



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ו' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 ש"יין נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
כבוד השופטת (כדימי) רות שטרנברג אליעז, י"ד  
עו"ד ושמאי המקרקעין דן מרגליות, חבר  
רוח"ח אליהו מונד, חבר

**העוררת**

**אריאלה שיין**

ע"י ב"כ עוה"ד טל לביא

נגד

**מנהל מס שבח מקרקעין**

ע"י פרקליטות מחוז ת"א

**המשיב**

**פסק-דין**

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

**א. העובדות הרלוונטיות כפי שהונחו בפני הועדה**

1. ביום 6.12.54 רכשו אליהו ופאולה רייס, הוריה של העוררת, את הנכס ברחוב החשמונאים 14, ראשלי"צ, הידוע גם כחלקה 185 בגוש 4241 בשטח קרקע של 502 מ"ר ("הנכס").
2. ביום 9.12.98 נפטרה פאולה רייס ז"ל ועל פי צוואתה ירשו שלושת ילדיה את הנכס בחלקים שווים. ביום 8.6.99 ניתן צו קיום צוואה שבמסגרתו הסתלק אחד הילדים: אהרון רייס, מחלקו בעיזבון לטובת העוררת ולטובת אחיה אמיר רייס.
3. ביום 27.12.2005 מכרה העוררת 150/502 חלקים מזכויותיה לאחיה, אהרון רייס (להלן "עסקת 2005"). בדיווח למשיב בגין העסקה הני"ל, ביקשה העוררת לקבל פטור על פי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקרקעין ("חוק המיסוי"). בטופס המשי"ח (צורף לערר) צוין במפורש שיש שתי דירות ומוכרים דירה אחת.
4. ביום 27.7.07 מכרה העוררת ביחד עם אחיה, אהרון רייס, את מלוא זכויותיה מהנכס לה"ה שבן דוד ושנדי ("עסקת 2007"). בדיווח על עסקה זאת הצהירה העוררת בשומה עצמית על תשלום מס שבת.
5. ביום 14.3.08 פנתה העוררת אל המשיב, לראשונה, והסבירה כי גילתה, בעקבות ייעוץ משפטי שקיבלה לאחרונה, כי במסגרת עסקת 2005 נעשתה טעות ובשוגג נתבקש פטור לפי סעיף 49(1) לחוק המיסוי במקום הפטור לו הייתה העוררת זכאית לטענתה לפי סעיף 49(5) לחוק המיסוי. בקשה זו הוגשה במסגרת תיקון שומה לפי סעיף 85.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 ש"יין נ' מנהל מט  
שבח מקרקעין

6. המשיב במכתבו מיום 7.4.08 ניאות לאפשר המרת הפטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק המיסוי, בפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק המיסוי.
7. המשיב הודיע ביום 21.7.08 שלא ניתן לבדוק מה היה מצב הנכס ביום פטירת המוריש (אם מדובר ביותר מדירת מגורים אחת) בשנת 1998 וסירב לבקשה להמרת הפטור.

**ג. סלע המחלוקת**

האם העוררת הייתה זכאית לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק המיסוי בגין עסקת 2005 כפי שפורטה לעיל. המשיב סבור שהעוררת לא הרימה את נטל הראיה בנדון ולכן אין לאשר את הפטור הנ"ל. העוררת סבורה שהראיות שתביאה די בהן כדי להרים את נטל הראיה המוטל עליה.

**ד. טענות העוררת**

1. הסעד המבוקש הוא המרת פטור לעסקת 2005. במקום הפטור שנתבקש לפי סעיף 49ב(1) לחוק המיסוי לאפשר שימוש בפטור לפי סעיף 49ב(5).
2. אין מחלוקת שלמנוחה לא הייתה דירה אחרת במקום אחר בישראל, אלא השאלה היא האם בכתובת הנכס במועד פטירתה הייתה דירת מגורים אחת או יותר על פי חוק מיסוי מקרקעין.
3. העוררת הביאה מסמכים: צוואת המנוחה, שטר חכירה מקורי משנת 1954, נסח טאבו, שני הסכמי מכר משנת 2005 ומשנת 2007, שומות המס שדווחו למשיב, חשבונות חשמל ו-5 מכתבים של שכנים שרק אחד מהם הגיע להעיד.
4. בנוסף העידו העוררת ו-2 אחיה. לפי דבריהם, במועד הפטירה היה מדובר ביחידת מגורים אחת בנכס.
5. אין מדובר כאן במוכר שהוא איש עסקים ממולח, אלא באנשים פרטיים שהסתבכו ומכרו בגלל סיבוך עם בנק הפועלים.

