



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4088/09

בפני :  
כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין  
כבוד השופט ס' גובראן  
כבוד השופט י' דנציגר

המערערים :  
1. רו"ח פנחס איבגי  
2. אירית איבגי

נגד

המשיב :  
מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
מיום 17.3.09 בתיק וע 1385/07 שניתן על ידי כבוד השופט  
בדימוס י' בן שלמה – יו"ר הועדה, עו"ד ושמאי מקרקעין-  
חבר ד' מרגלית ורו"ח חבר א' מונד

תאריך הישיבה : ח' בכסלו התשע"א (15.11.2010)

בשם המערערים : עו"ד ר. עוזר

בשם המשיב : עו"ד ציפי קוינט שילוני

### פסק-דין

השופט ס' גובראן:

1. בפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) שעל יד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק וע 1385/07 מיום 17.3.2009 (כבוד השופט בדימוס י' בן שלמה, עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות ורו"ח א' מונד).

רקע עובדתי ודיוני

2. כפי שנקבע בפסק דינה של ועדת הערר, העובדות בתיק זה אינן שנויות במחלוקת ואציגן בקצרה. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלת פטור ממס שבח בגין

מכירת בית מגורים ברחוב האר"י הקדוש באשדוד (להלן: הנכס). מדובר בנכס אשר לו שלוש קומות (מרתף, קומת קרקע וקומה ראשונה) ואשר רשום במרשם כבית פרטי אחד.

סמוך לאחר השלמת בנייתו הושכר הנכס לתקופה של שנה לשוכר יחיד. בסיומה של תקופת השכירות ביצעו המערערים שינויים בנכס על מנת להשכירו לשלוש משפחות שונות במטרה לקבל דמי שכירות גבוהים יותר. כאמור בנימוקי הערעור, השינויים שבוצעו בנכס כללו התקנת מטבח בקומה הראשונה, התקנת מטבחון, מקלחת ושירותים במרתף, הוספת מחיצת גבס במרתף על מנת ליצור חדר נוסף, פתיחת כניסה חיצונית נוספת לנכס וכן התקנת שתי דלתות פלדה – האחת בכניסה למרתף והשנייה בכניסה לקומת הקרקע. לאחר השלמת השינויים הושכרה כל קומה בנפרד כך שבמרתף גר שוכר יחיד, בקומת הקרקע גרה אישה עם שני ילדיה ובקומה הראשונה גר זוג צעיר.

ביום 1.4.2007 נערך הסכם מכר בו מכרו המערערים את הנכס בכפוף לחוזה השכירות. המערערים ביקשו מהמשיב לקבל פטור ממס שבח לנכס כולו אך לאחר שנערך ביקור בנכס על ידי נציג המשיב, הוצאה שומת מס שבח בגין עסקת המכר אשר העניקה למערערים פטור בגין הדירה הגדולה מבין שלוש הדירות בלבד. לאחר שחלק מהשגות המערערים על שומת מס השבח התקבלו, הועמד הסכום לתשלום על סך של 98,996 ש"ח.

3. על החלטה זו הגישו המערערים ערר לועדת הערר. הועדה קבעה כי לאור הראיות שהוצגו בפניה צדק המשיב כאשר העניק למערערים פטור בגין הדירה הגדולה מבין שלוש הדירות בלבד ולא בגין כל הנכס. הועדה התייחסה בפסק דינה, בין היתר, לכך שהנכס הושכר לשלוש משפחות שונות, לכך שבנכס הותקנו שעוני מים וחשמל פנימיים על מנת לחלק את הצריכה בין השוכרים השונים וכן לכך שהמערערים גבו מהשוכרים את חלקם היחסי בגין הארנונה. לאור כל זאת קבעה הועדה כי מבחינה תפקודית, כל קומה שימשה בפועל כיחידת דיור אחת ונפרדת. לבסוף, קבעה הועדה כי למערערים מגיעים ניכויים באשר ליתר חלקי הבית שאינם זכאים לפטור וכי על המערערים להגיש למשיב קבלות או מסמכים קבילים אחרים על מנת להוכיח את אותם ניכויים.

טענות הצדדים

4. טענתם העיקרית של המערערים היא כי שגתה ועדת הערר בכך שקבעה כי מגיע להם פטור רק בגין מכירת דירה אחת מבין השלוש ולא התייחסה אל הנכס כאל

בית אחד אשר פטור כולו ממס שבח בגין מכירתו. בהקשר זה טוענים המערערים כי המבחן שנקבע בפסיקה להגדרת דירת מגורים הוא המבחן האובייקטיבי ולפי מבחן זה הנכס הוא דירת מגורים אחת וזאת, בין היתר, כיוון שאין הפרדה פיסית בין הקומות, כיוון שהמרתף אינו בנוי על מנת לשמש כדירת מגורים, כיוון שלקומה הראשונה כלל אין דלת כניסה, כיוון שבנכס ממ"ד אחד בלבד וכן כיוון שהנכס רשום כיחידה אחת ויש בו מונה מים אחד ושעון חשמל אחד. לכן, לטענת המערערים, טענת הועדה בכך שהתבססה על מבחן השימוש בנכס לצורך הקביעה כי הבית מהווה שלוש דירות נפרדות.

