



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8469/11

בפני : כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערער : מנהל מס שבח, רחובות

נ ג ד

המשיבה : אריאלה שיין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בשבתו כועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 בתיק ו"ע 23086-12-09 שניתן ביום 2.10.2011 על ידי כבוד השופטת (בדימ') ר' שטרנברג-אליעז, עו"ד ושמאי ד' מרגליות ורו"ח א' מונד

תאריך הישיבה : כ"ה בטבת התשע"ג (7.1.2013)

בשם המערער : עו"ד יאיר זילברברג
בשם המשיבה : עו"ד טל לביא

פסק דין

השופט י' עמית:

1. בשנת 1954 רכשו הוריה של המשיבה נכס מקרקעין ברחוב החשמונאים 14 בראשון לציון, בשטח של 502 מטר (להלן: הנכס). בשנת 1998 נפטרה אמה של המשיבה (להלן: המנוחה), ועל פי צוואתה ירשו שלושת ילדיה את הנכס בחלקים שווים. אחד מאחיה של המשיבה בחר להסתלק מחלקו בעזבון לטובת המשיבה והאח השני, ובפועל נרשם הנכס על שם המשיבה בלבד.

ביום 27.12.2005 מכרה המשיבה 150/502 חלקים מזכויותיה לאח שהסתלק מחלקו בעזבון (להלן: העיסקה הראשונה). בדיווח לרשויות המס ביקשה המשיבה לקבל פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק המיסוי או החוק), ובטופס המש"ח צוין במפורש כי בנכס שתי דירות וכי נמכרת דירה אחת.

ביום 27.7.2007 מכרו המשיבה ואחיה – רוכש הזכויות בעסקה הראשונה – את מלוא זכויותיהם בנכס לצד ג' (להלן: העיסקה השניה), ובדיווח על העיסקה הצהירה המשיבה בשומה עצמית על חיוב במס שבח.

2. בעקבות יעוץ משפטי שקיבלה, פנתה המשיבה למנהל מס שבח רחובות (להלן: המעורער) בבקשה להמיר את הפטור של העיסקה הראשונה לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק המיסוי. נספר לקורא, כי לסוג הפטור יש נפקות, באשר אם המשיבה הייתה זכאית בעסקה הראשונה לקבל פטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק, היא יכולה הייתה ליהנות מפטור נוסף בעסקה השניה, והפעם מכוח סעיף 49ב(1) לחוק.

המעורער נעתר עקרונית לבקשה בכפוף לעמידה בתנאי הפטור, אך בהמשך, הודיע על דחיית הבקשה להמרת הפטור, מן הטעם שלא ניתן לבדוק האם בעת פטירת אמה של המשיבה בשנת 1998 הנכס היווה "דירת מגורים אחת בלבד" כנדרש בסעיף 49ב(5).

המשיבה הגישה ערר על החלטת המעורער, וטענה כי הייתה זכאית לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק בגין העיסקה הראשונה.

3. עררה של המשיבה נתקבל בועדת הערר ברוב דעות.

על פי דעת המיעוט של חבר ועדת הערר, עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות, המשיבה לא הצליחה במישור העובדתי להרים את הנטל להוכיח כי בשנת 1998 היתה דירה אחת, והא-ראיה שבעיסקה הראשונה בשנת 2005 מכרה דירת מגורים אחת לאחיה, מה שמעיד על פיצול פיזי של הנכס. מחומר הראיות עולה, כי עוד לפני פטירתה של המנוחה נעשו פיצולים במגורים בנכס, הן כדי לאפשר הפרדה בין בני המשפחה והן על מנת להפיק מקור הכנסה על ידי השכרת חלק מהנכס, שהכיל שני אגפים. לכך יש להוסיף, כי המשיבה נמנעה מלהציג חוות דעת שמאי משנת 1999, עת קיבלה משכנתא מהבנק, למרות שיש להניח שחוות הדעת היתה שופכת אור על מצב הנכס בשנת 1998.

על פי דעת הרוב בוועדה, מפי השופטת (בדימ') ר' שטרנברג-אליעז, הפיצול או ניצול הנכס למטרות שונות אינו המבחן הקובע, אלא המצב הקנייני-רישומי של הנכס נושא הפטור. לגישת הרוב, אל לרשויות המס "לנבור בחייהם של הנישומים" על מנת לברר אם מדובר בדירת מגורים אחת, והראיה המכרעת בעניין זה היא הרישום על

פי חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין). הרישום הוא קונקלוסיבי, ושכירות או שכירות משנה אינן פוגעות בזכות הבעלות הקניינית בנכס. יתירה מכך, גם אם חלק מהדירה שימש במשך זמן מסויים מחסן ולאחר מכן הפך לדירת מגורים, יש להפעיל את מבחן הזכות הקניינית, תוך הבחנה בין העברת זכויות קנייניות בנכס למתן רשות שימוש מוגבלת לתקופה קצובה.

