



בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

יום ראשון ၂၇ תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

ד"ע 09-12-23086 שיין נ' מנהל מס
شبוח מקראקיין

לפנֵי ועדרת הערר לפִי חוק מיסוי מקראקיין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:
בכבוד השופטת (ברימה) רות שטרנברג אליען, י"ר
עו"ד ושמאי המקראקיין דן מרגליות, חבר
רוח"ח אלהו מונד, חבר

העוררת

ע"ז ב"כ צוה"ר טל לביא

נ ג ד

המשיב

ע"ז פרקליטות מחוז ת"א

פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקראקיין, חבר:

A. העובדות הרלוונטיות כפי שהונחו בפני העוררת

1. ביום 6.12.54 רכשו אליו ופאולה רייס, הוריה של העוררת, את הנכס ברחוב החשמונאים 14, ראש"ל, הידוע גם כחלק 185 בגוש 4241 בשטח קרקע של 502 מ"ר ("הנכס").
2. ביום 9.12.98 נפרטה פאולה רייס ז"ל ועל פי צוואתה ירשו שלושת ילדיה את הנכס בחלוקת שווים. ביום 8.6.99 ניתן צו קיומ צוואה שבמסגרתו הסתלק אחד הילדים: אהרון רייס, חלקו בעיובו ל佗בת העוררת ול佗בת אחיה אמר רייס.
3. ביום 27.12.2005 מכירה 150/502 תליקס מזכויותה לאחיה, אהרון רייס (להלן "עסקת 2005"). בדיווח למשיב בגין העסקה המייל, בקשה העוררת לקבל פטור על פי סעיף 49(1) לחוק מיסוי מקראקיין ("חוק המיסוי"). בטופס המש"ח (צורף לעיר) צוין במפורש שיש שתי דירות ומוכרם דירה אחת.
4. ביום 27.7.07 מכירה העוררת ביחד עם אחיה, אהרון רייס, את מלא זכויותה מהנכס לה"ה שבן דוד ושאנדי ("עסקת 2007"). בדיווח על עסקה זאת הצהירה העוררת בשומה עצמאות על תשלום מס שבת.
5. ביום 14.3.08 פנתה העוררת אל המשיב, לראשונה, והסבירה כי גילתה, בעקבות ייעוץ משפטית שקיבלה לאחרונה, כי במסגרת עסקת 2005 נעשתהטעות וב>Showcause נתקבש פטור לפי סעיף 49(1) לחוק המיסוי במקומות הפטור לו הייתה העוררת זכאית לטענתה לפי סעיף 49(5) לחוק המיסוי. בקשה זו הוגשה במסגרת תיקון שומה לפי סעיף 85.



בית המשפט המחווי בתל אביב-יפו

ר"ע 09-12-23086-2011-שין נ' מנהל מס
שבח מקרען

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

6. המשיב במכתבו מיום 7.4.08 ניאות לאפשר הרמת הפטור לפי סעיף 49(1) לחוק המיסוי, בפטור לפי סעיף 49(5) לחוק המיסוי.

7. המשיב הודיע ביום 21.7.08 שלא ניתן לבדוק מה היה מצב הנכס ביום פטירתו המוריש (אם מדובר ביוטר מדינה מגורים אחד) בשנת 1998 וסירב לבקש להרמת הפטור.

ג. סלע המחלוקת

האם העוררת הייתה זכאית לפטור לפי סעיף 49(5) לחוק המיסוי בגין עסקת 2005 כפי שפורטה לעיל. המשיב סבור שהעוררת לא הרימה את נטל הראיה בנזון וכן אין לאשר את הפטור חניל. העוררת סבורה שהראיות שתביאה די בחן כדי להרים את נטל הראיה המוטל עליה.

ד. טענות העוררת

1. הסעיף המבוקש הוא הרמת פטור לעסקת 2005. במקומות הפטור שנຕבקש לפי סעיף 49(1) לחוק המיסוי לאפשר שימוש בפטור לפי סעיף 49(5).