לחלופין, טוענים המערערים כי שגתה הועדה בכך שלא הכריעה במחלוקת בין הצדדים בענין סכום מס השבח לתשלום. בענין זה למערערים שתי טענות. הראשונה, כי בניגוד לעמדת המשיב ניתן לחשב את מס השבח לפי הרישא של סעיף 47 לחוק, המאפשרת חישוב נפרד לכל הוצאה בהתאם למועדה. השנייה, כי החלק הפטור ממס מהווה 57.17% משטח הנכס ולא 44.42% כפי שקבע המשיב.

לבסוף, טוענים המערערים כי שגתה הועדה בכך שקבעה בסיום פסק הדין כי למערערים מגיעים ניכויים באשר ליתר חלקי הבית שאינם זכאים לפטור וזאת כיוון שמדובר בענין שלא הוזכר כלל בכתב הערר.

5. מנגד, סומך המשיב את ידיו על פסק דינה של ועדת הערר ועל נימוקיה. לטענת המשיב הנכס מורכב משלוש דירות מגורים נפרדות הן לפי מבחן השימוש בפועל והן לפי המבחן האובייקטיבי. לענין טענותיהם החלופיות של המערערים, טוען המשיב כי מדובר בטענות שנזנחו וכי אף לגופו של ענין דינן להדחות. לגבי הטענה הראשונה שעניינה אופן חישוב הוצאות ההשבחה בהתאם לסעיף 47 לחוק, טוען המשיב כי המערערים לא הביאו ראיות התומכות בטענה זו וכי בנסיבות מקרה זה יש לחשב את ההוצאות לפי מדד גמר ההשבחה ולא לתאם באופן פרטני כל הוצאה והוצאה. לגבי הטענה השנייה שעניינה חישוב השטח המקנה פטור ממס שבח, טוען המשיב כי אף טענה זו לא הוכחה בפני ועדת הערר וכי היא מופיעה בסיכומי המערערים אך בדרך של הפנייה לערר שהוגש לוועדה ולכן דינה להדחות על הסף.

דין

6. המחלוקת העיקרית הדרושה הכרעה במקרה זה היא שאלת הגדרתו של הנכס – האם מדובר בדירת מגורים אחת, כפי שטוענים המערערים, או בשלוש דירות מגורים נפרדות, כפי שקבעה הועדה המחוזית.

7. סעיף 1 לחוק מגדיר דירת מגורים כ"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה" (ההדגשה הוספה – ס' ג'). מקריאת הסעיף עולה כי המחוקק קבע שני מבחנים חלופיים לבחינת היותה של דירה דירת מגורים, המבחן הראשון הוא מבחן השימוש והמבחן השני הוא המבחן האובייקטיבי הבוחן האם הדירה מיועדת למגורים. שני המבחנים הם מבחנים עצמאיים אשר בהתקיימו של כל אחד מהם תוגדר הדירה כדירת מגורים לצורך החלת החוק (ראו: פרופ' אהרן נמדר מיסוי מקרקעין 154 (מהדורה שישית, 2009) (להלן: נמדר)).

8. לטענת המערערים הוועדה שגתה בכך שנתנה עדיפות למבחן השימוש על פני המבחן האובייקטיבי וקבעה כי מדובר בשלוש דירות כיוון שבפועל התגוררו בנכס ביום מכירתו שלוש משפחות שונות. אמנם, נראה כי בהקשר דומה העדיפה הפסיקה את המבחן האובייקטיבי על פני מבחן השימוש (נמדר, בעמודים 160-161), אך לטעמי, אין צורך להכריע במקרה זה בשאלת היחס בין שני המבחנים וזאת כיוון ששניהם מובילים למסקנה זהה והיא שהנכס כולל שלוש דירות מגורים ולא דירת מגורים אחת.

9. נראה כי אין חולק על כך שבמקרה זה מתקיים המבחן הראשון, הוא מבחן השימוש. כפי שקבעה הוועדה לאחר ששמעה את העדויות ובחנה את הראיות שהובאו בפניה, הנכס הושכר בפועל לשלוש משפחות שונות וזרות זו לזו, הותקנו בו שעוני מים וחשמל פנימיים והוא נמכר בכפוף להסכמי השכירות. לכן, ביום בו הנכס נמכר, הוא היום הקובע לצורך מתן הפטור, כל שלוש הדירות שימשו בפועל כדירות מגורים נפרדות.

10. לאחר שעיינתי בפסק דינה של ועדת הערר ובסיכומים שהגישו הצדדים, הגעתי למסקנה כי גם המבחן האובייקטיבי מתקיים במקרה זה. ראשית, טענתם של המערערים לפיה מדובר בדירה אחת כיוון שהנכס רשום כדירה אחת ונבנה במסגרת תוכנית בנה ביתך בשכונה בה נמצאים בתים פרטיים הבנויים באופן דומה אינה רלבנטית. המבחן האובייקטיבי אינו מתייחס לרישום בלשכת המקרקעין או לאופי הנכסים השכנים אלא בוחן האם הדירה הספציפית בנויה באופן המאפשר מגורים (נמדר, עמוד 140).

שנית, והעיקר, ביום מכירת הנכס, כל אחת משלוש הקומות בנכס תפקדה, במובן הפיסי, כדירת מגורים לכל דבר וענין וקיימה את תנאיו של המבחן האובייקטיבי אשר פורש בפסיקה באופן הבא:

"הדיבור" לפי טיבה" מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותי, מטבח וכיוצא באלה" (ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד ל"ט(2) 385, -388 387 (1985)).

כפי שאף נכתב בסיכומי המערערים, בכל אחת משלוש הקומות ישנו חיבור לחשמל ולמים, שירותים ומטבח. יתרה מכך, על מנת להשכיר את הנכס לשלושה שוכרים שונים המערערים ביצעו שיפוצים בנכס אשר כללו, בין היתר, הוספת מטבחון, אמבטיה, שירותים ומחיצת גבס במרתף וכן התקנת שתי דלתות פלדה על מנת ליצור כניסות למרתף ולקומת הקרקע. משמע, שאף המערערים ידעו כי הבית במתכונתו המקורית לא התאים, מבחינה פיסית, למגוריהן של שלוש משפחות שונות וכי נדרש לבצע בו שיפוצים על מנת לשנות את ייעודו. לכן, נראה כי לאחר השיפוץ, ובמועד מכירת הנכס, כללה כל קומה את כל המתקנים הנחוצים לצורך הגדרתה כדירת מגורים. העובדה כי ייתכן והיו חסרונות בכל דירה כגון מטבחון קטן ללא אפשרות לחיבור לגז, היעדר סלון או היעדרה של פרטיות מושלמת, אין בה בכדי לגרוע מהמסקנה כי בנסיבות הענין מדובר בשלוש דירות מגורים (השוו לע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250, 256 (2004)).

11. לאור האמור לעיל, 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. המשיב הלך לקראת המערערים בכך שהעניק להם פטור בגין הדירה הגדולה מבין שלוש הדירות ולטעמי זהו הפתרון הראוי בנסיבות הענין.

12. אף בטענותיהן החלופיות של המערערים לא מצאתי ממש. כאמור, הטענה החלופית הראשונה של המערערים נוגעת לשיטה לפיה חישב המשיב את הוצאות ההשבחה בהתאם לסעיף 47 לחוק. טענה זו לא נטענה ולא הוכחה בדיון ההוכחות שהתקיים בפני הוועדה ואף לא במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו. המערערים אף לא תמכו את טענתם בענין חישוב ההוצאות ומועדן באסמכתאות וקבלות. בע"א 5359/92

שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נ(1) 651 (1996), עליו מסתמכים המערערים, אכן נקבע, בדעת רוב, כי יש לחשב את ההוצאות בהתאם לרישא של סעיף 47 לחוק, דהיינו, לפי מועד ההוצאה, אך זאת במקרים בהם ניתן להוכיח את מועדה של כל הוצאה והוצאה. אלא, שבמקרים כמו המקרה שבפנינו בהם לא הוצגו קבלות בגין ההוצאות, תחול הסיפא של הסעיף (שס, בעמוד 658).

13. הטענה השניה נוגעת לאופן חישוב השטח של הדירה אשר בגינה זכאים המערערים לקבלת פטור ממס שבח. הטענה אינה מפורטת בכתב הערעור ובסיכומים מטעם המערערים וכל שנכתב לגביה הינו הפנייה למכתב ששלח המערער 1 למשיב ביום 29.10.2007. עיון באותו מכתב מעלה שאף בו אין כל אסמכתא לעמדת המערערים מלבד חישוב שערך המערער 1, שהינו רואה חשבון במקצועו. בנוסף, חזקה על הוועדה שקראה ושקלה טענה זו שהובאה בפניה ובחרה שלא להיענות לה, וגם אם הייתה הוועדה מתייחסת לטענות אלה בפסק דינה, לא היו המערערים יכולים לערער על קביעתה בנוגע לחישוב השטח של הדירה לבית משפט זה כיוון שמדובר בקביעה עובדתית ולא בשאלה משפטית (ראו סעיף 90 לחוק).

סוף דבר, לו דעתי תישמע, דין הערעור להדחות.

המערערים ישלמו למשיב שכר טרחת עורך דין בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, כ"ב בטבת התשע"א (29.12.2010).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה