



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 21556-12-17 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1

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
מר אברהם הוכמן, חבר הוועדה

עורר

גד אוחיון

ע"י ב"כ עוה"ד גיא דיין וצבי אפל

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

6

יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

7

פתח דבר

8

בערר זה מתעוררות שלוש סוגיות.

9

כטענה מקדמית טוען העורר כי המועד האחרון למתן החלטה בהשגה שהגיש בתאריך

10 16.3.2016 חל בתאריך 31.10.2017 בהסתמך על הגדרת "חודש" בסעיף 1 לחוק מיסוי

11 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **חוק מיסוי מקרקעין** או **החוק**) הכוללת

12 "לרבות חלק מחודש". מאחר שהחלטה בהשגה התקבלה בתאריך 7.11.2017 הרי שחלפו,

13 לשיטת העורר, למעלה משמונת החודשים הקצובים בחוק למתן החלטה בהשגה (סעיף

14 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין) ולכן יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה (סעיף 87(ו)

15 לחוק). לשיטת העורר, מניין תקופת שמונת החודשים יחל באחד בחודש שבו הוגשה

16 ההשגה ועד לתום שבעה חודשים שלמים לאחר מכן (או כלשונו של העורר "שוטף פלוס

17 שבע").

18 העורר ממשיך וטוען, **כטענה מקדמית**, כי אף אם ייקבע כי ההחלטה בהשגה ניתנה

19 במועדה, הרי שנפל פגם בהליך ההשגה מהטעם שלא ניתנה לו זכות הטיעון והזכות להליך

20 הוגן.

21 **לגופו של עניין**, בתאריך 27.11.2016 מכר העורר את דירת המגורים שלו בתל אביב, מושא

22 ערר זה, וביקש לקבל בגינה פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין הניתן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 למי שבבעלותו דירה יחידה. אחד התנאים לקבלת הפטור ממס שבח לפי סעיף זה, כנוסחו
2 ביום מכירת הדירה, הוא כי הדירה הנמכרת תהא דירתו היחידה של המוכר ביום
3 מכירתה. בנוסף לכך, מאחר שמכירת הדירה בתל אביב הייתה ב"תקופת המעבר"
4 כהגדרתה בהוראת השעה לתיקון מס' 76 לחוק, דהיינו בתקופה מיום 1.1.2014 ועד ליום
5 31.12.2017 (סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
6 התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013) (להלן: **תקופת המעבר**, הוראת השעה
7 לתיקון 76 לחוק) נדרש כתנאי למתן הפטור ממס שבח, כי המוכר היה בעלים של דירה
8 אחת בלבד ב"יום המעבר" המוגדר בסעיף 44(ד)(4) להוראת השעה לתיקון 76 לחוק
9 בתאריך 1.1.2014.
10 במועד מכירת הדירה בתל אביב הייתה בבעלות העורר דירה נוספת ברמת גן אותה רכש
11 בתאריך 12.4.2016. ברם, אין מחלוקת בין הצדדים כי הדירה ברמת גן מהווה "דירה
12 חליפית" לדירה בתל אביב מכוח החזקה הקבועה בסעיף 49ג(1) לחוק מיסוי מקרקעין ולכן
13 אין להביא אותה במניין דירותיו של העורר ביום מכירת הדירה בתל אביב.
14 אלא מאי? מתברר כי על שמו של העורר הייתה רשומה גם מחצית דירה בבאר שבע אותה
15 קיבל במתנה מאביו בתאריך 15.3.2013 כך שבתאריך 1.1.2014, הוא "יום המעבר", היו
16 בבעלות העורר שתי דירות, הדירה בתל אביב ומחצית הדירה בבאר שבע (ראו הגדרת
17 "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעת כי חלק מדירה כמוה כדירה).
18 העורר אמנם הספיק להעביר את זכויותיו במחצית הדירה בבאר שבע לאחותו אסתר
19 בהעברה ללא תמורה עוד בטרם מכר את הדירה בתל אביב (העברה לאחות הייתה בתאריך
20 29.3.2016) כך שאין חולק כי **ביום מכירת הדירה בתל אביב** לא היה העורר בעלים של
21 מחצית הדירה בבאר שבע. עם זאת, ב"יום המעבר" הייתה בבעלות העורר יותר מדירת
22 מגורים אחת, הדירה בתל אביב ומחצית הדירה בבאר שבע, באופן השולל ממנו את הפטור
23 ממס שבח הניתן לדירה יחידה בגין מכירת הדירה בתל אביב (שנמכרה כאמור בתקופת
24 המעבר).
25 העורר טוען כי למרות שהיה הבעלים הרשום של הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע
26 ב"יום המעבר", אין לראותו כבעלים האמיתי של זכויות אלו משום שהחזיק בהן בנאמנות
27 עבור אחותו אסתר ולכן הן שייכות לה. העורר טוען כי רישום מחצית דירת באר שבע על
28 שמו נבע ממניעים של כיבוד אב ועל מנת למנוע סכסוך במשפחה. לאור זאת, טוען העורר
29 כי לא היה מקום לשלול ממנו את הפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק בגין מכירת
30 הדירה בתל אביב רק מהטעם שביום המעבר (1.1.2014) הייתה רשומה על שמו גם מחצית
31 הדירה בבאר שבע. העורר מבקש מהוועדה לקבל את טענתו כי החזיק במחצית הדירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 בבאר שבע כנאמן עבור אחותו אסתר ובכך מבקש לסלול את הדרך לקבלת הפטור ממס
2 שבח במכירת הדירה בתל אביב מושא ערר זה.
3 זוהי בתמצית המחלוקת העניינית הנטושה בין הצדדים בערר. אך קודם שאדון בה, אפנה
4 לדון בשתי טענותיו המקדמיות של העורר.

טענה מקדמית - טענת העורר על התיישנות ההחלטה בהשגה

5
6 1. אין מחלוקת כי העורר הגיש את ההשגה בתאריך 16.3.2017 ואין מחלוקת כי
7 המשיב נתן את ההחלטה בהשגה בתאריך 7.11.2017.
8 המחלוקת בין הצדדים היא כזו: העורר טוען כי המועד האחרון למתן החלטה
9 בהשגה על ידי המשיב חל בתאריך 31.10.2017 ואילו המשיב טוען כי המועד
10 האחרון למתן החלטה בהשגה חל בתאריך 16.11.2017, כעבור שמונה חודשים
11 תמימים מיום מסירת הודעת ההשגה.
12 העורר טוען כי במועד קבלת ההחלטה בהשגה חלף המועד הקבוע בחוק למתן
13 ההחלטה ולכן יש להחיל את הסנקציה הקבועה בסעיף 87(ו) לחוק לפיה "יראו את
14 ההשגה כאילו התקבלה".

15 2. העורר מבסס את טענתו, לפיה המועד האחרון לקבלת החלטה בהשגתו חל
16 בתאריך 31.10.2017, על הגדרת המונח "חודש" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין
17 הקובע כי "חודש - לרבות חלק מחודש". העורר טוען כי לאור הגדרת "חודש"
18 הכוללת גם חלק מחודש יש למנות את התקופה בת "שמונה החודשים" למתן
19 החלטה בהשגה מהחודש שבו נמסרה ההשגה ועוד שבעה חודשים שלמים או,
20 במילים אחרות, "שופך פלוס שבע". לשיטת העורר, כאשר מוגשת השגה במהלך
21 החודש יש לראותה כאילו הוגשה ביום הראשון של אותו חודש, זאת נוכח הגדרת
22 "חודש" הכוללת לרבות חלק מחודש, ולכן יש לספור את מניין שמונת החודשים
23 מתחילת החודש בו הוגשה ההשגה ועד לתום החודש השמיני.
24 העורר טוען כי פרשנות המשיב לפיה "חודש" שקול ל-30 ימים מרוקנת מתוכן את
25 ההגדרה שבחוק לפיה "חודש" כולל גם חלק מחודש ובכל מקרה כאשר רצה
26 המחוקק לציין 30 ימים מלאים, כגון לעניין הגשת השגה או דיווח על עסקה
27 (סעיפים 7387(א) ו-73 לחוק), הרי שידע לעשות זאת.
28 מוסיף העורר וטוען כי פרשנותו מתיישבת עם תכלית תיקון מס' 70 לחוק
29 (במסגרתו נקבע פרק זמן של שמונה חודשים למתן החלטה בהשגה) שהיא לקצר
30 מועדים, ליעל ולפשט את תהליך המיסוי של העסקה ולצמצם בירוקרטיה.
31 לשיטת העורר, בהינתן ההגדרה הספציפית שבחוק למונח "חודש", אין צורך
32 להידרש להוראות חוק הפרשנות לצורך מניין התקופה לקבלת החלטה בהשגה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

3. המשיב טוען כי ההגדרה של "חודש" בחוק, הכוללת גם חלק מחודש, אינה רלוונטית לעניין מניין תקופה קצובה העומדת לו לצורך הפעלת שיקול דעתו אלא ליישומן של הוראות אחרות בחוק שאינן קצובות בזמן.
- סעיף 87(ד) לחוק קובע כי המועד ממנו יחל מרוץ ההתיישנות למתן החלטה בהשגה הוא "היום שנמסרה לו הודעת ההשגה". המשיב טוען כי כאשר נקבעת בחיקוק תקופה קצובה במספר חודשים לאחר קרות אירוע פלוני, היא תסתיים בחודש האחרון וביום שמספרו בחודש כמספר יום האירוע וזאת בהתאם להוראת סעיף 10(ב) לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981. מאחר שההשגה הוגשה בתאריך 16.3.2017, המועד האחרון למתן החלטה בהשגה הוא בתאריך 16.11.2017.
- עוד טוען המשיב כי פרשנות העורר עשויה לתמרץ נישומים לבחור את המועד שבו יגישו את השגתם באופן שמניין הימים בהם יוכל המשיב ליתן את החלטתו בהשגה תהיה הקצרה ביותר. לא ניתן להלום תוצאה לפיה פרק הזמן למתן החלטה בהשגה ישתנה מנישום לנישום כתלות במועד הגשת ההשגה. תוצאה שכזו אף אינה עולה בקנה אחד עם תכלית תיקון מס' 70 לחוק שהיא להעמיד לרשות המשיב פרק זמן סביר בן שמונה חודשים מלאים למתן החלטה מנומקת ומבוססת.
- מוסיף המשיב וטוען כי עמדת העורר משוללת כל היגיון באשר היא מובילה לתוצאה לפיה מרוץ ההתיישנות עשוי להימנות עוד בטרם הוגשה ההשגה ולעיתים עוד בטרם הוחלט על הוצאת שומה לנישום.
- לשיטת המשיב, בהתאם למועד שבו הוגשה ההשגה בתאריך 16.3.2017, המועד האחרון למתן החלטה בהשגה הוא בתאריך 16.11.2017, ולכן החלטת המשיב בהשגה מתאריך 7.11.2017 ניתנה במועד, זאת לאחר שהמשיב נאות להמתין 7 ימים על מנת שהעורר ימציא מסמכים לתמיכה בטענותיו, מסמכים אותם לא צרף להודעת ההשגה.
4. **במחלוקת זו שנפלה בין העורר למשיב, דעתי כדעת המשיב.**
- דין טענתו המקדמית של העורר בדבר התיישנות המועד למתן החלטה בהשגה, להידחות.
5. סעיף 87(א) לחוק קובע את זכותו של הנישום להגיש השגה על שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא לו המשיב. בהמשך, קובע הסעיף את סדרי הדין שיש לפעול על פיהם כאשר מוגשת השגה.
- הוראת סעיף 87(ד) הרלוונטית לענייננו קובעת כי :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 "המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום
2 שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את
3 כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר".
4 הוראת סעיף 87(ו) לחוק קובעת כי:
5 "לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים
6 (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו
7 התקבלה".
6. צודק המשיב כי הגדרת "חודש", הכוללת גם חלק מחודש, אינה רלוונטית מקום
9 בו נקבע כי על המנהל ליתן את החלטתו בהשגה בתוך שמונה חודשים "מיום
10 שנמסרה לו הודעת ההשגה".
- 11 סעיף 87(ד) לחוק קובע באופן ברור כי המועד ממנו יחל מרוץ ההתיישנות הוא
12 המועד שבו נודע למנהל לראשונה על הגשת הודעת ההשגה ולכן לא ניתן להלום
13 את פרשנות העורר לפיה מניין התקופה למתן החלטה בהשגה יימנה מהיום
14 הראשון של החודש שבו הוגשה ההשגה, אף בטרם נמסרה למנהל בפועל.
15 בהתאמה, פרק הזמן העומד לרשות הנישום להגיש השגה יחל "בתוך 30 ימים
16 מיום שנמסרה לו הודעת השומה" (סעיף 87(א) לחוק).
- 17 פרשנות העורר לפיה יש מקום להבחין בין "30 ימים" מלאים העומדים לרשות
18 הנישום להגשת השגה לעומת "שבעה חודשים פלוס שוטף" העומדים לרשות
19 המשיב ליתן החלטתו בהשגה, אינה סבירה, נוכח העובדה שבשני המקרים מועד
20 תחילת מרוץ ההתיישנות הוא המועד שבו נודע לנישום או למנהל, לפי העניין, על
21 הודעת השומה או על הגשת ההשגה.
- 22 לו ביקש המחוקק לקבוע כי המועד למתן החלטה בהשגה יימנה מהיום הראשון
23 בחודש שבו הוגשה ההשגה, כטענת העורר, היה מציין זאת במפורש ולא היה קובע
24 בסעיף 87(ד) לחוק כי המועד למתן החלטה בהשגה הוא מהיום שבו נמסרה למנהל
25 הודעת ההשגה.
7. יצוין כי התוצאה לפיה מניין תקופה הקצובה בחוק להפעלת שיקול דעת המנהל
26 יחל ממועד קרות אירוע פלוני אינה ייחודית לחוק מיסוי מקרקעין ומאפיינת את
27 שדרת החקיקה הפיסקאלית. סעיפים דומים במהותם ובניסוחם פזורים בחוקי
28 מס שונים והם מורכבים בדרך כלל משני חלקים המשלימים זה את זה: מחד
29 גיסא, קציבת מסגרת זמן למנהל, ומאידך גיסא, קביעת סנקציה במקרה של חריגה
30 של המנהל ממסגרת הזמן שנקצבה לו (וראו סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף,
31 התשל"ו-1975 הקובע כי החלטה בהשגה תינתן תוך שנה מיום הגשת ההשגה;
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 הקובע כי אחת
2 החלופות למתן החלטה בהשגה היא תום השנה **מיום** הגשת ההשגה).
- 3 8. צודק המשיב כי קבלת עמדת העורר, לפיה יש למנות את מרוץ ההתיישנות מהיום
4 הראשון של החודש שבו הוגשה ההשגה, עשויה לתמרץ נישומים לבחור את המועד
5 שבו יגישו את השגתם באופן מניפולטיבי ובאופן המצמצם את פרק הזמן העומד
6 לרשות המשיב ליתן החלטה בהשגה אל מתחת לשמונה חודשים מלאים. לדוגמא,
7 נישום שקיבל הודעת שומה לפי מיטב השפיטה בתאריך 20 בחודש יזדרז להגיש
8 את השגתו עד תאריך 30 באותו חודש באופן המותיר למשיב רק שבעה חודשים
9 למתן החלטתו בהשגה. לעומת זאת, לו היה הנישום מתעכב ביום אחד בלבד ומגיש
10 את השגתו באחד בחודש העוקב, היה עומד לרשות המשיב פרק זמן של שמונה
11 חודשים תמימים למתן החלטתו בהשגה. תוצאה לפיה פרק הזמן העומד לרשות
12 המשיב למתן החלטה בהשגה תלוי בתאריך בחודש בו מוגשת ההשגה אינה סבירה
13 ועלולה לפתוח פתח למניפולציות. גישת המשיב לפיה פרק הזמן העומד לרשותו
14 למתן החלטה בהשגה עומד על שמונה חודשים מלאים, בלי קשר לתאריך בחודש
15 שבו הוגשה ההשגה, תורמת לשוויון בין נישומים, מגבירה את הוודאות והיציבות
16 ומונעת תוצאה פסולה של אפליה (ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי
17 **מקרקעין נתניה** פסקה 20 (17.11.2014); ע"א 3568/16 **תיעוש אחזקה ותפעול**
18 **מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (16.08.2018); ע"א 5954/04 **פקיד שומה**
19 **ירושלים 1 נ' משה סמי** (22.04.2007)).
- 20 9. אף אם הייתי מגיעה למסקנה כי נוסחו של סעיף 87(ו) לחוק סובל את הפרשנות
21 המוצעת על ידי העורר, תכלית הסעיף, הן הסובייקטיבית והן האובייקטיבית, אינן
22 מאפשרות פרשנות זו.
- 23 מבחינת התכלית הסובייקטיבית של המחוקק, יש לתת את הדעת לכך כי ההגדרה
24 בסעיף ההגדרות למונח "חודש" מצויה בחוק מיסוי מקרקעין מאז חקיקתו (ראו,
25 הצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962, הצעות חוק ממשלה 525 עמוד 270
26 (18.6.1962)).
- 27 הגדרה למונח "חודש" בחוק מיסוי מקרקעין לא זכתה להתייחסות מיוחדת, אף
28 על פי שקיימות הוראות נוספות בחוק מיסוי מקרקעין המתייחסות למניין של
29 תקופה קצובה מקרות אירוע פלוני. לא סביר בעיני כי במסגרת תיקון 70 לחוק,
30 ביקש המחוקק לשנות באופן דרמטי את אופן מניין המועדים מבלי להתייחס לכך
31 באופן מפורש בדברי ההסבר לתיקון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 עיון בדברי ההסבר לתיקון 70 לחוק מלמד כי המחוקק לא נתן דעתו לשינוי
2 הפרשני שמציע כאן העורר.
3 יתרה מכך, לא נראה כי הייתה למחוקק כוונה לקצר את פרק הזמן למתן החלטה
4 בהשגה לתקופה הפחותה משמונה חודשים, או לקבוע פרק זמן גמיש המשתנה
5 מנישום לנישום כתלות בתאריך בחודש שבו הוגשה ההשגה.
6 10. צודק המשיב כי עמדת העורר לפיה מניין מרוץ ההתיישנות עשוי להימנות עוד
7 בטרם הוגשה ההשגה היא חסרת הגיון שכן היא מבקשת לכלול במסגרת פרק
8 הזמן העומד למנהל ליתן את החלטתו בהשגה תקופה שבה כלל לא יכול היה
9 להפעיל את שיקול דעתו.
10 זאת ועוד, טענה זו של העורר היא "חרב פיפיות בידו" שכן על בסיס הטענה שחודש
11 הוא לרבות חלק מחודש עשוי המשיב לטעון כי פרק הזמן העומד לרשותו למתן
12 החלטתו בהשגה **עולה** על שמונה חודשים, למשל, אם ההשגה הוגשה בתאריך
13 16.3.2017, ההחלטה בה תינתן עד לתאריך 30.11.2017 (ולא עד תאריך
14 16.11.2017) על בסיס הטענה שחודש כולל גם חלק מחודש.
15 11. משנתן המחוקק למנהל פרק זמן של שמונה חודשים למתן החלטתו בהשגה וקבע
16 כי מניין תקופה זו יחל ביום שבו נמסרה למנהל הודעת ההשגה שהגיש הנישום אין
17 להלום תוצאה לפיה פרק הזמן העומד לרשות המנהל יימנה ממועד מוקדם להגשת
18 ההשגה ויקטן מתחת לרף שמונת החודשים וזאת בניגוד ללשוניות המפורשת של
19 החוק ולתכליתו. כאמור, במסגרת תיקון מס' 70 לחוק, צומצם פרק הזמן העומד
20 לרשות המשיב למתן החלטה בהשגה והועמד על שמונה חודשים (במקום פרק זמן
21 של שנה) וזאת כדי לצמצם את חוסר הוודאות בו שרוי הנישום ולהגביר את
22 היציבות. אולם המחוקק לא התכוון לצמצם את התקופה אל מתחת לרף של
23 שמונה חודשים מלאים.
24 12. מאחר שהתקופה למתן החלטה בהשגה לפי סעיף 87(ד) לחוק היא תקופה קצובה
25 של שמונה חודשים לאחר יום הגשת הודעת ההשגה, המועד האחרון למתן
26 ההחלטה בהשגה יהיה ביום שמספרו בחודש כמספר מועד הגשת ההשגה, דהיינו,
27 בתאריך 16.11.2017.
28 לפי סעיף 10(ב) לחוק הפרשנות התשמ"א-1981 "תקופה קצובה במספר חדשים או
29 שנים לאחר אירוע פלוני תסתיים בחדשה האחרון ביום שמספרו בחודש כמספר
30 יום האירוע, ואם היה החודש חסר אותו יום - ביום האחרון של החודש".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 חוק הפרשנות מגדיר "שנה" ו-"חודש" בסעיף 1 "לפי הלוח הגרגוריאני ואם צוינה
2 תחילת תקופתם או סופה לפי הלוח העברי בלבד לפי הלוח העברי", וסעיף 3 לחוק
3 הפרשנות מגדיר "יום" כתקופה מחצות הלילה עד חצות הלילה שלאחריו.
4 משמעות הדברים היא כי כאשר נקצבה למשיב תקופה של שמונה חודשים להכריע
5 בהשגה, תקופה זו תחלוף לאחר חצות הלילה ביום המדויק שמספרו בחודש
6 כמספר יום האירוע, שמונה חודשים לאחר מכן ולא פחות מכך.
7 13. תמיכה נוספת לעמדת המשיב ניתן למצוא בעניין ע"מ 783/05, 705/05 חיים
8 קליאוט בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה (13.7.2011) בו נדונה, בין היתר, פרשנותו
9 של סעיף 64א(א) לפקודת מס הכנסה אשר קבע, באותה עת, כי בקשה להירשם
10 כחברה משפחתית תיעשה "לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס
11 פלונית...". המערערת הגישה את הבקשה לפקיד השומה רק בתאריך 31.12.1998,
12 למרות שהיה עליה להגישה עד תאריך 30.11.1998, על בסיס הטענה כי "חודש"
13 הוא גם "חלק מחודש", בדומה לטענה הנטענת על ידי העורר במקרה דנן. בית
14 המשפט דחה את פרשנות המערערת באותו עניין וקבע כי אינה מתיישבת עם לשון
15 החוק הברורה ועם תכליתה. המערערת חזרה בה מערעור שהגישה לבית המשפט
16 העליון על פסק הדין (ע"א 9215/11).
17 14. לסיכום, ההגדרה של "חודש" לרבות חלק מחודש אינה רלוונטית לצורך מניין
18 תקופה קצובה העומדת למשיב להפעלת שיקול דעתו אלא להוראות אחרות שאינן
19 קצובות בזמן (ראו לדוגמה, קובץ הפרשנות (חב"ק) לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה
20 בעניין נקודות זיכוי או קצבה המחושבות לפי חודשים).
21 לאור העובדה שההשגה הוגשה בתאריך 16.3.2017, היה על המשיב ליתן את
22 החלטתו בהשגה עד לתאריך 16.11.2017 ומשניתנה בתאריך 7.11.2017 לא חרג
23 מהזמן העומד לרשותו.
24 לאור זאת, יש לדחות את טענתו המקדמית של העורר בדבר התיישנות.
25 15. אמת, ניתן לתהות מדוע המתין המשיב עד "לרגע האחרון" למתן ההחלטה
26 בהשגה. ברם, בהינתן הנסיבות המפורטות בתצהירה של גב' שני מטעם המשיב,
27 שלא הופרכו על ידי העורר, לא מצאתי לבוא אל המשיב בטרוניה בעניין זה (ראו
28 סעיפים 15 ו-19 לתצהירה של גב' שני ובמיוחד הטענה כי ניתנה לעורר שהות
29 נוספת להמציא מסמכים התומכים בטענתו, מסמכים אותם לא צרף להודעת
30 ההשגה, וכן הטענה כי העורר נעדר מהארץ בחלק גדול מתקופת הדיון בהשגה).

31 טענה מקדמית - טענת העורר על אי מתן זכות טיעון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

16. העורר טוען כי המשיב לא עמד בחובתו לתת לו הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו לפני שנתן את החלטתו בהשגה ולא טרח לערוך בירור של העובדות שבבסיס גרסתו לרבות פנייה לבני משפחתו ובמיוחד לאחותו אסתר.
- העורר טוען כי המשיב החליט בהשגה בחופזה וברגע האחרון תוך בירור חלקי ולמראית עין של טענותיו.
- עוד טוען העורר כי המשיב הסתפק בשיחה טלפונית בלתי ממצה לקיום דיון בהשגה והפר את חובתו לזמן אותו לדיון פרונטלי.
- העורר דוחה את טענת המשיב כי דרש ממנו לספק מסמכים ובכל מקרה היה על המשיב לשלוח דרישה מסוג זה בכתב, דבר שלא נעשה.
17. המשיב טוען כי, בניגוד לטענות העורר, ניתנה לו הזמנות סבירה והוגנת להשמיע את מלוא טענותיו בטרם התקבלה ההחלטה בהשגה.
- המשיב טוען כי העורר שהה בחלק גדול מתקופת הדיון בהשגה מחוץ לישראל ולכן לא ניתן היה לזמנו לדיון פרונטלי. בנוסף לכך העורר לא היה מיוצג על ידי עורך דין אלא הסתייע בשירותיו של יועץ מס בלבד.
- העורר התבקש להמציא למשיב מסמכים באמצעות הדואר האלקטרוני בתוך שבוע ימים אולם לא טרח לעשות זאת.
18. **דין טענה זו של העורר להידחות.**
- בהתבסס על חומר הראיות שוכנעתי כי לעורר ניתנה הזדמנות סבירה, בנסיבות העניין, להשמיע את טענותיו בהשגה במלואן וכי בפועל עמדתו הוצגה הן בכתב והן בעל-פה.
19. סעיף 87(ז) לחוק קובע כי "**לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.**"
- הענקת זכות הטיעון נבחנת בכל מקרה לפי נסיבותיו (רע"א 1586/13 איצקובסקי נ' פקיד שומה רחובות (2.5.2013); רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף (14.4.2004)).
20. העורר יצא את הארץ בתאריך 7.9.2017 וחזר אליה רק בתאריך 3.12.2017. גם בין התאריכים 21.6.2017-24.3.2017, 28.6.2017-14.8.2017, העורר לא שהה בארץ. יוצא אפוא שחלק גדול מתקופת הדיון בהשגה העורר לא שהה בארץ ולכן לא ניתן היה לקיים עמו דיון פרונטלי בהשגה (נספח 12 לתצהיר המשיב).
- זאת ועוד, העורר לא היה מיוצג על ידי עורך דין בשלב ההשגה אלא הסתייע בשירותיו של יועץ מס (פרוטוקול עמוד 8 שורות 18-22). מאחר שייצוג בענייני מס מיסוי מקרקעין מותר על ידי עורך דין בלבד (סעיף 20(2) לחוק לשכת עורכי הדין,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 התשכ"א-1961), לא ניתן היה לקיים דיון טלפוני (או טלפוני) בהשגה עם יועץ
2 המס בלבד (פרוטוקול עמוד 33 שורות 14, 27-30).
- 3 בנסיבות אלו, בהן שהה העורר בחו"ל חלק גדול מתקופת הדיון בהשגה ולא היה
4 מיוצג באותו שלב על ידי עורך דין, לא הייתה למשיב האפשרות לקיים דיון
5 פרונטלי בהשגה ולכן קיום דיון טלפוני, לו היו שותפים העורר ויועץ המס, מצד
6 אחד, ונציגי המשיב (גב' שני ומר זרנצ'נסקי מנהל חולית השגות במשרדי המשיב),
7 מצד שני, היווה תחליף ראוי העונה על הדרישה שבחוק למתן הזדמנות סבירה
8 להשמעת הטענות (פרוטוקול עמוד 34 שורות 3-5, עמוד 35 שורות 22-30).
- 9 העורר העיד כי במסגרת הדיון הטלפוני בהשגה הוא פרט את טענותיו והשיב
10 לשאלות שנשאל על ידי נציגי המשיב. טרונייתו היחידה של העורר הייתה בנוגע
11 לפרק הזמן שחלף עד שהמשיב יצר אתו קשר (פרוטוקול עמוד 9 שורות 17-22).
12 ממצא דומה עולה מעדותה של גב' שני, נציגת המשיב (סעיף 18 לתצהירה,
13 פרוטוקול עמוד 36 שורות 1-21, עמוד 37 שורות 13-18). פרוטוקול הדיון בהשגה
14 (נספח 15 לתצהיר המשיב) משקף אף הוא כי נערך דיון ענייני בשאלות
15 הרלוונטיות.
- 16 במסגרת אותו דיון טלפוני התבקש העורר להמציא מסמכים נוספים שלטענתו
17 תומכים בעמדתו (סעיף 25 לתצהירו). למרות שהיה על העורר לצרף את כל
18 האסמכתאות התומכות בטענותיו להודעת ההשגה שהגיש, המשיב נאות להמתין
19 פרק זמן של שבוע ימים להמצאת אותם מסמכים באמצעות הדואר האלקטרוני,
20 (סעיף 18 לתצהיר המשיב, פרוטוקול עמוד 38 שורות 26-30). ברם, מסמכים אלו
21 לא הומצאו על ידי העורר.
- 22 בהינתן כל זאת, לא ניתן לומר כי החלטת המשיב בהשגה ניתנה מבלי שהייתה
23 לעורר הזדמנות סבירה לטעון את טענותיו: לעורר ניתנה זכות טיעון בכתב
24 במסגרת הודעת ההשגה וכן זכות טיעון בעל-פה במסגרת הדיון הטלפוני שנערך לו
25 ביחד עם יועץ המס מטעמו.
- 26 טענותיו של העורר כי היה על המשיב ליצור קשר עם אחיו על מנת לערוך בירור
27 עובדתי בנוגע לטענותיו, חסרות כל בסיס. נטל ההוכחה מוטל על כתפי העורר, הן
28 בשלב ההשגה והן בשלב הערר, והיה עליו לדאוג להעיד את אחיו בפני המשיב על
29 מנת לתמוך בטענותיו. מקום בו העורר לא המציא ראיות, אין לו להלין אלא על
30 עצמו.
- 31 **לסיכום הדברים**, לא מצאתי בסיס לטענת העורר כי לא ניתנה לו זכות הטיעון
32 בטרם החליט המשיב בהשגתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 העורר שב לארץ רק לאחר המועד החוקי למתן החלטה בהשגה ונעדר מהארץ חלק
2 גדול מתקופת הדיון בהשגה. בנוסף לכך העורר לא היה מיוצג על ידי עורך דין
3 בשלב הדיון בהשגה. העורר לא המציא למשיב את המסמכים שלטענתו תומכים
4 בטענותיו למרות שניתנה לו הזדמנות נוספת לכך. עדיין, לעורר ניתנה הזדמנות
5 להשמיע את מלוא טענותיו במסגרת הדיון הטלפוני.
6 בנסיבות אלה אין כל בסיס לטענתו המקדמית של העורר כי יש לקבל את הערר על
7 הסף מהטעם של אי מתן זכות טיעון. אדרבא, היה מצופה מהעורר כי יגלה את
8 אזני הוועדה כי שב לארץ רק לאחר תום המועד למתן החלטה בהשגה, כי לא היה
9 מיוצג על ידי עורך דין וכי לא עמד בדרישה להמצאת המסמכים שלטענתו תומכים
10 בעמדתו.
11 26. אם לא די בכך, הרי אפילו נפל פגם בזכות הטיעון של העורר בשל אי קיום דיון
12 פרונטלי, ואינני אומרת שכך, בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית אין כל
13 הצדקה בנסיבות העניין לקבלת הערר על הסף.
14 לפי ההלכה הפסוקה, אף אם נפל פגם פרוצדוראלי מסוים בהליך המנהלי, אין זה
15 מחייב את ביטלה של ההחלטה המנהלית ויש מקום לגמישות אם מתברר כי לא
16 מדובר בפגם מהותי היורד לשורשו של ההליך ובפרט אם התקיים בהמשך תחליף
17 סביר שריפא את הפגם (ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה
18 פסקה 21 (17.11.2014)).
19 במסגרת הערר הנדון ניתנה לעורר ההזדמנות להציג את מלוא טענותיו ואת מלוא
20 האסמכתאות שברשותו.
21 לאור זאת, בהתחשב בנסיבות שפורטו ובהתחשב במכלול הנתונים, אף אם נפל
22 פגם בזכות הטיעון של העורר, הרי שהוא נרפא בהליך הערר. בכל מקרה אין בכך
23 להצדיק את קבלת הערר על הסף.