**ה. טענות המשיב**

1. בשנת 2005 כאשר נעשה מכר בין העוררת ואחיה, היו שתי דירות מגורים, העוררת מכרה רק דירה אחת.
2. נטל הראיה מוטל על הטוען לפטור.
3. העוררת לא השכילה להוכיח כי בשנת 1998 הייתה בשליטת המנוחה דירת מגורים אחת. מעדותה של העוררת כאן עולה כי היו שם 3 דירות מגורים: האחת, בה התגוררה האם המנוחה, השנייה, בה התגוררה העוררת והשלישית, מחסן ששופץ והושכר למגורים עוד בתקופת האם המנוחה.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 שיין נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

4. גם העובדה שבשנת 2005 נמכרה דירה אחת לפי החוזה מה שמראה על קיום שתי דירות באותו מועד מראה לכאורה כי פיצול זה אכן היה קיים גם בשנת 1998.
5. העוררת קיבלה בשנת 1999 משכנתא מבנק משכן. מן הסתם נערכה חוות דעת שמאית מטעם הבנק לפני מתן ההלוואה. מסמך זה לא הוצג לוועדה.
6. כיום מנסים להמיר פטור שניתן בשנת 2005, כאשר הפטירה הייתה בשנת 1998. עובדה זו מקשה על המשיב לברר מה היה מצב הנכס במועד הפטירה.

**1. פסק דין**

אין מחלוקת בין הצדדים כי המרת הפטור שנתבקשה במקרה זה אושרה, אבל בכפוף לעמידה בתנאי הפטור.

אישור המרת הפטורים ניתן לפני משורת הדין, שכן לא קיים בחוק מיסוי מקרקעין סעיף מפורש בנדון והעניין מסור לשיקול דעתו של המשיב. איני מוצא לנכון לדון בפרשנות סעיף 85 לחוק המיסוי לעניין טעות משפטית של מבקש הדיווח כעילה לבקש תיקון דיווח והחלפת הפטור, שכן החלפת הפטור אושרה עקרונית. סעיף 49ב לחוק המיסוי קובע:

**"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד**

**מאלה:**

... (1)

... (2)

... (3)

... (4)

(5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש...

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד.

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה."

(ההדגשות שלי – ד.מ.).

מהראיות המצויות בתיק הערר עולה כי עוד בתקופת המנוחה נעשו "פיצולים" במגורים על הנכס וזאת בכדי לאפשר הפרדה בין בני משפחה שונים וכן גם כדי לאפשר מקור הכנסה ע"י השכרת חלק מהנכס (המחסן שהומר לדירה).



### בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 שי"ן נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

כאמור, אין מחלוקת כי בשנת 2005 מכרה העוררת דירת מגורים אחת לאחיה, מה שמעיד לכאורה על פיצול פזי ומגביר את נטל הראיה שעל העוררת להוכיח כי בשנת 1998, מועד פטירת המנוחה (המורשה) אכן הייתה דירת מגורים אחת. חשבונית החשמל שהוצגו על ידי העוררת הם מתקופה מאוחרת ליום הפטירה.

אילו הייתה העוררת מביאה את חוות דעת השמאי משנת 1999, עת קיבלה משכנתא מבנק משכן, היה בה אולי לשפוך אור מחבתינה האובייקטיבית, על הנסיבות הכרוכות בפיצול בשנת 1998. העוררת גם טענה כי פעולות הבנייה שקדמו למועד הפטירה בוצעו ברישיון (ראה עמ' 4 לפרטיכל מול השורות 5-6). לטעמי, היה עליה להמציא בקשות אלה על מנת להראות את המצב בפועל.

בחקירתה הנגדית בעמ' 4-5 לפרטיכל אומרת העוררת:

"...את המחסן הפכנו לחדר עם שרותים שהיה ראוי למגורים...  
באותו זמן אמי היתה בחיים, הבן שלי אמר היה לגור שם.  
האחים שלי גרים האחד בדימונה והאחר בנתניה.  
בזמן שאמי היתה בחיים היתה דירת המגורים שלי והיה המחסן  
ששופץ ושימש למגורים. באותה התקופה הבן שלי אורן גר בו.  
היה בו שירותים ומטבח. שרותים היה בו גם קודם רק הוספנו  
מטבחון.  
הרחבנו את הבית שגרנו בו עם השנים אני ובעלי. אמא שלי גרה  
בחלק של אבא ואמא שם היו שני חדרים מטבח הול ושרותים."

