



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

בפני ועדת הערר של בית המשפט המחוזי בנצרת

האשם חטיב, שופט בכיר (בדימוס) – יו"ר הועדה  
אברהם הללי, עו"ד - חבר הועדה  
נאדר זועבי, רו"ח - חבר הועדה

בעניין:

העורר דן מיארה ת.ז 302684589

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

### החלטה

1  
2 ערר על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין נצרת (להלן: "המשיב") שניתנה ביום 19.7.2012  
3 בתיק שומה 111059390, שעניינו מכירת דירת מגורים ע"י העורר אשר דחתה את השגתו של  
4 העורר על השומה שהוצאה על ידי המשיב לפי מיטב השפיטה.

### העובדות בתמצית

- 5  
6  
7  
8 1. העורר רכש מאת מנהל מקרקעי ישראל מגרש לבניה עצמית במגדל העמק, עבור רכישת  
9 המגרש שילם העורר סך של 30,179 ₪ עבור דמי היוון וסכום של 271,874 ₪ עבור הוצאות  
10 פיתוח.
- 11  
12 2. לאחר שהעורר קיבל היתר בניה, הוא בנה על המגרש דירת מגורים וביום 30.3.2011 חתם  
13 העורר על הסכם לפיו מכר את הנכס לבני הזוג מוסקובסקי תמורת הסכום של 1,500,000  
14 ₪.
- 15  
16 3. העורר ביקש פטור מתשלום מס שבח מקרקעין, לפי סעיף 49(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין  
17 (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק"). בקשה אשר  
18 נדחתה ע"י המשיב, אשר הוציא בגין מכירה זו שומה לפי מיטב השפיטה לפיה חייב את  
19 העורר בתשלום מס שבח מקרקעין בסכום של 292,138.35 ₪.
- 20 מר דוד קרביץ ממונה (מפקח ראשי במשרד המשיב) נימק את השומה לפי מיטב השפיטה  
21 כדלהלן:



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

1 "עפ"י המסמכים והנתונים שבדקנו, לא נמצא כל קשר בין המוכר לבין הוצאות רכישה  
2 השבחה, או מכירת הנכס מאחר שמדובר בקרקע שנרכשה בשנת 2009 ובניין שנבנה ב- 2010  
3 נבדקה זכאותו לפי כללי הדיון המנויים בסעיף 49 ו' ולא נמצא שהוא עומד בתנאי הסעיף,  
4 לפיכך חייב המוכר במס שבח במכירה זו".  
5  
6 על שומה זו השיג העורר בפני המשיב, אשר החליט, ביום 19/07/2012 לדחות את ההשגה.  
7 המשיב נימק את החלטתו מיום 19.7.2012 לדחיית ההשגה בכך שלא עלה בידי העורר  
8 להוכיח מקורות מימון; הסבא פנחס עליו הצביע העורר כמי שממנו הוא נטל הלוואה ע"ס  
9 700,000 ₪, בנה בדיוק באותם הזמנים בית דומה על מגרש סמוך למגרש עליו בנה העורר  
10 כאשר עלות קניית המגרש והוצאות הבנייה מסתכמות בסכום של 1,000,000 ₪ ואף שהסב  
11 הצהיר שמימן את הוצאות בניית בית העורר הוא לא המציא הוכחות למקורות מימון הבית  
12 שהוא עצמו בנה. עוד ציין המשיב בהחלטתו לדחות את ההשגה כי העורר לא הביא  
13 אסמכתאות לכך כי לחשבון הבנק שלו הועברו על ידי הסב סכומים בסך של 700,000 ₪.  
14 על החלטה זו הערר שבפנינו.  
15

### טענות העורר

16  
17  
18 5. לטענת העורר מימון הוצאות הבנייה נעשה מחשבון סבו מר פנחס מיארה וכי הוא המציא  
19 למפקח מר דוד קרביץ אסמכתאות מחשבון בנק של העורר ושל הסב שלגישתו מצביעות על  
20 כך שמקור המימון של הוצאות הבנייה הינו סבו של העורר וחרף זאת קבע המפקח בנימוקי  
21 השומה כי לא מצא כל קשר בין המוכר לבין הוצאות רכישה, השבחה ומכירה של הנכס  
22 מבלי שיבדוק את הדברים לעומקם.  
23  
24 6. עוד טען העורר כי במסגרת ההשגה הגיש העורר לפי דרישת המפקח קרביץ תצהירים של  
25 העורר והסב לפיהם הבנייה מומנה על ידי הסב פנחס מיארה וכי מכספי המכירה של הנכס  
26 החזיר העורר את הכספים לסב אולם ועל אף תצהירים אלה דחה המשיב את ההשגה.  
27 העורר מצביע על כך שהעד מטעם המשיב מר ראיך שחיבר אישר כי בתיק אין דרישה  
28 להמצאת מסמכים נוספים לאלה שהומצאו על ידי העורר.  
29  
30 7. בסיכומיו העלה ב"כ העורר טענה חלופית ולפיה המוכר פטור מתשלום מס שבח זאת גם אם  
31 נתייחס לדירה כדירת מגורים שהעורר קיבל מאת סבו במתנה, זאת לאור הוראת השעה  
32 שבחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים – הוראות שעה) התשע"א 2011  
33 (להלן "הוראת השעה"), לטענת ב"כ העורר הוא זכאי לפטור ממס שבח מקרקעין לאור סעיף  
34 6א) להוראת השעה זה מאחר והמתנה נתקבלה במהלך שנת 2009 ועד לחודש 06/2010  
35 ובטרם כניסת המועד הקובע לעסקת מתנה (1.11.2011).



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16
8. ב"כ העורר טוען עוד בסיכומיו כי לאור דבריו של העד מטעם המשיב מר ראיך שחיבר בעדותו בפני הועדה שם אמר: "בדקנו את הכל וראינו שמקורות המימון נתקבלו מקרובי משפחה מהסבא" (נעמוד 13 שורות 7-10 לפרוטוקול הדיון מיום 21.2.2013). לטענת ב"כ העורר בדבריו אלה קעקע העד שחיבר את הנימוק העיקרי בהחלטת המפקח נאסר חיר לדחיית ההשגה שהינו אי הוכחת מקורות מימון ועל כן די בכך כדי לקבל את הערר ולפטור את העורר מתשלום מס שבח מקרקעין בגין העסקה הנדונה של מכירת דירת מגורים.
9. טענה חלופית נוספת אותה העלה ב"כ העורר במסגרת הערר הינה בעניין חישוב המס, לטענת ב"כ העורר המשיב הכיר בניכוי רק בסכום של כ-35,000 ₪ שהעורר שילם עבור דמי היוון בעת רכישת המגרש והתעלם מדמי פיתוח בסכום של 271,844 ₪ שהוא שילם ומהוצאות בניית דירת המגורים מושא העסקה על אף שהוא עצמו קבע כי סך כל העלויות של רכישת המגרש והקמת המבנה עמדו על 1,000,000 ₪.

### טענות המשיב

10. מנגד מבקש ב"כ המשיב לדחות את הערר וטוען כי במקרה הנדון לא מתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 49(ב)(1) לחוק והדרושים על מנת לזכות בקבלת פטור ממס שבח מקרקעין. לטענת המשיב העורר לא המציא לו אסמכתאות המעידות על כך שהוא זה אשר רכש את הזכויות בדירת המגורים עובר למכירתה, כמו כן לא הראה מקורות מימון עצמאיים לרכישת המקרקעין ולבניית הדירה. לטענת ב"כ המשיב האסמכתאות שהמציא העורר אינן מתיישבות עם מה שהעורר עצמו טען בעניין זה בהצהרתו על המכר; שם הוא הצהיר כי מימון הרכישה והוצאות הבנייה של הדירה נעשה ממקורות עצמיים (חסכוניות) בסכום של 300,000 ש"ח ומהלוואה בסכום של 350,000 ₪ שהוא קיבל מאביו ביברט מיארה לעומת זאת בשלב מאוחר יותר ביקש העורר לבסס את המימון על הלוואה בסכום של 600,00 ₪ שהוא קיבל מסבו וגם זאת ללא הסכם הלוואה ומבלי שימציא מסמכים שיוכיחו כי אכן סכום זה הועבר אליו. לטענת ב"כ המשיב העורר גם לא הצליח להוכיח תחזרת ההלוואה לסבו, וכי העורר לא הוכח כל קשר בינו לבין השיק הבנאי עליו הצביע כשיק שהוא העביר לסבו מכספי המכירה של הדירה להחזרת ההלוואה.
11. לטענה החלופית שהעורר העלה, במסגרת הערר, ולפיה הוא פטור מתשלום מס שבח מקרקעין גם אם הוא קיבל את הדירה במתנה מסבו או מאביו וזאת לאור הוראת סעיף 6(ב) להוראות השעה, השיב ב"כ המשיב בסיכומיו כי טענה זו נטענה לראשונה במסגרת הערר וקודם לכן לא הועלו בפני המשיב ומקור הפטור היחידי לו טען העורר היה לפי סעיף 49(ב)(1) לחוק על כן מנוע כעת העורר מלהעלות טענה זו אותה הוא מעלה בחוסר תום לב,