סוגיית הפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה בתל אביב

24 א. עיקרי העובדות שאינן במחלוקת
25 27. בתאריך 27.2.2011 רכש העורר, בחלקים שווים עם רעייתו דאז, את הדירה ברחוב
26 אברבנאל בתל-אביב, מושא ערר זה (להלן: **הדירה בתל אביב**).
27 בתאריך 5.10.2012 הועברה מחצית הדירה של הרעייה על שם העורר, בהעברה
28 ללא תמורה, והעורר הפך לבעלים של מלוא הזכויות של הדירה בתל אביב.
29 28. הוריו של העורר, יעקב וסימי אוחיון ז"ל, היו הבעלים של דירה ברחוב בורלא
30 בבאר שבע (להלן: **הדירה בבאר שבע**). הדירה בבאר שבע נרכשה מעמידר ונרשמה
31 בחלקים שווים על שם ההורים.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 29. בתאריך 12.11.2003 ערכו הורי העורר צוואה ובה הורישו את מלוא זכויותיהם
2 בדירת המגורים בבאר שבע לבתם, אחות העורר, גב' אסתר אזולאי (נספח 1
3 לתצהיר העורר) (להלן: **האחות אסתר**).
- 4 30. בתאריך 11.2.2013 החליט האב, מר יעקב אוחיון ז"ל, לבטל את הצוואה שערך
5 ועשה זאת בפני נוטריון (נספח 3 לתצהיר העורר). צוואת האם נותרה על כנה.
- 6 31. כחודש לאחר ביטול הצוואה, בתאריך 15.3.2013 העביר אביו של העורר את
7 זכויותיו במחצית הדירה בבאר שבע לעורר; נערכו תצהירי מתנה (נספח 4 לתצהיר
8 העורר) ועסקת המתנה דווחה למנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (נספח 4 לתצהיר
9 המשיב). בגין העברה זו, קיבל אביו של העורר פטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק
10 מיסוי מקרקעין והעורר קיבל הקלה במס רכישה לפי תקנה 20 לתקנות מיסוי
11 מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: **תקנות מס רכישה**).
- 12 יצוין כי חישוב מס הרכישה החל על העורר בגין העברה זו נעשה על פי שיעורי מס
13 הרכישה הגבוהים החלים על מי שבבעלותו יותר מדירת מגורים אחת שכן העורר
14 היה באותה עת הבעלים של הדירה בתל אביב.
- 15 32. בתאריך 12.4.2016 רכש העורר דירת מגורים נוספת ברחוב המעגל ברמת גן (טופס
16 הדיווח ופלט מחשב, נספחים 5-6 לתצהיר המשיב) (להלן: **הדירה ברמת גן**).
- 17 33. בתאריך 3.8.2016 נפטר אביו של העורר (נספח 5 לתצהיר העורר).
- 18 34. בחלוף כארבעה שבועות לאחר פטירת אביו, בתאריך 29.8.2016, העביר העורר
19 לאחותו אסתר בהעברה ללא תמורה את זכויותיו במחצית הדירה בבאר שבע
20 (טופס הדיווח ופלט מחשב, נספחים 7-8 לתצהיר המשיב). בגין העברה זו קיבל
21 העורר פטור ממס שבח לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין ואסתר קיבלה הקלה
22 במס רכישה לפי תקנה 20 לתקנות מס רכישה. יצוין כי חישוב מס הרכישה החל על
23 האחות אסתר נעשה על פי שיעורי מס הרכישה הגבוהים החלים על מי שבבעלותו
24 יותר מדירת מגורים אחת בהתחשב בכך שהייתה בבעלותה דירה נוספת.
- 25 35. בתאריך 27.11.2016 מכר העורר את זכויותיו בדירה בתל אביב בתמורה לסך של
26 2,010,800 ש"ח (נספח 9 לתצהיר המשיב). במסגרת טופס הדיווח על מכירת הדירה
27 ביקש העורר פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (נספח 10
28 לתצהיר המשיב).
- 29 36. בתאריך 9.2.2017 קבע המשיב לעורר שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסמכותו
30 הקבועה בסעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. המשיב דחה את בקשת העורר
31 לקבלת פטור ממס שבח וחייב אותו במס שבח מלא לפי הוראת סעיף 48א(ב1)
32 לחוק (להלן: **החישוב הליניארי הרגיל**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 יצוין כי, לאחר שלב הוצאת השומה ובעקבות הערות הוועדה בישיבת קדם
2 המשפט, פנה העורר למשיב בבקשה לקבל את היישוב הליניארי המוטב" לפי
3 סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין במכירת הדירה בתל אביב, היישוב הניתן למי
4 שמוכר "דירת מגורים מזכה". המשיב הסכים לכך ולאחר היישוב זה הופחתה
5 חבות מס השבח של העורר (ביחס לחישוב המס המקורי שנעשה על פי היישוב
6 הליניארי הרגיל לפי סעיף 48א(ב1) לחוק).

ב. הוראות החוק הרלוונטיות (כנוסחן במועד הרלוונטי)

8 37. סעיף 49ב(2) לחוק קובע כי מוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס
9 במכירתה אם "הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור
10 כהגדרתו בסעיף 16א, והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום
11 שהייתה לדירת מגורים ולא מכר במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה
12 האמורה דירת מגורים אחרת כאמור בפטור ממס לפי פסקה זו".

13 38. סעיף 49ג(1) לחוק וקבע כי "לעניין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת
14 המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת,
15 דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה: היא נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת
16 ב-18 החודשים שקדמו למכירה".

17 39. סעיף 44ד(4) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
18 התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן: הוראת השעה לתיקון מס'
19 76 לחוק) קובע: "במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר, לא יחול סעיף
20 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בתיקון מס' 76, על מי שביום המעבר
21 הייתה לו יותר מדירת מגורים אחת בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א לחוק
22 מיסוי מקרקעין; לעניין מניין הדירות כאמור תחול החזקה שבסעיף 49ג לחוק
23 מיסוי מקרקעין".

24 סעיף 44א(א) להוראת השעה לתיקון מס' 76 לחוק מגדיר את "יום המעבר" כ-"כ"ט
25 בטבת התשע"ד (1 בינואר 2014)" ואת "תקופת המעבר" כ-"התקופה שמיום
26 המעבר ועד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017)".

ג. הפלוגתא בין הצדדים

28 40. העורר טוען כי הוא זכאי לקבל פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק בגין מכירת
29 הדירה בתל אביב מכיוון שהיא הייתה דירתו היחידה הן ביום מכירתה
30 (27.11.2016) והן ב"יום המעבר" (1.1.2014).

31 הכיצד?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 לעניין בעלות העורר בדירת רמת גן שנרכשה בתאריך 12.4.2016, אין חולק כי
2 הדירה ברמת גן הייתה מצויה פיסית בבעלות העורר במועד מכירת הדירה בתל
3 אביב. ברם, מאחר שרכישה נעשתה בתוך 18 החודשים שקדמו למכירת הדירה
4 בתל אביב, יש לראותה כדירה "חליפית" לדירה בתל אביב, בהסתמך על החזקה
5 הקבועה בסעיף 49ג(1) לחוק, כך שאין להביאה במניין דירותיו של העורר בעת
6 מכירת הדירה בתל אביב. סעיף 49ג(1) לחוק קובע כי, לעניין פטור ממס שבח לפי
7 סעיף 49ב(2) לחוק, יש לראות את הדירה הנמכרת כדירתו היחידה של המוכר ביום
8 מכירתה גם אם יש לו בנוסף עליה דירת מגורים אחרת שנרכשה כתחליף לה ב- 18
9 החודשים שקדמו למכירתה (וראו תיקון מס' 85 לחוק מיסוי מקרקעין במסגרתו
10 הוארכה התקופה מ- 18 חודשים ל- 24 חודשים בכפוף לתנאי הסעיף).
- 11 למעשה, סעיף 49ג(1) לחוק מבקש להשוות בין מצבו של מי שמכר דירת מגורים
12 יחידה לאחר שרכש את דירת המגורים שאמורה לשמש לה חליפית לבין מי שרכש
13 את דירתו החליפית רק לאחר שמכר את דירתו הישנה. בשני המצבים יווותר
14 המוכר בסופו של יום עם דירת מגורים אחת ויחידה ולכן אין סיבה למנוע ממנו את
15 הפטור ממס שבח המגיע למי שבבעלותו דירה יחידה רק משום שמכר את דירתו
16 היחידה לאחר שרכש את הדירה שאמורה לשמש לה חליפית.
- 17 הנה כי כן, אין פלוגתא בין הצדדים בכל הנוגע למעמדה של הדירה ברמת גן כדירה
18 חליפית לדירה בתל אביב ולולא היו רשומות על שם העורר הזכויות במחצית
19 הדירה בבאר שבע נראה כי לא הייתה סיבה לשלול ממנו את הפטור ממס שבח
20 במכירת הדירה בתל אביב (אשר לטענת המשיב כי העורר אינו זכאי לפטור ממס
21 שבח גם מן הטעם שלא היה "תושב ישראל" במועד מכירת הדירה בתל אביב, ראו
22 בהמשך).
- 23 **42. אשר לזכויות העורר במחצית הדירה בבאר שבע**, אותן קיבל מאביו ללא תמורה
24 בשנת 2013, העורר טוען כי החזיק בזכויות אלו כנאמן עבור אחותו אסתר ובשום
25 שלב לא היו לו זכויות מהותיות בדירה זו ומעולם לא נהג בה מנהג בעלים. העורר
26 טוען כי יש להתעלם מזכויותיו הפורמאליות בדירה זו ואין להביאן בכלל מניין
27 דירותיו לצורך קבלת הפטור ממס שבח במכירת הדירה בתל אביב כדירה יחידה.
28 בכך מבקש העורר לסלול את דרכו לקבלת הפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה
29 בתל אביב לפי סעיף 49ב(2) לחוק.
- 30 לטענת המשיב, העורר היה הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע מאז ניתנה לו
31 במתנה מאביו (2013) ועד להעברתה במתנה לאחותו (2016), דהיינו, העורר היה
32 הבעלים של מחצית דירת באר שבע כבר בתאריך 1.1.2014, הוא "יום המעבר".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 המשיב מסכים לכך שהעורר העביר את מחצית הדירה בבאר שבע לאחותו במתנה
2 לפני שמכר את דירת מגוריו בתל אביב ואינו טוען כי העברה זו (שנעשתה כשלושה
3 חודשים לפני מכירת הדירה בתל אביב) היא פעולה מלאכותית שיש להתעלם
4 ממנה. עם זאת, לשיטת המשיב, הגם שהדירה בתל אביב הייתה "דירתו היחידה"
5 של העורר ביום מכירתה, אין לקבל כי היא הייתה דירתו היחידה ב"יום המעבר"
6 (בתאריך 1.1.2014). המשיב מבסס את התנגדותו למתן הפטור ממס שבח במכירת
7 הדירה בתל אביב על הוראת סעיף 44(ד)(4) להוראת השעה לתיקון 76 לחוק החל
8 על מכירת דירת מגורים בתקופת המעבר הקובע כי, במכירת דירת מגורים מזכה
9 בתקופת המעבר (2014-2017) לא יחול סעיף 49ב(2) לחוק אם ביום המעבר
10 (1.1.2014) היו למוכר יותר מדירת מגורים אחת. "יום המעבר" מוגדר בסעיף
11 44(א)(1) להוראת השעה בתאריך 1.1.2014. לטענת המשיב, ב"יום המעבר" היו
12 בבעלות העורר הן הדירה בתל אביב והן מחצית הדירה בבאר שבע.
13 המשיב אינו מקבל את טענת העורר כי אין לראותו כבעלים המהותי של מחצית
14 הדירה בבאר שבע. לטענת המשיב, הן מבחינה פורמאלית-רישומית והן מבחינה
15 כלכלית-מהותית העורר היה הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע מיום שניתנה
16 לו במתנה מאביו ועד להעברתה במתנה לאחותו אסתר, ובכלל זה גם ב"יום
17 המעבר". המשיב מבסס את טענתו זו בין היתר על הנימוקים הבאים: העורר מסר
18 הצהרה על קבלת הדירה ב"מתנה" מאביו, שילם את מס הרכישה החל בגין העברה
19 זו (לפי שיעור המס הגבוה החל על רכישת דירה נוספת), זכויות העורר במחצית
20 הדירה בבאר שבע נרשמו בפנקסי המקרקעין, מעולם לא נטען בזמן אמת כי העורר
21 קיבל את הדירה כ"נאמן" עבור אחותו, לא נרשמה הערת אזהרה להבטחת זכויות
22 האחות, בעת העברת הזכויות לאחות הצהיר העורר כי הוא הבעלים של מחצית
23 הדירה בבאר שבע ולא טען כי הוא "נאמן" עבורה, האחות שילמה מס רכישה בגין
24 קבלת מחצית הדירה בבאר שבע (לפי שיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירה
25 נוספת) ולא ביקשה פטור ממס רכישה בגין העברה מנאמן לנהנה, העורר לא הוכיח
26 כי האחות שילמה תמורה עבור רכישת הדירה בבאר שבע וכי יש לה זכויות
27 מהותיות בדירה זו וקיימות סתירות ואי סבירויות העולות מעדות העורר בבית
28 המשפט.
29 43. הנה כי כן, בין הצדדים נטושה מחלוקת בשאלה אם ניתן להתעלם מבעלותו
30 הפורמאלית של העורר במחצית הדירה בבאר שבע תוך קביעה כי דירה זו שייכת
31 מבחינה מהותית לאחות אסתר כאשר העורר החזיק בדירה רק כנאמן עבורה. היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 ותוכרע פלוגתא זו לטובת העורר, תיסלל לכאורה דרכו לקבלת הפטור ממס שבח
2 במכירת הדירה בתל אביב מושא ערר זה (וראו בהקשר זה הדיון בסעיף 62 להלן).
3 **ד. התנאי הדורש כי הדירה הנמכרת תהא דירתו היחידה של המוכר הן ביום מכירתה**
4 **והן ביום המעבר**

