



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

בפני: כב' השופט אביגדור דורות – יו"ר

לאה מרגלית – חברה

שמעון בלאיש - חבר

העוררים:

1. עליזה גבאי
 2. מאיר בן אבו
 3. מור אספרנסה
 4. תמר עמר
 5. רחל חדד
 6. ציפורה ממון
 7. דוד גבאי
- ע"י ב"כ עו"ד מ' הר שמש

נגד

המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)
עו"ד ח' פרידמן ועו"ד ח' דומברוביץ'

1

2

פסק דין

3

4

5

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות:

6

לפנינו ערר בהתאם לסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב בהשגת מס שבח, בגדרה הוחלט כי מבנים שהוקמו ללא היתר ונהרסו בסמוך לאחר המכירה, אינם זכאים לפטור ממס שבח.

8

9

10

רקע עובדתי

11

1. העוררים היו בעלי הזכויות במשק מס' 5 במושב בית מאיר, המהווה קרקע בשטח של 5,919 מ"ר. על הקרקע הני"ל היו בנויים בית מגורים בשטח של כ-114 מ"ר (להלן: "הדירה העיקרית") ולול. בתקופה שבין שנת 2000 לבין שנת 2005, הוסב הלול על ידי העורר 7 למספר דירות כדלקמן: דירה בשטח של כ-100 מ"ר (להלן "הדירה הגדולה"); דירה בשטח של כ-70 מ"ר (להלן: "הדירה הבינונית") ודירה בשטח של כ-30 מ"ר (להלן: "הדירה הקטנה") (כולן ביחד להלן: "שלושת הדירות").

16



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בנוסף, העוררים היו הבעלים של 1/60 מהזכויות באגודה שיתופית חקלאית מושב בית מאיר
2 – מושב עובדים של המזרחי להתיישבות שיתופית בע"מ, אשר בבעלותה לולים, מבני ציבורי
3 ושטח חקלאי.
4
- 5 .2. הזכויות במשק מס' 5 נרכשו על ידי המנוחים, יהודה ואסתר גבאי ז"ל בשנת 1956 והעוררים
6 הינם היורשים של בני הזוג המנוחים. המנוח יהודה גבאי ז"ל נפטר בשנת 1999 והמנוחה
7 אסתר גבאי ז"ל נפטרה בשנת 2004.
8
- 9 .3. עקב סכסוכים בין העוררות 1-6 לבין העורר 7, מינה בית המשפט לענייני משפחה בירושלים
10 כונס נכסים (תמ"ש 24971/02), לצורך מכירת זכויות העוררים במשק. על פי פסק הדין מיום
11 3.12.2009, חלקו של העורר 7 נקבע על 25% וחלקן של העוררות 1-6 נקבע על 75%. בית
12 המשפט קבע כי העורר 7 ישלם לכ"א מהעוררות סך של 392,187 ₪ וכי לאחר התשלום ניתן
13 יהיה לרשום את זכויות החכירה במשק על שמו של העורר 7. עוד נקבע כי אין להפחית מחלקן
14 של העוררות 1-6 את שווי השקעותיו של העורר 7 בהסבת הלול לשלושת הדירות.
15
- 16 .4. העורר 7 הגיש ערעור על פסק הדין לבית משפט זה (עמ"ש 609-10) ובפסק הדין מיום
17 20.10.2010 התקבל הערעור בכל הנוגע לחלוקת הזכויות במשק, באופן שזכויות העורר 7
18 במשק הועמדו על 50% מכלל הזכויות וכך גם נקבע לגבי העוררות 1-6. לאור זאת נקבע כי
19 העורר 7 ישלם לכ"א מהעוררות 1-6 סך של 261,458 ₪. בכל הנוגע לקיזוז ההוצאות שהשקיע
20 העורר 7 במבנים שבנה במשק (דהיינו, שלושת הדירות), הערעור נדחה.
21
- 22 .5. ביום 21.3.2013 נחתם הסכם מכר מותנה בין העוררים לבין ה"ה יעקב ופנינה הלפרין (להלן:
23 "הקונים") על פיו התחייבו העוררים למכור לקונים את זכויותיהם במשק ולהמציא לידי ב"כ
24 הקונים את המסמכים הדרושים לשם רישום הזכויות על שמם (הסכמות המושב, מינהל
25 מקרקעי ישראל והסוכנות היהודית) תמורת 3,900,000 ₪. ההסכם היה מותנה באישור בית
26 המשפט לענייני משפחה ובהודעת המושב למנהל על קבלת הקונים כחברים באגודה. על פי
27 נספח להסכם המכר, מכרו העוררים לקונים את הזכויות באגודה, לרבות 1/60 חלקים מתוך
28 חלקה ב' בשטח של כ-300 דונם המהווה את השטחים המשותפים של המושב, זכויות במפעלי
29 האגודה, מכסות ייצור ומים ועוד, תמורת סך של 350,000 ₪. בית המשפט לענייני משפחה
30 אישר ביום 18.4.2013 את מכירת הזכויות במקרקעין תמורת 3.9 מיליון ₪ עבור המשק
31 ובנוסף תשלום בסך 350,000 ₪ עבור הזכויות באגודה. על פי הסכם המכר, התחייבו העוררים
32 לשאת בהוצאות הריסת שלושת הדירות, מתוך תמורת המכר.
33
34



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

הליכי השומה וההשגה

1
2
3 6. לאחר עסקת המכירה הנ"ל, דיווחו העוררים למשיב על המכירה. ביום 13.11.2013 התקבלו
4 אצל העוררים שומות המשיב לפי מיטב השפיטה, במסגרתן העניק המשיב למוכרים פטור
5 ממס שבח לדירה העיקרית וכן לשתיים משלושת הדירות (לדירה הגדולה ולדירה הבינונית).
6 העוררים נדרשו לשלם מס שבח בסך של 155,000 ₪. בנימוקי השומה נקבע כי ניתנו פטורים
7 ממס שבח "גם עבור הלולים שהוסבו לדירות מגורים ע"פ מבחן השימוש כפי שטענת בדיון
8 החזיתי. אולם בגין הדירה ששטחה 30 מ"ר נערכה שומה חייבת".
9

10 7. ביום 22.1.2014 הגישו העוררים השגה על השומות. נטען בהשגה כי היה על המשיב לכלול
11 בשומה את הזכויות במקרקעין בלבד, ללא הזכויות במקרקעין שבבעלות האגודה; כי היה על
12 המשיב לקבוע את הפטור לפי שווי הדירות ורק לאחר מכן לחייב את המוכרים בגין יתרת
13 הזכויות וכי היה על המשיב להתיר בניכוי הוצאות שהוציאו המוכרים, לרבות שכ"ט עו"ד,
14 שכ"ט שמאי, שכ"ט מנהל עזבון, שכ"ט כונס, דמי הסכמה למינהל, טיפול שומתי והוצאות
15 השבחה בסך של 200,000 דולר, אשר הושקעו על ידי העורר 7 בהסבת הלול לדירות מגורים.
16

17 8. ביום 14.5.14 התקיים דיון בהשגה וביום 17.7.14 התקבלה החלטת המשיב בהשגה. במסגרת
18 השומה הראשית קבע המשיב כי העוררים זכאים אך ורק לפטור ממס שבח בגין הבית המקורי
19 שעמד בנחלה (הדירה העיקרית) ואילו בגין הלול שהוסב ליחידות דיור שבסופו של יום נהרסו,
20 נקבע שלא ניתן לקבל פטור ממס, בהתבסס על עמדת מינהל מקרקעי ישראל (הבעלים של
21 הקרקע), אשר קבע "כי אין לאשר את עבירת הבניה שבוצעה בלול ואין לאפשר הכשרתה
22 בחוק". במסגרת השומה החלופית קבע המשיב, כי גם אם ניתן לראות בלול שהוסב שלא כדין
23 ליחידות דיור כ"דירת מגורים מזכה", יש לקבוע להן שווי לשימוש ביניים עד להריסת הדירות
24 ובגדרה של שומה זו, קבע המשיב שווי לכל יחידת דיור בסך של 28,000 ₪, בהתבסס על נתוני
25 השכרה משנת 2011, תוך הפחתת עלות הריסת יחידות הדיור. המשיב התיר הוצאות
26 שהעוררים הביאו להן אסמכתאות, אך לא התיר (עקב אי המצאת קבלות) הוצאות שכ"ט
27 עו"ד, שכ"ט שמאי, תשלומים לכונס ולמנהל העזבון, דמי הסכמה, טיפול שומתי והוצאות
28 השבחה. בהתאם להחלטה בהשגה, נדרשו העוררים לשלם מס שבח בסך של כ- 362,000 ₪.
29

תמצית טענות העוררים

30
31 9. לטענת העוררים, השומה בשלב ההשגה הוצאה בהעדר סמכות. נטען כי בשומות המקוריות
32 העניק המשיב לעוררים פטורים לדירה הגדולה ולדירה הבינונית, שהוסבו על ידי העורר 7,
33 כאשר כל הנתונים העובדתיים היו בפני המשיב. בשלב ההשגה החליט המשיב, מבלי שהובאו



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בפניו עובדות חדשות, כי שיקול הדעת שהופעל בשלב השומה היה שגוי וזאת לא היה מוסמך
2 לעשות.
3
- 4 10. לעצם הענין, נטען כי אכן השימוש שנעשה בשלושת הדירות היה ללא היתר וכן כי הסבת הלול
5 לדירות מגורים נעשתה ללא היתר בנייה אולם לטענת ב"כ העוררים, השימוש בנכס למגורים,
6 לא היה בניגוד לייעוד המקרקעין. נטען כי גם אם הקמת שלושת הדירות הייתה בניגוד לרצונה
7 של בעלת הקרקע (רשות מקרקעי ישראל), הפטור ממס שבח אינו מותנה בהסכמת הבעלים.
8 לטענת העוררים, מטרת המחוקק בעת חקיקתו בשנת 2011 של חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת
9 ההיצע של דירות מגורים – הוראות שעה), התשע"א – 2001 (להלן: "הוראת השעה") היתה
10 להגדיל את ההיצע של דירות מגורים, על ידי מתן הקלות מיסוי ומתן פטור לדירות הנדונות,
11 מגשים מטרה זו.
12
- 13 11. לטענת ב"כ העוררים, המשיב מנסה לחולל מהפכה בדיני המס, כאשר הזכאות לפטור ממס
14 שבח תותנה בכך שהמוכר לא עבר על חוקים אחרים. נטען כי המשיב "מבקש להיות משגיח
15 הכשרות של כלל הדינים במדינה". בהקשר זה מקשה ב"כ העוררים ושואל, האם לפני התרת
16 הוצאות השבחה, יבדוק המשיב אם ניתן היתר בניה לאותה השבחה, אם שולמה מלוא
17 התמורה לספקים, האם הפועלים הועסקו בהתאם לחוק שעות עבודה ומנוחה, האם שולמו
18 להם דמי הבראה ושאר זכויות סוציאליות. מכאן מסיק ב"כ העוררים, כי על המשיב "לבצע
19 את החוק עליו הופקד, ואותו בלבד".
20
- 21 12. בשלב הגשת התצהירים, צורפו לתצהיר מטעם העוררים קבלות על הוצאות שלא צורפו
22 בשלבים שקדמו להליך בבית המשפט. נטען שעל המשיב להתיר בניכוי את אותן ההוצאות
23 וכן את ההוצאות בסך 200,000 דולר, שהוצאו לשם הסבת הלול למבני מגורים.
24
- 25 13. העוררים הגישו למשיב דרישה להודות במסמכים ובעובדות והמשיב בחר שלא להשיב
26 לדרישה זו. נטען כי סירוב זה הטיל על העוררים את הצורך לזמן עדים רבים ולהוכיח
27 מסמכים המדברים בעד עצמם ולפיכך, ראוי להטיל "הוצאות של ממש" על המשיב, בהתאם
28 לתקנה 103 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר הדין").
29
- 30 **תמצית טענות המשיב**
31
- 32 14. לטענת המשיב, במסגרת הליך ההשגה, עליו לבחון את טענות העוררים והוא מוסמך לקבל
33 כל החלטה. לפיכך, נטען שאין לטענת העדר הסמכות כל בסיס משפטי.
34



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 לעצם הענין, טוען המשיב כי יחידות הדיור (שלושת הדירות), נבנו שלא כדין וללא הסכמת
2 בעלת הקרקע (רשות מקרקעי ישראל – רמ"י) ואף לא ניתן היה להסדירן כדירות מגורים.
3 משום כך, נטען כי אין מדובר ב"דירת מגורים" כפי שנקבע בחוק ואף אין מקום לתת לעוררים
4 הקלה במס, מקום בו פעלו שלא כדין ואין הם יכולים להנות מפרי עוולתם.
5
6 16. לטענת המשיב, העקרון לפיו "אין חוטא נשכר" מהווה נדבך לצורך פרשנות חקיקה, לרבות
7 חקיקת מס וניתן לשלול הטבת מס מנישומים, כאשר ההטבה נובעת במישרין מפעילות בלתי
8 חוקית.
9
10 17. בכל הנוגע לאי התרת הוצאות, נטען כי ביחס להוצאות הסבת הלול ליחידות דיור, ההוצאות
11 לא הוכחו ומשום כך, אין להכיר בהן. ביחס ליתר ההוצאות שלא הוכרו, נטען בכתב התשובה
12 מטעם המשיב כי העוררים מנועים מלהציג ראיות חדשות (קבלות) שלא הוצגו למשיב בדיוני
13 ההשגה ולכן אין להתיר ההוצאות בשלב הערר. יחד עם זאת, לפני סיום שלב ההוכחות, נרשם
14 מפי השמאי המחוזי במנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, מר יוסף אברהם (להלן: "מר אברהם")
15 כי למרות שהעוררים לא המציאו בדיוני ההשגה את הקבלות לשם הוכחת ההוצאות, המשיב
16 יכיר בהוצאות אלה, בהתאם לקבלות שצורפו כראיות בערר, ככול שמדובר בהוצאות שיצאו
17 לצורך מכירת הנכס. בנוגע להוצאה הגבוהה ביותר (תשלום דמי הסכמה) הוסכם להכיר בה,
18 הואיל והיא שולמה בשלב מאוחר לדיוני ההשגה.
19
20 18. אשר לטענת העוררות בדבר חיוב המשיב בהוצאות, טען המשיב כי מטעם העוררים הובא עד
21 אחד בלבד וכן כי המשיב לא יכול היה להודות בעובדות השנויות במחלוקת.
22

דיון והכרעה

- 23
24
25 19. לצורך ההכרעה בערר יש לבחון מספר סוגיות השנויות במחלוקת. ואלה הסוגיות:
26
27 א. האם נסיבות המקרה מצדיקות את שלילת הפטור ממס שבח.
28 ב. ככול שמוצדק לשלול את הפטור ממס, האם המשיב היה מוסמך לפעול כך בשלב
29 ההשגה, כאשר בשלב השומה הוכר הפטור ממס.
30 ג. באם יינתן פטור ממס, מה שווי הדירות לצורך מתן הפטור.
31 ד. באם ישלל הפטור, האם יש להכיר בעלות הסבת הדירות.
32 ה. האם יש לחייב את המשיב בהוצאות, ללא קשר לתוצאת פסק הדין, לאור סירוב
33 המשיב להודות בעובדות ובמסמכים.
34 אדון אפוא בסוגיות אלה – להלן.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

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
32
33
34

זכאות לפטור ממס שבח

20. בכתב הערר הודו העוררים כי השימוש שנעשה בשלושת הדירות נעשה ללא היתר (סעיף 12.1.1 לכתב הערר). העוררים אף הודו כי הסבת הלול לדירות מגורים נעשתה ללא היתר בניה (שם). יחד עם זאת, העוררים חולקים על טענת המשיב כי השימוש בנכס נוגד את ייעוד המקרקעין.
21. העוררים מסתמכים על האמור בחוות דעת של שמאית המקרקעין נורית ברנר מיום 14.9.2011 (נספח 22 לתצהיר העורר מס' 2). בסעיף 6.3 לחוות הדעת, קיימת התייחסות ל-4 מבני מגורים המצויים בחלקה. השמאית מציינת בסעיף הנ"ל כי סך הכול זכויות הבניה המותרות בתחום חלקה א' בנחלה מורכבות מבית הורים בשטח עד 160 מ"ר, בית לבן ממשך בשטח של עד 160 מ"ר ובית הורים בשטח 55 מ"ר. עוד נאמר באותו סעיף, כי "ניתן להסדיר את חוקיות השימוש במבנים על ידי הסדרת מספר המבנים המותרים והשטח המירבי לכל מבנה (כמפורט במצב התכנוני)". בסעיף 5 לחוות הדעת ("המצב התכנוני") נכתב כי הנכס מוגדר כאזור חקלאי ב' ובכול מגרש בשטח זה מותרת "הקמת 3 יחידות דיור בשני מבנים לכל היותר (בעל משק, בן ממשך, יחידת הורים).
22. מטעם המשיב הוגש תצהיר של גב' אורנה שבתאי, סגנית ראש צוות בכיר עסקאות חקלאיות ברמ"י. בסעיף 13 לתצהיר נאמר כי בהתאם להחלטה 1252 של מועצת מקרקעי ישראל, בעל נחלה רשאי להקים בה יחידת דיור אחת לצורכי מגוריו ויחידת דיור שניה המיועדת לדור המשך. ניתן להקים בנחלה יחידת דיור שלישית רק אם הוכח כי בנחלה מתגוררים בפועל 3 דורות של משפחת בעל הנחלה, בתנאי שהדור המבוגר עודנו בעל הזכויות המקורי של הנחלה והדור הצעיר מהווה משפחה. המצהירה מציינת בסעיף 14 לתצהירה, כי לא ניתן היה להסדיר את הסבת הלול לשלוש יחידות דיור נפרדות, אלא לכול היותר ליחידת דיור אחת נוספת בלבד, המיועדת למגורי דור המשך. ביחס לפן התכנוני, מציינת המצהירה בסעיף 15 לתצהירה, כי על הנחלה חלה תוכנית מי/772 שפורסמה למתן תוקף בתאריך 8.11.2007, על פיה, בכל מגרש תותר הקמת 3 יחידות דיור בשני מבנים לכל היותר (בן משק, בן ממשך ויחידת הורים).
23. המצהירה התייחסה בסעיף 12 לתצהירה למכתב רמ"י מיום 2.12.2012 לכונס הנכסים, עו"ד אשר אקסלרד. במכתב הנ"ל (נספח ג' לתצהיר) נכתב כי קיים שימוש חורג מלול ישן בשטח של כ- 200 מ"ר שהוסב ל-3 יחידות דיור. עוד נאמר במכתב:
"לאור השימוש החורג, המנהל לא יאשר ולא יטפל בכל בקשה שתוגש וככל שהשימוש לא יוסר/יוסדר, התיק יועבר לטיפול המחלקה המשפטית".



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

24. בחקירתה הנגדית על תצהירה, העידה גב' שבתאי כי מדובר בנוסח כללי שכותבים לכל אחד (עמ' 17 לפרוטוקול, שורות 15-18). כאשר נשאלה ביחס לאפשרות ההסדרה, פירטה כך (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 16-18):
- "ת. ההסדרה יכולה להיות בשלושה אופנים. אחד, החזרת המצב לקדמותו והפסקת השימוש של מגורים, פירוק והחזרת המצב לקדמותו, להחזיר כלול. שניים, אם רוצים להסב למגורים, אז זה ליחידה אחת בלבד, תוך המצאת תכניות להיתר, או השלישי שהוא הריסה".
25. מטעם המשיב הוגש תצהירו של מר אברהם, אף שהוא לא השתתף בדיוני השומה או ההשגה והוא הסתמך בתצהירו על המסמכים שקיימים בתיק. משום כך, יש לעיין בהחלטה בהשגה, הכוללת את נימוקי המשיב, העומדים במוקד הדיון. בהחלטה בהשגה נכתב כך:
- "במקרה דנן, הלול יועד לשימוש מסחרי של הבעלים ולא לשימוש למגורים. המוכר ביצע בניה לא חוקית שלא על פי הייעוד של המקרקעין".
- ראיה לכך מצאה מנהלת התחום (רכזת בכירה – שומה), החתומה על ההחלטה בהשגה, במכתב רמ"י לכוונס הנכסים מיום 2.12.12, בפסקה שצוטטה לעיל בסעיף 22. לאור זאת צויין בהחלטה בהשגה:
- "עמדתו הנחרצת של מנהל מקרקעי ישראל כפי שהובאה לעיל: כי אין לאשר את עבירת הבניה שבוצעה בלול ואין לאפשר הכשרתה בחוק, מצביעה על כך כי אף אם היו מתקנים פיזיים המאפיינים דירות מגורים, הרי שלא התקיים במבנים שנבנו על שטח הלול המבחן האובייקטיבי בדבר פוטנציאל ממשי להשתמש בנכס כדירת מגורים דרך קבע. ראיה לכך היא שהמבנים אכן נהרסו בסופו של דבר. מתן הפטור במקרה דנן אינו מתאפשר כיון שהמבחן האובייקטיבי של הפוטנציאל למגורי קבע לא מתקיים".
26. הגב' שבתאי נשאלה בחקירתה הנגדית ביחס לביטוי "עמדתו הנחרצת" של מנהל מקרקעי ישראל, בו נעשה שימוש בהחלטה בהשגה. תגובתה לכך היתה (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות 12-14): "ת. יש פה הסדרה ולא התנגדות נחרצת". כלומר: לדעת נציגת רמ"י בדיון, ניתן היה להסב למגורים יחידה אחת במסגרת ההסדרה (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 17-18), בנוסף לדירה העיקרית. יחד עם זאת, לא ניתן היה להסדיר יחידה נוספת, לאור העדר רצף של דורות והתנאי שהדור המבוגר יהיה עודנו בעל הזכויות המקורי של הנחלה.
27. בחקירתה הנגדית נשאלה הגב' שבתאי על תוכנית בנין עיר שהיתה בתוקף לפני תוכנית מ/772 משנת 2007, הואיל והסבת הלול נעשתה, ככל הנראה, בשנת 2005. נטען כי התנאים על פי התוכנית הקודמת היו מתונים יותר. לעדה אף הוצגה החלטה מספר 755 מיום



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מוצג 27.2.1996 בדבר התנאים לפיהם תמסר קרקע למטרת שימוש שאינו חקלאי בנחלות (מוצג
2 מע/1). בסעיף 10 (ג)1) להחלטה זו, מדובר על בנייה למגורים של יחידת מגורים למתיישב,
3 יחידת מגורים לדור המשך (כ"א 160 מ"ר) ויחידת מגורים שלישית, של 55 מ"ר. בהחלטה זו
4 לא קיימת מגבלה מפורשת בכול הנוגע לרצף דורי, כמו בהחלטה משנת 2007. אף שהסבת
5 הלול התרחשה בשנת 2005 (תצהיר העורר 2, סעיף 1.11) הרי שלא הוסדרה הבניה למגורים
6 עד למועד המכירה (בשנת 2013) והסדרה כזו בשנת 2013 הייתה כפופה להחלטה 1252
7 ולתכנית מי/772.
8
9 בהחלטה בהשגה נקבע לחלופין, כי המשיב לא שוכנע כי הדירות שנבנו בשטח הלול היו .28
10 קיימות ביום המכירה. בהקשר זה נקבע, כי חוזי השכירות שהומצאו למשיב מתייחסים לשנת
11 2011 לכול המאוחר. העורר 2 הצהיר בתצהירו כי התגורר במשק שליד משק מס' 5 ובידיעתו
12 האישית כי הדירות בלול, שהוכשרו למגורים, שימשו בפועל למגורים אף לאחר יום המכירה.
13 העורר הנ"ל לא נחקר על כך בחקירתו הנגדית. זאת ועוד, לתצהירו של העורר צורפה בקשה
14 למתן הוראות שהוגשה על ידי כונס הנכסים לבית המשפט לענייני משפחה (נספח 21 לתצהיר
15 העורר 2), ממנה עולה כי גם לאחר שנחתם הסכם המכר, התברר לכונס כי העורר 7 עדיין
16 משכיר את המשק לשוכרים שונים. לפיכך, ביקש כונס הנכסים את אישור בית המשפט למינוי
17 עו"ד מיכאל קידר לשם טיפול בפינוי המשק.
18 לאור האמור, הוכח בפנינו כי הדירות שבמחלוקת היו קיימות ביום המכירה וכן שדירות אלה
19 הושכרו סמוך ליום המכירה ואף לאחריו.
20 ביום 8.10.2013 נהרסו הדירות על ידי קבלן עבודות עפר. על פי אישור הקבלן (נספח 9 לתצהיר
21 העורר 2), הוא ביצע עבודות הריסה ופינוי של שני מבנים בנחלה. באישור צוין כי חשבונית
22 עבור הריסת המבנים תינתן בגמר העבודה הסופית, הואיל והפינוי טרם הושלם.
23
24 בפתח ישיבת ההוכחות ביום 24.11.16 ובתשובה לשאלת ב"כ העוררים, השיב ב"כ המשיב כי .29
25 קיימת הסכמה שהלולים הפכו לדירות מגורים וכי המחלוקת הינה על המהות. בסיכומים
26 מטעם המשיב הבהירו ב"כ המשיב את הצהרתם לפרוטוקול כך (סעיף 14 לסיכומים): "כבר
27 עתה יודגש ויובהר, כי בתחילת דיון ההוכחות שאלה ועדת הערר הנכבדה האם המשיב טוען
28 כי הלולים לא הוסבו למגורים בשל העדר תנאים של דירת מגורים (מטבח, שירותים וכו')
29 ולכך הח"מ הסכימו כי "הוויכוח הוא על המהות, האם מדובר בדירות מגורים. אני מוכן
30 להסכם שהלולים הפכו לדירות מגורים". קרי, שאין מחלוקת כי הלולים הוסבו למגורים עם
31 התנאים שנלווים לדירת המגורים והשאלה היא על המהות האם אכן עסקינן ב"דירת
32 מגורים" העונה על ההגדרות בחוק ובפסיקה".
33



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

30. העולה מן המקובץ הוא כי קיימת הסכמה שהלולים הוסבו ליחידת מגורים עם התנאים הפיזיים שנלווים לדירת מגורים. עוד נקבע על ידי לעיל, כי הדירות שימשו בפועל למגורי שוכרים עד ליום המכירה ואף תקופה נוספת לאחר מכן, עד שנהרסו. יחד עם זאת, עולה מן הראיות, כי לא זו בלבד שלא הוגשה לרמ"י בקשה להסדיר את הבניה והדירות נהרסו בפועל, אלא שהתנאים ששררו בחלקה בשנת 2013 (שנת המכירה) לא אפשרו הסדרה, עת הדור המבוגר לא היה עוד בעל הזכויות בנחלה והמבנה הנוסף לא שימש למגורי דור ההמשך, אלא להשכרה. כאן יש להזכיר שהצדדים לעסקת מכירת המשק לא הובאו לעדות. העורר מס' 7 לא הגיש תצהיר עדות ולא העיד בפני הוועדה, הקונים לא הגישו תצהיר ולא העידו ואף כונס הנכסים אשר התמנה לשם טיפול במכירת הזכויות במשק לא העיד. במקרה כזה חל הכלל לפיו אי הבאת עדים רלבנטיים מתפרשת כנגד הצד שנמנע מהבאתם לעדות. ניתן להסיק במצב דברים זה, שאילו הובאה הראיה שהייתה בהישג יד, היא הייתה פועלת כנגד הצד שמנע את הבאתה (ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה, פ"ד מה(4) 651; ע"א 143/08 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית ואח', 26.5.10). העדרם של העדים הנ"ל, שהינם חיוניים לשם הבנת העסקה והבנת כוונותיהם של המוכרים והקונים, פועל כנגד העוררים. בפועל נהרסו הדירות ומכאן ברור שלא שימשו בפועל למגורי הקונים. הסכם המכר אינו כולל הוראה בדבר הפחתת התמורה, ככול שהדירות ייהרסו. משמע, הקונים רכשו את הזכויות בתמורה המוסכמת, ללא שיוחס ערך כלשהו לקיומן של הדירות שהוסבו, שאם לא כן, סביר כי הקונים היו דורשים להקטין את התמורה, ככול שהממכר אינו כולל את הדירות (לעניין כוונת הרוכש וחשיבות פעולות בהן נקט לאחר רכישת הנכס, כמו הריסת המבנה שעל הקרקע, לצורך קביעת שיעורי מס הרכישה, ראו דעת הרוב בפסק הדין בו"ע (י-ם) 9750-12-11 נס' נ' מנהל מיסוי מקרקעין י-ם (3.10.12)).

פטור לדירת מגורים לפי החוק העיקרי ולפי הוראת השעה

31. סעיף 1 לחוק כולל הגדרה של דירת מגורים:

"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".

32. במסגרת תיקון 34 לחוק, הוסיף המחוקק תנאי נוסף לקבלת הפטור והוא שהדירה הנמכרת

מהווה "דירת מגורים מזכה". "דירת מגורים מזכה" הוגדרה בסעיף 49 לחוק כך:

"דירת מגורים מזכה – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח ;
- 2 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;”
- 3
- 4 .33 סעיף 6 להוראת השעה העניק פטורים נוספים ממס שבח למוכר של דירות מגורים מזכות,
5 מעבר לפטור שנקבע בחוק העיקרי. על פי הוראת השעה, ניתן היה למכור 2 דירות נוספות
6 בפטור בתקופת תחולתה (1.1.11 – 5.5.13).
- 7
- 8 .34 על פי הפסיקה, לצורך בחינת השאלה האם הדירה ”מיועדת למגורים לפי טיבה”, יש להפעיל
9 מבחן אובייקטיבי, דהיינו, יש לבדוק קיומו של פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים
10 (ע”א 2170/03 שכנר ואח’ נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, מסים יח/5 (אוקטובר 2004), ה-10,
11 עמ’ 93). עוד נפסק כי לצורך המבחן האובייקטיבי, בדיקת יעוד הדירה תעשה לפי תכנית
12 המיתאר, כנקודת מוצא לבחינת יעוד המקרקעין (ע”א 237/87 גולן ואח’ נ’ מנהל מס שבח,
13 מיסים כ/ד 6/ (דצמבר 1990), ה-2, עמ’ 43) אין מחלוקת, אפוא, בין הצדדים כי יש לבחון אם
14 הדירה נבנתה בהתאם לתכניות הבינוי התקפות. הסוגיה עלתה בפרשה הידועה כ”פרשת
15 דירות הנופש”. הכוונה לפסק הדין בע”א 1046/12 חכים ואח’ נ’ מנהל מיסוי מקרקעין נתניה,
16 מיסים כח/1 (פברואר 2014), ה-12, עמ’ 128), שם נקבע כך :
- 17
- 18 ”כפי שציין הנשיא ברק בעניין שכנר, בעת הפעלת המבחן האובייקטיבי לעניין
19 הפטור ממס שבח, גם תכניות הבינוי של הנכס הן פרמטר העשוי להיות
20 רלוונטי בבואנו לקבוע אם מדובר בדירה שיש בה פוטנציאל ממשי למגורים
21 (וראו גם דברי הנשיא שמגר בע”א 237/87 גולן נ’ מנהל מס שבח מקרקעי
22 המרכז, פ”ד מד(3) 348, 352, כי בדיקת ייעוד הדירה על פי תכנית המתאר
23 מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי, הגם שהיא מהווה נקודת מוצא בלבד).
24 התחשבות בייעוד המקרקעין בתב”ע ובסוג היתר הבניה כשיקולי עזר זכתה
25 כאמור גם לתמיכת מלומדים (וראו המבחן המשולב שהציע פרופ’ נמדר –
26 מיסוי מקרקעין בעמ’ 145-146; וראו אצל הדרי – מדירת יחיד לדירת מגורים
27 בעמ’ 150, אשר בנתחו את משמעות ייעוד הדירה ”לפי טיבה” לאור תיקון מס'
28 8, ציין כי המבחן האובייקטיבי העיקרי הוא ”ייעוד הדירה לפי רשיון הבניה
29 על פי תכנית בנין ערים”).
- 30 המסקנה המתבקשת היא כי משעה שדירת הנופש, מעצם טיבה, שוללת מגורים
31 רגילים דרך קבע, אין לומר כי מדובר ב”דירת מגורים” לצורך פטור ממס שבח, באשר
32 המבחן הפוטנציאלי למגורי קבע אינו מתקיים. העובדה ששילת מגורי הקבע נעשתה
33 על בסיס שיקולים תכנוניים ואחרים, ואינה נובעת מהמאפיינים הפיזיים של מתקני
34 הדירה, אינה מפחיתה מתוקפה של מסקנה זו.”



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

35. ב"כ המשיב הפנה להחלטת וועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי מרכז בעניין ו"ע 11-11-7060,7111-11-11 **אניש ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**, מיסים כח/3 (יוני 2014), ה-39, עמ' 288, שם התייחסה הוועדה לעקרון "תקנת הציבור" ולעקרון ש"חוטא לא ייצא נשכר", ביחס להקלה ברכישת דירת נופש.
- להלן נצטט מדברי יו"ר הוועדה, כב' השופט ארנון, בענין זה:
45. לדידי קיימות שתי דרכים משפטיות אשר באמצעות השימוש בהן ניתן להחיל העיקרון לפיו "אין חוטא יוצא נשכר" על נסיבות העררים שלפני.
- הדרך **האחת** הינה **הוספת מבחן שלישי** אשר יתווסף לשני המבחנים הקיימים (האובייקטיבי והסובייקטיבי) לעניין הגדרת "דירת מגורים" וקביעת החיוב במס רכישה. על פי מבחן זה, דירה תיחשב כ"דירת מגורים" רק כאשר יעודה התכנוני הינו ל"מגורים", והשימוש בה בפועל כדירת מגורים אינו מהווה הפרה של דינים כלשהם. מבחן שלישי זה מוביל לתוצאה לפיו אין ה"חוטא" בשימוש בדירת נופש לשם מגורי קבע בניגוד ליעודה התכנוני של הדירה יצא "נשכר" באופן המאפשר לו להיות מחויב במס רכישה בשיעור מופחת.
- יצוין כי בדרך זו נקטה, למעשה, ועדת הערר בפסק דין **איצקוביץ** (ראו – סעיף 9 בפסק הדין), עת קבעה כי אין להכיר בדירותיהם של העוררים שם כ"דירות מגורים" מאחר שהמגורים בהן נעשו תוך כדי הפרת חוק. דרך זו אף עולה בקנה אחד הן עם חוות דעתו של כב' השופט א. רובינשטיין בפסק דין **הידרולה** לפיה אין לאפשר הטבת מס הנובעת מהפרת חוק; והן עם חוות דעתה של כב' השופטת ע. ארבל בפסק דין **שריג אלקטריק** לפיה יש לתת משקל רב הן למעורבות הנישום בפעולה הבלתי חוקית והן למידת הקשר שבין ההוצאה (דהיינו – הטבת המס) לבין הפעילות הבלתי חוקית.
46. דרך משפטית שניה המאפשרת להגיע לאותה תוצאה הינה מתן פרשנות מרחיבה למבחן האובייקטיבי המתייחס להגדרת המונח "דירת מגורים". בעבר נקבע כי מבחן זה הינו "**מבחן המתקנים הפיסיים**" וכי בגדרו יש לבחון האם הדירה "מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסיית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מבטח וכיוצא באלה" (ע"א 668/82 **כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד לט(2) 385, 388 (1985)).



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בהמשך הדרך הרחיב בית המשפט העליון את המבחן האובייקטיבי גם
2 לרכיבים נוספים, ובכללם **מצבו התכנוני של הנכס**.
3 בפסק דין **גולן** קבע כב' הנשיא **מ. שמגר** כי "בדיקת ייעוד הדירה על פי
4 תכנית המיתאר מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי" (פסקה 5 בפסק
5 הדין), וכפי שפורט בהרחבה לעיל, מפסק דין זה עולה כי בדיקת יעוד
6 הדירה כדירת מגורים הינה חלק מהמבחן האובייקטיבי..."
7
8 36. דברים אלה, שנאמרו ביחס לדירת נופש, יפים גם לענייננו בשינויים המחוייבים. כשלעצמי,
9 אני מעדיף את הדרך המשפטית השניה הנזכרת לעיל, על פיה המבחן האובייקטיבי יכלול את
10 מצבו התכנוני של הנכס. על פי מבחן זה, דירה תחשב כ"דירת מגורים" רק כאשר הדבר עולה
11 בקנה אחד עם תכנית המיתאר, או כאשר יעודה התכנוני הוא למגורים. זוהי גם עמדתו של
12 המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטה בהשגה. במקרה שלפנינו, הוסבו הלולים ליחידות
13 מגורים ללא היתר ואף באופן שלא עולה בקנה אחד עם אפשרויות הסדרת מגורים באותן
14 יחידות שנבנות ללא היתר.
15
16 37. בהקשר זה ראוי להתייחס לשאלה, האם הוגשה בקשה לקבלת היתר בניה. בפסק דינו של
17 בית המשפט לענייני משפחה נאמר (פסקה 38 לפסק הדין) כי המומחה מטעם העוררות 1-6
18 ציין בחוות דעתו, כי למרות שאין כל היתר בנייה בתיק בניין של הנחלה, הוגשה בקשה להיתר
19 בנייה עבור בית לבן ממשיך + מחסן וכן קיימת החלטה של רשות הרישוי של מועצת מטה
20 יהודה, אשר התקבלה בישיבה מס' 200032 מיום 1.7.01, המאשרת את הבקשה, לאחר שיוגשו
21 אישורים ויתמלאו התנאים הקבועים בגוף ההחלטה (ההחלטה צורפה לתצהיר העורר 7 בבית
22 המשפט לענייני משפחה). בחוות דעתה של השמאית נורית ברנר (נספח 11 לכתב הערר) נכתב
23 כי "מעיון בתיק בנין בוועדה אזורית מטה יהודה נמצא העתק מבקשה להיתר מתאריך
24 6.10.2000, שמטרתה הקמת 'בית מגורים לבן ממשיך ומחסן'. שטח בניה מוצע – 166.40 מ"ר,
25 ממ"ד 10.9 מ"ר, אחסנה 82.1 מ"ר. הבקשה להיתר וההחלטה מיום 1.7.01 לא הומצאו
26 לוועדה.
27
28 38. בשנת 2013, עת נערכה עסקת המכר, לא ניתן היה להכשיר את הסבת הלול ליחידות דיור. לפי
29 החלטה 1252 ולפי תכנית מי/772 (משנת 2007), ניתן היה להקים יחידת דיור שניה המיועדת
30 לדור המשך וניתן היה להקים בנחלה יחידה שלישית, רק אם הוכח כי בנחלה מתגוררים
31 בפועל 3 דורות של משפחת בעל הנחלה, בתנאי שהדור המבוגר עודנו בעל הזכויות המקורי של
32 הנחלה. במועד עסקת המכירה, הדור המבוגר הלך לעולמו, יחידת הדיור השנייה לא שימשה
33 למגורי בן ממשיך אלא לשימוש מסחרי ולא התגוררו בנחלה 3 דורות. דומה כי הצדדים



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 לעסקת המכר ראו כך את המצב, ומכל מקום, לא הובאו לעדות העורר 7 שבידיו היה כל
2 המידע הרלבנטי, מי מהקונים ואף לא כונס הנכסים שטיפל בעסקה.
3
4 39. כזכור, סמוך לאחר החתימה על הסכם המכר נהרסו הדירות. בהתאם להסכם המכר,
5 העוררים נשאו בעלות ההריסה. התמורה המוסכמת לא הושפעה כלל מן השאלה האם תהיה
6 הסדרה של הבניה או שהדירות ייהרסו (על חשבון המוכרים). לא נקבע בהסכם המכר מנגנון
7 להפחתת התמורה, ככל שהמשק יימכר ללא הדירות (שנהרסו). מכאן יש להסיק שהתמורה
8 שולמה עבור החלקה, ללא כוונה לעשות שימוש בדירות שהוסבו, לצורך מגורים.
9
10 40. המסקנות מן האמור לעיל הן שמתן פטור לדירות שנהרסו אינו מגשים את מטרת הוראת
11 השעה (הגדלת היצע של דירות מגורים). כמו כן, בדירות שהוסבו ונהרסו לא מתקיים המבחן
12 האובייקטיבי בדבר פוטנציאל ממשי להשתמש באותן הדירות כדירות מגורים דרך קבע.
13

סמכות המשיב בהשגה

- 14
15
16 41. בפי העוררים טענה מקדמית, לפיו חרג המשיב מסמכותו. נטען, כי המשיב לא היה מוסמך
17 לשלול בשלב ההשגה את הפטורים שניתנו בשלב השומה. הטענה היא כי מאחר ולא התגלו
18 עובדות חדשות בשלב ההשגה, בכל הנוגע למעמד החוקי של שלושת הדירות, לא ניתן היה
19 לחייב את הדירה הגדולה והבינונית במס שבת.
20
21 42. על פי ההלכה הפסוקה, המשיב רשאי להגדיל את השומה בשלב ההשגה, מבלי לערוך הליך
22 נפרד של תיקון שומה וזאת מטעמי נוחיות ויעילות. כך נקבע בהלכת גורפינקל (מנהל מס שבח
23 מקרקעין תל-אביב ג' גורפינקל יעקב (ע"א 583/90), תקדין עליון 94(3) 290):
24

25 "אין כל טעם של ממש, לא טכני ולא מהותי, אשר יצדיק סרבול מיותר וסחב
26 בהליכים. לא יהא זה לתועלת איש אם ייקבע כי המנהל איננו מוסמך להגדיל
27 שומה, שנמצאה מוטעית, במסגרת החלטתו בהשגה לפי סעיף 87 לחוק, כאשר
28 למחרת החלטתו בהשגה מוסמך הוא בעליל להגדיל את השומה במסגרת
29 "תיקון שומה" לפי סעיף 85 לחוק."
30

- 31 43. במסגרת הליך ההשגה המשיב בוחן את הטענות של העוררים והוא מוסמך לקבל כל החלטה.
32 כך נקבע בעניין ע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' סטלה, שירותי מכוניות
33 בע"מ, פד"י ל"ט(3), 413, 417:
34



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

1 "לדעתי, דין הערעור להתקבל. כאשר מדובר בשומה זמנית – כפי שהוא
2 המקרה דן – מוסכם על הכול, שהמנהל רשאי, על-פי סעיף 78, לתקן את
3 השומה מכל טעם שהוא תוך תקופה של שנה. סמכות זו היא, לדעתי, בלתי
4 מסויגת, כך שמותר למנהל גם להגדיל את השומה הזמנית, קל וחומר (כפי
5 שקרה כאן) להפחיתה.
6 הסמכות הקבועה בסעיף זה עומדת לו למנהל אף בעת דיון והחלטה בהשגה,
7 ואין כל סיבה למנוע ממנו מלהשתמש בה אף בעת הדיון וההחלטה בהשגה".

8
9 אומנם בענייננו אין מדובר בשומה זמנית, אולם איני מקבל את הטענה בדבר חוסר הסמכות
10 לתקן את הטעות בשומה המקורית. סעיף 85(3) לחוק מתיר לתקן שומה בשל טעות בה.
11 במידה וסבור המשיב כי נפלה טעות בשומה המקורית, בסמכותו לתקן את הטעות, בגדרה
12 של ההחלטה בהשגה. לאור האמור, אני סבור כי אין לקבל את טענת העוררים, בדבר העדר
13 סמכות לתיקון השומה ושליטת הפטור עליו הוחלט בשומות המקוריות.

שווי הדירה הגדולה

14
15
16
17 44. ככל שדעתי לא תתקבל ויקבע כי דירה אחת (הגדולה) זכאית לפטור ממס שבה יהיה צורך
18 לקבוע את שווייה ובעניין זה קיימת בין הצדדים מחלוקת, בדבר שווי הדירה לצורך מתן
19 הפטור. על מנת למנוע צורך בהכרעה נוספת בפן זה, אביע את דעתי לגבי השווי, למעלה מן
20 הדרוש. ככל שערכה של הדירה הפטורה ממס גבוה יותר, כך קטן בהתאמה השווי של החלק
21 בעסקה החייב במס. מכאן חשיבות קביעת שווי הדירה הפטורה ממס. בנימוקי השומה
22 המקורית, הוסבר כי שווי המכירה נקבע על סך 4,250,000 ₪. עוד נקבע כי שווי המשק
23 החקלאי הוא 425,000 ₪. שווי הדירה העיקרית נקבע לפי שטחה (114 מ"ר) על סך 1,680,641
24 ₪ ושווי הדירה הגדולה (בשטח 100 מ"ר) נקבע על סך 1,072,179 ₪.

25
26 45. בהשגה טענו העוררים כי היה על המשיב לחלץ את שווי הזכויות החקלאיות מכלל שווי
27 המכירה והיה צורך לקבוע תחילה את שווי הדירות וזכויות הבניה הנלוות ורק לאחר מכן,
28 לחייב את יתרת התמורה במס שבה.

29
30 46. בהחלטה בהשגה נקבע באופן חלופי, כי בקביעת שווי שלושת הדירות שהוסבו, יש להתבסס
31 על כללי השמאות הנהוגים לקביעת שווי נכס מקרקעין, לפיהם שווי זה ייקבע על פי תוחלת
32 התועלות השנתיות הצפויות מהנכס בהווה ובעתיד. התועלת השנתית חושבה לפי דמי
33 השכירות שיתקבלו מהנכס. עוד נקבע, כי בהנחה שהמבנים בשטח הלול עונים להגדרת
34 "דירות מגורים מזכות", יש לקבוע שווי לדירות אלה, עקב בנייתן שלא כחוק, כשוויים לשימוש



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579-08 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 ביניים עד להריסתם. נקבע כי פרק הזמן הסביר להריסתם הוא לא יותר משנה אחת, עד
2 לקבלת היתר הריסה והיתר בנייה לניצול זכויות בנייה בלתי מנוצלות. נקבע, על בסיס חוזי
3 השכירות שהומצאו למשיב, כי ההכנסה מדמי שכירות הייתה כ- 3,000 ₪ לחודש ולפי חישוב
4 שנתי, מדובר בסך של 36,000 ₪. מההכנסה הצפויה הנ"ל הופחתה עלות הריסה, בסך של
5 9,000 ₪ לדירה, כך ששווי כל יחידה מושכרת כאמור, נקבע על סך 28,000 ₪.
6
- 7 47. לטענת העוררים, גם אם שווי דירה שהוסבה כאמור, נופל משווייה של דירה הבנויה על פי
8 היתר, הרי שיש להפחית משווי השוק של דירה "טיפוסית" את הסכום הנדרש לתשלום, בכדי
9 לקבל היתר בנייה להסדרתה. לטענת העוררים, עסקינן בדירה שניתן היה לבקש היתר בניה
10 לגביה או היתר לשימוש חורג.
11
- 12 48. עוד נטען על ידי העוררים, כי גם אם ראוי לקבוע לשווי דירה כאמור ערך נמוך, הרי שלפי
13 סעיף 6(א)(3) להוראת השעה, המפנה לסעיף 49(א)(2) לחוק, יש לקבוע לדירה שווי מינימלי
14 בסך 484,700 ₪.
15
- 16 49. בתיק הוועדה קיימות חוות דעת עליהן ניתן להסתמך לצורך קביעת השווי. בשלב ההוכחות
17 הוגשה הערכת שווי מקרקעין מיום 6.5.2013 של השמאי מוציא קשת, שנערכה עבור רמ"י,
18 לצורך הערכת שווי חלקת הקרקע של השטח המבונה (200 מ"ר) בחלקה, לצורך גביית דמי
19 שימוש. על פי חוות הדעת, שווי הקרקע עליה הוקמו הדירות מגיע לסך של 785,000 ₪. לפי
20 הערכה זו, שווי הקרקע שעליה הוקמה הדירה הגדולה הוא 392,500 ₪ (שטח הדירה הינו
21 מחצית מן השטח המבונה כולו).
22
- 23 50. על פי חוות הדעת של השמאית נורית ברנר (נספח 22 לתצהיר העורר 2), השווי למ"ר של החלק
24 הבנוי הינו 2,500 ₪, בכל הנוגע ליחידות הדירות שבמחלוקת. לפי הערכה זו, שווי המבנה
25 (בשטח 100 מ"ר) הוא כ- 250,000 ₪. איני רואה כל סיבה להתעלם מן הנתונים הנ"ל, על פיהם
26 ניתן לקבוע את שווי הדירה הגדולה על 642,500 ₪ (קרקע בשווי 392,500 ₪ וחלק בנוי, בשווי
27 250,000 ₪). יחד עם זאת, דברים אלה נאמרו למעלה מן הצורך ויהיה בהם רלבנטיות, רק
28 אם דעתי לא תתקבל וייקבע כי הדירה הגדולה זכאית לפטור ממס שבת.
29
- 30 **הכרה בעלות הסבת הדירות**
- 31
- 32 51. הואיל ונשלל הפטור מן הדירות שהוסבו, מתעוררת השאלה האם יש להכיר בעלות של הסבת
33 הדירות. כזכור, לטענת העוררים, עלות הסבת הלול לדירות הינה כ- 200,000 דולר. בהחלטה



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 בהשגה נקבע כי לא ברור אלו הוצאות השבחה בוצעו ובהעדר קבלות, לא הותרה ההוצאה
2 בניכוי.
3
- 4 52. בכתב הערר הפנה ב"כ העוררים לפסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה ולפסק הדין
5 בערעור, בהם נזכרה טענת העורר 7, לפיה, הוצאות הסבת הלול למגורים, הגיעו לסך הנ"ל.
6 לטענת העוררים, יש להתיר סכום זה בניכוי, בקשר לדירות אשר נמכרו שלא בפטור.
7
- 8 53. בית המשפט לענייני משפחה קבע בפסק דינו (פסקה 54 לפסק הדין) כי העורר 7 לא הוכיח
9 כלל את היקף השקעותיו במשק ורק העריך אותם בסיכומיו, בסך העולה על 200,000 דולר.
10
- 11 54. בתצהיר מטעם המשיב הוסבר כי הטענה בדבר עלויות הסבת הלול ליחידות דיור נטענה
12 בעלמא וכלל לא הוכחה במסמכים או בראיות אחרות.
13
- 14 55. העוררים טענו במסגרת סיכומיהם כי גם אם המשיב לא קיבל את ההערכה בדבר הוצאה בסך
15 של 200,000 דולר, שהיא כ- 1,000 דולר למ"ר, היה עליו להתייחס לנתונים שהופיעו בחוות
16 הדעת השמאיות המצויות בתיק.
17
- 18 56. בעניין זה, העוררים נמנעו מהבאת העורר 7 לעדות. עורר זה, טיפל בהסבת הלול ליחידות דיור
19 ובידו המידע הישיר הנוגע להוצאות ההסבה. גם אם אין בידי העורר הנ"ל קבלות, היה ניתן
20 להתרשם מעדותו הישירה, כמי שהיה מעורב בביצוע ההסבה. בנסיבות אלה, העוררים לא
21 עמדו בנטל ההוכחה בדבר גובה ההוצאה בפועל ובהתאם לכך, אין לקבל את טענתם.
22
- 23 57. הסבת הלול ליחידות מגורים נעשתה, כאמור, ללא היתר ובניגוד לתוכניות ואותן יחידות
24 נהרסו סמוך לאחר עסקת המכר. בנסיבות אלה ולאור העדר ראיות בדבר התשלום עבור
25 ההסבה, איני רואה מקום להכרה בהוצאות ההסבה שלא הוכחו וממילא נקבע, כאמור, כי
26 אין מקום לפטור את יחידות הדיור ממס שבח וגם משום כך, אין מקום להכיר בהוצאה זו.
27
- 28 **הוצאות משפט**
29
- 30 58. העוררים שלחו למשיב דרישה להודות במסמכים ובעובדות, בהתאם לתקנה 103 לתקנות
31 סדר הדין האזרחי. המשיב בחר שלא להשיב לדרישה זו. לטענת העוררים, מטרת התקנה
32 הינה לצמצם את חזית המחלוקת וייעול הדיון. נטען כי בעל דין שסירב לאשר עובדה או
33 מסמך, יישא בעלות הוכחת העובדות או המסמכים, כאשר החיוב בהוצאות, אינו תלוי
34 בתוצאות המשפט (על פי תקנה 103(ג)).



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
- 2 59. ב"כ העוררים הגיש כבר בחודש פברואר 2015 בקשה לחייב את המשיב בהוצאות עקב סירובו
- 3 להגיב לדרישות להודות בעובדות ובמסמכים. כבוד השופט מ' בר-עם קבע בהחלטה מיום
- 4 3.2.2015 כי הבקשה תידון בגדר פסק הדין.
- 5
- 6 60. הטענה בסיכומי העוררים, כי סירוב המשיב "הטיל על העוררים הצורך לזמן עדים רבים"
- 7 הינה תמוהה, לאור העובדה כי הוגש תצהיר אחד בלבד מטעם העוררים (של העורר 2) אשר
- 8 מחזיק 6 עמודים בלבד ולא זומנו מטעם העוררים עדים נוספים. עוד נטען במסגרת הבקשה
- 9 משנת 2015 כי העוררים נדרשים, עקב הסירוב, להגיש תצהיר אליו צורפו מסמכים שהמשיב
- 10 יכול היה בנקל להודות בקיומם. נטען כי "מדובר על מאות עמודים שרובם מצויים בתיק
- 11 ועדת הערר זה מכבר".
- 12
- 13 61. לתצהיר העדות הראשית צורפו 22 נספחים. אכן קיימת חפיפה מסויימת בין 14 הנספחים
- 14 שצורפו לכתב הערר לבין הנספחים שצורפו לתצהיר, אף שנוספו לתצהיר העדות מסמכים
- 15 חדשים, שלא היו מצויים בתיק ועדת הערר. לטענת המשיב בסיכומיו, הדרישה להודות
- 16 בעובדות כללה דרישה להודות בעובדות השנויות במחלוקת, כמו למשל, בעלות הסבת הלולים
- 17 בסך 200,000 דולר או בטענה בדבר השכרת יחידות הדיור החל משנת 2006.
- 18
- 19 62. עיון בדרישה להודות במסמכים מלמד כי המסמכים כוללים, בין היתר, את נימוקי השומות
- 20 בשלב השומה, את החלטת המשיב בהשגה, את פסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה,
- 21 את הסכם המכר נשוא הערר ומסמכים נוספים, שלא הייתה סיבה מוצדקת שלא להודות
- 22 בהם. עיון בדרישה להודות בעובדות (21 עובדות) מלמד כי חלקן הגדול אינן שנויות באמת
- 23 במחלוקת, כגון מועדי הפטירה של יהודה ואסתר גבאי ז"ל, מועד פסק הדין בערעור בתיק
- 24 עמ"ש 609/10, כי העוררים דיווחו על המכירה למשיב, כי בהתאם לשומות המשיב, העוררים
- 25 נדרשו לשלם מס שבח בסך של כ- 155,000 ₪ ועוד ורק מיעוטן שנוי במחלוקת, כמו עלות
- 26 הסבת הלול לשלוש דירות מגורים בסך 200,000 דולר.
- 27 לאור האמור, יש לקחת בחשבון את ההוצאות שהיו כרוכות בהוכחת המסמכים והעובדות,
- 28 אשר המשיב סירב להודות בהם. העוררים לא פרטו מהו גובה ההוצאות הנ"ל והדבר ייעשה
- 29 על דרך האומדן, במסגרת פסיקת ההוצאות (ראו להלן).
- 30
- 31 **סוף דבר**
- 32
- 33 63. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר (למעט כמפורט בסעיף ג' להלן)
- 34 ולקבוע כדלקמן:



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
2 א. לא יוכר פטור ממס שבח בגין שתי הדירות שהוסבו.
3 ב. לצורך קביעת גובה המס על הנכסים החייבים, אין להכיר בעלות הסבת הלול
4 ליחידות דיור.
5 ג. לאור הסכמת המשיב כמפורט בעמ' 33 לפרוטוקול (שורות 9-13) יוכר לעוררים
6 תשלום דמי הסכמה בסך 1,291,641 ₪ וכן הוצאות נוספות שהוצאו לצורך מכירת
7 הנכס, על פי הקבלות שצורפו לתצהיר העורר 2, ככול שמתמלאים תנאי סעיף 39
8 לחוק.

- 9
10 לאור התוצאה, שמשמעה הוא בעיקר דחיית הערר, יש לחייב את העוררים בהוצאות ושכ"ט.
11 לאור סירוב המשיב להודות במסמכים ובעובדות שלא היו שנויים במחלוקת, יופחת סכום
12 החיוב לסכום הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 14,000 ₪.

חברת הוועדה, עו"ד לאה מרגלית:

14 אני מסכימה לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

חבר הוועדה, רו"ח שמעון בלאיש:

15 אני מסכים לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

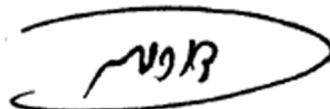
16
17
18
19
20
21 אשר על כן, הוחלט כאמור בפסקה 63 לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

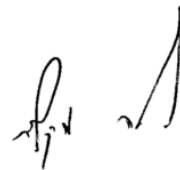
22
23
24
25 ניתן היום, ה' טבת תשע"ט, 13 בדצמבר 2018, בהעדר הצדדים.

26


שמעון בלאיש,
חבר ועדה



אביגדור דורות, שופט
יו"ר ועדה



לאה מרגלית,
חברת ועדה

27
28



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 14-08-44579 גבאי ואח' נ' מדינת ישראל

1
2