



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר
דן מרגליות - חבר
דב שמואלביץ - חבר

העוררים:
1. איריס הרצברון
2. דני הרצברון
3. רעות חכמון
4. אור חכמון
5. דליה טמיר
6. אהוד טמיר
7. נעה דניאלי
8. גיא דניאלי
ע"י ב"כ עוה"ד יהושע גבעון

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

3

השופטת אורית וינשטיין – יו"ר:

4

רקע עובדתי:

1. העוררים 1 ו-2, ה"ה דני ואיריס הרצברון (להלן – יכוננו יחד – **הרצברון**) הינם בעלי חלק

6 מזכויות חכירה בחלק מחלקה 48 בגוש 18169, בשטח של כ-590 מ"ר ברחוב פינסקר 5 בנהריה

7 (להלן – **המגרש**). השטח של כלל חלקה 48 הינו 2,916 מ"ר. על המגרש ניצב בית מגורים

8 ששטחו 130 מ"ר (להלן – **בית המגורים**).

9 2. ביום 2.12.2013 נכרת הסכם מכר (להלן – **ההסכם**) (נספח ב' לערר) בין הרצברון לבין

10 העוררים 3-8 (להלן – **הרוכשים**) לפיו מכרו הרצברון לרוכשים את בית המגורים וכן 30%

11 מזכויות הבנייה הקיימות או שיהיו קיימות במגרש, וזאת תמורת סך של 1,885,000 ₪.

12 "הממכר" הוגדר בהסכם כדלקמן:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "בית המגורים וזכויות בניה בהיקף של כ-30/100 מזכויות הבניה המוקנות ו/או יוקנו
2 למגרש מעבר לזכויות הבניה של בית המגורים".
- 3 על פי ההסכם נותרו בבעלות העוררים (ביחד עם מר אורי זיו) 70% מזכויות הבניה במגרש,
4 מבנה הבנוי בפניה הצפונית מערבית של המגרש וכן כל שטחי הקרקע של המגרש שמסביב
5 לבית המגורים. כמו כן, הוסכם כי שטחי הקרקע המהווים דרך גישה לבית המגורים יהוו
6 רכוש משותף (סעיף 3.3 להסכם).
- 7 4. ביום 21.7.2014 הגישו העוררים את טופס המש"ח ביחס לעסקה נשוא הערר (נספח ג' לתצהיר
8 העורר) ובמסגרתו סימנו הרצברון כי הם מבקשים פטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק
9 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג – 1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**).
- 10 5. ביום 27.7.2014 הוציא המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**) מכתב פירוט
11 נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה (מוצג ע/8). לעמדת המשיב בשומת מס
12 השבח העוררים אינם זכאים לפטור ממס שבח הואילו ולא מכרו את כל זכויותיהם. עוד
13 נאמר, כי הנכס הנמכר אינו רשום כבית משותף ולכן לא ניתן להפריד בין בית המגורים
14 וזכויות הבניה. המשיב ציין כי החלק הנמכר הינו 45.64% וכי שווי הרכישה לצורך חישוב
15 מס השבח חושב בהתאם לכך.
- 16 6. במקביל ובנוסף, הוציא המשיב ביום 27.7.2014 מכתב פירוט נימוקים לקביעת שומת מס
17 רכישה לפי מיטב השפיטה (מוצג ע/11). עמדת המשיב בשומת מס הרכישה היא כי הרוכשים
18 רכשו קרקע ולא דירת מגורים, זאת לאור בדיקה שנערכה בעניין בעיריית נהריה.
- 19 7. השגה שהגישו העוררים ביום 8.9.2014 נדחתה על ידי המשיב ביום 15.4.2015 (להלן –
20 **ההחלטה בהשגה**) (נספח א' לערר). המשיב קבע בהחלטה בהשגה כי הרצברון אינם זכאים
21 לפטור ממס שבח מאחר ולא מכרו את כל זכויותיהם בדירת המגורים. המשיב נסמך על
22 פסיקת בית המשפט העליון בע"א 6486/02 **להב נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (9.10.2005) (להלן
23 – **פרשת להב**). צוין כי שטח המגרש עומד על 590 מ"ר, וכי על פי הפסיקה אין מקום לביצוע
24 פיצול פיזי במגרש. אחוז החלק הנמכר נקבע על ידי חישוב 288 מ"ר מתוך השטח העיקרי
25 לבניה שעומד על 631 מ"ר, דהיינו 45.65%. מס הרכישה שהותר בניכוי נגזר מאחוז החלק
26 הנמכר כאמור. עוד נקבע, כי הניכויים אותם ציינו העוררים בהשגה, ושלא פורטו בשומה
27 העצמית, אינם רלוונטיים מאחר ונמכרו זכויות בניה ולא בית מגורים.
- 28 מכאן הערר.

29



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

טענות העוררים:

- 1
- 2 8. הרצברון הינם חוכרים ל-999 שנים של חלק מהמגרש בשטח של כ-605 מ"ר, בהתאם לשטר
3 חכירה מס' 29186/1993/1 (במאמר מוסגר יוער כי במסגרת ההסכם נקבע שטח המגרש על כ-
4 590 מ"ר - א.ו.). הרצברון מכרו זכויותיהם בשטח של כ-350 מ"ר מהמגרש, הכולל את בית
5 המגורים וכן 30% מזכויות הבניה המוקנות למגרש. עקב כך, נותר בבעלותם שטח של 250
6 מ"ר מהמגרש, הכולל מבנה בשטח של כ-30 מ"ר.
- 7 9. הרצברון מכרו את כל זכויותיהם במקרקעין, כאמור בסעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין
8 (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**). אין בסיס לעמדת המשיב לפיה
9 מכירת בית מגורים במרכז נהריה בשטח של כ-130 מ"ר, בתוספת חצר בשטח של כ-220 מ"ר
10 וזכויות בניה – אינה מהווה מכירה של כל הזכויות בבית המגורים.
- 11 10. על פי חוות דעתו של שמאי המקרקעין דותן דרעי (להלן – **השמאי דרעי**) שהוגשה מטעם
12 העוררים (מוצג ע/1), הפיצול שבוצע במסגרת ההסכם, כולל חלוקת המגרש ליחידה שנמכרה
13 ומהווה בית מגורים צמוד קרקע, טיפוסי באזור אורבאני. עוד צוין בחוות הדעת כי בית
14 המגורים הנמכר כולל את כל הפונקציות הנדרשות לבית מגורים צמוד קרקע, לרבות דרכי
15 גישה, חצר צמודה בשטח מקובל וראוי וכיו"ב. ממצאי חוות הדעת לא נסתרו בחקירתו
16 הנגדית של מר דרעי.
- 17 מר יואב דיסטלפלד, רכז חולייה במשרדי המשיב (להלן – **מר דיסטלפלד**), אישר בחקירתו
18 הנגדית כי בשכונת עין שרה בנהריה, אשר מצויה בחלק הדרומי של העיר, חלות תכניות תב"ע
19 ג/במ/12 (סומן ע/4); ג/במ/14 (סומן ע/5) ו-ג/במ/21 (סומן ע/6), הכוללות מאות מגרשים
20 לבניית שני בתי מגורים בשטח של כ-130 מ"ר כל אחד, על מגרש בשטח של כ-500 מ"ר. דהיינו,
21 כל בית מגורים בשטח של 130 מ"ר בנוי על מגרש בשטח של 250 מ"ר, ולו חצר בשטח של 120
22 מ"ר. משהוצג למר דיסטלפלד תשריט ותמונה של מגרש בעין שרה הכולל בתי מגורים על
23 מגרשים בשטח של כ-214 מ"ר (סומנו ע/7), אישר הלה כי במכירתם יינתן פטור ממס שבח
24 (עמ' 14 לפרוטוקול שורה 13).
- 25 עוד צוין, כי בחוות דעתו של השמאי דרעי סבר המומחה כי בנסיבות המקרה, הצמדת חצר
26 בשטח של כ-150 מ"ר לשטח הדירה הינה פרופורציונאלית. זאת ועוד, אופי הסביבה במרכז
27 העיר נהריה, לצד היקף שטח החצר ובית המגורים, הובילו את מר דרעי למסקנה כי שטח
28 הקרקע שיוחס לבית המגורים הוא סביר.
- 29 על כן יש לקבוע כי הרצברון מכרו את כל זכויותיהם בבית המגורים, כאמור בסעיף 49א(א)
30 לחוק מיסוי מקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בתמורת המכירה בסך 1,885,000 ₪, עומדים העוררים להקים דירה חלופית במגרש אשר
2 נותר בחכירתם, ועל כן זכאים הרצברון לפטור ממס שבח בגין מכירת בית המגורים.
- 3 11. באשר לטענת המשיב כי לא ניתן לבצע פיצול פיזי של מגרש ששטחו 605 מ"ר, כנימוק לדחיית
4 הבקשה לפטור ממס שבח – הרי שבמגרשים בשטח של 500 מ"ר בשכונת עין שרה בנהריה
5 נבנים שני בתי מגורים בשטח של 130 מ"ר כל אחד (זאת בהתאם לנתונים העולים מסעיף 9
6 לחוות דעתו של השמאי דרעי ובהתאם תכניות תב"ע ג/במ/12 (סומן ע/4), ג/במ/14 (סומן ע/5)
7 ו-ג/במ/21 (סומן ע/6)).
- 8 במקרה הנדון, הן הנכס הנמכר והן הנכס הנוטר, עונים בנפרד על הדרישה להיותו מגרש בעל
9 שטח סביר ומקובל למקום בו הינו ממוקם. כל אחד מהנכסים כולל בחובו זכויות בניה ושטחי
10 חצר סבירים, וכן דרכי גישה הן לרכב והן להולכי רגל.
- 11 12. באשר לטענת המשיב כי הרצברון אינם זכאים לפטור ממס שבח מאחר ולא נרשם בית משותף
12 – הרי שנקבע בפסיקה כי לצורך בחינת קיומה או אי קיומה של דירת מגורים הבחינה איננה
13 קניינית רישומית, כי אם בחינת אובייקטיבית של המצב בפועל. חיזוק לאמור ניתן ללמוד
14 מהוראות פרק ו' לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – **חוק המקרקעין**) בו נקבע כי
15 הוראותיו המתייחסות לבתים משותפים יחולו גם לגבי בתים שאינם רשומים כבתים
16 משותפים.
- 17 בענייננו, אין חולק כי המדובר במכירה של בית מגורים בו התגוררו הרצברון, העונה על
18 ההגדרה של דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, אי רישומו של
19 המגרש כבית משותף אינו מהווה עילה לאי מתן הפטור ממס שבח.
- 20 כמו כן, בסעיף 13 להסכם השיתוף (סומן ע/2), נקבע כי הצדדים יפעלו לרישום בית משותף
21 לגבי הבניה במגרש. עוד נקבע, כי ככל שלא יתאפשר רישום בית משותף, פיצול הרישום של
22 הנכס הנמכר יתבצע בדרך של רישום חכירה ל-999 שנה.
- 23 13. טעה המשיב בהחילו את פרשת להב על נסיבות המקרה הנדון כנימוק לאי מתן הפטור ממס
24 שבח, שכן שני המקרים נבדלים בעובדות באופן משמעותי, הן בשטח המגרש הנמכר, הן
25 בשטח החצר ששויכה לבית המגורים, הן במצב התכנוני (הריסת בית המגורים וקיומו של
26 היתר בניה לבניין) והן בשטח הקרקע שנוטר בבעלות המוכרים לאחר העסקה והתאמתו
27 לבניית בית מגורים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן אין להחיל את פרשת להב על העניין הנדון. האמור מתיישב גם עם התכלית הגלומה
2 במתן הפטור ממס שבח, קרי, לצורך מכירת דירת המגורים של התא המשפחתי ומתן אפשרות
3 להמרתה בדירה חלופית.
- 4 לחילופין, ככל שייקבע כי הרצברון אינם זכאים לפטור ממס שבח, הרי שיש לנכות מהשבח .14
5 את כל התשלומים המפורטים בסעיף 8 לתצהירו של העורר, זאת בהתאם לסעיף 39 לחוק
6 מיסוי מקרקעין.
- 7 הרצברון טוענים בהקשר זה כי מר דיסטפלד לא חלק בתצהירו על עצם ביצוע התשלומים
8 האמורים. למשיב נמסרו הקבלות בגין הניכויים מהשבח (נספחים ה/1 עד ה/5 לתצהיר העורר
9 1), בהתאם להחלטת בית המשפט מיום 10.9.2015. אולם למרות הגשת הקבלות, התעלם
10 המשיב מזכותם של הרצברון לנכות מהשבח את התשלומים המצוינים בהן.
- 11 אין בסיס לטענת המשיב כי המכירה הייתה של קרקע ולא של בית מגורים כהצדקה לאי
12 התרת הניכויים המבוקשים. בכל הנוגע לניכויים מהשבח, אין אבחנה בסעיף 39 לחוק מיסוי
13 מקרקעין בין מכירת בית מגורים לבין מכירת קרקע. על כן, גם אם העסקה תסווג כרכישת
14 קרקע (דבר המוכחש על ידי העוררים), זכאים הרצברון לנכות מהשבח את הניכויים
15 המותרים.
- 16 יש לחייב את הרוכשים במס רכישה בשיעור החל לגבי דירת מגורים, ולא במס רכישה בשיעור .15
17 החל לגבי קרקע.
- 18 בעניין הנדון מתקיימים שני האלמנטים שנקבעו בע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח
19 מקרקעין, מא(3) 386 (10.8.1987) (להלן – פרשת פרידמן) לבחינה האם דירה מסוימת עונה
20 להגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה.
- 21 באשר לאלמנט האובייקטיבי, לפיו הנכס כולל מאפיינים של דירת מגורים, הרי שבסעיף 9
22 לתצהירו אישר העורר 1 כי הנכס שימש במועד המכירה למגורים. יתרה מכך, גם מר
23 דיסטפלד לא טען בתצהירו כי הנכס הנמכר אינו כולל מאפיינים של דירת מגורים.
- 24 באשר לאלמנט הסובייקטיבי, לפיו הרוכש מיעד את הדירה למגורים, הרי שלנוכח העובדה
25 אשר לא נסתרה כי ממועד הרכישה ועד היום משמש הנכס הנמכר למגורים, הרי שאלמנט זה
26 מתקיים בענייננו. גם אם לרוכשים הייתה כוונה להרוס את בית המגורים, דבר שלא בוצע,
27 אין לכך נפקות שכן הבחינה נעשית בעת הרכישה.
- 28



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **טענות המשיב:**
- 2 16. הרצברון אינם זכאים לפטור ממס שבח, הן משום שלא הוגשה בקשה בכתב למתן הפטור,
3 והן משום שלא נמכרו כל זכויות העוררים בדירת המגורים ובמגרש שעליו הוא בנוי.
- 4 17. מההסכם עולה כי מהמגרש נמכר אך ורק בית המגורים, כאשר דרך הגישה אליו סווגה כרכוש
5 משותף ויתר חלקי המגרש נותרו בידי הרצברון. דהיינו, לא רק שלא נמכרו "כל הזכויות"
6 כמצוות סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אלא שגם לא נמכר בית עם שטח מסביבו. אין
7 רלוונטיות לשאלה האם ניתן לבצע פיצול פיזי במגרש (לאור עסקאות מכר אחרות בנהריה
8 ואופייה של העיר), אלא יש להתמקד בנתונים הרלוונטיים לעניין הנדון.
- 9 הזכויות שהותירו בידיהם הרצברון במגרש (70% מזכויות הבניה, שטחי קרקע שאינם דרך
10 הגישה והמבנה בפינת המגרש) לא היו טפלות לתמורה שהתקבלה עבור דירת המגורים, אלא
11 נועדו להשאיר בידיהם זכויות בעלות תוכן כלכלי ממש. מהותה הכלכלית האמיתית של
12 העסקה הייתה מכר של חלק מזכויות הבניה, ולא מכר של דירת מגורים מזכה. על כן, אין
13 מקום לפצל את המגרש לשני חלקים וליתן את הפטור ממס שבח.
- 14 18. באשר לשווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח, צוין כי הרצברון מכרו 288 מ"ר מתוך 631
15 מ"ר, קרי, 45.64% מהזכויות במגרש. נתון זה, יחד עם העובדה שהנכס נרכש בשנת 1987 בסך
16 200,880 ₪ (וניתן לעוררים במתנה במאי 1992) – מוביל למסקנה כי שווי הרכישה לצורך
17 חישוב מס שבח עמד על 91,680 ₪.
- 18 19. מתשובותיו של העורר 1 בחקירתו הנגדית עלה כי התכלית האמיתית של ההסכם והסכם
19 השיתוף שבא בעקבותיו (סומן ע/2 וצורף כנספח לתצהירו של מר דיסטלפלד) הייתה מכר של
20 זכויות בניה והקמת מגדל בן 9 קומות, כאשר הרצברון הותירו בידיהם חלק לא מבוטל משטח
21 המגרש וזכויות הבניה. עובר למכר לא נעשתה חלוקה או פיצול ברישום המקרקעין המפריד
22 בין החלקים שנמכרו לאלו שנותרו בידי הרצברון. אמנם הממכר התייחס לתשריט עצמי של
23 הרצברון שתיאר את הממכר כבית ושביל הגישה אליו, אולם לא נעשתה פרצלציה במגרש
24 עצמו.
- 25 על מנת לקבל פטור ממס שבח, היה על הרצברון לעשות פרצלציה למגרש לפני פעולת המכר,
26 או פיצול באופן של רישום בית משותף (כפי שהציע השמאי דרעי בסעיף 10.2 לחוות דעתו) –
27 ואז למכור בשלמות את כל אותו חלק מהמגרש ואת זכויות הבניה הרלוונטיות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אולם, הרצברון בחרו להקים בניין דירות גבוה, הודות לאחוזי בניה רבים יותר המתייחסים
2 לשטח המגרש כולו, ובחרו למכור חלק מהמגרש תוך שמירת זכויות בניה המתייחסות למגרש
3 כולו.
- 4 על כן, הם אינם עומדים בתנאים לקבלת פטור ממס שבח לפי סעיף 49א(א) לחוק מיסוי
5 מקרקעין.
- 6 20. אין ממש בניסיון של הרצברון לאבחן עצמם מפרשת להב, בהתבסס על ההבדל בגודל בין
7 המגרשים. זאת, משום שהנימוק העיקרי לדחיית הערר בפרשת להב היה כי הבסיס לחיוב
8 במס מונח במהותה הכלכלית של העסקה ולא בדפוסייה המשפטית הפורמאליים.
- 9 על רקע נימוק זה, נדחתה גרסת המערערת בפרשת להב כי התכוונה לבנות ביתרת החלקה
10 (שלא נמכרה) יחידה קטנה שגודלה כ-40 מ"ר, בשל העובדה כי גרסה זו איננה מתיישבת עם
11 התב"ע החלה במקום (לפיה ניתן לבנות על המגרש שלוש יחידות דירות). באשר למכירת דירת
12 המגורים, נקבע באותה פרשה כי לא היה מכר של דירת המגורים המזכה, אלא מכר של דירה
13 חדשה אותה בנה בעלה של העוררת על המגרש לאחר הריסת בית המגורים.
- 14 במקרה הנדון התכלית הכלכלית האמיתית של העסקה היא הקמת בניין, כעולה מעדות
15 העורר 1, ולא צוין על ידו כי בדעתו להשתמש ביתרת החלקה שנותרה בידי העוררים לכל צורך
16 אחר.
- 17 21. במהלך הדיון בערר עלתה הטענה כי הממכר אינו כולל רק את בית המגורים ו-30% מזכויות
18 הבניה, אלא גם החצר מסביב לבית המגורים (סומנה באדום בתשריט אשר צורף כנספח ב'
19 לתצהיר העורר 1). לטענת המשיב, מטרת הטענה הייתה ליצור אשליה לפיה נמכר בית מגורים
20 וקרקע לידו המאפשרת הנאה סבירה מהבית, כל זאת על מנת ולנסות להימנע מתשלום מס
21 השבח. אילו היה נמכר בית המגורים, שביל הגישה והחצר – הדבר היה בא לידי ביטוי
22 בהסכם, אולם לא כך הדבר.
- 23 22. באשר לניכויים ממס שבח, בהתאם לתיקון 76 לחוק על המוכר להגיש שומה עצמית המפרטת
24 יום ושווי רכישה, ויום ושווי מכירה, רשימה של ניכויים נדרשים לפי תאריכים, וכן שומה
25 עצמית לתשלום המס.
- 26 הניכויים הנדרשים במסגרת הערר לא נדרשו על ידי הרצברון בשלב הגשת השומה העצמית.
27 אמנם חלקם נדרשו בשלב ההשגה, אך הדבר נעשה ללא צירוף קבלות וללא פירוט
28 ואסמכתאות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין בידי המשיב להכיר בניכויים בגין בית המגורים הואיל והממכר מסווג על ידו כקרקע.
2 באשר לניכויים הקשורים לקרקע, על הרצברון להגיש בקשה מפורטת לתיקון שומה, בצירוף
3 רשימת קבלות, או אז יחליט המשיב האם יש מקום לתקן את השומה.
- 4 23. מס הרכישה נקבע לנוכח העובדה שמהותה הכלכלית של עסקת המכר היא מכירת זכויות
5 בניה במגרש, ולא רכישת זכות בדירת מגורים. האמור נלמד מהמערכת החוזית בין הצדדים,
6 בין היתר, מהסכם השיתוף בין הרוכשים (סומן ע/2) לפיו הם יהרסו את המבנה הקיים לצורך
7 בניית בניין הכולל מספר דירות.

דיון והכרעה:

- 8
- 9 **א. שומת מס השבח**
- 10 24. המחלוקת המרכזית בין הצדדים, בכל הקשור והמתייחס לשומת מס השבח, נעוצה בשאלה
11 האם מכרו הרצברון את כל הזכויות במקרקעין שהיו להם בדירת המגורים הקיימת על
12 המגרש, כדרישת הוראת סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אם לאו.
- 13 לצורך קביעה כאמור, יש לבחון את השאלה מה נכלל במסגרת דירת המגורים? איזה שטח
14 מהמקרקעין, שמעבר לשטח דירת המגורים עצמה, נחשב כחלק משטח דירת המגורים,
15 המשמש למטרת המגורים, כמקובל במקום היישוב בו נמצאים המקרקעין, וזאת לצורך סעיף
16 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 17 הרצברון טוענים כי במסגרת הסכם המכר נערך פיצול פיזי אופקי של המגרש, כך שנמכר שטח
18 של 350 מ"ר לרוכשים, ונותר עוד שטח של כ- 250 מ"ר, אשר הינו בגודל סביר ומקובל לאזור
19 בו הינו ממוקם. לגישת הרצברון – בית מגורים בשטח של 130 מ"ר בצירוף שטח חצר של 220
20 מ"ר עולה כדי מכירת מלוא הזכויות במקרקעין בדירת המגורים, במשמעות סעיף 49א(א)
21 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 22 המשיב טוען מנגד כי הרצברון לא מכרו בפועל את מלוא הזכויות בדירת המגורים, אלא רק
23 את בית המגורים כעולה מן ההסכם.
- 24 25. טרם שאבחנו עובדתית את טענות הצדדים לעניין הזכאות או העדר הזכאות לפטור ממס שבת,
25 יש להבהיר את התשתית המשפטית בעניין זה.
- 26 **1.א. התשתית המשפטית:**
- 27 26. סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל
2 הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק
3 זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת הצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס
4 במכירתה. ..."
- 5 הגדרת "דירת מגורים" מצויה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, וזו לשונה:
- 6 "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של
7 יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי
8 לענין מס הכנסה;"
- 9 "דירת מגורים מזכה" מוגדרת בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:
- 10 "דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי
11 התקופות שלהן:
12 (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
13 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;
14 לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו או תקופה שבה שימשה
15 הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים
16 של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) לא
17 תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא
18 בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר. "
- 19 חוק מיסוי מקרקעין אינו כולל הגדרה של המונח "דירה", אך ההלכה הפסוקה היא שיצקה
20 תוכן למושג זה, בקובעה כי יש לייחס למושג "דירה" את המשמעות השגרתית המיוחסת לו
21 על ידי בני האדם, כאשר נקבע כי לפי מבחן זה "דירה" אינה כוללת רק את המבנה של הדירה,
22 אלא גם את הקרקע שעליה עומד המבנה, וכן שטח נוסף המשמש למטרת מגורים – דהיינו
23 חצר וגינה השייכים למבנה, וזאת על פי המקובל במקום היישוב בו מצויה הדירה.
- 24 ראו לענין זה: ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4), 701;
25 ע"א 152/97 מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' שוורץ, פ"ד לג(3), 807 (להלן – פרשת
26 שוורץ);
27 ע"א 6486/02 להב נ' מנהל מס שח מקרקעין אזור מרכז, מיסים יט/6 (דצמבר 2005) ה-1.
- 28 על מנת שמוכר יהא זכאי לפטור ממס שבח, נדרש אפוא שימכור את כל הזכויות במקרקעין
29 שיש לו בדירת מגורים מזכה.
- 30 התכלית שראה המחוקק לנגד עיניו היא כי במכירתה של דירת המגורים אין מקום להטיל
31 מס שבח, משום שעל פי תפיסות חברתיות וכלכליות, מכירת הדירה נועדה לאפשר גמישות
32 וניידות במעבר ממקום מגורים אחד למשנהו. למעשה, ככל שמדובר במכירת דירת מגורים
33 ששימשה את בני המשפחה אין בסיס עיוני לחיוב במס שבח מאחר ואין מימוש אמיתי של
34 נכס אלא החלפת נכס אחד בנכס חלופי.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך, נדרש שהמוכר ימכור את מלוא הזכויות שיש לו בדירה, ובד בבד – כי לא ימכור אגב
2 מכירת הדירה גם זכות במקרקעין אחרת, שאינה דירת מגורים.
- 3 ראו לעניין זה: ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108 ;
- 4 על מנת לקבוע אם מכר המוכר את מלוא זכויותיו בדירת המגורים המזכה, יש לקבוע, כאמור, .29
5 אם כל שטח המגרש משמש את בית המגורים ועל כן נכלל ב"דירה". מה נכלל כחלק מן
6 ה"דירה" הנמכרת ומה אינו יכול להיחשב כחלק מה"דירה" הוא עניין אשר הכרעה בו תלויה
7 במבחני סבירות שעל הערכאה הדיונית לבחון, לפי מבחנים של שכל ישר והגיון. זאת, בשים
8 לב לאופיו של האזור בו מצוי נכס המקרקעין, וליחס המקובל באותו אזור בין שטחו של מבנה
9 המגורים לבין השטח הכולל של הנכס.
- 10 על רקע האמור התפתח בפסיקה מושג "הפיצול" וזאת תוך עריכת הבחנה בין שני סוגי
11 "פיצולים", האחד - "הפיצול הפיזי-אופקי", והשני - "הפיצול הרעיוני-האנכי". וכך באו
12 הדברים לידי ביטוי בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 2191/92 נסל נ' מנהל מס
13 שבח מקרקעין, מיסים ט/1 (פברואר 1995) עמ' ה-4 (להלן – פרשת נסל) מפי כבוד הנשיא
14 (כתוארו אז) מ. שמגר :
- 15 "דיני מס שבח יצרו הבחנה בין שני סוגי פיצול נכס לצורך חישוב בסיס מס השבח. הפיצול
16 האחד הוא זה המכונה "הפיצול הפיזי-האופקי". הפיצול השני מכונה "הפיצול הרעיוני-
17 האנכי".
- 18 הפיצול הפיזי משמעותו פיצול הנכס בין חלק מסויים אשר מסווג כ"דירת מגורים" לבין
19 חלק אחר בנכס אשר איננו מסווג כ"דירת מגורים". הפיצול הרעיוני-האנכי הינו פיצול של
20 תמורת נכס אשר סווג כ"דירת מגורים", בין שווי התמורה אשר מתייחס לדירה עצמה לבין
21 שווי התמורה המתייחס לזכויות בנייה ("אחוזי בנייה") לגבי אותם מקרקעין.
- 22 הפיצול הפיזי אינו קבוע בחוק. הפיצול הרעיוני-אנכי עולה מהוראותיו של סעיף 49 לחוק
23 מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 ("החוק"). סעיף 49 קובע כי אם התמורה בעד הנכס
24 הושפעה מזכויות בנייה נוספות, יינתן הפטור "בשל סכום שווי המכירה עד לכפל הסכום
25 שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון ללא זכויות לבנייה נוספת".
- 26 בפרשת נסל עסק בית המשפט העליון גם במבחנים לקביעה מהי "דירה" לצורך ביצוע הפיצול .30
27 הפיזי אופקי למטרת חישוב מס השבח, תוך התייחסות לפסיקה הקודמת (פרשת שוורץ וכן
28 ע"א 651/87 מנהל מס שבח נתניה נ' רושגולד, פ"ד מו(4) 693 (להלן – עניין רושגולד)), כאשר
29 בסופו של דבר קובע כבוד הנשיא שמגר מהו ההיקף הסביר לדירת מגורים כדלקמן :
- 30 "בהעדר הדרכה סטטוטורית, באשר להיקף דירת המגורים, מן הנכון להסתייע כמובן בעיקר
31 במבחנים העולים מפסיקתנו הקודמת. בעבר הוצבו מבחנים גמישים, עמוסים במושגי
32 שסתום. דומה, כי יש מקום לעיון בעובדות אשר בפסקי הדין הללו כדי לגבש נקודת מוצא
33 לקביעת גודל השטח הדרוש להפקת הנאה סבירה מדירת המגורים. בעניין שוורץ דובר על
34 שטח של דונם. בעניין פלדמן דובר בשטח של 722 מ"ר אשר לא פוצל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בעניין רושגולד דובר, על פי דעת יחיד, ב-824 מ"ר. אנו יכולים לשרטט, איפוא, נקודת מוצא
 2 הגיונית לגודל סביר של מקרקעין הדרושים לבית מגורים. מדובר, בנקודת מוצא של כדונם
 3 אחד. יש להדגיש כי מדובר בנקודת מוצא בלבד. כפי שהודגש בפסיקה, גודל השטח הינו
 4 פונקציה של גורמים נוספים, דוגמת אופיו של האזור: "אזור עסקי-מסחרי מצדיק שטח
 5 מקרקעין קטן יותר להפקת הנאה סבירה מנכס מאשר אזור כפרי. בין קצוות אלו מצויים
 6 אזורי מגורים-עירוניים, אזורי פרברים, אזורים בעלי אופי כפרי מסויים וכיוצא באלה. לכן,
 7 חלקות אשר עולות על דונם עשויות להיחשב סבירות באיזורים כפריים אך בלתי סבירות
 8 באזורים עירוניים-עסקיים. יש להתחשב במקובל באותו אזור באשר לגודל חלקות האדמה
 9 המיועדות לבנייה. יש להתחשב בגודלו של הבית עצמו.
 10 ...
 11 הגדרת "דירת מגורים" נובעת מעיון בתנאי העיסקה בעיני המשפט האזרחי. נקודת המוצא
 12 היא הסיווג האזרחי-הכללי. סטיה ממנו אפשרית, למשל, במסגרת הכללים בדבר
 13 העיסקאות המלאכותיות (סעיף 84 לחוק). לאחר הגדרת דירת המגורים יש לבדוק את
 14 הפעלת סעיף 49. פיצול פיזי ייערד, איפוא, רק באותם מקרים ברורים של גודל בלתי סביר
 15 של דירת המגורים. למשל, מכר "דירת מגורים" שאינו אלא צירוף דירה ומגרש גדול באופן
 16 בלתי פרופורציוני." [ההדגשות אינן במקור]
- 17 **2.א. יישום התשתית המשפטית על עובדות המקרה הנדון:**
- 18 31. כאמור, המגרש נשוא דיוננו שטחו כ- 590 מ"ר ברחוב פינסקר 5 בנהריה. על מנת לקבוע האם
 19 נמכרו כל זכויותיהם של הרצברון בדירת המגורים הקיימת במגרש, יש לבחון ולקבוע מהו
 20 "הממכר" על פי הסכם המכר.
- 21 יוזכר, כי המקרה שבפנינו הינו שונה מן המקרים השגרתיים בהם נעשה שימוש בפיצול פיזי-
 22 אופקי, שכן על פי רוב מנהל מיסוי מקרקעין הוא זה אשר מבקש לבצע את הפיצול הפיזי
 23 אופקי במצבים בהם קיים יחס לא סביר בין בית המגורים לבין שטח המגרש שמסביבו, וזאת
 24 על מנת שהפטור ממס שבח יחול רק על בית המגורים, ולגבי שטחי מקרקעין החורגים מן
 25 המסגרת של שטחים "המשמשים באופן סביר את בית המגורים" – תהא חבות במס שבח.
- 26 בעניין דנן – העוררים, הרצברון, הם הטוענים כי נעשה על ידם פיצול פיזי-אופקי של המגרש
 27 במסגרת הסכם המכר, כך שנמכרו על ידם כל זכויותיהם בדירת המגורים, וזאת מאחר ומכרו
 28 לרוכשים את בית המגורים (בשטח של 130 מ"ר) וכן שטח חצר סבירה (220 מ"ר). ואילו
 29 המשיב, הוא שטוען כי על פי העולה מהסכם המכר - לא נמכרו כל זכויותיהם של הרצברון
 30 בדירת המגורים.
- 31 32. בפתוח להסכם המכר, ב"והואיל" השלישי קבעו המוכרים והרוכשים כדלקמן:
- 32 **"והואיל:**
 33 והמוכרים מעוניינים למכור לרוכשים והרוכשים מעוניינים לרכוש
 34 מהמוכרים אך ורק את בית המגורים וזכויות בניה בהיקף של כ- 30/100
 35 מזכויות הבניה המוקנות ו/או יוקנו למגרש מעבר לזכויות הבניה של בית
המגורים (להלן "הממכר")."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 3 להסכם המכר מצויות "הצהרות הרוכשים", כאשר בסעיף 3.3 הוצהר מפורשות על
2 ידי הרוכשים, כי:
- 3 "ידוע להם שהמוכרים, ביחד עם אורי זיו, נשארים הבעלים של 70/100 חלקים בלתי
4 מסוימים של זכויות הבניה המוקנות למגרש וכן של המבנה הבנוי בפינה הצפונית מערבית
5 של המגרש וכן של כל שטחי הקרקע של המגרש שמסביב לבית המגורים, למעט שטחי
6 הקרקע המהווים כיום דרך גישה לבית המגורים, אשר יהווה רכוש משותף (להלן: "שטחי
7 המוכרים")." [ההדגשות אינן במקור]
- 8 הרצברון טענו במסגרת תצהיר העדות הראשית של העורר 1, כי מכרו לרוכשים את כל
9 זכויותיהם בבית המגורים, וזאת:
- 10 "יחד עם החצר סביבו ודרכי הגישה אליו, כאשר שטח בית המגורים יחד עם שטח החצר
11 שמסביבו, אשר נמכר מסתכמים בכ- 350 מ"ר." (סעיף 3 לתצהיר העורר 1)
- 12 עוד טען העורר 1 בסעיף 3 לתצהירו כי:
- 13 "בבעלותנו נותר המבנה בשטח של כ- 30 מ"ר שיחד עם שטח החצר שמסביבו אשר נותר
14 בבעלותנו מסתכם בכ- 250 מ"ר.
- 15 חלוקת מגרש המוכרים כאמור לעיל אושרה ע"י כל הצדדים (המוכרים/הרוכשים)
16 בחתימתם על התשריט נספח ב' לתצהיר זה (השטח הצבוע ורוד בתשריט הינו שטח החצר
17 השייך לבית המגורים הנמכר השטח הצבוע ירוק בתשריט מהווה את שטח החצר שנותרה
18 בבעלות המוכרים יחד עם המבנה הסמוך)."
- 19 אותו תשריט, נספח ב' לתצהירו של העורר 1, מכיל סימונים בצבעים, בליוויית מקרא בחלקו
20 העליון הימני של התשריט. על פי הנטען שטח בית המגורים מסומן בצבע לבן. כך גם סומן
21 המחסן (המבנה בשטח של 30 מ"ר) בפינה הימנית העליונה של המגרש שבתשריט. שטח החצר
22 שמסביב לבין המגורים, ואשר נטען שנמכרה אף היא על ידי הרצברון לרוכשים, סומן בצבע
23 אדום (הוגדר במקרא התשריט כ"שייך לממכר (שטחי הרוכשים)"), דרך הגישה סומנה באדום
24 עם קווקוו (הוגדרה במקרא "זכות מעבר לשטחי המוכרים"), ואילו מה שהוגדר בתצהיר
25 כשטח החצר שנותרה בבעלות הרצברון – סומן בירוק (במקרא התשריט הוגדר כ"שטחי
26 המוכרים").
- 27 ניסיון לתור אחר מקורו של אותו תשריט או עיתוי עריכתו – העלה חרס.
- 28 התשריט שצורף כנספח ב' לתצהירו של העורר 1 – אין לו זכר בהסכם המכר. האזכור היחיד
29 לקיומו של תשריט כלשהו מצוי ב"והואיל" השני להסכם המכר, בו נאמר:
- 30 "והמגרש המוכר למוכרים הינו חלק מהמקרקעין המותחם בצבע אדום
31 בתשריט נספח לשטר החכירה נספח א/2 לחוזה זה לרבות שביל הגישה
32 הצבוע אדום בתשריט הנ"ל ועליו בנוי בית מגורים בו מתגוררים המוכרים
33 (להלן: "בית המגורים");



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 נראה, כי התשריט אליו ישנה התייחסות כאמור ב"והואיל" השני של הסכם המכר, איננו
2 התשריט שצורף כנספח ב' לתצהירו של העורר 1. לא רק שהעורר 1 לא ציין כך בתצהירו אלא
3 שעל פני הדברים התשריט אליו מתייחס הסכם המכר הוא תשריט התוחם בצבע אדום את
4 המגרש כולו של הרצברון, שעליו מצוי בית המגורים.
- 5 ניתן היה לצפות, אם אמנם בהסכם המכר מכרו הרצברון לרוכשים את בית המגורים ואת
6 שטח החצר הצבוע באדום – כי תשריט כאמור היה מצורף כנספח להסכם המכר – ולא היא.
- 7 36. חלוקה, דוגמת זו המוצגת בתשריט נספח ב' לתצהיר העורר 1, אינה מוצגת, איפוא, בשום
8 מקום בהסכם המכר, וממילא אף אינה חלק מהסכם המכר ומההסכמות אליהן הגיעו
9 הצדדים. ההוראות הרלבנטיות בהסכם המכר, כפי שפורטו לעיל, אינן משקפות את אשר נטען
10 על ידי העוררים בערר זה.
- 11 37. לשונו של הסכם המכר ברורה וחד משמעית – ה"ממכר" מתייחס אך ורק לשטח בית המגורים
12 וכן ל- 30% מזכויות הבניה במגרש. זאת ותו לא.
- 13 לא ניתן למצוא בשום מקום בהסכם המכר אמירה, הצהרה או הסכמה לפיה הרוכשים רכשו
14 מהרצברון יותר מאשר את בית המגורים ו- 30% מזכויות הבניה במגרש.
- 15 38. יתר על כן, עיון ב"חוזה שיתוף ובניה משותפת" מיום 26.2.2014 (להלן – הסכם השיתוף), בין
16 מר אורי זיו, ה"ה הרצברון והרוכשים, אשר צורף כנספח לתצהירו של מר דיסטפלד, מאיר
17 באור אחר לחלוטין מזה הנטען על ידי העוררים את מהות ההתקשרות שהיתה בין הרצברון
18 למוכרים.
- 19 כך, למשל, בפתוח להסכם השיתוף, הוצהר על ידי הצדדים לו כדלקמן:
- 20 "הואיל והצדדים הינם בעלי זכויות חכירה ו/או רכשו זכויות חכירה בתמורה ו/או ללא
21 תמורה במגרש המותחם בצבע שחור בתשריט נספח לחוזה זה המהווה חלק מחלקה
22 48 בגוש 18169 ברחוב פינסקר בנהריה (להלן: "המגרש");
- 23 והואיל והצדדים חפצים להסדיר ביניהם בחוזה זה בניה משותפת של בנין מגורים במגרש,
24 החל משלב גיוס אדריכל, יועצי תכנון, ביצוע התכנון, ממשיך בהוצאת הזמנות
25 להציע הצעות לבחירת קבלן מבצע, ספקים וגומר בבניית הבנין והדירות אשר יכללו
26 בו וחלוקת הדירות שיכללו בבנין המגורים שייבנה במקרקעין בין הצדדים, לרבות
27 רישום הזכויות בדירות שיבנו בלשכת רישום מקרקעין על שם הצדדים כנקבע
28 בחוזה זה ("הפרויקט" – כהגדרתו להלן);
- 29 זאת ועוד, סעיף 5 להסכם השיתוף, מתייחס ל"רכישת המגרש" ונקבע בסעיף 5.1 כך:
- 30 "כל אחד מיחיד הקבוצה אשר רכשה בתמורה חלקים מהמגרש יישא בעלויות רכישת חלקו
31 ע"פ הנקבע בהסכם המכר."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ואילו סעיף 6.1 להסכם השיתוף קובע כי:
- 2 **"הואיל והצדדים רכשו חלקים בלתי מסוימים של המגרש, לפי חלוקה רעיונית של היחידות**
 3 **הניתנות להקמה על המגרש, הכפופה לפעולות תכנוניות שונות אשר יצריכו אישור הרשויות**
 4 **לרבות הקלות, ידוע לצדדים כי יתכן ויהיו שינויים בתכנון וביחידות שיאושרו בסופו של**
 5 **דבר, עקב דרישת הרשויות ו/או חוסר ברירה תכנוני. ... "**
- 6 39. בחקירתו הנגדית של העורר 1, נשאל הוא באשר להעדר התאימות בין טענותיו בתצהירו לבין
 7 האמור בצורה מפורשת בהסכם המכר ובהסכם השיתוף, אך תשובותיו של העורר 1 היו
 8 רחוקות מלהניח את הדעת.
- 9 העורר 1 התחמק ממתן תשובה ישירה לשאלות שנשאל על ידי ב"כ המשיב, ולמעשה הרוסם
 10 שהתקבל הוא כי תשובותיו התמצו בחזרה על הדברים שנרשמו בתצהירו, אך זאת בלא
 11 התמודדות עניינית אם השאלות שנשאל בחקירה הנגדית. ראו לעניין זה עדות העורר 1 בעמוד
 12 12 לפרוטוקול הדיון שורות 12-32, ובעמוד 13 שורות 1-2:
- 13 **"ש. נכון שלפי הסכם המכר, לא הסכם השיתוף, אתם מכרתם לרוכשים רק את הבית**
 14 **בלי שום דבר מסביב כאשר הסכמתם שהדבר היחיד שישאר משותף זה דרך**
 15 **הגישה לבית?**
- 16 **ת. מכרנו את הבית פלוס 189% זכויות בניה. מכרנו את כל השטח האדום בתשריט**
 17 **והבית.**
- 18 **ש. מפנה ל-והואיל השלישי בהסכם המכר?**
- 19 **ת. לא מכרנו את כל השטח, מכרנו מה שמסומן באדום בתשריט והדירה זכויות בניה**
 20 **ש. התשריט והסכם המכר, אתה מסכים שיש אי התאמה, אתה מסכים למכור בהסכם**
 21 **המכר אך ורק את בית המגורים לא מדבר על זכויות הבנייה?**
- 22 **ת. יש זכויות בנייה.**
- 23 **ש. אני יודע שיש זכויות בניה. אני מדבר עכשיו רק על השטח?**
- 24 **ת. השטח האדום בתשריט.**
- 25 **ש. אתה יכול להראות איפה אותו שטח אדום שמסומן בתשריט איפה הוא נמצא**
 26 **בהסכם?**
- 27 **ת. נכון שאת השטח הירוק שארנו אצלנו**
 28 **ש. לפני שעשיתם את המכר לא עשיתם פרצלציה?**
- 29 **ת. כרגע אין פרצלציה השטח מוכר ל 999 שנה.**
- 30 **ש. כשאתה אומר בסעיף 6 לתצהירך מכרנו את כל זכויותינו בבית המגורים, אתה**
 31 **מתייחס רק לבית?**
- 32 **ת. לבית והצבע האדום. כמו שקראת קודם.**
- 33 **ש. מובהר שלא מכרתם את כל החלקה והשאריתם לכם מה שמסומן בירוק?**
- 34 **ת. כן. ומחסן שמחובר בקו אפס. החלק הלבן שלנו גם**
 35 **ש. בהסכם השיתוף סעיף 6.1 (ע/2) כתוב הואיל והצדדים רכשו חלקים... למה כתוב**
 36 **חלקים בלתי מסוימים אם יש תשריט?**
- 37 **ת. אתה שואל אותי? את המינוח המשפטי איך כותבים את זה, אני לא יודע. הסנתי**
 38 **שכך צריך להגדיר את זה באופן משפטי. מינוח משפטי לא יכולת שלי להבין ולא**
 39 **למדתי את זה. "**
- 40 40. המסקנה הברורה, ההגיונית והמתבקשת מהוראות הסכם המכר והסכם השיתוף היא כי
 41 הרצברון מכרו לרוכשים לכל היותר את בית המגורים בלבד, וכן 30% מזכויות הבניה במגרש.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 41. ואכן, לשום הסכם שנכרת בין הרצברון לבין הרוכשים – לא הסכם המכר ולא הסכם השיתוף
2 - לא צורף התשריט, עליו מבקשים העוררים להיסמך בערר זה.
- 3 שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים כי אם אמנם היו הרצברון מוכרים לרוכשים את בית
4 המגורים בתוספת שטח חצר, כפי טענתם, בנוסף ל- 30% מזכויות הבנייה, כנטען בתצהירו
5 של העורר 1, הרי הסכמה כזו היתה מקבלת ביטוי מפורש בהסכם המכר, ובוודאי שאם היה
6 קיים תשריט המגדיר את שטחי הממכר – היה זה מצורף כנספח להסכם המכר – לא כל שכן
7 שעה שהצדדים להסכם המכר היו מלווים בליווי משפטי.
- 8 42. העדרו של תשריט כאמור מהסכם המכר – אומר דרשני ומעלה תמיהה רבתי באשר
9 ל"הופעתו" של תשריט רק בשלב הערר. יתר על כן, התשריט נספח ב' לתצהיר העורר 1, אינו
10 נושא כל תאריך ולא ניתן כלל לדעת מתי נחתם על ידי הרצברון והרוכשים.
- 11 אף העורר 1 בחקירתו הנגדית לא ידע לתת כל הסבר לעניין זה. כאמור, כל שידע העורר 1
12 לומר בעדותו בפנינו הוא את אותם דברים שנרשמו בתצהירו. הרושם שנוצר הוא שהעורר 1
13 דבק באמור בתצהירו בשל כך שאין בידו תשובות ענייניות לשאלות שנשאל בחקירה הנגדית
14 ובשל העדר יכולת ליתן הסבר כלשהו שיש בו כדי להניח את הדעת לפער בין האמור בתצהירו
15 לבין הדברים המפורשים המצויים בהסכם המכר ובהסכם השיתוף.
- 16 **המסקנה העולה היא, איפוא, כי התשריט, נספח ב' לתצהירו של העורר 1, לא נוצר אלא**
17 **לצרכי ערר זה, על כל המשתמע מכך.**
- 18 43. יתרה מזאת, עיון ב"תחשיב", מוצג ע/12, שהוצג בפני מר דיסטפלד בחקירתו הנגדית ע"י
19 ב"כ העוררים, מעלה כי החישוב שערכו העוררים עצמם מתייחס לשטח של "בניין קיים" של
20 150 מ"ר (ככל הנראה לפי עמדת השמאי מטעמם – ראו סעיף 1.3 לחוות דעת השמאי דרעי,
21 אשר ערך מדידה גרפית לפי התשריט שהוצג בפניו – הוא התשריט נספח ב' לתצהיר העורר 1)
22 וכן ל- 189.3 מ"ר נוספים – אשר מהווים 30% מזכויות הבניה הנוספות במגרש (631 מ"ר), כך
23 שסה"כ הגיעו העוררים לשטח של כ- 339.3 מ"ר.
- 24 אלא שכמובן שלא ניתן לייחס את אותם 30% מזכויות הבניה במגרש לחלק מסוים בו –
25 ולקבוע כי מדובר בשטח החצר של בית המגורים – כפי שעשו וטענו העוררים.
- 26 44. הן מהסכם המכר והן מהסכם השיתוף עולה כי מדובר ברכישה של **חלקים בלתי מסוימים**
27 במגרש. ניסיונם של העוררים לטשטש עובדה זו במסגרת הערר, ולהציג מצג לפיו כביכול מכרו
28 הרצברון לרוכשים את שטח בית המגורים וכן שטח **מסוים** של חצר מסביב לבית המגורים,
29 השווה ל- 30% מזכויות הבניה הנוספות – דינו להידחות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 45. על פי האמור בהסכם המכר מכרו הרצברון לרוכשים אך ורק את שטח בית המגורים וכן 30%
2 מזכויות הבניה במגרש. לפיכך, ובהתאם לעקרון שנקבע בפסיקה בכל הנוגע לדרישה כי
3 המוכר ימכור את מלוא הזכויות שיש לו בדירת המגורים – אין לומר כי הרצברון זכאים
4 ליהנות מהפטור ממס שבח.
- 5 46. כאמור לעיל, ההלכה הפסוקה קבעה כי "דירת מגורים" כוללת הן את הבית עצמו והן את
6 הקרקע המשויכת לאותו בית ומשמשת באופן סביר את בית המגורים. במקרה דנן, בו הובהר
7 כי נמכר רק שטח בית המגורים ו-30% מזכויות הבניה, ברי כי לא ניתן לקבוע כי הרצברון
8 מכרו את כל זכויותיהם בדירת המגורים.
- 9 על מנת שהמוכר, ובמקרה דנן – הרצברון – יחשב כמי שמכר את כל זכויותיו בדירת המגורים
10 הרי שנדרש הוא להוכיח כי מכרן ללא שייר וכי לא נותרו בידיו זכויות במקרקעין בקשר עם
11 דירת המגורים. **זאת לא הוכח במקרה שבפנינו.**
- 12 47. יתר על כן, לא רק שהניסיון לייחד לאותו בית מגורים שטח מסוים של קרקע ("חצר") – אינו
13 משקף את הלשון הנקוטה בהסכמים בין הצדדים, אלא אף את מהותה האמיתית של העסקה.
14 למעשה, בחינת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה מלמדת כי הניסיון לייחד את המכר
15 לבית מגורים דווקא, אינו משקף את מהותה האמיתית של העסקה; בחינת מהותה האמיתית
16 של העסקה מעלה כי הרצברון כלל לא מכרו לרוכשים "דירת מגורים" אלא חלקים בלתי
17 מסוימים במגרש וזכויות בניה בו. דהיינו – מכר של קרקע וזכויות בניה.
- 18 אזכור, כי בהסכם השיתוף אין אמירה כלשהי על ידי הצדדים אודות מכירה או רכישה של
19 בית מגורים. הסכם השיתוף כולו מדבר על רכישת זכויות בלתי מסוימות ב"מגרש".
- 20 48. יש לתת משקל נוסף גם לבקשת ההיתר שהגישו העוררים ביום 9.2.2014, ולדיון בה במסגרת
21 ועדת המשנה לתכנון ובניה – מוצג מש/1, אשר בו צויינה מהות הבקשה: "הריסת בית קיים
22 והקמת בניין מגורים עם 8 יח"ד ב-9 קומות מעל קומות עמודים עפ"י תמ"א."
- 23 אין להתעלם גם מן העובדה שהעורר 1 בעדותו בבית המשפט הבהיר כי העוררים לא הביאו
24 בפני המשגיב את העובדה כי קיימים קשרי משפחה ביניהם וכן לא צירפו את הסכם השיתוף
25 לראיותיהם – מטעמים השמורים עימם. זאת ועוד, העורר 1 ציין בעצמו, חד משמעית, כי
26 התכלית של הסכם המכר היתה הקמת הבניין – ראו עמוד 12 לפרוטוקול שורות 5-9:
- 27 ש. **התכלית המקורית שלכם בעסקה זה לא להקים קומונה בבית הקטן של ה 150 מ"ר**
28 **אלא מגדל**
29 **ת. התכלית המקורית להקים בניין, בינתיים זה לא מתקדם ואנחנו רוצים לשנות.**
30 **ש. לא סתם בניין אלא בניין של 9 קומות?**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ת. זאת התכלית אבל זה עדיין לא התקדם ואנחנו רוצים לשנות וזה בגלל תמ"א 38**
2 **שלא מתקבלת, אז החלטנו לעשות שינוי."**
- 3 גם אם תישמע הטענה, כי יש להתייחס להריסת בית המגורים הקיים על המגרש כאל מכירה
4 ואובדן של כל הזכויות בו על ידי הרצברון, באופן המזכה אותם בפטור ממס שבח (לאור
5 הקביעה בע"א 265/79 מס שבח מקרקעין נ' בן עמי) – הרי שטענה מעין זו נדונה ונדחתה
6 בפרשת להב, ושם נקבע:
- 7 "לדעתי, בהלכת בן עמי אין כדי לסייע למערערת. שכן, הרציונאל שביסוד הלכת בן עמי
8 היה, שהמהות הכלכלית האמיתית של העסקה הייתה מכירת כל הזכויות בדירת המגורים
9 עבור דירות שהמוכרות תקבלנה בבניין שיקים הקבלן על המגרש, כאשר לחלק המקרקעין
10 שהשאירו המוכרות בידן לא הייתה כל משמעות כלכלית ממשית נפרדת או נוספת על
11 הדירות שהמוכרות היו אמורות לקבל במסגרת עסקת הקומביניציה, והן נועדו רק להבטיח
12 את זכותן לחלקים ברכוש המשותף בבניין החדש שייבנה על החלקה. כפי שצוין בפסק
13 הדין: "המערערות דגן השקיעו את כל זכויותיהן בדירת היחיד שלהן בעסקה עם הקבלן,
14 כדי להשיג לעצמן דירות חדשות תחתן", והאחוזים בבעלות המשותפת במגרש שנשמרו
15 למערערות, "נשמרו להן למטרה אחרת, לצורך שמירת זכותן לחלקים בקרקע שיוצמדו
16 לבסוף, אחרי רישום הבית כבית משותף, לדירותיהן. אין לחלקים אלה בקרקע כל תוכן
17 כלכלי בפני עצמו, כאילו השאיר בעל הדירה, המוכר, עדיין זכות עומדת בפני עצמה בידיו
18 בנוסף על זכותו לקבל דירה בבניין החדש" (עמוד 704 לפסק הדין). כפי שמסכם הלכה זו
19 הדרי בספרו דלעיל, "מבחינת תוכן הפעולה שנעשתה: כל דירת המגורים נמכרה (ובפועל
20 אכן נהרס הבית הישן) תמורת דירות בבית החדש שייבנה, ללא שום שיור כלכלי" (שם,
21 בעמ' 513-512).
- 22 **במקרה שלפנינו, הזכויות שהשאירה לעצמה המוכרת במגרש לא היו טפלות לתמורה**
23 **שהתקבלה עבור דירת המגורים שמכרה. הן נועדו להותיר בידה זכויות (בנייה) בעלות תוכן**
24 **כלכלי ממש שאין לו כל קשר לעסקת המכר ולתמורה שהתקבלה במסגרתה עבור מכירת**
25 **דירת המגורים, ולא ניתן לומר עליה כי מכרה את דירת המגורים ללא כל "שיור**
26 **כלכלי".[ההדגשות אינן במקור]**
- 27 .49 זאת ועוד, לא ניתן גם להתעלם מן העובדה שהרצברון לא מכרו את כל זכויות הבניה הנוספות
28 הקיימות במגרש ושהיו בבעלותם.
- 29 הלכת בית המשפט העליון בעניין ע"א 7394/03 + ע"א 6670/04 + ע"א 8299/04 + ע"א
30 9197/04, נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ ואח' נ' דב גוטסמן ואח', מיסים כא/1 (פברואר
31 2007) ה-1 (להלן – הלכת ר.א.ר.ד.). קבעה כי מאחר ולזכויות בניה נוספות יש משקל מכריע
32 בקביעת שוויה של קרקע, הרי שניתן לומר כי זכויות בנייה הינן חלק בלתי נפרד ממהותה של
33 ה"קרקע". על כן נקבע כי יש לפרש את המונח "זכות במקרקעין" ככזה הכולל גם את זכויות
34 הבנייה במקרקעין, ואלו נתפסות, לצרכי מס, כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות
35 או החכירה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יוצא אפוא, לאור הלכת ר.א.ר.ד, כי גם בשל העובדה שהרצברון לא מכרו את מלוא זכויות
2 הבניה הנוספות הקיימות במגרש – אפשר ולא ניתן לראות בהם כמי שמכרו את מלוא
3 זכויותיהם בדירת המגורים, ועל כן אינם זכאים לפטור ממס שבח.
- 4 50. למעלה מן הדרוש אציין, כי גם אילו פני הדברים היו כמות שטענו הרצברון (ולא היא, כאמור),
5 דהיינו, כי מכרו את בית המגורים בליווית שטח חצר סבירה, הרי שבהתחשב בנתוני האזור
6 בו מצוי הנכס, עדיין לא היה מקום למתן פטור ממס שבח.
- 7 ראשית, יוזכר כי עסקינן במגרש בשטח קטן מדונם אחד, של כ- 590 מ"ר, אשר כשלעצמו, על
8 פי הפסיקה ונקודת המוצא ממנה היא יצאה – מהווה שטח סביר הדרוש לבית מגורים באזור
9 בו הוא מצוי. יש לציין, כי השמאי דרעי התבסס בחוות דעתו הנ"ל על התשריט נספח ב'
10 לתצהיר העורר 1, אשר כאמור – קבעתי כי לא היווה חלק מהסכם המכר וקביעת ה"ממכר".
- 11 אמנם, לפי חוות דעת השמאי דרעי פיצול פיזי, כנטען על ידי העוררים, הינו סביר, מאחר
12 ומדובר, לגישתו, בבית מגורים צמוד קרקע אשר לו שטח חצר בהיקף ש"אינו שכיח" במרכזי
13 ערים או ישובים במרחב הצפון. השמאי קבע כי במקרה הנדון מדובר בשטח בית מגורים צמוד
14 קרקע "אקונומי" באזור המדובר.
- 15 אלא שהשמאי דרעי אינו מציין בחוות דעתו מהם אחוזי הבניה המיועדים באותם אזורים
16 אליהם הוא משווה את המקרה הנדון.
- 17 51. עדותו של מר דיסטלפלד מטעם המשיב אמינה עלי יותר בעניין זה, שכן עדותו התייחסה
18 למכלול הנתונים הרלבנטיים, לרבות אחוזי הבנייה במרכז העיר נהריה – מיקום הנכס נשוא
19 הערר, לעומת אחוזי בניה של בניה צמודת קרקע בפרברי נהריה. כך, מציין מר דיסטלפלד
20 בחקירתו הנגדית (עמוד 15 שורות 1-20):
- 21 ש" אם היה נרשם כבית משותף בית המגורים פלוס השטח האדום היה יחידה אחת
22 עם אותם זכויות בניה של 30/100 והיה קובע שלאחת 30/100 וליח' השניה 70/100?
23 ת. אם החלוקה שווה והיגיונית ולא היפותטית וחסרת כל טעם כלכלי למעט הרצון
24 להימנע מתשלום מס שבח, מניח שזה היה עומד בסעיף 67 לתקנה 27. הרי לא
25 הגיוני כלכלית לעשות חלוקה כזאת בשעה שיש בית מגורים שלשיטתך שווה הרבה
26 כסף, ולתת לצד השני את המחסן שלא שווה כלום. אין פה שום היגיון כלכלי לעשות
27 חלוקה כזאת, זה פשוט מסך עשן.
28 ש. אי אפשר ב 250 מטר לבנות עוד בית מגורים.
29 ת. לא הגיוני, לא כלכלי לעשות כזה דבר.
30 ש. ראינו לפני דקה שבעין שרה עם חצרות מאוד קטנות בונים על 214 מ"ר בתים של
31 160 ו- 200 מ"ר זה כן הגיוני?
32 ת. בעין שרה, כן. פה לא. בעין שרה במקרים שהבאת כדוגמא מדובר על אחוזי בניה
33 נמוכים שמיועדים לבניית בתים צמודי קרקע, פה מדובר על המע"ר של העיר עם
34 אחוזי בנייה מטורפים
35 ש. כמה אחוזי בנייה מטורפים?