5 44. תנאי ראשון ועיקרי למתן הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים לפי סעיף
6 49ב(2) לחוק הוא כי הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר ביום מכירתה.
7 מאחר שמכירת הדירה בתל אביב נעשתה ב"תקופת המעבר" (2017-2014) נדרש
8 **בנוסף לכך** כי הדירה בתל אביב תהא דירתו היחידה של המוכר גם ב"יום המעבר",
9 קרי, בתאריך 1.1.2014, זאת בהסתמך על סעיף 44(ד) להוראת השעה לתיקון 76
10 לחוק. מילים אחרות, נדרש לבחון את מעמדה של הדירה בתל אביב כדירתו
11 היחידה של העורר הן במועד מכירתה והן ב"יום המעבר". די בכך שבאחד
12 ממועדים אלו הייתה בבעלות העורר דירת מגורים נוספת כדי לשלול את הפטור
13 ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק במכירת הדירה בתל אביב.

14 45. כאמור, ביום מכירת הדירה בתל אביב הייתה בבעלות העורר, מבחינה פיסית, גם
15 הדירה ברמת גן. ברם, אין מחלוקת בין הצדדים כי אין להביאה במניין דירותיו.
16 זאת משום שהעורר מכר את הדירה בתל אביב, מושא ערר זה, תוך כשבעה
17 חודשים מאז רכש את הדירה ברמת גן ולכן חלה החזקה שבסעיף 49ג(1) לחוק
18 לפיה הדירה ברמת גן מהווה "דירה חליפית" לדירה בתל אביב, ולא דירה נוספת
19 לה, ולכן לא תעמוד בדרכו של העורר לקבלת הפטור ממס שבח בגין מכירת הדירה
20 בתל אביב.

21 46. בכל הנוגע למחצית הדירה בבאר שבע, אין מחלוקת כי, מבחינה פיסית, היא לא
22 הייתה בבעלות העורר ביום מכירת הדירה בתל אביב ואין טענה בפי המשיב כי
23 העברתה במתנה לאחות אסתר כשלושה חודשים לפני מכירת הדירה בתל אביב
24 יסודה בפעולה מלאכותית שיש להתעלם ממנה. ברם, מאחר שמכירת הדירה בתל
25 אביב נעשתה בתקופה 2017-2014, המוגדרת כ"תקופת המעבר" בהוראת השעה
26 לתיקון 76 לחוק, יש מקום להידרש להוראת חוק נוספת, זו הקבועה בסעיף
27 44(ד)(4) להוראת השעה. לפי ההוראה שבסעיף 44(ד)(4), לצורך מניין הדירות
28 שבבעלות מוכר דירת מגורים בתקופת המעבר, המבקש ליהנות מפטור ממס שבח
29 לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק, יש לקחת בחשבון לא רק את מספר הדירות
30 שהיו בבעלותו ביום מכירת הדירה מושא הפטור ממס שבח, אלא גם את מספר
31 הדירות שהיו בבעלותו בתאריך 1.1.2014. מילים אחרות, יש להביא במניין
32 דירותיו של המוכר את הדירות שהיו לו הן ביום המכירה מושא הפטור ממס והן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 ב"יום המעבר", בתאריך 1.1.2014. ככל שהייתה בבעלות המוכר יותר מדירת
2 מגורים אחת, לפחות באחד ממועדים אלו, תישלל זכאותו לפטור ממס שבח לפי
3 סעיף 49ב(2) לחוק.
4 והנה, למרות שמחצית הדירה בבאר שבע לא הייתה בבעלות העורר ביום מכירת
5 הדירה בתל אביב, אין חולק כי היא הייתה רשומה על שמו ב"יום המעבר"
6 בתאריך 1.1.2014, ולכן יש בה להשפיע על מניין הדירות שבבעלותו לצורך הפטור
7 לפי סעיף 49ב(2) לחוק (יוער, כי אם הדירה בתל אביב הייתה נמכרת תוך שנה וחצי
8 ממועד קבלת מחצית הדירה בבאר שבע ניתן היה לטעון כי העורר לא היה בעלים
9 של שתי דירות ב"יום המעבר" שכן, בנסיבות אלו, ניתן היה לראות במחצית
10 הדירה בבאר שבע "דירה חליפית" לדירה בתל אביב באופן המוציא אותה ממניין
11 דירותיו של העורר. וראו, החזקה שבסעיף 49ג(1) לחוק שחלה גם לעניין מניין
12 הדירות לפי סעיף 44(ד)(4) להוראת השעה לתיקון 76 לחוק).
13 47. במאמר מוסגר יצוין כי חזקת דירה יחידה הקבועה בסעיף 49ג(3) לחוק (שחלה גם
14 לעניין סעיף 44(ד)(4) להוראת השעה לתיקון מס' 76 לחוק), הפורשת את חסותה
15 על חלק בדירה שאינו עולה על מחצית הדירה, אינה חלה בענייננו ואינה יכולה
16 לסייע לעורר. לפי החזקה שבסעיף 49ג(3) לחוק, חלק בדירה שאינו עולה על
17 מחציתה לא ייחשב כדירה נוספת לצורך קבלת הפטור ממס שבח לדירה הנמכרת.
18 אלא מאי? חזקה זו מתייחסת למחצית דירה שהתקבלה **בירושה** ואילו בענייננו
19 אין מחלוקת שמחצית הדירה בבאר שבע נתקבלה אצל העורר **במתנה** מאביו, ולא
20 בירושה, ולכן לא מתקיימים התנאים להחלת החזקה באופן המאפשר לראות
21 במכירת הדירה בתל אביב כמכירה של דירה יחידה.
22 48. לסיכום הדברים עד כה, בהתחשב בעובדה שביום המעבר, בתאריך 1.1.2014, היו
23 רשומות על שם העורר הן הדירה בתל אביב והן מחצית הדירה בבאר שבע, מכירת
24 דירת המגורים בתל אביב, מושא ערר זה, אינה זכאית לפטור ממס שבח הניתן
25 לדירת מגורים יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.
26 העורר טוען כי לא היה הבעלים האמיתי של מחצית הדירה בבאר שבע אלא החזיק
27 בה כנאמן עבור אחותו אסתר ולכן אין להביאה במניין דירותיו באופן השולל ממנו
28 את הפטור ממס שבח במכירת דירתו בתל אביב. אם יצליח העורר לעמוד בנטל
29 ההוכחה הנדרש להוכחת טענה זו, לכאורה תיסלל דרכו לקבלת הפטור המיוחל.
30 לדיון בטענה זו אפנה כעת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- ה. טענת העורר כי מחצית הדירה בבאר שבע שייכת מבחינה מהותית לאחותו אסתר
49. העורר טוען כי רישומו בפנקסי המקרקעין כבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע נעשה מטעמים של כיבוד אב ועל מנת למנוע סכסוך משפחתי. לטענתו, מדובר ברישום פורמאלי בלבד שאינו משקף את הבעלות האמיתית בדירה. העורר טוען כי הזכויות בדירה זו שייכות מבחינה מהותית לאחותו אסתר ששילמה מכספה עבור רכישת הזכויות בדירה מעמידר.
50. העורר מציג את הגרסה הבאה:
- א. הכספים עבור רכישת הדירה בבאר שבע שולמו על ידי אחותו אסתר (סעיפים 4 ו-6 לתצהיר העורר).
- ב. הוריו ערכו צוואה בשנת 2003 ובה ציוו את מלוא הזכויות בדירה בבאר שבע לאחות אסתר. בצוואה נכתב כי "לילדינו אחרים לא יהיה שום חלק בעיזבוננו כי אזולאי אסתר בלבד עזרה לנו ברכישת דירתנו הנ"ל ושילמה כל התמורה לחברת עמידר" (סעיף 3 לצוואת ההורים, מוצג 2 מטעם העורר).
- ג. רישום מחצית הדירה בבאר שבע על שמו נעשה רק על מנת למלא את רצון האב, על רקע סכסוך שפרץ בין האב לאחות אסתר, סכסוך שהוביל לביטול הצוואה של האב. העורר התכוון להחזיק במחצית הדירה בנאמנות עבור אחותו אסתר עד אשר ילך אביהם לבית עולמו (סעיפים 9 ו-19 לתצהיר העורר).
- (יוער כי המחצית השנייה של הדירה בבאר שבע נותרה בבעלות האם והועברה בירושה לאחות אסתר על פי הצוואה. העורר העיד כי האם הייתה חולת אלצהיימר במשך תקופה ארוכה וכי לא נעשה שינוי בצוואתה בעקבות ביטול צוואת האב, פרוטוקול דיון עמוד 31 שורות 16-27).
- ד. הזכויות במחצית הדירה הועברו בפועל לאחות אסתר, בהעברה ללא תמורה, וזאת בסמוך לאחר פטירת האב.
51. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים ואת מכלול הראיות נחה דעתי כי גרסת העורר, כי החזיק במחצית הדירה בבאר שבע כנאמן עבור אחותו אסתר, אינה יכולה לעמוד מכל הטעמים המפורטים להלן. התוצאה היא שאין לקבל את טענת העורר כי אין לראותו כבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע ב"יום המעבר".
- א. העורר לא הוכיח את טענתו כי האחות אסתר שילמה עבור רכישת הדירה בבאר שבע.
- העורר הציג קבלות בגין תשלומים לחברת עמידר (מוצג 4 מטעם העורר) אבל לא ניתן ללמוד מהם כי התשלומים שולמו על ידי האחות אסתר. הקבלות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 21556-12-17 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 הוצאו על שם האב אוחיון יעקב והוא זה שמופיע תחת "שם המשלם" (ראו
2 קבלות מעמידר על סכומים של 2,628 ש"ח, 3,713 ש"ח, 4,203 ש"ח).
3 העורר לא צרף העתקי המחאות או העברות בנקאיות המלמדים כי האחות
4 אסתר נשאה בתשלומים עבור רכישת הדירה (פרוטוקול עמוד 30 משורה 22 עד
5 עמוד 31 שורה 15).
6 עדות העורר כי אחותו אסתר שילמה עבור הדירה בבאר שבע היא עדות יחידה
7 של בעל דין המעוניין בתוצאות המשפט. לפי סעיף 54 לפקודת הראיות [נוסח
8 חדש] תשל"א-1971, בית המשפט לא יבסס ממצא עובדתי על בסיס עדות
9 יחידה של בעל דין שאין לה סיוע, אלא לאחר שיפרט בהחלטתו מה הניע אותו
10 להסתפק בעדות זו. העובדה שהאחות אסתר הגישה תצהיר אולם נמנעה
11 מלהתייצב בבית המשפט על מנת להיחקר על תצהירה, ובין היתר, להיחקר על
12 מקורותיה הכספיים ששימשו אותה לרכישת הדירה עשויה ללמד כי היא
13 חששה מחשיפתה לחקירה נגדית ומגילוי האמת.
14 בנוסף לכך העורר ציין בחקירתו כי לאחות אסתר אין אמצעים כספיים
15 (פרוטוקול עמוד 23 שורות 20-21).
16 ב. ביטול הצוואה על ידי האב והעברת הזכויות במחצית הדירה במתנה לעורר
17 אינם מתיישבים עם הטענה כי האחות אסתר שילמה עבור רכישת הדירה
18 בבאר שבע.
19 לא הובא כל הסבר הגיוני, מלבד טענה בעלמא על סכסוך שפרץ בין האב לבתו
20 אסתר, מדוע האב, שאישר בצוואתו כי הדירה בבאר שבע שייכת לבתו אסתר
21 ששילמה את מלוא התמורה בגינה לעמידר, ינשל אותה מזכויותיה בדירה
22 ויעבירן דווקא לעורר ולא לאף אחד מילדיו האחרים. התנהלות תמוהה שכזו
23 מחייבת הסבר מניח את הדעת, והסבר כזה לא הובא על ידי העורר.
24 העיר על כך בצדק חבר הוועדה, רו"ח פרידמן, במהלך דיון ההוכחות: "ש:
25 האבא ידע שאסתר שילמה עבור הדירה? ת: כן. ש: והדירה שייכת לאסתר?
26 ת: כן. ש: אז איך הוא לוקח דירה מאסתר ומעביר אותה אליך?...איך הוא
27 יכול לצוות על דברים שהם לא שלו?" (פרוטוקול עמוד 27 משורה 27 עד עמוד
28 28 שורה 4).
29 ג. כזכור, הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע הועברו לעורר במתנה בחיי האב
30 והן נרשמו על שמו בסמוך לאחר מכן בפנקסי המקרקעין. כך ארע לאחר שהאב
31 ביטל את צוואתו במסגרתה הוריש לבתו אסתר את הזכויות במחצית הדירה
32 ולאחר שאישר כי היא זכאית לדירה כמי ששילמה את מלוא תמורת רכישתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 לעמידר (סעיף 3 לצוואה, מוצג 2 מטעם העורר). התנהלות זו מעוררת סימני
2 שאלה. העורר לא הביא הסבר מניח את הדעת מדוע אחותו, שלטענתו היא
3 הבעלים האמיתי של הדירה, נאלצה להסתפק בהורשת הזכויות בדירה רק
4 לאחר מות האב ואילו הוא, שלא שילם עבור הדירה לטענתו, קיבל אותה
5 במתנה כבר בחיי האב ורשם אותה על שמו בפנקסי המקרקעין בסמוך לאחר
6 מכן. העורר לא סיפק הסבר מניח את הדעת לשוני זה במתכונת העברת
7 הזכויות בדירה בינו לבין אחותו ונותרנו עם תמיהה שלא יושבה בהסבר המניח
8 את הדעת.
- 9 ד. טענת העורר כי הסכים לקבל במתנה מהאב את זכויותיו במחצית הדירה
10 בבאר שבע רק על מנת לשמור עליהן עבור אחותו אסתר אינה מתיישבת עם
11 עדותו בבית המשפט לפיה בחר שלא לעדכן את אחותו בסמוך לאחר שהאב
12 העביר לו את מחצית הדירה במתנה והדבר נודע לה אך במקרה (פרוטוקול
13 עמוד 24 משורה 6 עד עמוד 25 שורה 8). לא רק זאת, אלא שעדות זו של העורר
14 סותרת את סעיף 10 לתצהירו לפיו עדכן את האחות אסתר לאחר שהאב חתם
15 על תצהירי המתנה.
- 16 ה. העורר לא הוכיח כי הייתה התחייבות מצדו להעברת מחצית הדירה בבאר
17 שבע לאחותו אסתר ולמעשה העברת הזכויות בדירה הייתה תלויה ברצונו
18 הטוב. לא נרשמה הערה לטובת אסתר, לא הוצגו אסמכתאות על עריכת הסכם
19 בין השניים. התמיהה מתחדדת נוכח עדות העורר כי יחסיו עם אחותו אסתר
20 עלו על שרטון (פרוטוקול עמוד 27 שורות 12-16). על רקע זה תמוה מדוע נמנעה
21 אסתר מלהבטיח את זכויותיה בדירה. לכל הפחות היה מצופה כי תעמוד על
22 זכויותיה כאשר נודע לה באקראי על העברת הזכויות בדירה לעורר (פרוטוקול
23 עמוד 24 שורות 10-26). אלא שגם זה לא נעשה.
- 24 ו. טענת העורר כי החזיק במחצית הדירה בבאר שבע בנאמנות עבור אחותו
25 אסתר אינה מתיישבת לא עם העובדות ולא עם שורת ההיגיון והשכל הישר.
26 החזקת נכס בנאמנות עבור אחר מחייבת מסירת הודעה מתאימה למנהל
27 מיסוי מקרקעין, **בזמן אמת ולא בדיעבד**, כמצוות הוראות סעיפים 69(ג) ו-74
28 לחוק מיסוי מקרקעין. מסירת הודעת נאמנות במועד נועדה למנוע מצבים, כמו
29 בענייננו, שאדם ירכוש נכס ולימים יטען שרכש אותו בנאמנות עבור אחר תוך
30 דילוג על מיסוי העסקה שבין "הנאמן" ל-"נהנה". בעניין ע"א 7508/03 **כהן נ'**
31 **מנהל מס שבח מרכז**, פ"ד נט(4) 39 נקבע כי "**אכן לו אחרת אמרנו כי אז רבו**
32 **'נאמנים' בישראל והחוק היה מתרוקן מתוכנו, רוכשים של נכסי מקרקעין**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 היו מכריזים על עצמם 'נאמנים', ולימים – לעת מכירת הנכס לצד שלישי –
2 היו נפטרים מתשלום מסים" (פסקה 7).
3 למותר לציין כי, הודעה על כי העורר מחזיק בזכויות במחצית הדירה כנאמן
4 עבור אחותו אסתר, לא נמסרה. יצוין כי העורר היה מיוצג באותה עת ולכן לא
5 היה כל בסיס לטענתו כי חשש כי ייודע לאב על דבר הודעת הנאמנות. כידוע,
6 אין הכרח בדיעת האב על הנאמנות לצורך מסירת ההודעה.
7 יתירה מכך, לא מדובר בעניין פרוצדוראלי גרידא של אי מסירת הודעה על
8 נאמנות. העברת הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע מהעורר לאחותו היוותה
9 אירוע מס נפרד שהיה כרוך בתשלום מס רכישה בשיעור של 8% בסכום לא
10 מבוטל של 8,000 ש"ח מס רכישה (נספחים 7 ו-8 לתצהיר המשיב). לו הייתה
11 מחצית הדירה שייכת מלכתחילה לאסתר והעורר היה מחזיק בה כנאמן בלבד
12 לא היה מקום לתשלום מס רכישה נוסף (ראו סעיף 69(ב) לחוק ותקנה 27(א)
13 לתקנות מס רכישה לגבי העברה מ"נאמן" ל"נהנה").
14 ז. העורר טוען כי רק מתוך רצון לכבד את רצון אביו קיבל על עצמו את הבעלות
15 במחצית הדירה בבאר שבע ורק על מנת שלא להמרות את פיו לא פעל בחיי
16 האב להעברת הזכויות בדירה על שם אחותו.
17 ברם, העורר לא הצליח להסביר כיצד רצונו בכיבוד אביו מתיישב עם העובדה
18 שבסופו של דבר החליט לפעול בניגוד לבקשת האב והעביר בפועל את הזכויות
19 בדירה לאחותו אסתר. וכי העורר אינו חייב בכבוד אביו לאחר מותו?
20 אדרבא, דווקא העובדה שהעורר היה הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע
21 היא שאפשרה לו בסופו של דבר להעביר את הזכויות בה לאחותו אסתר,
22 בניגוד לרצון אביו.
23 ח. העורר טוען כי ניתן ללמוד מעצם העברת הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע
24 במתנה לאחותו ורישומן על שמה בפנקסי המקרקעין, כי היא הייתה הבעלים
25 מלכתחילה של זכויות אלו בדירה ובפרט ביום המעבר, בתאריך 1.1.2014.
26 אין בטענה זו ממש.
27 עצם העברת הזכויות במחצית הדירה במתנה מהעורר לאחותו אינו מלמד כי
28 האחות הייתה הבעלים של זכויות אלו מלכתחילה. בטענה זו מבקש העורר
29 למעשה לכפור באופן גורף באוטנטיות של מתן מתנות בין אחים וזאת לא ניתן
30 לקבל. אף חוק מיסוי מקרקעין מכיר במתנות בין אחים ומעניק להן הקלות
31 במס בפרט כאשר מקורן במתנות או בירושות שהתקבלו מההורים, כפי המצב
32 בענייננו (ראו סעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין ותקנה 20 לתקנות מס רכישה;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 במקום אחר כתבתי כי יש מקום להתייחס בחשדנות מה להעברות במתנה בין
2 קרובי משפחה מבלי שהוצגו לכך ראיות אובייקטיביות ותיעוד ברור (ראו,
3 עמ"ה 61669-06-16 פקיד שומה היחידה הארצית לשומה נ' טרקזדה
4 .(23.11.2016)).
5 אף לא ניתן לקבל כי יש לייחס תוקף רטרואקטיבי להעברת הזכויות במתנה
6 לאחות, עוד בטרם נחתמו תצהירי המתנה, מבלי שהוצג הסבר משכנע לכך
7 (ראו סעיף 6 לחוק המתנה, התשכ"ח-1968: "בעלות בדר המתנה עוברת
8 למקבל במסירת הדבר לידו, או במסירת מסמך לידו המזכה אותו לקבלו, ואם
9 היה הדבר ברשות המקבל – בהודעת הנותן למקבל על המתנה; והכל כשאין
10 בדין אחר הוראות מיוחדות לעניין הנדון").
11 ט. העורר טוען כי העברת הדירה בבאר שבע לאחותו אסתר בסמוך לאחר פטירת
12 האב מלמדת על כנות כוונתו להחזיק בדירה כנאמן עבורה עד למועד פטירת
13 האב.
14 טענה זו מוקשית.
15 לו הייתה לעורר, באמת ובתמים, כוונה להעביר את הזכויות בדירה לאחותו
16 אסתר הרי שהיה מעדכן אותה בסמוך לאחר שקיבל את הזכויות במתנה
17 מאביו ודואג להבטיח את זכויותיה, על מנת להניח את דעתה כי אין לו כל
18 כוונה לנשל אותה מהדירה. תחת זאת, העורר העלים מאחותו את זכויותיו
19 בדירה והדבר נודע לה אך במקרה לאחר תקופה ארוכה (פרוטוקול עמוד 24
20 שורות 6-17).
21 על רקע זה סביר יותר להניח כי דווקא שיקולים מיסויים עמדו ביסוד החלטת
22 העורר להעביר לאחותו את מחצית הדירה בבאר שבע במתנה. ולא בכדי
23 העברה זו נעשתה כשלושה חודשים לפני שהעורר מכר את דירתו בתל אביב
24 מושא הערעור. לולא בוצעה העברת מחצית הדירה בבאר שבע לאחותו, היו
25 נותרות בבעלות העורר שתי דירות במועד מכירת הדירה בתל אביב ודי היה
26 בכך כדי לשלול ממנו את הפטור ממס שבח במכירתה (אזכיר כי הדירה ברמת
27 גן הייתה "דירה חליפית" וראו הדיון לעיל).
28 י. היה על העורר לדאוג להתייצבותה של אחותו אסתר לדיון בבית המשפט על
29 מנת שתיחקר על תצהירה. מדובר בעדות חשובה לביסוס גרסתו לפיה אחותו
30 מימנה את רכישת הדירה בבאר שבע באופן שיש לראותה כבעלים המהותי של
31 הדירה חרף רישומה על שמו. העובדה שהעורר לא דאג להתייצבות אחותו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 21556-12-17 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

- 1 לעדות בבית המשפט פועלת לחובתו (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר
2 בע"מ נ' מנהל מע"מ ((26.8.2014)).
- 3 **ו. התייחסות לטענות נוספות של העורר**
- 4 52. יש לדחות את טענת העורר, השזורה בסיכומיו, לפיה יש להעדיף את המהות על פני
5 הצורה.
- 6 העורר טוען כי יש להעדיף את בעלותה המהותית של אחותו במחצית הדירה בבאר
7 שבע על פני בעלותו הפורמאלית בה.
- 8 ככלל, כאשר טענה זו נשמעת מפי נישום המבקש מיוזמתו כי המשיב יתעלם
9 מהסכם עליו הוא חתם, בטענה כי ההסכם אינו משקף את הדברים כהווייתם וכי
10 יש להעדיף את המהות על הצורה, מוטל עליו נטל כבד במיוחד להוכיח מדוע
11 הצורה, שהיה שותף לעריכתה, אינה עולה בקנה אחד עם המהות ולא בנקל יותר לו
12 לסגת מהצהרותיו. וכבר נפסק, לא אחת, כי דיווחיו של נישום מחייבים אותו מול
13 רשות המס והכתוב בהם "מצביע כמאה עדים" (ראו ע"מ 53269-12-11 פרי אור
14 בע"מ נ' מדינת ישראל-פקיד השומה למפעלים גדולים (27.7.2015); ע"א 647/79
15 אפרים עיוון נ' פקיד שומה לגבייה מיוחדת (1981); ע"א 2810/13 חברת מגדניית
16 הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים ((2.6.15)).
- 17 53. העורר טוען כי הסכים לרישום הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע על שמו על
18 מנת לשמור על זכויותיה של האחות בדירה תוך שמירת כבוד אביו. העורר טוען כי
19 היה מחויב להעביר את הזכויות בדירה זו לאחותו.
20 טענה זו מוקשית.
- 21 ראשית, כפי שהוסבר לעיל, לו רצה העורר לשמור על זכויותיה של אחותו במחצית
22 הדירה היו בידיו האמצעים לעשות כן, לדוגמה, באמצעות שימוש בכלי הנאמנות
23 (סעיפים 69 ו-74 לחוק מיסוי מקרקעין) ומבלי לחשוש שהדבר יתגלה לאב.
24 שנית, הראיות מלמדות שהעורר לא היה מחויב להעברת הדירה לאחותו ושהיא
25 הייתה תלויה בעצם ברצונו הטוב: לא נרשמה הערת אזהרה לטובת האחות, לא
26 הוצגו אסמכתאות מהן ניתן ללמוד על התחייבות מצדו להעביר לה את הזכויות.
27 כפי שהוסבר לעיל, העורר אף לא עדכן את האחות בסמוך לאחר שקיבל את
28 הזכויות בדירה מהאב והדבר נודע לה במקרה. למעשה, העורר יכול היה לשמור
29 את הזכויות לעצמו או להעבירן לאחר מבלי שהאחות הייתה יודעת על כך אלא
30 לאחר מעשה.
- 31 54. העורר טוען כי אינו בקי בדיני המס בישראל ומי שניתב את הפעולות המשפטיות
32 הקשורות בהעברת הזכויות בדירה בבאר שבע, כמו גם לעניין עריכת צוואת האב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 וביטולה, היה עורך הדין של האב, עו"ד בלקין. לכן, אין לזקוף לחובתו את העובדה
2 שפעל לעיתים באופן שאינו ממצה את זכויותיו.
3 טענה זו אין לקבל.
4 ככל שבוצעו פעולות על ידי עו"ד בלקין בשמו של העורר הרי שהן מחייבות אותו
5 מכוח דיני השליחות והוא אינו רשאי להתנער מהן. מעבר לכך, דבר לא מנע
6 מהעורר לזמן לעדות את עו"ד בלקין והעובדה שנמנע מכך נזקפת לחובתו.
7 55. העורר טוען כי לא צמח לו יתרון מס מרישום הדירה בבאר שבע על שמו. לטענתו,
8 רישום זה דווקא פגע בו שכן נאלץ לשלם מס רכישה לפי שיעור המס החל על דירה
9 שנייה (שיעור מס גבוה יותר). גם בעת העברת הזכויות בדירה לאחות שולם מס
10 רכישה לפי שיעור מס החל על דירה שנייה.
11 בטענה זו אין ממש.
12 ראשית, מדיניות משפטית ראויה מחייבת כי הדירה בבאר שבע תיחשב כשייכת
13 למי שהיא רשומה על שמו, אלא אם הובאו טעמים טובים וראיות משכנעות
14 המוכיחים כי רישום הזכויות אינו משקף את הבעלות האמיתית. לא ניתן לצפות
15 כי המשיב ידרש להתחשבנות הבין משפחתית ולתכנונים התוך משפחתיים, בניגוד
16 למצגים המוצגים בפניו בזמן אמת. כך, לא יהיה זה בלתי סביר לגרוס כי דווקא
17 העברת הזכויות במחצית הדירה בבאר שבע מהאב לעורר שיקפה את הבעלות
18 האמיתית בדירה זו ולא יהיה זה בלתי סביר להניח כי העברת הזכויות בדירה
19 לאחות, בסמוך לפני מכירת הדירה בתל אביב מושא ערר זה, נועדה לסלול עבור
20 העורר את הפטור ממס שבח (אף במחיר תשלומו של מס רכישה נוסף).
21 שנית, כלל ידע הוא כי תוצאת המס נגזרת מהאופן בו בוצעה העסקה בפועל ולא
22 מהאופן בו ניתן היה לעשותה. טענת העורר כי לא צמח לו יתרון מס אינה מעלה
23 ואינה מורידה בהקשר זה.
24 56. בהקשר זה יצוין כי, העורר הצהיר בפני המשיב כי הוא הבעלים של מחצית הדירה
25 בבאר שבע. העורר הצהיר כך פעמיים: הן בדיווח שהגיש בגין קבלת הזכויות
26 במחצית הדירה במתנה מאביו והן בדיווח על העברת הזכויות במחצית הדירה
27 במתנה לאחותו אסתר (נספחים 4 ו- 8 לתצהיר המשיב). בשני המקרים העורר
28 הציג מצג כלפי המשיב כי הוא הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע. הצהרה זו
29 של העורר אף הייתה כלפי כולי עלמא לאחר שנרשם בפנקסי המקרקעין כבעלים
30 של מחצית הדירה בבאר שבע.
31 בתי המשפט עמדו לא אחת על חשיבות הדיווח של החייב במס וקבעו כי מצגי
32 ודיווחי החייב במס מחייבים אותו ולא בנקל יותר לו לסגת מהם מבלי שהוצג לכך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 טעם משכנע. מאחר שהעורר לא סיפק טעם טוב לבקשתו כי יותר לו לחרוג
2 מהצהרותיו, לפיהן היה הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע משנת 2013 ועד
3 שנת 2016, יש לראותו כמי שמנוע ומושתק לטעון בהליך זה כנגד הצהרותיו אלו
4 וממילא יש לקבוע כי, עד להעברת הזכויות בדירה לאחותו אסתר, הוא היה
5 הבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע ובפרט ב"יום המעבר".

6 57. יצוין כי אחיו של העורר הגישו תצהירים אולם לא התייצבו לדיון ההוכחות על
7 מנת להיחקר על תצהיריהם. בנוסף, העורר לא יכול היה להתחייב כי דחיית מועד
8 ההוכחות תבטיח את התייצבות אחיו במועד ההוכחות הנדחה (פרוטוקול עמוד 6
9 שורות 9-11, 15-20). על כן, נקבע (בהחלטתי בדיון, פרוטוקול עמוד 7 שורות 8-17)
10 כי תצהירי האחים לא ישמשו חלק מחומר הראיות של העורר ויוצאו מתיק
11 הוועדה.

12 נותרנו, אפוא, רק עם עדות העורר שהיא עדות יחידה של בעל דין שיש לו עניין
13 בתוצאות המשפט וממילא נדרש לה סיוע לפי סעיף 54 לפקודת הראיות. אציין כי
14 בעדות העורר נמצאו סתירות ולא מצאתיה אמינה.

15 58. **כפועל יוצא מכל האמור לעיל, העורר אינו זכאי לפטור מלא ממס שבח, הניתן לפי**
16 **סעיף 49(ב2) לחוק למי שמוכר את דירתו היחידה, במכירת דירתו בתל אביב.**

17 59. יצוין כי בעקבות הערות הוועדה בישיבת קדם משפט פנה העורר למשיב בבקשה
18 לקבל את החישוב הליניארי המוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין
19 במכירת הדירה בתל אביב, חישוב הניתן למי שמוכר "דירת מגורים מזכה".
20 המשיב הסכים לכך ולאחר חישוב זה הופחתה חבות מס השבח של העורר (ביחס
21 לחישוב המס המקורי שנעשה על פי החישוב הליניארי הרגיל לפי סעיף 48א(ב1)
22 לחוק).

ז. נקודות למחשבה

23 60. במסגרת הסיכומים זנח המשיב את הטענה כי העורר אינו זכאי לפטור ממס שבח
24 בגין מכירת הדירה בתל אביב מהטעם שהיה תושב חוץ בעת מכירתה ומהטעם
25 שלא הוכיח כי לא הייתה לו דירת מגורים נוספת במדינת תושבותו הזרה (סעיף
26 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין).
27 טוב עשה המשיב שזנח את הטענה, ככל הנראה בעקבות הערות הוועדה במהלך
28 הדיון.
29 המשיב אינו רשאי להתעלם מהצהרתו של המוכר על גבי טופס הדיווח (המשי"ח) כי
30 היה "תושב ישראל" בעת מכירת הדירה (נספח 10 לתצהיר המשיב) מבלי להביא
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 ראיות הסותרות את ההצהרה. המשיב אינו יכול לצאת מנקודת הנחה שכל מי
2 שיש לו זיקה למדינת חוץ ייחשב בגדר "תושב חוץ" אלא אם יוכיח אחרת.
3 על המשיב, הטוען כי מוכר דירת מגורים הוא בגדר "תושב חוץ" ומטעם זה אינו
4 זכאי לפטור ממס שבח במכירת דירת מגוריו בישראל, לבסס טענה זו בראיות
5 המלמדות כי אכן מרכז חייו של המוכר נמצא מחוץ לישראל. בכלל זה על המשיב
6 לברר היכן מצויים האינטרסים החיוניים והפעילים של המוכר ואין די בספירת
7 ימי שהותו בישראל בשנה שבה בוצעה מכירת הדירה.
8 מכל מקום, מההחלטה בהשגה לא עולה כי המשיב טען כי העורר לא היה תושב
9 ישראל במועד מכירת הדירה בתל אביב (נספח 16 לתצהיר המשיב), ודיינו בכך.
10 61. בעת רכישת הדירה ברמת גן ערך העורר שומה עצמית למס רכישה בהתאם
11 לשיעור המס החל על מי שבבעלותו דירה יחידה וככל הנראה השומה שהוצאה לו
12 לא לקחה בחשבון את בעלותו על מחצית הדירה בבאר שבע (נספח 5 לתצהיר
13 המשיב).
14 העורר לא טען, וממילא לא הוכיח, כי שומת מס הרכישה שהוצאה לו בגין דירת
15 רמת גן מקימה כלפי המשיב טענה של השתק פלוגתא לעניין העדר בעלותו על
16 מחצית הדירה בבאר שבע.
17 מבלי לקבוע מסמרות בסוגיה זו, שלא ניתנה לה התייחסות על ידי מי מהצדדים,
18 נראה כי אין בסיס לטענת השתק פלוגתא בנסיבות אלו.
19 ראשית, שומת מס הרכישה בגין דירת רמת גן הוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין
20 מחוז מרכז וספק בעיניי אם יש בה להקים השתק פלוגתא כלפי המשיב, שהוא
21 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב-יפו, הן בסוגיית הפטור ממס שבח בגין מכירת
22 הדירה בתל אביב.
23 שנית, עיון בדיווח שהגיש העורר בגין רכישת הדירה ברמת גן מלמד כי הוא
24 השמיט מהצהרותיו את עובדת היותו רשום כבעלים של מחצית הדירה בבאר שבע
25 (חלק ו' לטופס המשי"ח, נספח 5 לתצהיר המשיב) וספק אם בנסיבות אלו ניתן
26 לבסס עילת השתק.
27 62. ועניין נוסף לקראת סיום חלק זה – כזכור, המשיב ביסס את שלילת הפטור ממס
28 שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק במכירת הדירה בתל אביב בטענה כי **בתאריך**
29 1.1.2014, הוא "**יום המעבר**", היה העורר בעלים של שתי דירות: הדירה בתל אביב
30 שנרכשה בשנת 2011 ומחצית הדירה בבאר שבע שניתנה לו במתנה מאביו בשנת
31 2013. המשיב לא טען כי במועד מכירת הדירה בתל אביב היה העורר בעלים של
32 שתי דירות. אין חולק כי במועד מכירת הדירה בתל אביב (נובמבר 2016) היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 העורר בעלים של דירה יחידה (שכן, מחצית הדירה בבאר שבע הועברה במתנה
2 לאחות לפני מכירת הדירה בתל אביב והדירה ברמת גן מהווה "דירה חליפית"
3 ולכן אינה באה במניין הדירות מכוח החזקה שבסעיף 49ג(1) לחוק).
4 אלא שלקראת סיום כתיבת חלק זה של פסק הדין, צדה עיני כי בדיווח של העורר
5 על גבי טופס המש"ח על מכירת הדירה בתל אביב (נספח 10 לתצהיר המשיב)
6 הצהיר העורר כי בנייתה של הדירה בתל אביב נסתיימה בתאריך 26.8.2015,
7 דהיינו, לאחר "יום המעבר".
8 נתון זה, לפיו סיום בניית הדירה בתל אביב היה לאחר "יום המעבר", קרי, לאחר
9 יום 1.1.2014, לא נטען על ידי העורר ולא שמעתי לגביו כל התייחסות מהמשיב.
10 אם אכן אלו הם פני הדברים ורק בשנת 2015 נסתיימה בנייתה של הדירה בתל
11 אביב ורק אז הפכה ל"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין
12 ("שבנייתה נסתיימה"), פשיטא שביום המעבר הייתה בבעלות העורר דירה אחת
13 ויחידה, הלא היא מחצית הדירה בבאר שבע. אם אכן כך, נשמטת הקרקע מתחת
14 טענת המשיב, כי העורר אינו זכאי לפטור ממס שבח משום שהיה בעלים של
15 יותר מדירת מגורים אחת ביום המעבר.
16 כתבתי "לכאורה" משום שגם אם במישור העובדתי אלו הם פני הדברים, חוששני
17 כי לא יהיה בכך לסייע לעורר, אולם מטעם אחר. יושם אל לב כי תנאי למתן
18 הפטור ממס שבח למוכר דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק הוא כי המוכר היה
19 בעל הזכות בדירה זו "במשך 18 חודשים לפחות מיום שהייתה לדירת מגורים".
20 מאחר שהדירה בתל אביב נמכרה בחודש נובמבר 2016, אף אם נאמר כי בנייתה
21 נסתיימה בחודש אוגוסט 2015, לא חלפו קודם למכירתה "18 חודשים לפחות
22 מיום שהייתה לדירת מגורים".
23 אחר שאמרתי זאת, היה מקום לצפות כי המשיב ייתן את התייחסותו לדיווח של
24 העורר בעניין מועד סיום בנייתה של הדירה בתל אביב ולהשלכה שעשויה להיות
25 לכך על השאלה העומדת במוקד הערר. יש להצר על כך שעניין זה לא לובן במהלך
26 הדיונים, לא על ידי העורר, שהיה מצופה כי יעלה את הטענה בתשובה לטענת
27 המשיב כי הייתה לו יותר מדירת מגורים אחת ב"יום המעבר", ולא על ידי המשיב,
28 שהיה מצופה כי ינהג בגדרי ההגינות ויבסס את טענתו על העובדות כהווייתן.
29 יריעה רחבה נפרסה לדיון בשאלת זהות הבעלים על מחצית הדירה בבאר שבע תוך
30 השקעת משאבים מרובים בשאלה זו, וכנראה שלא לצורך. כמובן הכול בהנחה כי
31 הצהרתו של העורר, לפיה סיום בניית הדירה בתל אביב היה לאחר "יום המעבר",
32 מבוססת במישור העובדתי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו'ע 17-12-21556 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

1 מכל מקום, לגוף העניין וכמוסבר לעיל, אין בכך להשפיע על שלילת הפטור ממס
2 שבח במכירת הדירה בתל אביב. אזכיר, שוב, כי העורר קיבל את החישוב
3 הליניארי המוטב המגיע למי שמוכר "דירת מגורים מזכה" שאינה זכאית לפטור
4 מלא ממס שבח (וראו סעיפים 36 ו-59 לעיל).

סוף דבר

5
6 לאור כל הטעמים המפורטים לעיל, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר.
7 לעניין סכום ההוצאות שיושת על העורר, אציע להעמידו על סכום של 25,000 ש"ח אשר
8 ישולם למשיב תוך 30 ימים אחרת יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום.

רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

9
10 אני מצטרף לתוצאה ולנימוקים המפורטים בחוות דעתה המנומקת, המפורטת והמלומדת
11 של יו"ר הוועדה, כב' השופטת סרוסי.

מר אברהם הוכמן, חבר הוועדה

12
13 אני מצטרף לנימוקים ולתוצאה אליה הגיע יו"ר הוועדה, כב' השופטת סרוסי, בחוות
14 דעתה המלומדת והמנומקת היטב.

לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה

סרוסי.

15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27 ניתן היום, ז' אייר תשע"ט, 12 מאי 2019, בהעדר הצדדים.
28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 מאי 2019

ו"ע 21556-12-17 אוחיון נ' מקרקעין תל אביב

מר אברהם הוכמן
חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

ירדנה סרוסי, שופטת
יו"ר

1
2
3
4
5
6
7