(עמ' 4, שורה 27-עמ' 5, שורה 2)

לשאלת ב"כ המשיב מי ביצע את הפיצול בשנת 2003 ענתה העוררת: "לא נעשה פיצול  
בנכס, אבל נכנסו דיירים לדירה של אמא והנכס לא השתנה פיזית".  
(ראה עמ' 5 לפרטיכל מול שורה 24).

לדברי העדים האחרים הבית הכיל שני אגפים.  
המבחן לקביעת מספר הדירות אינו בהכרח הפרדה קניינית, אלא בעיקר הפרדת השימוש  
והחזקה בפועל. ככל שהתקופה מהיום הקובע, קרי - יום פטירת המנוחה, גדולה יותר, כך  
נטל הראיה על העוררת גובר להוכיח את העובדות במועד הפטירה. במקרה שלנו חלפו מ-  
1998 ועד 2007 תשע שנים.

שקילת כל הראיות שהובאו על ידי העוררת אינה מאפשרת להגיע למסקנה חד משמעית  
שאכן הייתה בנכס דירת מגורים אחת. ההיפך הוא הנכון.



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 שי"ן נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

לטעמי העוררת לא הצליחה להרים את נטל הראיה המוטל עליה בדבר קיום יחידת מגורים אחת במועד הפטירה.  
לפיכך, לא ניתן לקבוע כי העוררת נכנסת למסגרת סעיף 5(ב)49 לחוק המיסוי.

אשר על כן, הייתי מציע לחברי לדחות את הערר ללא צו להוצאת בנסיבות המקרה.

דן מרגליות, עני"ד ושמאי  
מקרקעין - חבר ועדה

רות שטרנברג אליעז, שופטת (בדימ'), יו"ד:

אין חולקין כי העוררת ושני אחיה, ירשו מכח צוואת אמם המנוחה, דירה ברח' החשמונאים 14 בראשון-לציון, (ידועה כחלקה 185 בגוש 4241). השאלה העומדת לפנינו עתה היא האם העוררת זכאית לפטור ממס שבח מקרקעין על-פי סעיף 5(ב)49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק").

אם נגיע למסקנה כי הדירה נושא הערר הייתה הדירה היחידה שבבעלות אמה של העוררת, יהיה עלינו לקבוע כי העוררת זכאית לפטור מכוח כלל המשכיות הפטור לאחר מות המורישים. עניין זה מעלה סוגיה שבעובדה והוא נושא לשמיעת ראיות ומתן החלטה על-פיחן.

המשיב הסכים, בהגיונותו, לפתוח את היריעה מחדש ולדון בטענותיה של העוררת להחלפת מקור הפטור שביקשה בזמנו, על-פי סעיף 5(ב)49 לחוק, בפטור המגיע מכוח סעיף 5(ב)49. התבחנה בין הפטור לפי כל אחד משני מקורות אלו פשוטה.

סעיף 49 לחוק קובע:

"המוכר זירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

[...]

(5) המכירה היא של זירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש,

או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של זירת מגורים אחת בלבד;



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 שי"ן נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

(ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים,  
היה פטור ממס בשל המכירה."

בין הצדדים ניטשת מחלוקת ברמת העובדות המשליכה על זכויות האם המנוחה בפטור, והעוררת, שהיא אחת מהנהנים על-פי צוואתה, זכאית לו.

מטעם העוררת העידו שני אחיה, מי שהיה שכן של המשפחה בימים עברו והעוררת עצמה. העדים נחקרו והותירו רושם מהימן. מפרשת הראיות עלה כי הוריה המנוחים של העוררת היו בעלי דירה רחבת ידיים ( 502 מ"ר במושבה), בה התגוררה המשפחה כולה, בהרכב משתנה, לפי הצרכים. התרשמתי כי מדובר באנשים קשי יום שהפיקו מהדירה את המרב. העוררת ואחיה הסבירו כי הדירה שימשה לתכליות שונות, בהן מגורים לדייר משנה, מחסן וכו', אולם החיים התנהלו כפי שהתנהלו בתחום הדירה האחת והיחידה, זו שהורישו להם הוריהם.

המשיב לא קיבל את טענות העוררת, בהעדיפו לראות בכל אחד מחלקי הדירה כמעין דירה נוספת ואת ניצול השטח למטרות שונות – כמאין את הפטור. מכאן נבעה הגישה כי העוררת ושני אחיה לא ירשו "דירת מגורים אחת בלבד", כנדרש בסעיף 49(ב5) לחוק ואינם זכאים לפטור.

השאלה בנסיבות הללו היא שאלה של מידתיות הדרישה לקבלת הפטור מתשלום מס: האם על רשות המס לנבור בחייהם של הנישומים כדי לדלות מהם את המסקנה שמדובר בדירת מגורים אחת בלבד, או שמא עליה להסתפק במצב הקנייני של הנכס נושא הפטור. הראיה המכרעת בעניין זה מצויה במסגרת הרישום על-פי חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969. מקובל עלינו כי הרישום הוא קונקלוסיבי וכי שכירות או שכירות משנה אינה פוגעת בזכות הבעלות הקניינית בנכס.

"השכירות היא עסקה הרווחת מאוד בחיי היומיום, ובייחוד במקרקעין.  
[...] השכירות היא בשימוש רב מטעמים מגוונים, והחשוב שבהם הוא  
היכולת לספק באמצעותה את רצונו של אדם להשתמש בנכס לפרק זמן  
מוגבל בלא שהדבר יהיה כרוך ברכישת הנכס ובמכירתו בתום השימוש בו.  
[...]"

(יהושע ויסמן דיני קניין: החזקה ושימוש 249 [2005])

בחקירתה הנגדית הסבירה העוררת:

"לא נעשה פיצול בנכס, אבל נכנסו דיירים לדירה של אמא והנכס לא  
השתנה פיזית."

(עמ' 5 לפרוטוקול, שורה 24)



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב  
02 אוקטובר 2011

ר"ע 23086-12-09 ש"י נ' מנהל מס  
שבח מקרקעין

אם במרוצת השנים התגורר בחלק מהדירה שוכר, תמורת תשלום, ואם חלק מהדירה שימש במשך זמן מסוים מחסן – לא איין הדבר את היקף זכות הבעלות של המנוחים, שלא הועברה לצאצאיהם אלא לאחר מותם, על-פי צוואה.

בחקירתה הנגדית לא סתרה העוררת את טיעוניה בהשגה או לפנינו. הוא הדין בעדים האחרים, שסיפרו אף הם על שימושים שונים בדירת ההורים הנרחבת והתייחסו בעקיבות אל הנכס כאל "דירה" ולא כאל "דירות", כפי שגורס המשיב. כך סיפר יעקב הברכהן, שהתגורר בשכנות למשפחתה של העוררת שנים רבות:

"הבית המקורי היה בן שני חדרים עם הול קטן מטבחון ואמבטיה. אחר כך חוסיפו לבית אגף, ההורים חוסיפו את האגף שהוא מחובר לבית הקיים. זה היה מגרש פרטי חה פיתה אותם להרחיב. [...]"

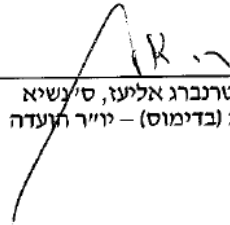
(עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 8-11)

נראה כי בדין המס, כאשר מדובר בנסיבות דומות לנסיבות שלפנינו, ראוי להפעיל את מבחן הזכות הקניינית. הנח-כ"כ, תישאל השאלה האם הועברו זכויות קנייניות בנכס נושא המחלוקת או שניתנה רשות שימוש מוגבלת לתקופה קצובה.

העוררת עמדה בגילוי לב על גלגוליה השונים של הדירה בה עברו עליה שנים רבות מאז הייתה ילדת, נישאה, ילדה ילדים, התגרשה ונאלצה למכור את הנכס. מדובר איפוא בנכס, במובן "דירת מגורים אחת בלבד", המזכה את העוררת בפטור מכוח סעיף 49(5) לחוק.

אשר-על-כן יש מקום לקבל את הערר.

אשר להוצאות – ראוי להתחשב בעמדתו ההוגנת של המשיב שהשלים עם גלגוליה השונים של בקשת הפטור שנגרמו באשמת העוררת, כפוף להתנגדות לגוף הבקשה. הואיל וכך אני מציעה לחברי שלא להטיל הוצאות על המשיב.

  
רות שטרנברג אליעז, סינישיא  
שופטת (בדימוס) – יו"ר העדה