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. לפי התב"ע 107% ועם התמ"א מגיע ל 215% ובכל מקרה בעין שרה בדוגמא
2 שהבאתם מנצלים את כל זכויות הבניה אותם אלה שבונים את צמודי הקרקע
3 ומוכרים את הבתים. פה השימוש המיטבי הרסת הבית הישן, כפי שרואים
4 שבכוונת בעלי המגרש לעשות ולבנות בית מגורים חדש. זה השימוש המיטבי
5 ההגיוני בקרקע, להזכירך מדובר מע"ר ולא בפרבר כמו שאתה מציין בעין שרה."
- 6 52. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל – עמדתי היא כי אין מקום להעניק להרצברון פטור ממס
7 שבח במקרה הנדון, וזאת אף מבלי להידרש לעובדה כי הרצברון לא הוכיחו כלל כי הגישו
8 בקשה לפטור ממס שבח במועד הגשת ההצהרה על העסקה, כדרישת סעיף 49א(א) לחוק
9 מיסוי מקרקעין, ודין הערר בעניין זה – להידחות.
- 10 3.א. ניכויים מן השבח – האם מותרים?
- 11 53. הרצברון טענו, לחלופין וככל שלא תתקבל טענתם לזכאות לפטור ממס שבח, כי יש להתיר
12 להם לנכות מן השבח את כל התשלומים שפורטו בסעיף 8 לתצהירו של העורר 1 בהתאם
13 לאסמכתאות שצורפו כנספח ה- 1 – 5 לתצהירו.
- 14 הרצברון טוענים כי המשיב לא חלק בתצהיר העדות הראשית מטעמו על עצם ביצוע
15 התשלומים האמורים ובהתאם להחלטת הוועדה מיום 10.9.2015 נמסרו למשיב כל הקבלות
16 נספח ה' הנ"ל ולמרות זאת – לא התירם המשיב בניכוי מהשבח.
- 17 54. מנגד, טוען המשיב בתצהירו של מר דיסטלפלד, כי על פי תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, היה
18 על הרצברון להגיש שומה עצמית המפרטת יום שווי רכישה, יום ושווי מכירה וכן את רשימת
19 הניכויים הנדרשים לפי תאריכים וכן להגיש שומה עצמית לתשלום המס. לעמדת המשיב,
20 הניכויים הנדרשים כעת לא נדרשו בשלב הגשת השומה העצמית וחלקם נדרשו רק בשלב
21 ההשגה, אך בלא אסמכתאות.
- 22 המשיב מבהיר כי אינו מוכן להכיר בניכויים בגין בית המגורים נוכח עמדתו כי מהות העסקה
23 היא מכר של קרקע ולא של בית מגורים. ובאשר לניכויים הקשורים לקרקע – עמדת המשיב
24 היא על הרצברון להגיש בקשה לתיקון השומה ולצרף את רשימת הניכויים המבוקשים
25 בליווי אסמכתאות, על מנת שהמשיב יבחן אם יש מקום על פי הדין לתיקון השומה והאם
26 יש מקום להכיר בניכויים שיתבקשו.
- 27 55. דומני, כי גם בעניין זה הדין עם המשיב.
- 28 אכן, הרצברון לא הציגו בפנינו כל ראיה לכך שהניכויים המבוקשים כעת במסגרת הערר –
29 הוגשה לגביהם בקשה לניכויים מן השבח במסגרת שומה עצמית. מטופס המש"ח שצורף
30 כנספח ג' לתצהיר העורר 1 – לא עולה פניה כאמור.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אך גם אם נתעלם מעובדה זה, לגופו של עניין לא ניתן כעת להכריע בשאלת זכאותם של
2 הרצברון לניכויים מן השבח המבוקשים בסעיף 8 לתצהיר העורר 1.
- 3 ראשית, נספח ה'1 – ה'5 לתצהיר העורר 1 מתייחסים ומופנים כלפי זיו אורי וסימה ולא כלפי
4 הרצברון. על כן, ברי כי נדרשת התייחסות קונקרטית מצד הרצברון באשר לחלק הנטען
5 בניכויים האלו אשר יש לייחסו אליהם.
- 6 עניין זה לא הובהר במסגרת תצהיר העדות הראשית, ובנסיבות אלו ראוי שיעשה על פי
7 המתכונת שנדרשה על ידי המשיב, וביחס לניכויים המתייחסים לקרקע ולא לדירת מגורים.
- 8 לא מצאתי, אפוא, כי נפל פגם בדרישת המשיב כי הרצברון יפנו בהליך המתאים למשרדי
9 המשיב לצורך הכרה בניכויים הנטענים על ידם, על מנת שייבחנו כראוי וכדין על ידי נציגי
10 המשיב.
- 11 **ב. שומת מס הרכישה:**
- 12 56. עמדת הרוכשים היא כי הם זכאים לשיעור מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים. לצורך
13 זה טוענים הרוכשים כי פסק הדין המנחה בהגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה הוא פסק
14 דינו של בית המשפט העליון בע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים א/6
15 (דצמבר 1987) עמ' ה-1 (להלן – פרשת פרידמן).
- 16 טענת הרוכשים היא כי בעניינם מתקיים הן המבחן האובייקטיבי – דהיינו: הנכס כולל
17 מאפיינים של דירת מגורים; והן המבחן הסובייקטיבי – היינו ייעוד הדירה למגורים על ידי
18 הרוכש.
- 19 המשיב, מנגד, גורס כי המהות הכלכלית של העסקה שנכרתה בין הרצברון לבין הרוכשים,
20 הנלמדת מהמערכת החוזית ביניהם, היא של רכישת זכויות במגרש ולא רכישת זכות בדירת
21 מגורים, ועל כן יש לחייב את הרוכשים במס רכישה בהתאם.
- 22 57. בחנתי את טענת הרוכשים לפיה היה מקום לחייבם במס רכישה בשיעור החל על רכישת דירת
23 מגורים ולא בשיעור שקבע המשיב, קרי – על קרקע – ומצאתי כי אין בסיס בדין לקבלה.
- 24 58. ראשית, יש לציין את העובדה כי אף אחד מן הרוכשים לא מסר תצהיר עדות ראשית בערר
25 זה. התצהיר היחיד שהוגש הוא של העורר 1 – שהינו אחד המוכרים.
- 26 עובדה זו פועלת לחובת הרוכשים, שכן העורר 1 אינו יכול ליתן תצהיר שיהא בו משום מתן
27 מענה למבחן הסובייקטיבי שנקבע בפסיקה בפרשת פרידמן, וממילא לא עשה זאת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העורר 1 הצהיר אמנם כי המוכרים, הרצברון, מכרו לרוכשים בית מגורים ששימש במועד
2 המכירה למגורים, ועוד נטען כי "עד עצם היום הזה הינו משמש למגורים בלבד".
- 3 אלא שבחקירתו הנגדית של העורר 1, כפי שצוטטה לעיל, העיד העורר 1 כי התכלית של
4 העסקה שנכרתה בין המוכרים לרוכשים היתה הקמת בנין בן 9 קומות.
- 5 59. זאת ועוד, בשים לב לעדותו של העורר 1 לפיה בשל אי אישור הזכויות על פי תמ"א 38 –
6 החליטו הצדדים שהם "רוצים לשנות" (עמוד 12 לפרוטוקול שורה 6) – לא ברור כלל האם
7 בכלל הושלמה העסקה, האם הרוכשים קיבלו חזקה בבית המגורים, האם עברו להתגורר בו,
8 או האם מאן דהוא מתגורר בו. על כל אלה – לא הובאה כל ראיה בפנינו. וחשוב יותר מכל
9 אלה – ברור מטענה זו, כי המהות היתה הריסת בית המגורים ובניית הבניין בן 9 הקומות.
- 10 60. בפרשת פרידמן קבע כבוד הנשיא שמגר, את המבחן לקביעת "דירת מגורים" לצורך מס
11 רכישה, כדלקמן:
- 12 "ומכאן לקביעת המבחן: מהי "דירת מגורים" על פי התקנות?
13
14 נראה כי המבחן לייעוד הדירה למגורים, חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי -
15 הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה", ואלמנט סובייקטיבי - הטמון בכוונת
16 הרוכש לייעד את ה"דירה" לשמש למגורים.
17
18 אשר לאלמנט הראשון - הגדרת ה"דירה" - נראה לנו כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי
19 אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה", אלא, יש
20 להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר שתכלול אף מבנים שאמנם אינם
21 מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". לפיכך, המשמעות הרצויה הינה
22 שמבנה יהיה "דירה", אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת
23 מנקודת מבטו של האדם הסביר (ראה גם הדיון בהגדרת "דירה" ביחס להגדרה שבחוק אצל
24 הדרי הנ"ל, בעמ' 147-144).
- 25
26 אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הקושי רב יותר. מחד, לשון התקנות היא, כאמור
27 לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר
28 בדירה כעבור עשר שנים, מספקת את דרישות התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו.
- 29
30 מאידך גיסא, על פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לייעד
31 את הדירה למגורים: לשון ההגדרה "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים", ולשון
32 תקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי "הדירה תשמש למגורים".
- 33
34 אין ספק כי הפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש בדירה, יאפשר
35 השתמטות ממס. לעומת זאת, הפרוש הצר מתיישב יותר עם נוסח התקנות ומגשים את
36 כוונת המחוקק. לפיכך, נראה כי יש לדרוש קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים.
37 לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים, צריך לעבור משך זמן בו
38 מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל."
- 39 61. מנגד, כבוד השופט בך חלק על דעתו של הנשיא שמגר, וסבר כי יש ליתן למבחן הסובייקטיבי
40 פרשנות גמישה ורחבה יותר:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 "אמנם מסכים אני לדעת חברי הנכבד כי קיים הבדל בין ההגדרה של "דירת מגורים"
2 המופיעה בס. 1 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), בה מדובר על
3 "... ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה ...", ובין ההגדרה של אותו מונח
4 בתקנה 1 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) התשל"ד-1974, (להלן: "התקנות") לפיה
5 "דירת מגורים" היא "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים ...".

6
7 על כן שותף אני לדיעה, כי ביישומה של תקנה 2(א) לתקנות, הקובעת פטור חלקי, לצורך
8 מס הרכישה, עבור רכישת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים, אין להסתפק בכך, שהדירה
9 "מיועדת למגורים מבחינת טיבה". לשון אחרת: אם דירה, מפאת טיבה יכולה לשמש
10 למגורים, אך עולה מחומר הראיות שלמעשה אין היא מיועדת לשמש למטרה זו, אזי אין
11 הבעלים זכאי לפטור החלקי האמור.

12
13 אולם עדיין חייבים אנו לתת פירוש נאות למילים "... או מיועדת לשמש למגורים ..."
14 בתקנות הנדונות עצמן.

15
16 נראה לי, כי בעשותנו כן לא נוכל להתעלם מההגמשה שהוכנסה בתיקון מס. 8 לחוק, בו
17 שונה, לצורך קביעת הפטור ממס שבח המונח "דירת יחיד" ל-"דירת מגורים", וניתן למונח
18 זה פירוש רחב.

19
20 סבורני, כי לפחות בדרך ההיקש, יש מקום לנקוט בגישה ליבראלית וגמישה גם כאשר באים
21 אנו לפרש את המילים "מיועדת לשמש למגורים ...", המופיעות בתקנות המותקנות על פי
22 אותו חוק והמתייחסות למונח זהה, אם כי לצורך מס משלים המוטל על רוכש הזכות בדירה.

23
24 עם כל הכבוד לא נראה לי, כי בכדי לספק את דרישות התקנה האמורה חייב בית המשפט
25 להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאלתר, היינו מיד עם השלמת העיסקה
26 נשוא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחרי מועד זה. לדעתי מספיק אם בית המשפט יוכל
27 לקבוע, על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר, הנראה לעין.

28
29 לצורך קביעה זו ישנה חשיבות לצורתה החיצונית של הדירה, משמע שקל יותר להגיע אל
30 המסקנה, שהדירה אכן מיועדת לשמוש כדירת מגורים כאשר היא, מבחינת טיבה וצורתה
31 כבר הותאמה לכך. דהיינו, טיב הדירה כשלעצמו אינו מספיק, אך יש בו כדי להוות ראיה
32 בעלת משקל לחיזוק טענת הבעלים החדשים שזהו גם השימוש המיועד לאותה דירה. כאשר
33 מעיד או מצהיר הבעלים, כי בכוונתו להשתמש בדירה בקרוב לצרכי מגורים, והדירה אכן
34 נראית על פניה כמתאימה לכך, הרי ישנה הצדקה לדחיית בקשתו לאשור הפטור החלקי
35 מתשלום מס הרכישה רק אם יתרשם בית המשפט כי אין להתייחס באימון לגירסתו.

36
37 המדובר איננו בהתנאת ההחלטה באירוע עתידי, שהוא, כפי שהראה הנשיא הנכבד, דבר לא
38 רצוי בחקיקה פיסקאלית, אלא בהגשת ראיה מהימנה לגבי כוונתו העכשווית של הבעלים,
39 המתיחסת לשמוש שיעשה בדירה בעתיד הלא רחוק."

40 במקרה הנדון בפנינו, בין אם נבחר לילך בדרך לפי עמדת הרוב בעניין פרידמן ובין אם לפי
41 דעת המיעוט – כך או כך התוצאה הינה זהה. הרוכשים אינם עומדים בתנאים שנקבעו בדיון
42 לצורך קביעת שיעור מס רכישה על דירת מגורים.

43 ראשית, תצהיר כנדרש על פי תקנות מס רכישה – לא הוצג בפנינו, וכאמור איש מן הרוכשים
44 לא העיד בבית המשפט.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, מתוך חומר הראיות המונח בפנינו – עולה בבירור כי כל כוונה להשתמש בדירת
2 המגורים המצויה על המגרש לצרכי מגורים על ידי הרוכשים – כלל לא הוכחה.
- 3 הכוונה הברורה, המוצהרת ושאינה שנויה במחלוקת של הרוכשים היתה להרוס את דירת
4 המגורים. כך עולה מכל המסכת החוזית שבין הצדדים וכן גם מבקשת ההיתר שהוגשה
5 לוועדה לתכנון ובניה (ראו מוצג מש/1).
- 6 על אותו משקל שנקבע בפרשת **פרידמן** בדעת הרוב, לפיו יש לקבוע שעור מס רכישה של דירת
7 מגורים כאשר מצהיר או מעיד הרוכש כי בכוונתו להשתמש בדירה בקרוב לצרכי מגורים
8 וקיימות ראיות מהימנות לכוונתו זו ולא נמצא מקום להטיל בהן ספק – הרי שגם במקרה
9 הפוך – אם הוכח כי הכוונה המקורית היתה להרוס את דירת המגורים, ולא להשתמש בה
10 לצרכי מגורים, הרי אם עד כה הדירה לא נהרסה – אין בכך כדי לאיין את המטרה המקורית
11 המוצהרת של הרוכשים להביא להריסתה.
- 12 הרוכשים הפנו בסיכומיהם גם לפסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 4299/11 **גיצלטר נ'**
13 **מנהל רשות המיסים – מנהל מס שבח**, וטענו כי קיימת בו הסתייגות של כבוד השופט עמית
14 מן המבחן הסובייקטיבי.
- 15 דומני כי דבריו של כבוד השופט עמית הוצאו מהקשרם הנכון על ידי הרוכשים. שכן, עניין
16 **גיצלטר** עסק בשאלת קביעתן של דירות נופש כ"דירות מגורים" לצורך מס רכישה, וכבוד
17 השופט עמית קבע בעצמו כי אינו רואה מקום להשוואה בין דירת מגורים רגילה לבין דירת
18 נופש (ראו פסקה 26 לפסק דינו של כבוד השופט עמית בעניין **גיצלטר**), ומטעם זה מצא לנכון
19 להתייחס למבחן המשולש שקבע כבוד השופט גרוניס (כתוארו אז) בעניין **מנדל** (עמ"ש (ב"ש)
20 22/89 **מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"מ תשנ"א(2) 70 (1991)).
- 21
22 64. אשר על כן, ולאור המהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבין המוכרים לרוכשים, עמדתי
23 היא כי יש לקבוע כי הרוכשים לא רכשו בפועל דירת מגורים מהרצברון, אלא רכשו זכויות
24 במקרקע ובהתאם למהות זו יש לחייבם במס רכישה.
- 25 לפיכך – דין הערר להידחות גם בעניין שומת מס הרכישה.
- 26 **סוף דבר:**
- 27 לו דעתי היתה נשמעת, אציע לחברי הוועדה להורות על דחיית הערר על כל חלקיו תוך חיוב העוררים
28 בהוצאות ושכ"ט עו"ד המשיב בסך של 30,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 מהיום, שאם לא כן יישאו
29 ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

1
2
3 אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה יו"ר הועדה הנכבדה, אלא שיש להעיר מספר הערות בנושא
4 העומד על הפרק.

5 כאשר רוצים המוכרים לבצע פיצול עצמי של זכות במקרקעין, יש לערוך תשריט ברור עם סימונים
6 בקווים וצבעים של כל חלק, לצרף את התשריט כחלק בלתי נפרד מהסכם המכר על כל המשמעויות
7 הנלוות לכך מבחינה חוזית וקניינית, ולהגיש דיווח לשלטונות המס על חלוקת הזכויות בהתאם לאותה
8 הסכמה.

9 אפשר לחלק זכויות במקרקעין הן במישור התכנוני, הן במישור דיני הקניין והן במישור דיני החוזים
10 ו/או שילוב בין שלושת התחומים. לפי הנ"ל אין כל מניעה לפצל זכויות בתנאי שהדברים ברורים ואין
11 בהם כל ספק. בהקשר זה ניתן לומר כי אילו המוכרים היו רושמים חכירות מסוימות על שטחים
12 פזיזים לפי תשריט או רושמים בית משותף (במידה שהדבר ניתן על פי חוק המקרקעין) הרי אפשר
13 ויכלו לכפות חלוקה זו על המשיב בעניין מס השבח ומס הרכישה.

14 בדרך כלל מי שמבצע פיצול פיזי הוא המשיב, כיוון שפיצול זה אין לא זכר מפורש בחוק מיסוי
15 מקרקעין בעוד שהפיצול הרעיוני אנכי בא לידי ביטוי סעיף 49' לחוק המיסוי.

16 כאן כאמור "יזומי" הפיצול הפיזי הם המוכרים אך פיצול זה אינו חלק מההסכמות החוזיות בין
17 הצדדים ואינו בא לידי ביטוי ממשי בפועל. ראה הניסוחים במסמכים המחייבים שנחתמו על ידי
18 הצדדים כפי שתואר על ידי יוה"ר הנכבדה.

19 יחד עם זה צריך להזכיר כי בע"א 734/74 שפאר נגד מנהל מס רכוש (פורסם במיסים און לייך) היה
20 מצב שרשמו בית פרטי המכיל 6 חדרים כבית משותף הכולל 5 יחידות נפרדות. שם קבע בית המשפט
21 העליון כי חלוקה קניינית אינה מחייבת את מנהל מס רכוש וכי חלוקה כזאת היא מלאכותית.

22 יצויין כי חלוקה שיש לה משמעות קניינית נכסית עדיף שתהיה מלווה מראש בחוות דעת שמאית
23 מקצועית כדי שלא יהיה ספק בכנותה.

24
25 ניתן מכך להסיק כי פעולת חלוקה שאינה עומדת במבחן הסבירות יכול שהמשיב יתעלם ממנה. אלא
26 שהמשיב חייב לגלות את דעתו כי החלוקה נגועה במלאכותיות.

27 במקרה שלנו גם ההשוואה עם הסביבה הקרובה מעלה לכאורה מסקנה כי החלוקה אינה סבירה.

28



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

עו"ד דב שמואלביץ, חבר:

אני מצטרף ומסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

לפיכך, הערר על כל חלקיו נדחה. העוררים יישאו ביחד ולחוד בהוצאות ושכ"ט עו"ד המשיב בסך של 30,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ח' אייר תשע"ז, 04 מאי 2017, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

א. וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

10
11
12
13
14
15