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

- 1 לטענת ב"כ המשיב מדובר בטענה עובדתית חלופית שאינה מותרת. עוד טען ב"כ המשיב  
2 בעניין זה כי הוראת סעיף 6(א) להוראת השעה אינה חלה על המקרה, ראשית משום שדירת  
3 המגורים בה מדובר היא דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק דהיינו: "דירה או חלק  
4 מדירה שבנייתה נסתיימה..." ובעניינינו בניית דירת המגורים הסתיימה ביום 31.1.2011 על  
5 כן חלה לגביה הוראת סעיף 6(ב) להוראת השעה שקובע כי הוראות סעיף קטן (א) שעליה  
6 מסתמך העורר בטענתו החלופית לקבל פטור ממס שבח מקרקעין אינה חלה בין היתר על  
7 דירה שהמוכר קיבל ללא תמורה בתקופה שמיום 1.11.2010 עד ליום 31.12.2012 מאחר  
8 ובניית הדירה הסתיימה כאמור ביום 31.1.2011, הרי שהוראת הפטור לפי סעיף 6(א)  
9 להוראות השעה אינה חלה על מכירת הדירה הנדונה.  
10  
11 12. באשר לטענת העורר בעניין ניכוי הוצאות שהעורר שילם, בין בגין כהוצאות פיתוח, עבור  
12 רכישת המגרש ובין עבור הוצאות הבנייה משיב ב"כ המשיב כי המוכר הטוען לניכוי הוצאות  
13 עליו החובה להוכיח את תשלום ההוצאות ולהמציא את התיעוד המתאים. בעניינינו העורר  
14 לא המציא לטענת המשיב תיעוד כזה ולכן כל עוד לא המציא העורר אסמכתאות המוכיחות  
15 תשלום הוצאות לא היה מקום להכיר בניכוי של הוצאות אלה. מכל מקום ב"כ המשיב  
16 מציין בסיכומיו כי אם ימציא העורר קבלות אותנטיות שהוא עצמו הוציא אישית להשבחת  
17 הנכס יוכרו הוצאות אלה בניכוי בהתאם לדין.  
18  
19 13. לסיכום טוען ב"כ המשיב כי החלטת המשיב לדחות את בקשת העורר לפטור מתשלום מס  
20 שבח מקרקעין הינה החלטה סבירה שנתקבלה כדין בהתבסס על הראיות והמסמכים  
21 שהעורר הציג בפני המשיב. ב"כ המשיב סבור כי הראיות והמסמכים שהוצגו הן בפני  
22 המשיב והן בפני הועדה בשלב הערר אין בהם כדי לבסס פטור מתשלום מס שבח מקרקעין  
23 ועל כן מבקש הוא לדחות את הערר ולחייב את העורר בתשלום הוצאות.  
24  
25 **דיון ומסקנות**  
26  
27 14. העורר הגיש למשיב ביום 26.4.2011 הצהרה בדבר מכירת דירת מגורים מזכה לקונים בני  
28 הזוג מוסקובסקי וזאת בתמורה לסכום של 1,500,000 ₪ זאת בהתאם להסכם שנחתם על  
29 ידי הצדדים ביום 30.3.2011, במסגרת אותה הצהרה ביקש העורר פטור ממס שבח  
30 מקרקעין בהתבסס על סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, כאמור המשיב דחה את בקשת  
31 הפטור והוציא לעורר שומה לפי מיטב השפיטה, השגת העורר על השומה נדחתה ומכאן  
32 הערר שבפנינו. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין מכוחו ביקש העורר לקבל פטור ממס שבח  
33 מקרקעין קובע: "המוכר דירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים  
34 אחד מאלה:



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

1. המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס לעניין זה מכירה בפטור ממס לרבות מכירה בפטור חלקי, אך למעט:
- א. מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או בן זוגו של נותן המתנה.
- ב. מתנה פטורה על פי סעיפים 60 או 61.
- ג. מכירה פטורה לפי סעיפים 149, 64, 65, 67, 69 או 70.
- ד. מכירה פטורה לפי פסקה 5.
- סעיף 149 לחוק קובע תנאים נוספים לקבלת פטור ממס במכירת דירת המגורים וככה קובע סעיף 149(א) לחוק: "על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה". הסעיף מונה מספר חלופות מבניהם רלבנטיות לעניינינו החלופה שבסעיף קטן 1, שזו לשונו: "אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגורים של המוכר, עד שיחלפו 4 שנים וכשנותן המתנה הוא הורה שלוש שנים מיום שנעשה בעלה".
- אין מחלוקת כי הדירה הנדונה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר במשך פרק זמן כלשהו שהרי בנייתה הסתיימה ביום 30.1.2011 והיא נמכרה ביום 30.3.2011, חודשיים בלבד אחרי שבנייתה הסתיימה. המחלוקת הינה באם הדירה נתקבלה במתנה או שמא מלכתחילה רכישת המגרש מאת מנהל מקרקעי ישראל ובניית הדירה בוצעו על ידי אחר; אביו או סבו של העורר תוך כדי הטענה כי הרוכש והבונה הינו העורר, הכל על מנת להתחמק מתשלום מס שבח החל על מכירת דירה כזו, כפי שטוען המשיב, או שמה היה זה העורר אשר רכש את המגרש ובנה עליו את הדירה תוך שהוא מממן את הוצאות הבניה מחלוואה שקיבל מסבו כפי שהעורר טוען.
15. לגרסת העורר אשר העיד בפני הועדה היה זה הוא אשר רכש את המגרש מאת מנהל מקרקעי ישראל ושלם עבור כך סכום של כ-30,000 ₪ כדמי היוון וסכום של 271,844 ₪ עבור פיתוח, מקורם של שני סכומים אלה על פי גרסת העורר הינו חסכוניות שנחסכו על שמו ולטובתו מאז היותו ילד ושוחררו עם זכייתו במגרש ושימשו לביצוע תשלומם של שני הסכומים הנ"ל עבור רכישת המגרש, את הוצאות בנייתה של דירת המגורים אשר לגרסת העורר הגיעו לסכום של 600,000 ₪ בערך מימן העורר לטענתו מחלוואה שקיבל מאת סבו פנחס מיארה, הלואה אשר הוחזרה לסב לטענתו מכספי התמורה שקיבל עבור מכירת הדירה ' סך של 500,000 ₪ והיתרה על ידי העברת שיקים לחשבון הסבא שהעורר קיבל כדמי שכירות עבור דירת מגורים השייכות לו והנמצאת בבית שאן וזאת מאז שנת 2008. לחיזוק גרסתו זו של העורר צורפו לערר שני תצהירים, האחד חתום על ידו והאחר על ידי סבו, כן צורף לערר דף חשבון הבנק המתנהל על שמו בסניף בנק לאומי בבית שאן ממנו עולה כי מחשבון זה הועברו שני סכומים, האחד סך של 27,184.80 ₪ ביום 10.4.2009 והשני סכום של 271,844 ₪ ביום 23.4.2009. לגרסת העורר שני סכומים אלה הועברו לחשבון הבנק של מנהל מקרקעי ישראל, הראשון בגין היוון והשני עבור דמי פיתוח. כן צירף העורר





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

- 1 תדפיס מחשבון בנק של סבו פנחס מיארה המראה יתרה בחשבון פק"מ נכון ליום 1.12.2008
- 2 בסכום של 2,411,159.00 ₪ זאת על מנת להוכיח כי לסבו היו האמצעים הכספיים למימון
- 3 הוצאות הבנייה, הן של דירת העורר והן של רכישת מגרש ובניית דירה דומה בהוצאה של
- 4 1,000,000 ₪ עבור עצמו ובכך קעקע העורר לטענתו את הנימוק שהמשיב ביסס עליו את
- 5 החלטתו לדחיית ההשגה ולפיה לא הוכחו מקורות מימון לדירה שהסבא בנה לעצמו.
- 6
- 7 בחנתי את כלל המסמכים הנמצאים בתיק ואת עדותו של העורר בפני הועדה תוך מתן 16.
- 8 הדעת לאמור בתצהיר שהוא עצמו חתם והגיש למשיב, ולדברים שהעורר עצמו ציין
- 9 בהצהרתו על המכירה ובאתי למסקנה חד משמעית כי לא עלה בידי העורר להוכיח מקורות
- 10 מימון עצמיים לרכישת המגרש ולתשלום הוצאות הבנייה. די בסתירה המהותית שבין מה
- 11 שמסר העורר בהצהרתו על המכירה ולפיה המימון היה משני מקורות, חסכוניות בסך של
- 12 300,000 ₪ והלוואה מאביו ביברט מיארה בסכום של 350,000 ₪ לבין מה שהוא עצמו מסר
- 13 בתצהירו מיום 1.1.2012 אשר הוגש על ידו למשיב ולפיו הוא הצהיר: "נפרעו לחשבוני
- 14 פיקדונות בסך של כ-300,000 ₪..." ואילו מימון הבנייה עצמה נעשה: "דרך החשבון השייך
- 15 לסבי מר פנחס מיארה..." וכי הוא החזיר לסבו את ההלוואה; 500,000 ₪ בשיק בנקאי
- 16 מכספי התמורה שקיבל עבור מכירת הדירה והיתרה בהפקדת שיקים שהוא קיבל עבור דמי
- 17 שכירות של דירת מגורים השייכת לו הנמצאת בבית שאן בסכום של 2,500 ₪ לחודש
- 18 ולדברים דומים שהוא מסר בעדותו בפני הועדה, די בכל אלה כדי להצדיק דחיית גרסתו של
- 19 העורר. לאמור לעיל בעניין הסתירות יש להוסיף, כי העורר הצביע על הפקדות של שיקים
- 20 שקיבל עבור דמי שכירות לחשבון בנק של סבו מאז 2008 כהחזר להלוואה שקיבל לממון
- 21 הוצאות הבניה, בעוד שההלוואה מהסב הוא קיבל על פי גרסתו במשך ביצוע עבודות
- 22 הבנייה במהלך שנת 2010 ולכל המוקדם ב 2009. יתרה מכך, גרסתו של העורר כפי שהוא
- 23 מסר אותה בעדותו בפני הועדה הייתה כי הסכום של כ-300,000 ₪ ששימש אותו לרכישת
- 24 המגרש הוא מקופת חסכון שאביו הפקיד על שמו ולטובתו מאז היה קטין והנה עיון בדף
- 25 חשבון הבנק של העורר שהונפק ביום 2.8.2009 מעלה כי המדובר במשיכת סכומי פיקדון
- 26 שונים אשר הופקדו לחשבון העורר קודם לכן במזומנים על ידי האב וכי אין מדובר בתוכנית
- 27 חסכון שהסכומים הצטברו בה במשך שנים ובאותה עת הם נמשכו. בנסיבות אלה אין מקום
- 28 לסמוך על עדותו של העורר בפני הועדה בכל הקשור למקורות מימון רכישת המגרש והבנייה
- 29 ובכלל אין לדעת מה היא הגרסה האמתית, מבין שלל הגרסאות שהעורר מסר בשלבים
- 30 השונים אותה הוא מבקש מאתנו לאמץ.
- 31
- 32 העורר אשר כאמור בתחילת הדרך ציין כי המימון בסכום של 350,000 ₪ בא מאביו, העיד
- 33 בפני הועדה כי אביו לא נתן לו דבר, ראה עמוד 6 לפרוטוקול הדיון מיום 21.2.2013 החל
- 34 משורה 16 שם נשאל העורר על ידי ב"כ המשיב: "מאיפה הכסף, אתה במועד הזכייה בן 18



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

- 1 וחצי, מאיפה הכסף לרכוש את הבית?". והעורר משיב באופן חד משמעי: "חלק מהכסף  
2 מסבא שלי וחלק ממני, אבא לא נתן".
- 3
- 4 העורר גם לא הצליח להוכיח החזרת ההלוואה לסבו, השיק הבנקאי ע"ס 500,000 ₪ אינו  
5 יכול להוות ראיה לכך שסכום זה הוחזר על ידי העורר לסבו, לא ברור מאיזה חשבון בנק  
6 ולמי שייד החשבון ממנו נמשך הסכום של 500,000 ₪ ששימש להוצאת השיק הבנקאי,  
7 טענתו של העורר כי היה לו חשבון בנק גם בבנק טפחות בנוסף לחשבון בנק לאומי אינה  
8 מספקת ואין בה להוכיח כי בגין השיק הבנקאי, חשבון זה של העורר הוא אשר חויב  
9 בתמורה, יש לזכור שסבו של העורר גם מכר באותה תקופה את דירת המגורים שהוא עצמו  
10 בנה ועל כן אין זה מן הנמנע כי שיק זה אינו אלא תשלום על חשבון מכירת הדירה שהסב  
11 מכר.
- 12
- 13 17. חיזוק נוסף למסקנה כי לא ניתן לסמוך על עדות העורר ניתן למצוא בהימנעותו של העורר  
14 מהבאת סבו ואביו למתן עדות בפני הועדה זאת על אף הטענה שלו כי מימון הבנייה נעשה  
15 על ידי סבו ומכספים שלו אשר הוחזרו לו על ידי העורר ועל אף שהוא עצמו הגיש את תצהיר  
16 סבו בעניין זה למשיב. באשר לאב גם עדותו הינה רלבנטית ביותר, מאחר והעורר מסר  
17 שהיה זה אביו שטיפל בכל הנושא של רכישת המגרש וביצוע עבודות בניית הדירה ומימון  
18 עבודות אלה, עדויותיהם של שני עדים אלה רלבנטיות וחשובות ביותר לעניין המחלוקת  
19 שבין הצדדים ומשנמנע העורר מהעדתם מבלי שהביא להצדקת המנעות זו, אף לא נימוק  
20 אחד, יש לפרש הימנעות זו לרעתו של העורר כפי שההלכה הפסוקה המושרשת מורה  
21 אותנו.
- 22
- 23 18. גם טענת הפטור החלופית, אותה העלה ב"כ העורר לראשונה בסיכומיו, לפיה גם אם הדירה  
24 ניתנה לעורר במתנה בין אם על ידי אביו ובין אם על ידי סבו יש לדחות; ראשית יש ממש  
25 בטענת ב"כ המשיב כי מדובר בטענה חלופית אשר נטענת לראשונה בשלב הסיכומים ומשום  
26 כך אינה מותרת, לכל אורך הדרך טען העורר והביא ראיות על מנת להוכיח כי עמדו לרשותו  
27 מקורות למימון רכישת המגרש ובניית דירת המגורים ולא טען באף שלב מהשלב ועד  
28 לסיכומי הטענות לפטור מכוח סעיף 6(א) להוראת השעה. הטענה של קבלת דירת מגורים  
29 במתנה והמועד לקבלתה שאינה רלבנטית למתן הפטור טענה הוכחה ולא זו אף זו הטענה של  
30 קבלת הדירה במתנה עומדת בסתירה לטענות העורר בדבר מקורות מימון עצמאיים של  
31 הלוואה מקרוב משפחה והעורר מנוע מלהעלות טענות אלה בעת ובעונה אחת. לא זו אף זו  
32 כדי שמוכר דירת מגורים שנתקבלה במתנה יזכה בפטור לפי סעיף 6(א) להוראת השעה עליו  
33 להגיש למשיב בקשה מיוחדת לקבלת הפטור אשר תוגש בתגובה במעמד הגשת ההצהרה על המכירה  
34 וזו לשון סעיף 6(א) הנ"ל: "בלי לגרוע מהוראות פרק חמישי לחוק מיסוי מקרקעין מוכר  
35 המוכר בתקופה שמיום כה' בטבת התשמ"א (1 בינואר 2011) (בסעיף זה – התקופה



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

- 1 הקובעת) את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה יהיה זכאי לפי בקשתו  
2 שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין לפטור ממס מלא או  
3 חלקי במכירתה בהתאם להוראות אלה..." , בקשה כזו לא הוגשה על ידי העורר, לא במועד  
4 הגשת הצהרה על פי סעיף 73 לחוק ולא בכל מועד אחר וכאמור עלתה לראשונה במסגרת  
5 סיכומיו של העורר וגם מסיבה זו יש לדחות את טענות העורר בעניין זה של פטור מכוח  
6 סעיף 6(א) להוראות השעה. זאת ועוד ומעל לנדרש , גם לגופו של עניין דין טענה זו להידחות  
7 מאחר והדירה מושא העסקה, וככל שניתנה לעורר במתנה הרי שהיא ניתנה לכל המוקדם  
8 ביום 30.1.2011, דהיינו עת הסתיימה בנייתה זאת לאור הגדרת דירת מגורים בסעיף 1 לחוק  
9 מיסוי מקרקעין לפיה דירת מגורים ; "היא דירה או חלק מדירה שבנייתה נסתיימה..." ככל  
10 שהמתנה ניתנה לפני שבניית הדירה נסתיימה הרי שאין מדובר במתן מתנה של דירת  
11 מגורים אלא במתן נכס מקרקעין במתנה ולמקרה כזה אין כל תחולה להוראת סעיף 6(א)  
12 להוראות השעה חל לגביה.  
13
- 14 19. לטענתו האחרונה של העורר שאף היא עלתה לראשונה במסגרת הערר ועניינה אי הכרת  
15 המשיב בהוצאות ששולמו להשבחת הנכס ואשר מוכרים בניכוי על פי החוק, צודק אמנם  
16 המשיב כי נטל הוכחת תשלום הוצאות המוכרות בניכוי על פי החוק , מוטל על כתפיו של  
17 המוכר הטוען לתשלום הוצאות אלה ויש יסוד לטענת המשיב שהעורר לא הוכיח בתיעוד  
18 מתאים את ההוצאות שהוא שילם להשבחת הנכס לרבות הוצאות הבנייה יחד עם זאת  
19 בנסיבות העניין בהן ביקש העורר לקבל פטור מתשלום מס שבח מקרקעין לא הייתה  
20 משמעות כלשהי להוצאות שהעורר שילם להשבחת הנכס אילו בקשתו הייתה מתקבלת,  
21 משנדחתה בקשת הפטור של העורר היה על המשיב ליתן בידי העורר אפשרות סבירה להצגת  
22 אסמכתאות ותיעוד מתאים על כל ההוצאות שהוא הוציא להשבחת הנכס , בטרם הוצאת  
23 שומה סופית . על פניו נראה כי העורר שילם לרכישת המגרש בנוסף לדמי ההיוון בסכום של  
24 30,000 ₪, סכום בו הכיר המשיב לניכוי , סכום גדול בהרבה עבור דמי פיתוח, בנוסף אין  
25 ספק כי העורר הוציא סכומים נכבדים כדי לבנות את דירת המגורים הנמכרת וגם בהוצאות  
26 אלה יש להכיר, העורר זכאי להמציא קבלות, אישורים, אסמכתאות וכל תיעוד שיש בו  
27 להוכיח תשלום סכומים להשבחת הנכס לרבות הוצאות הבנייה שהביאו להבשלת הנכס  
28 ולמכירתו בסכום של 1,500,000 ₪. על העורר להמציא למשיב מסמכים אלה תוך 45 יום  
29 מיום קבלת ב"כ העורר העתק מפסק דין זה. על המשיב יהיה לבדוק את כל המסמכים  
30 והתיעוד שהומצאו לו ולהכיר בניכוי של כל הסכומים שהעורר הוציא להשבחת הנכס בטרם  
31 מכירתו.  
32
- 33 20. התוצאה הינה איפוא כי בכפוף לאמור בסעיף הקודם באשר לניכוי סכומי ההוצאות  
34 שהוצאו להשבחת הנכס אשר יוכחו על ידי העורר יש לדחות את הערר ולחייב את העורר  
35 לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום של 2,000 ₪.





**בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים**

ו"ע 12-09-2479 מיארה ת.ז 302684589 נ' מקרקעין נצרת

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31

\_\_\_\_\_  
האשם חטיב,  
שופט בכיר (בדימוס), יו"ר הועדה

אברהם הללי עו"ד – חבר הועדה :  
אני מסכים למסקנה אליה הגיע כב' היושב ראש.

\_\_\_\_\_  
אברהם הללי עו"ד

נאדר זועבי רו"ח – חבר הועדה :  
אני מסכים.

\_\_\_\_\_  
נאדר זועבי רו"ח

הוחלט איפוא לדחות את הערר, כאמור בחוות דעתו של יו"ר הועדה, השופט הבכיר (בדימוס) האשם חטיב.

ניתנה היום, ח' תשרי תשע"ד, 12 ספטמבר 2013, בהעדר הצדדים.

|                      |                      |                                   |
|----------------------|----------------------|-----------------------------------|
| _____<br>נאדר זועבי, | _____<br>אברהם הללי, | _____<br>האשם חטיב,               |
| רו"ח, חבר הועדה      | עו"ד, חבר הועדה      | שופט בכיר (בדימוס),<br>יו"ר הועדה |