכום התמורה, הרי שהעוררת פטורה מתשלום מס רכישה.
- חלופה ב – הקלה במס לפי תקנה 12 לתקנות
79. הדיון להלן הוא בבחינת למעלה מן הצורך, על מנת לא להשאיר נושא זה בחסר וללא התייחסות, זאת מפני שכבר קבעתי לעיל כי העוררת נחשבת תושבת ישראל הזכאית להטבת מס רכישה (פטור מתשלום מס רכישה). על כן, אדון בסוגיה זו בקיצור.
80. כזכור, העוררת טענה לחלופין, כי ככל ולא תוכר כתושבת ישראל בהתאם לסעיף 9 לחוק, זכאית היא להקלה במס בהתאם לתקנה 12 לתקנות וכאמור לעיל.
- תקנה 12 הותקנה מכוח הסמכות שבסעיף 9(א), **"מס הרכישה יהיה בשיעור משווי (...), הכל כפי שיקבע שר האוצר (...)"** – וזו לשון תקנה 12 (כנוסחה אז, בטרם תיקון תשפ"ד-2024):
- "12. (א)**
- (1) בתקנה זו, "עולה" – מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר התשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:**
- (א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות,**
- התש"י-1950 (להלן - חוק השבות);**
- (ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;**
- (ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;**
- (2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה.**
- (ב) מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה על חלק השווי שעד (...) שקלים חדשים בשיעור של 0.5% ועל חלק השווי העולה על סכום כאמור בשיעור של 5%, ובלבד שרכש אותה העולה תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה, ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו כאמור (...).".**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

81. בהתאם לאמור בתקנה 12(ב), לדעת המנהל, הזכאות בהקלה במס היא "כי העולה רכש את הדירה שנה אחת לפני שנכנס לארץ או בתוך שבע שנים לאחר כניסתו לארץ לראשונה ובלבד שיתקיים האמור בתקנה משנה א' – יום מתן אשרת עולה ותעודת עולה." (סעיף 18 לנימוקי השומה מיום 14.8.22).

הוראת ביצוע – 76/142 מ-5.1.77

82. בסעיף 14 להוראת הביצוע הנ"ל, בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח עמ' 1-127, המפרש את תקנה 12, קבע המשיב כי תינתן פרשנות לפיה כאשר הדירה אינה מוכנה (כבמקרה דנן; רכישת דירה 'על הנייר'), לא תילקח בחשבון התקופה בה הדירה טרם הייתה בנויה. לאמור:

"14. תקופה שלא תילקח בחשבון

בענין השנה מיום רכישת הדירה ועד כניסת ה"עולה" לארץ כאמור בסעיף 1 לעיל, לא תילקח בחשבון תקופה כדלהלן:

א. תקופה בה הייתה הדירה בבניה.

ב. תקופה בה טרם פינה המוכר את הדירה, נגד רצונו

של ה"עולה".

ג. כל סיבה אחרת שלפי דעתו של הממונה האזורי

מנעה מהעולה כניסה לארץ או כניסה לדירה בתוך שנה מיום

שנרכשה.

ד. בכל מקרה לא תאריך התקופה שמיום הרכישה עד

יום הכניסה לארץ, ליותר משלוש שנים."

83. על פי סעיף 14 להוראת הביצוע, לעניין תקופת השנה מיום רכישת הדירה ועד למועד כניסת העולה לארץ, לא תילקח בחשבון התקופה בה הייתה הדירה בבניה. לפי הוראה זו, עומדת העוררת בתנאי תקנה 12 לתקנות. המשיב מסתמך על הוראת סעיף 14(ד) להוראת הביצוע, בה נקבע כי התקופה מיום הרכישה עד ליום הכניסה לישראל לא תאריך יותר משלוש שנים. על פי סעיף 3 להוראת השעה נגיף הקורונה, אין להביא בחשבון את התקופה מיום 1.3.2020 ועד ליום 30.6.21, באופן שאין מניעה להחיל את ההקלה שבתקנה 12 לתקנות על העוררת. איני מקבל את טענת המשיב, בהקשר זה, לפיה הוראת השעה חלה על סעיף 9 לחוק, אך אינה חלה על תקנה 12 לתקנות. תקנה 12 הותקנה לפי סמכות שר האוצר הקבועה בסעיף 9 לחוק ואין מקום להבחין בין הארכת המועד לעלות לישראל בתוך שנתיים בכדי להיחשב תושב ישראל, בשל הקושי לעלות לארץ בשל מגפת הקורונה, לבין הארכת המועד לעלות לישראל בתוך שנה לגבי עולה חדש, עקב מגפת הקורונה. לדידי, הוראת השעה חלה הן על התקופה שבסעיף 9 בחוק והן על התקופה בתקנות שהותקנו מכוחו. המסקנה היא, כי העוררת עומדת בתנאי תקנה 12 לתקנות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

84. ביום 12.8.2024 תוקנה תקנה 12א לתקנות, ומאז היא קובעת מגבלה של 3 שנים גם במקרה של דירה שהייתה מצויה בשלבי בנייה. תיקון זה של התקנות לא היה בתוקף בתקופות הרלבנטיות לערר. בתקופה הרלבנטית לערר, בטרם הותקנה תקנה 12א לתקנות, איני סבור שיש לאמץ מגבלה זו ומכוחה לשלול מן העוררת את ההטבה במס רכישה.

5 כוונת העוררת לעלות ארצה

85. לולא טען המשיב כי לא הייתה כוונה לעוררת לעלות ארצה, לא היה בכוונתי להתייחס לכוונת העוררת. ברם, אתייחס לטענת המשיב בדבר כוונתה וכוונתה של העוררת לעלות ארצה ב'קצירת האומר' כדלקמן; ב"כ העוררת טען כי בוו"ע 001075-00 **רבנו הנרייטה נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (23.4.2002), התקבל ערר של עולה חרף העובדה כי רק לאחר 4 שנים ממועד הרכישה ניתן היה לגור בדירה. המשיב טען, מנגד, **"כי במקרה זה בית המשפט דן בסוגיית רכישת דירה "לשם שיכונו" של העולה ולא דן כלל במועד כניסתו של העולה החדש לארץ, לכן אין מקרה זה רלוונטי לענייננו"**. אכן צודק המשיב כי, לא נפלה מחלוקת בין הצדדים על היותה של העוררת שם 'עולה'. אולם, המקרה שם זהה בפרטים מהותיים לענייננו. כדלהלן:

- i. רכישת דירה מקבלן;
- ii. העדר דירה בארץ המוצא;
- iii. עיכוב במסירת הדירה עקב קשיים כלכליים של הקבלן;
- iv. הרקע לנסיעות לחו"ל היו על רקע אירועים מצערים – פטירה והעדר דירת מגורים (העוררת התגוררה אצל בתה);
- v. העוררת שם החלה להתגורר בדירה רק לאחר כ-3.5 שנים ממועד הרכישה;

- למעשה, ניתן להקיש על כוונת העוררת דנא מעניין רבנו הנרייטה לעיל – שכן גם בענייננו העוררת פעלה לעלות ארצה, ועקב מגפת הקורונה המהלך התעכב וכך גם מסירת הדירה.

86. כאמור לעיל, קבעתי כי העוררת הסבירה את הרקע להיעדרויותיה, וכי פעולותיה – מכירת הדירה בחו"ל, רכישת דירה בארץ, פניה לינפש בנפש' ולסוכנות היהודית, העיכובים בשל נגיף הקורונה וכיו"ב – כנים ואמינים בעיניי וכי אלו משקפים את כוונה וכוונתה לעלות ארצה.

- בעניין כוונת העולה להשתקע בארץ ומהו זמן סביר להתגורר בדירה – ראו והשוו: ע"א 2458/03 **קאפי קדושאי נ' מנהל מס שבח**, פ"ד נט(3) 85 (2004) [פסקה 15]; בעניין התכלית



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22-10-22899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 בהקלה במס רכישה לעולה והגדרת עולה (כוונה להשתקע בארץ) ראו: ו"ע (ת"א) 29881-
2 03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (24.12.2018).

3 87. **המסקנה:** העוררת עומדת אף בהוראות תקנה 12, ובהתאם לפרשנות המשיב והוראת שעה
4 גניף הקורונה, זכאית העוררת להקלה במס (שיעור מס רכישה בשיעור 0.5%).

5 **עוללות**

6 88. ביחס לטענה לאפליה – ב"כ העוררת טען כי בשומה אחרת, שעובדות המקרה דנא זהות
7 לשומה האחרת – קיבל המשיב את הבקשה לתיקון שומה למרות שהעלייה ארצה התאחרת
8 כ-4 שנים ממועד הרכישה של הדירה; למרות שהעד מטעם המשיב התייחס בחקירתו לכך
9 (עמ' 21, שו' 1-16), בהחלטתי במהלך דיון ההוכחות, נעתרתי להתנגדות המשיב להעלאת
10 השומה האחרת; ממילא שהיא אינה רלוונטית לאור התוצאה של פסק הדין דנא.

11 **סוף דבר**

12 89. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הוועדה לקבוע כדלקמן:

13 (א) הערר מתקבל במלואו, דהיינו, העוררת זכאית לפטור ממלוא מס הרכישה בגין הדירה
14 שרכשה; המשמעות היא, כי מס הרכישה ששולמה יוחזר לה.
15 (ב) בנסיבות העניין, המשיב ישלם לעוררת הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של
16 18,000 ₪ (להלן: "**התשלום**"). התשלום ישולם לעוררת בתוך 45 יום ממועד פסק הדין.
17 ככל והתשלום לא ישולם במועד, יישא ריבית כחוק והפרשי הצמדה עד תשלומו בפועל.

18 **מר חיים פוימברוביץ**

19 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט אביגדור דורות.

20 **רו"ח שלמה מדהלה**

21 אני מצטרף בהסכמה לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט א' דורות.

22 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לקבל את הערר, כמפורט לעיל בפסקה 89 וכן לחייב את המשיב
23 בהוצאות, כמפורט לעיל בפסקה 89 הנ"ל.

24

25

26



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ו"ע 22899-10-22 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1
2
3
4
5
6
7

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ט אייר תשפ"ה, 27 מאי 2025, בהעדר הצדדים.

מר חיים פוימברוביץ'
חבר וועדה

רו"ח שלמה מדהלה
חבר וועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר הועדה



8
9