לסופו של דבר, נקבע על פי דעת הרוב, כי הנכס שמכרה המשיבה בעיסקה הראשונה הוא "דירת מגורים אחת בלבד", כנדרש לצורך הפטור בסעיף 49ב(5) לחוק המיסוי.

4. על כך נסב הערעור שבפנינו, בו הלין המערער על מבחן "הזכות הקניינית" בו נקטה הוועדה. עוד נטען, כי די בכך שהמשיבה לא מכרה את כל הזכויות בנכס בעסקה הראשונה כדי שהמשיבה לא תזכה בפטור על פי סעיף 49ב(5) הנ"ל.

מנגד, תמכה המשיבה את יתדותיה בפסק דינה של ועדת הערר.

5. אומר בקצרה, כי דין הערעור להתקבל, ולו מן הטעם השני שהעלה המערער. פרק חמישי 1 לחוק המיסוי עניינו ב"פטור לדירת מגורים מזכה". סעיף 49א(א) לחוק המיסוי קובע כלהלן:

49א. (א) מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה (הדגשה הוספה – י"ע).

וסעיף 49ב(5) לחוק המיסוי, קובע כלהלן:

(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, או בן זוגו של 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.

מכאן, שהתנאי הבסיסי לקבלת פטור ממס ממכירת "דירת מגורים מזכה" על פי סעיף 49א לחוק הוא שהמוכר מכר את כל הזכויות שיש לו בדירת המגורים. תכליתו של הפטור לפי סעיף 49ב(5) היא להעמיד את היורש בנעלי המוריש, כך שזכאותו אינה יכולה לעלות על זכאותו של המוריש (ע"א 530/07 מנהל מס שבח מרכז נ' לנגזם בפסקה 5 (23.9.2009)). אין ליורש יותר מאשר היה למוריש, וכפי שהמנוחה-המורשה לא היתה זכאית לפטור בגין מכירת חלק מזכויותיה בדירת מגורים, כך גם המשיבה כיורשתה אינה זכאית לכך. מכאן, שאף אם היינו נכונים לקבל את טענת המשיבה כי הנכס שאותו ירשה בשנת 1998 היה בגדר דירת מגורים אחת בלבד, הרי שמכירה של 150/502 חלקים מהנכס מהמשיבה לאחיה בעיסקה הראשונה אינה ממלאת אחר תנאי זה, כך שעל פניו המשיבה אינה זכאית לפטור לפי סעיף זה.

6. למעלה מן הצורך אוסיף ואומר, כי מבחן הזכות הקניינית בו נקטה דעת הרוב בוועדת הערר אינו המבחן המתאים לצורך בחינת הפטור. השאלה שבפנינו אינה אם המנוחה בחייה העבירה זכות קניין אם לאו. השאלה היא, אם הנכס היווה בחיי המנוחה דירת מגורים אחת אם לאו, ולצורך זה, לא המבחן הקנייני-רישומי הוא הקובע.

דירת מגורים מוגדרת בסעיף 1 לחוק כדירה "...המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה". בפסיקה נקבע, כי החלופה הראשונה עניינה שימוש וחזקה בפועל, והחלופה השניה נבחנת על פי מבחן אובייקטיבי, קרי, אם יש פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים מבחינה פיסית, שיבוא לידי ביטוי בהימצאותם של מתקני חשמל, מים, שירותים, מטבח וכיו"ב החיוניים לשימוש רגיל וסביר של הדיירים (ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250, 256 (2004)).

יפים לעניינו דברים שנאמרו בע"א 4088/09 איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות (29.12.2010):

"מסקנתה של ועדת הערר, לפיה מבחינה תפקודית כל קומה שימשה בפועל כיחידת דיור נפרדת, מקובלת עלי ולא מצאתי מקום להתערב בה. המערערים בחרו לבצע הפרדה בנכס כך שיכלול שלוש דירות נפרדות וזאת על מנת להפיק רווח כלכלי. לכן לא ניתן כעת לקבל את טענתם לפיה מדובר בנכס אחד לצורך קבלת פטור מלא ממס שבח".

מכאן, שלא המבחן הקנייני-רישומי הוא הקובע לצורך הפטור, אלא בחינת דירת המגורים על פי החלופה של השימוש בפועל או החלופה של המבחן האובייקטיבי. במקרה דנן, גם דעת הרוב לא חלקה על הממצאים העובדתיים שנקבעו בדעת המיעוט, ומחומר הראיות – כולל עדותה של המשיבה עצמה – עולה, כי עוד בחייה של המנוחה הנכס כלל שני אגפים ששימשו למגורים נפרדים ומחסן שהוסב למגורים לצורך השכרתו.

8. לסיכום, המשיבה לא מכרה את כל זכויותיה בנכס, ובנוסף השימוש בנכס פוצל בפועל עוד בחיי המורשה ליותר מדירת מגורים אחת, ועל כן אין המשיבה זכאית בעסקה הראשונה לפטור על פי סעיף 49ב(5) לחוק.

אשר על כן, אנו מקבלים את הערעור ומבטלים את פסק דינה של ועדת הערר. המשיבה תישא בהוצאות המערער בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י' בשבט התשע"ג (21.1.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט