



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הוועדה
רו"ח נדב הכהן - חבר
רו"ח יהושע ביליצקי - חבר

העוררת לילך אריאל
ע"י ב"כ עוה"ד ינון שי ומשה אריאל

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

ה' קירש, שופט:

4

5

א. מבוא

6

7 1. בשנת 2013 רכשה העוררת, בהיותה בת 18, דירת מגורים המצוייה בתל אביב. הדירה נרכשה
8 בחודש מאי עבור סך של 1,200,000 ש"ח ונמכרה בחודש ספטמבר באותה שנה תמורת סך
9 של 1,800,000 ש"ח. העוררת ביקשה פטור ממס שבח על הרווח ממכירת הדירה. המשיב,
10 מנהל מיסוי מקרקעין, סירב להעניק פטור וזאת בטענה שהמימון לרכישת הדירה ניתן
11 לעוררת כמתנה מאביה. לפי עמדת המשיב, מאחר ובעת מכירת הדירה לא חלפה "תקופת
12 הצינון" הנדרשת על פי חוק מיסוי מקרקעין במקרים כגון זה, העוררת איננה זכאית לפטור
13 ממס שבח.

14

15 העוררת מצדה טוענת כי רכישת הדירה כלל לא מומנה במתנה, ולחלופין גם אם היא קיבלה
16 סכום כסף במתנה מאביה, סכום זה היווה רק שליש ממחיר הרכישה ולפיכך אין בסיס
17 לשלילת הפטור המבוקש.

18

19

ב. הערה לגבי מסגרת הדין

20

21 2. כאמור, העוררת ביקשה פטור מתשלום מס שבח וסורבה. נושא הערר דן הוא החלטת
22 המשיב בהשגה אשר הוגשה על ידי העוררת כנגד אי הענקת הפטור. אולם המשיב מוסיף
23 ומציין כי **פקיד השומה** עוד עשוי לערוך שומה לפיה מכירת הדירה בחודש ספטמבר 2013



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 הייתה בבחינת "עסקת אקראי" החייבת במס על פי חלק ב' לפקודת מס הכנסה (ולא על פי
2 חוק מיסוי מקרקעין).

3
4 למותר לציין כי ועדת הערר איננה מוסמכת לדון בטענה זו, ועל כן בפסק דין זה נידרש אך
5 ורק לסוגיית הזכאות לפטור ממס שבח, בעוד שטענת עסקת האקראי, ככל שאכן תועלה על
6 ידי פקיד השומה, תידון בהליכים אחרים.

7

8

ג. מסגרת החוק

9

10 3. לצורך הדיון כאן אין מחלוקת כי הנכס אשר נרכש ונמכר הוא "דירת מגורים מזכה"
11 כמשמעות מונח זה בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
12 ("הדירה"; "החוק").

13

14 4. אין גם מחלוקת כי לא הייתה בבעלות העוררת דירת מגורים נוספת בתקופה הנוגעת לעניין.

15

16 5. ככלל, סעיף 49 לחוק כנוסחו במועד הרלבנטי העניק פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים
17 מזכה, אם הדירה הנמכרת הייתה דירתו היחידה של המוכר והמוכר היה בעל הזכות בדירה
18 במשך 18 חודשים לפחות והוא לא מכר דירת מגורים אחרת במשך 18 החודשים שקדמו
19 למכירה.

20

21 6. אולם הפטור הנ"ל סוייג על ידי הוראות סעיף 149 לחוק אשר קבע במועד הרלבנטי כדלקמן:

22

23 "א) על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור

24 במכירת דירת מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה –

25 (1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו

26 ארבע שנים, וכשנותן המתנה הוא הורה – שלוש שנים,

27 מיום שנעשה בעלה;

28 (2) אם הדירה שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו,

29 מיום שהחל לגור בה דרך קבע בהיותו בעלה – שלוש שנים,

30 וכשנותן המתנה הוא הורה, אם איננו נשוי – שנתיים, ואם הוא

31 נשוי או אם הוא הורה יחיד כהגדרתו בסעיף 1 לחוק משפחות חד

32 הוריות, התשנ"ב-1992 – שנה אחת.

33 (ב) מוכר כאמור בסעיף קטן (א) שקיבל את הדירה לפני שמלאו לו 18

34 שנים, יתחיל לגביו מנין השנים האמורות מיום שמלאו לו 18 שנים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 (ג) לענין סעיף זה –

2 (1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש

3 שנים שקדמו לרכישתה, כקבלתה במתנה;

4 (2) אם הבעלות בדירה הנמכרת משותפת לבני-זוג, יביאו בחשבון

5 לענין התקופות האמורות בסעיף קטן (א) את גילו של המבוגר

6 שבהם."

7

8 חלק הסעיף החשוב לענייננו הוא פסקה (ג)(1).

9

10 7. תכליתו של סעיף 149 מבוארת בספרו של הדרי (מיסוי מקרקעין - דירת מגורים, כרך א –

11

חלק שני, מהדורה שלישית, עמודים 695-696):

12

13 "המטרה היא למנוע עקיפת המגבלות השונות שהחוק מציב לפטור במכירה של

14 דירת מגורים באמצעות עסקאות מתנה אמיתיות או מדומות, שכל תכליתן היא

15 להגיע לכך שהמוכר יעביר דירות לבני משפחה (שאינם נכללים בתא המשפחתי

16 הצר) או לחברים, כדי שימשיך להיחשב לבעלים של דירה יחידה, למשל, או כדי

17 להגדיל את מספר הפטורים לפי מספר מקבלי הדירות במתנה. סעיף 149 קובע,

18 על כן, 'תקופת צינון' (המתנה) עד שיהיו מקבלי הדירה במתנה רשאים למוכרה

19 בפטור לדירות מגורים."

20

21 נמדר מוסיף בספרו כי:

22

23 "בצורה כזו המחוקק מוודא כי המתנה שהיתה פטורה ממס הינה מתנה אמיתית

24 והיא נועדה כדי לנצל פטור ממס שיש לקרוב שהינו מקבל המתנה. גם במקרה

25 כזה ניתן לומר כי הפטור הינו מותנה בתנאים מסוימים ואם הם לא יתמלאו –

26 מקבל המתנה ייפגע מכך ויישלל ממנו הפטור ממס" (מס שבח מקרקעין – חלק

27

[ד] - פטורים אחרים, עמ' 48).

28

29 8. כאמור נטושה בין הצדדים מחלוקת האם העוררת קיבלה "50% לפחות ממחיר הדירה

30 במתנה". אם אכן כך היה, העוררת איננה זכאית לפטור בגין מכירת הדירה. (יצויין כי

31 הצדדים לא העלו טענות לגבי תחולת הסיפא של הפסקה: "בתוך שלוש שנים שקדמו

32

לרכישתה").

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ר"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 9. בהחלטת המנהל בהשגה, עליה הוגש הערר דן, נאמר בין היתר כי העוררת היא "ללא כל
2 מקורות הכנסה עצמאיים, ללא הון עצמי וללא אפשרות להעמיד בטחונות". ועוד נכתב כי
3 העוררת בדיווחיה לא ציינה "את מקורות המימון" וכי לא הוכח "כי למוכרת [העוררת] היו
4 הסכומים הנדרשים לצורך רכישת הדירה" (סעיפים 3 ו-4 להחלטת המנהל).
5
6 **ד. השתלשלות העניין**
7
8 10. העוררת גדלה בארה"ב. הוריה התגרשו בשנת 2005 ובשנת 2005 או בשנת 2006, בעודה
9 קטינה, העוררת שבה לישראל. היא התגייסה לצה"ל באוגוסט 2013. משך זמן ארוך היה
10 לעוררת חבר קבוע בשם אדם רובינשטיין. אביה של העוררת, מר משה אריאל, הינו עורך דין.
11 שותפו של עו"ד אריאל הוא עו"ד ינון שי.
12
13 11. עולה מן העדויות כי במסגרת עבודתם כעורכי דין טיפלו ה"ה אריאל ושי בזכויות הירושה
14 של אישה קשישה בשם פרנסינה ויארניק ("המוכרת המקורית"). המוכרת המקורית עמדה
15 לרשת דירה בת שלושה חדרים ברחוב בן יהודה בתל אביב, הרי היא הדירה הנדונה, וזאת על
16 פי צוואתו של המנוח אביגדור מיטלסבק ז"ל.
17
18 12. הדירה זוהתה, כך מסופר, כמתאימה עבור העוררת, וביום 1.5.2013 נחתם הסכם רכישה
19 בינה לבין המוכרת המקורית ("הסכם הרכישה").
20
21 13. יש לציין כי בעת עריכת הסכם הרכישה זכותה של המוכרת המקורית לרשת את הדירה טרם
22 הוכרה ועל כן הותנתה המכירה בקבלת צו ירושה המכריז על המוכרת המקורית כירשת
23 יחידה.
24
25 14. על פי תנאי הסכם הרכישה (מש/1) אשר נחתם ביום 1.5.2013, תוקף העסקה היה מותנה
26 בהוכחת רישום מלוא הזכויות בדירה על שם המוכרת המקורית תוך 60 ימים מיום החתימה
27 (סעיף 1.7 להסכם). על פי סעיף 4.1 להסכם, הקונה (העוררת דן) התחייבה לרשום הערת
28 אזהרה על הזכויות בדירה לטובתה תוך שני ימי עסקים מיום קיום התנאי הנ"ל לפי סעיף
29 1.7.
30
31 התשלום הראשון על חשבון הדירה, בסך 50,000 ש"ח, היה אמור להשתלם במועד החתימה
32 (סעיף 2.1.1) (כלומר ביום 1.5.2013) ואילו כל יתרת התמורה החוזית (1,150,000 ש"ח)
33 הייתה אמורה להשתלם "בתוך 60 יום מיום התקיימות התנאי המתלה כאמור בסעיף 1.7



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ר"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לעיל" (סעיף 2.1.2). מסירת החזקה בדירה הייתה מותנית בתשלום התמורה במלואה (סעיף
- 2 5.1), וכך גם לגבי רישום הזכויות בדירה על שם הקונה – דהיינו רק לאחר תשלום מלוא
- 3 התמורה (סעיף 6.3).
- 4
- 5 15. בכריתת הסכם הרכישה המוכרת המקורית יוצגה על ידי עו"ד ינון שי, שותפו של עו"ד משה
- 6 אריאל, ואילו העוררת יוצגה על ידי עו"ד אריאל עצמו.
- 7
- 8 16. לפי עדויותיהם של העוררת ואביה, למרות שהסכם הרכישה חייב את העוררת לשלם לידי
- 9 המוכרת המקורית במועד החתימה סכום של 50,000 ש"ח בלבד, בפועל שולם לה סך של
- 10 400,000 ש"ח, וזאת "מתוך מחווה של רצון טוב לסייע למוכרת" (סעיף 2.4 לתצהיר העוררת)
- 11 ובהקשר זה ציין אביה של העוררת כי המוכרת המקורית "חיה על קצבת זקנה" (עמוד 9
- 12 לפרוטוקול הדין, שורה 4).
- 13
- 14 17. לפי העדויות, מקורו של הסכום הנ"ל (400,000 ש"ח או \$100,000) היה במימוש נכס משפחתי
- 15 – בניין מסויים שנמצא בברוקלין, ניו יורק – כחלק מהליכי הגירושין בין הורי העוררת.
- 16 הבניין נמכר ב-950,000 דולר (עמוד 7, שורה 10).
- 17
- 18 לטענת משה אריאל, תמורת מכירת הבניין האמור "הועברה לישראל, לידי בנאמנות עבור
- 19 לילד" (סעיף 4 לתצהירו). לעניין זה נשוב בהמשך.
- 20
- 21 18. העוררת ואביה העידו כי הייתה כוונה ליטול משכנתא מבנק מזרחי טפחות על מנת לממן את
- 22 יתרת מחיר הרכישה אשר טרם שולמה (800,000 ש"ח).
- 23
- 24 מסופר כי הבנק דרש כי אבי העוררת ישמש ערב להתחייבויותיה על פי הלוואת המשכנתא.
- 25
- 26 יש להוסיף כי סעיף 2.2.6 להסכם הרכישה דן באפשרות כי הקונה (העוררת) "יבקש... לממן
- 27 חלק מתשלומי התמורה באמצעות הלוואה ממוסד בנקאי", אם כי לא נאמר באופן פוזיטיבי
- 28 כי העוררת מתכוונת ליטול הלוואת משכנתא.
- 29
- 30 19. עו"ד אריאל היה ככל הנראה מוכן תחילה לערוך למשכנתא כנדרש, ואז ביני לביני, נודע כי
- 31 בן זוגה של העוררת, מר רובינשטיין, חשוד בעבירות שוד אשר בוצעו בבריטניה וכי מדינה
- 32 זאת ביקשה ממדינת ישראל לעצור את רובינשטיין ולהסגירו לשם העמדה לדין פלילי
- 33 בבריטניה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
2 20. בעקבות התפתחות מצערת זו, אבי העוררת דרש ממנה לנתק כל קשר עם רובינשטיין, אולם
3 היא מיאנה לעשות כן. כתוצאה מכך, כך מעידים, עו"ד אריאל משך את נכונותו להיות ערב
4 להלוואת המשכנתא, דבר שהותיר את העוררת ללא מקורות כספיים להשלים את רכישת
5 הדירה.
6
7 21. בנסיבות אלו, כך מסופר, נאלצה העוררת למכור את הדירה – אשר הזכויות בה טרם נרשמו
8 על שמה – לצדדים שלישיים. לדברי העוררת, שווי השוק המוערך של הדירה היה כ-
9 2,400,000 ש"ח והיא נמכרה "בחופזה, במחיר... הנמוך בכ-600,000 ש"ח ממחיר השוק"
10 (עובדה, שאם היא נכונה, מצביעה על כך שגם למוכרת המקורית, בת ה-86, אשר יוצגה על
11 ידי שותפו של אבי העוררת, שולם חודשים ספורים קודם לכן מחיר המהווה רק מחצית
12 משווי השוק של הדירה) (סעיפים 2.9 ו-7.2 לתצהיר העוררת).
13
14 22. על פי הסכם המכירה (מ/ש/2) אשר נחתם עם הרוכשים צדדים שלישיים ביום 4.9.2013, תוקף
15 העסקה היה מותנה בהוכחת רישום מלוא הזכויות בדירה על שם העוררת תוך 60 ימים מיום
16 החתימה (סעיף 1.6 להסכם). על פי סעיף 4.1 להסכם, הרוכשים התחייבו לרשום הערת
17 אזהרה על הזכויות בדירה לטובתם תוך שני ימי עסקים ממועד קיום התנאי הנ"ל לפי סעיף
18 1.6. נקבע כי מתוך התמורה הכוללת על סך 1,800,000 ש"ח, תשלום ראשון בסך 400,000
19 ש"ח ישולם במועד חתימת ההסכם; תשלום שני בסך 500,000 ש"ח ישולם תוך 25 ימי
20 עסקים ממועד רישום הזכויות בדירה על שם העוררת ורישום הערת אזהרה לטובת
21 הרוכשים; ואילו תשלום שלישי ואחרון על סך 900,000 ש"ח ישולם בתוך 60 ימים ממועד
22 רישום הזכויות בדירה על שם העוררת ורישום הערת אזהרה לטובת הרוכשים בכפוף
23 למסירת החזקה בדירה לידי הרוכשים (סעיפים 2.1.1, 2.1.2 ו-2.1.3 להסכם). יוער כי בהסכם
24 המכירה לא נקבע כל הסדר או מנגנון לתשלום מקצת התמורה במישרין לידי המוכרת
25 המקורית לשם קיום התחייבויותיה של העוררת כלפי המוכרת המקורית.
26
27 23. בתצהירה, העידה העוררת כי הרוכשים "הסכימו להעביר לחשבון הנאמנות סך של 400,000
28 ש"ח במועד החתימה, בצרוף הוראה בלתי חוזרת להעברת הכספים לידי ב"כ המוכרת
29 [המקורית], כן העבירו הרוכשים סך של 500,000 ש"ח נוספים ביום 29.9.2013 לידי ב"כ
30 המוכרת [המקורית]". (סעיף 2.10).
31
32 24. לעומת זאת, בתצהיר אבי העוררת נאמר כי הרוכשים "הסכימו להעביר לחשבון הנאמנות
33 סך של 500,000 ש"ח במועד החתימה, בצרוף הוראה בלתי חוזרת להעברת הכספים לידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ר"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ב"כ המוכרת [המקורית], כן העבירו הרוכשים סך של 400,000 ש"ח נוספים ביום
2 17.9.2013 לידי ב"כ המוכרת [המקורית]". " (סעיף 14)

3
4 בהמשך תצהירו של עו"ד אריאל מצויין כי: "ביום 17.9.2013 העבירו הקונים סך של
5 400,000 ש"ח לחשבון הנאמנות אשר היה קיים על שמי כנאמן... עוד באותו היום העברתי
6 הוראה לביצוע העברת יתרת התמורה למוכרת [המקורית] בסך של 800,000 ש"ח, וזאת
7 מתוך כספי התמורה שהעבירו הרוכשים".

8
9 נשוב לעניין זה בהמשך.

10

11

ה. דין

12

13 25. כמוסבר, הסייג לפטור הקבוע בסעיף 149 יחול אם יימצא כי העוררת קיבלה 50% לפחות
14 ממחיר הדירה במתנה מאביה בתוך שלוש שנים שקדמו לרכישת הדירה.

15

16 הדיון יחולק לשניים: ראשית נדון בשאלה האם הסכום של 400,000 ש"ח (המייצג כ-
17 \$100,000) היה שייך מלכתחילה לעוררת או שמא ניתן לה במתנה על ידי אביה. שנית, נדון
18 בשאלה כיצד מומנה יתרת מחיר הרכישה (800,000 ש"ח) - האם באמצעות מתנה מן האב או
19 לחלופין מתוך התמורה ששולמה על ידי הרוכשים.

20

21 26. עיון בהסכם ההיפרדות שנכרת בין הורי העוררת בחודש אוגוסט 2005 מגלה כי כחלק מהסדר
22 הממון בין בני הזוג הנפרדים, משה אריאל קיבל לידיו את כל המניות בחברה אשר החזיקה
23 את הבניין בברוקלין (Oshrat & Maya Corporation) (סעיף 2 להסכם). ההסכם איננו קובע
24 כי המניות או הבניין עצמו יועברו לידי העוררת. כמו כן ההסכם איננו כולל הסדר בעניין
25 מזונות לילדים (child support) וכל שנאמר בנושא זה הוא "The issue of child support
26 is to be decided at a later date" (סעיף 8).

27

28 27. ייתכן שהאב התכוון לייעד את הפדיון ממכירת הבניין בברוקלין לתמיכה בעוררת, אך לא
29 הוכח כי חלה עליו כל חובה משפטית לנהוג כך. בפרט לא הומצא כל מסמך המעיד על כך
30 שהוא החזיק בכספי פדיון הבניין כנאמן גרידא וכי העוררת היא הנהנית בנאמנות. שוב, ייתכן
31 שזו הייתה כוונתו הסובייקטיבית של האב אך הדבר לא קיבל כל ביטוי בראיות חיצוניות.