2. אין מחלוקת שלמנוחה לא הייתה דירה אחרת במקומות אחר בישראל, אלא השالة היא האם בכתובת הנכס במועד פטירתה הייתה דירת מגורים אחד או יותר על פי חוק מסויי מקרען.

3. העוררת הביאה מסמכים: צוואת מנוחה, שטר חכירה מקורי משנת 1954, נתח טאבו, שני חסכמי מכיר משנת 2005 ומשנת 2007, שומות המט שוזווחו למשיב, חשבונות החמל ו-5 מכתבים של שכנים שירק אחד מהם הגיע להעדי.

4. במרכז העידו העוררת ו-2 אחיות. לפי דבריהם, במועד הפטירה היה מדובר ביחידת מגורים אחת בנכס.

5. אין מדובר כאן במוכר שהוא איש עסקים ממולא, אלא באנשים פרטיים שהסתובבו ומכוו בಗל סיבוך עם בנק הפעלים.

ה. טענות המשיב

1. בשנת 2005 כאשר נעשה מכיר בין העוררת ואחותה, היו שתי דירות מגורים, העוררת מכירה רק וירה אחת.

2. נטל הראיה מוטל על הטוען לפטור.

3. העוררת לא חשכילה להוכיח כי בשנת 1998 הייתה בשליטתה שלמנוחה דירת מגורים אחת. מעודותה של העוררת כאן עולה כי היו שם 3 דירות מגורים: האחת, בה התגוררה האם המנוחה, השנייה, בה התגוררה העוררת והשלישית, מחסן שופץ והושכר למגורים עוד בתקופת האם המנוחה.



בית המשפט המחוון בתל-אביב-יפו

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

ר"ע 09-12-23086-23 שין נ' מנהל מס
шибח מקרקען

4. גם העובודה שבשנת 2005 נמכרה דירת אחת לפי החוזה מה שמורה על קיום שתי דירות באותו מועד לכאורה כי פיצול זה אכן היה קיים גם בשנת 1998.
5. העוררת קיבלה בשנת 1999 משכנתא מבנק משכן. מן הסתם נערכה חוות דעת שמאית מיטעם הבנק לפני מתן החלואה. מסמך זה לא הועց לוועדה.
6. קיום מנסים להמיר פטור שנייתן בשנת 2005, כאשר הפטירה הייתה הינה בשנת 1998. עובדה זו מקשה על המשיב לברר מה היה מצב הנכס במועד הפטירה.

פסק דין

אין מחלוקת בין הצדדים כי המרת הפטור שנתקבלה במקרה זה אושרה, אבל בכפוף לעמידה בתאיל הפטור.

אישור המרת הפטורים ניתן לפנים משורת הדין, שכן לא קיים בחוק מיסוי מקרקען סעיף מפורש בנדון והענין מסור לשיקול דעתו של המשיב. אני מוצא לנכון לדון בפרשנות סעיף 85 לחוק המיסוי לעניין טעות משפטית של מבקש הדיווח כعليה לבקש תיקון דיות וחילפת הפטור, שכן חילפת הפטור אושרה עקרונית. סעיף 49 לחוק המיסוי קובע:

"המוכר דירות מגוריים מזכה יהא זכאי לפטור ממש בנסיבות אם נתקיים אחד

מלאה:

... (1)

... (2)

... (3)

... (4)

(5) המכילה היא של דירות מגוריים מזכה שקיבל המוכר בירושה, בלבד
שהתקיימו כל אלה:

- (א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש...
- (ב) לפניו פטירתו היה המוריש בעל של דירות מגוריים אחת בלבד.
- (ג) אילו היה המוריש עדין בחיות וモכר את דירות המגורים, היה פטור ממש בשל המכירה.
(הודגות של לי – ד.מ.).

מהראיות המצוויות בתיק העורר עולה כי עד בתקופת המנוח נעשו "פיצולים" במגורים על הנכס וזאת כדי לאפשר הפרדה בין בני משפחה שונים וכן גם כדי לאפשר מקור הכנסה עיי השכורת חלק מהנכס (המושנן שהומר לדירה).



בית המשפט המ泓מי בתל-אביב-יפו

ו"ע 09-12-23086 שין נ' מנהל מס
שבח מקרקעין

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

כאמור, אין מחלוקת כי בשנת 2005 מכירה העוררת דירת מגורים אחת לאחיה, מה שمعد לכאורה על פיצול פיזי ומגביר את נטל הראיה על העוררת להוכיח כי בשנת 1998, מועד פטירת המנוחה (המורשת) אכן הייתה דירת מגורים אחת. חשבונות החשמל שהוצעו על ידי העוררת הם מתקופה מאוחרת ליום הפטירה.

אילו הייתה העוררת מביאה את חוות דעת השמאלי משנת 1999, עת קיבלה שכנותה מבנק משכך, היה בה אולי לשוץ או רוח מחנית האובייקטיבית, על הנסיבות הכרוכות בפיצול בשנת 1998. העוררת גם טענה כי פעולות הבנייה שקדמו למועד הפטירה בוצעו בירישון (ראה עמי 4 לפרטיכל מול השורות 6-5). לטעמי, היה עליה להמציא בקשורת אלה על מנת להראות את המצב בפועל.

בקירותה הנגדית בעמי 4-5 לפרטיכל אומרת העוררת:

...את המיחס הפכנו לחדר עם שרויות שהוא ראוי למגורים...
באותנו זו אמי היה בחיים, הבן שלו אמור היה לנור שם.
האחיהם של גרים האחד בדימונה והאחד בנתניה.
בזמן שאמי הייתה בחיים הייתה דירת המגורים שלו והוא המיחס
שושoxic ושים מגוריים. באותו התקופה הבן שלו אורן בן, היה בו שירותים ומטבח. שרויות היה בו גם קודם ורק הוספנו
מטבחון.
הרחבנו את הבית שגרנו בו עם השנים אני ובعل. אמא שלי גרה
בחלק של אבא ואמא שם היו שני חדרים מטבח חול ושרוטטים".

(עמי 4, שורה 27-עמי 5, שורה 2)

לשאלת ב"כ המשיב מי ביצע את הפיצול בשנת 2003 ענotta העוררת: "לא נעשה פיצול
בנכט, אבל ננכטו דירות לדירה של אמא וחכש לא השתנה פיזית".
(ראה עמי 5 לפרטיכל מול שורה 24).

לדברי העדים האחרים חבית הכליל שני אגפים.
המבחן לקביעת מספר הדירות אינו בהכרח הפרדה קניינית, אלא בעיקר הפרזות השימוש
וחזקה בפועל. ככל שהתקופה מהיום הקובל, קרי – יום פטירת המנוחה, גודלה יותר, כך
נטל הראיה על העוררת גובר להוכיח את העובדות במועד הפטירה. במקרה שלנו חלו מ-
1998 ועד 2007 תשע שנים.
שקלת כל הראיות שהובאו על ידי העוררת אינה מאפשרת הגיע למסקנה חד משמעית
שאכן הייתה בנכט דירת מגורים אחת. ההיפך הוא הנכון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

ר"ע 90-12-23086-23-Shin N' מנהל מס
שבח מקרעין

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

לטעמי העוררת לא הצליחה להרים את נטל הראה המוטל עליה בדבר קיום יהדות מגורים
אותה במועד הפטירה.
לפיכך, לא ניתן לקבוע כי העוררת נכנתה למסגרת סעיף 49(ב)(5) לחוק המיסוי.

אשר על כן, הייתי מציע לחברי לדוחות את העורר לא צו למונצאת בנסיבות המקרה.

[Signature]
דן מרגליות, עוזיד ושמאי
מקרעין - חבר ועדת

רות שטרנברג אליעזה, שופטת (בדימ'), יוז"ר:

אין חולקין כי העוררת ושני אחיה, ירשו מכח צוואות אם המנוחה, דירה ברוח' החשמוניים 14
בראשון-לציון, (ידעועה חלקה 185 בגוש 4241). השאלה העומדת לפנינו עתה היא האם העוררת
זכאית לפטור ממס שבבח מקרעין על-פי סעיף 49(ב)(5) לחוק מיסוי מקרעין (שבח ורכישה),
התשכ"ג-1963 ("החוק").

אם נגיע למסקנה כי הדירה נשא העורר הייתה היחיד שבעלota אמה של העוררת, יהיה
עלינו לקבוע כי העוררת זכאית לפטור מכוח כל המשכיות הפטור לאחר מות המורישים. עניין זה
מעלה סוגיה שבעובדת והוא נושא לשמיית ראיות ומונע החלטה על-פייה.

המשיב הסכים, בהגינותו, לפתח את הירעה מחדש ולדון בטענותיה של העוררת להחלפת מקור
הפטור שביקשה בזמןו, על-פי סעיף 49(ב)(1) לחוק, בפטור המגע מכוח סעיף 49(ב)(5). הבדיקה בין
הפטור לפי כל אחד משני מקורות אלו פשוטה.

סעיף 49 ב לחוק קובע:

"המווך דירות מגורים מזכה יהא אכן לפטור ממס במכירתה אם נתקיים

אחד מכליה:

[...]

(5) המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המווך בירושה,

ובלבך שהתקיימו כל אלה:

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

או בן זוגו של צאצא של המוריש;

(ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירות מגורים אחת

בלבד;



בית המשפט המחוון בתל-אביב-יפו

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

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

(ג) אילו היה המוריש עדים בחים ומוכר את דירת המגורים,
היה פטור ממש בשל המכירה.

בין הצדדים ניטתה מחלוקת ברמת העובדות המשERICA על זכויות האם המנוח בפטור, והעוררת, שהיא אחת מהנהנים על-פי צוואתה, וכיait לו.

משמעות העוררת העידו שני אחיה, מי שהיה שוכן של המשפחה בימים עברו והעוררת עצמה. העדים נחקרו והותירו רשות מהימן. מפרש הראות עלה כי הוריה המנוחים של העוררת היו בעלי דירה רחבה זדירים (502 מ"ר במושבה), בה התגוררה המשפחה כולה, בהרכבת משתנה, לפי הרצכים. התרשםתי כי מדובר באנשים קשי יום שהפיקו מחדורה את המרב. העוררת ואחיה הסבירו כי דירה שימושה לתכליות שונות, בהן מגורים לדיר משנה, מחסן וכו', אולם החיים התנהלו כפי שהתנהלו בתחום הדירה האחת והיחידה, זו שהורשו להם הוריהם.

הסביר לא קיבל את טענות העוררת, בהעדיפו לראות בכל אחד מחלקי הדירה מעין דירה נוספת ואת ניצול השטח למטרות שונות – כאמור את הפטור. מכאן נבעה הגישה כי העוררת ושני אחיה לא ירשו "דירות מגורים אחת בלבד", כנדרש בסעיף 9ב(5)(ב) לחוק ואינם זכאים לפטור.

השאלה בנסיבות הללו היא שאלת מידתיות הדירisha לקבלת הפטור מותשלס מס: האם על רשות המס לנבור בחיקום של הנזומים כדי לדלות מהם את המסקנה שמדובר בדירה 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 עליו כי הרישום הוא קונקלוסיבי וכי שכירות או שכירות משנה אינה פוגעת בזכותו הבעלות הקניינית בנכס.

"השכירות היא עסק הרווחת מאד בחו"ל היומ"ים, וביחוד במרקען.
[...] השכירות היא בשימוש רב מטעמים מגוונים, והחשוב שבבם הוא יכולת לספק באמצעותה את לצונו של אדם להשתמש בנכס פרט ומן מוגבל בלבד שדבר יהיה כרוך ברכישת הנכס ובמכירתו בתחום השימוש בו.
[...]"

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

בחקירותה הנגדית הסבירה העוררת:

"לא נשאה פיצול בנכס, אבל נכנסו דירות לדירה של אמא והנכט לא השתנה פיזית."

(עמ" 5 לפרטוקול, שורה 24)



בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

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

אם במרוצת השנים התגורר בחלק מהדירות שוכר, תמורה תשולם, ואם חלק מהדירה שימוש במשך זמן מסוים מحسن – לא אין הדבר את היקף זכות הבעלות של המנוחים, שלא הועברה לצאצאיהם אלא לאחר מותם, על פי צוואת.

בחקירתה הנגדית לא סתרה העוררת את טיעוניה בהשגה או לפניו. הוא הדין בעדים האחרים, שסבירו אף הם על שימושים שונים בדירות החורים הנרכבת והתייחסו בעקבות אל הנכס כאל "דירה" ולא כאל "דירות", כפי שגורס המשיב. כך סייר יעקב הבר-כון, שהתגורר בשכנות למשפחתה של העוררת שנים רבות:

"הבית המקורי היה בן שני חדרים עם חול קטון מטבחו ואמבטיה. אחר
כך חוסיפו לבית אגף, החורים והוסיפו את האגף שהוא מחובר לבית
הקיים. זה היה מגרש פרטיזה פיטה אותו להרוויב. [...]"

(עמ' 7 לפרטוקול, שורות 8-11)

נראה כי בדיון המש, כאשר מוזכר בנסיבות דומות לנסיבות שלפנינו, ראוי להפעיל את מבחן הזכות הקיינית. הנדריכין, ושאלת השאלה האם הוועברו זכויות קנייניות בנכס נושא המחלוקת או שניתנה רשות שימוש מוגבלת לתקופה קבועה.
העוררת עמדה בגלוי לב על גלגוליה השונים של הדיירה בה עברו עליה שנים רבות מאז הייתה ילדה, נשאה, ילדה יולדים, התגורשה ונאלצה למכור את הנכס. מדובר במקרה בitous, במובן "דירה מגורשים אחת בלבד", המזכה את העוררת בפטור מכוח סעיף 49ב(5) לחוק.

אשר-על-כן יש מקום לקבל את העדרה.

אשר להזאות – ראוי להתחשב בעמדתו החוגנת של המשיב שהשלים עם גילגוליה השונים של בקשת הפטור שנרגמו באשםה העוררת, כפוף להתגוזות לגוף הבקשה. הוαιיל וכן אני מציעה לחבריי שלא להטיל הוצאות על המשיב.

רות שטרנברג אליעז, סעשית
שופטת (בדימוס) – יי"ר ח'עדיה



בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

ו"ע 23086-12-09 פין נ' מנהל מס
שבח מקרקעין

יום ראשון ד' תשרי תשע"ב
02 אוקטובר 2011

אליהו מונד, רוח, חבר:

קראתי את דברי חברי המלומד עו"ד ושמאי מקרקעין מר דן מרגליות וכן את דברי כבוי היור, השופטת בדיםות גבי רות אליעז. דבריה של כבוי השופטות קרובים לדעתו ואני מצרכ את הסכמתי להחלטה שנייתה, כלומר קיבל את העර.

כמו כן אני סבור שאינו להטיל הוצאות על המשיב.

אליהו מונד, רוח
חבר ועדה

אשר על כן הוחלט ברוב דעתם לקבל את הער.

המצירות תעביר עותק מפסק הדין לבאי כוח בעלי הדין.

נתקוה הנדע היום ד' תשרי תשע"ב, 2011/10/02 בהעדך הצדדים.

רות שטרנברג אליעז, שופטת
(בדים) יויר העודה
דן מרגליות, עורך
ושmai מקרקעין
חבר ועדה