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 28. כאשר נשאלה העוררת לגבי מהות הסכום שנתקבל מאביה לצורך רכישת הדירה היא הגדירה
2 את הסכום כ"מתנה":
- 3
4 "ש: ממה היית צריכה לשלם על הדירה היו 400 אלף שקל שזה מ...
5 ת: ירושה מאבא. סליחה. זה מתנה.
6 ש: 400 אלף שקל מתנה מאבא.
7 ת: כן." (עמוד 15, שורה 23 עד שורה 26).
- 8
9 29. בהעדר הוכחה לקיום נאמנות כנטען ולזכאות העוררת לכספים אלה בהתאם להסכם
10 היפרדות ההורים, יש להגדיר את הסכום האמור (400,000 ש"ח) כמתנה שניתנה על ידי האב
11 לבתו העוררת בסמוך למועד ביצוע עסקת רכישת הדירה.
- 12
13 30. כפי שטוענת העוררת, גם אם ייקבע כי כספי פדיון הבניין בברוקלין נתקבלו על ידיה כמתנה,
14 סכום זה מהווה רק **שליש** ממחיר רכישת הדירה (1,200,000 ש"ח) ולא די בכך כדי להביא
15 להפעלת הסייג שבסעיף 149 לחוק. הסעיף האמור עשוי לחול רק אם ניווכח כי לפחות חלק
16 מיתרת עלות הדירה (200,000 ש"ח לכל הפחות) ניתן במתנה על ידי האב לעוררת.
- 17
18 31. כאמור, העוררת טוענת כי תחילה היא התכוונה לממן את יתרת עלות הדירה באמצעות
19 משכנתא, וכאשר תכנית זו השתבשה היא מימנה את הסכום החסר מתוך תמורת הדירה
20 שהתקבלה מן הרוכשים. לא זו אף זו, לטענת העוררת הכספים הנוספים הדרושים (800,000
21 ש"ח) הועברו במישרין מידי הרוכשים לידי המוכרת המקורית.
- 22
23 32. דא עקא, גם בעניין זה הראיות אשר הוגשו לוועדה מצומצמות וחלקיות.
- 24
25 לא הוכח מתי העוררת שילמה את יתרת מחיר רכישת הדירה **לידי המוכרת המקורית**. אמנם
26 עו"ד אריאל מציין בסעיף 17 לתצהירו כי הדבר אירע על פי הוראתו ביום 17.9.2013, אולם
27 לא הוגשו מסמכים המעידים על העברת כספים לחשבון המוכרת המקורית והמוכרת
28 המקורית לא הובאה כעדה במשפט.
- 29
30 עם זאת, יש הגיון בדבר כי על פי הרשום בלשכת רישום המקרקעין בתל אביב-יפו (**נספח מ/1**
31 **לתצהיר עו"ד אריאל**) זכויותיה של העוררת בדירה נרשמו ביום 15.9.2013.
- 32
33 33. באשר למועדי התשלומים אשר **התקבלו מן הרוכשים**, מעבר לעדויות של העוררת ואביה
34 (שאינן עקביות בנקודה זו, כמוסבר לעיל) הומצאו רק שני מסמכים: מהמסמך הראשון -



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ר"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 הוראה כתובה מאת הרוכשים לסניף הבנק שלהם (נספח מ/1), ניתן ללמוד כי התשלום
2 הראשון בסך 400,000 ש"ח הועבר ביום 17.9.2013. בהוראה האמורה נכתב כי "העברה
3 מבוצעת כתשלום [ר]אשון על חשבון רכישת דירה". ממילים אלו עלול להשתמע כי לא שולם
4 דבר על ידי הרוכשים בעת חתימת הסכם הרכישה ביום 4.9.2013, וזאת בניגוד להוראות
5 ההסכם עצמו (ראו סעיף 22 לעיל). מכל מקום, מן המסמך השני - דואר אלקטרוני מעו"ד
6 ינון שי לבאת כוח הרוכשים, עו"ד רקח (נספח מ/2), ניתן ללמוד כי עד ליום 22.10.2013
7 שולמו 900,000 ש"ח בסך הכל על חשבון הרכישה (כך שנותרה יתרה לתשלום בסך 900,000
8 ש"ח נוספים).

9
10 דהיינו מן המסמכים הנ"ל עולה כי עד ליום 22.10.2013, לכל המאוחר, התקבלו על ידי
11 העוררת סכומי כסף המספיקים כדי לפרוע את יתרת מחיר רכישת הדירה, אשר עמדה לפי
12 העדויות על סך 800,000 ש"ח. יצוין כי הרוכשים לא הובאו להעיד בפני הוועדה.

13
14 34. בסיכומיה ב"כ המשיב הטעימה כדלקמן:

15
16 "מצבור הוראות הסכמים אלו מביאינו אל מסקנה אחת: עת מכרה העוררת את
17 הדירה, ביום 4.9.13, היא שילמה [למוכרת המקורית] את מלוא תמורתה,
18 שאחרת, כהוראות הסכם הרכישה מש/1, לא הייתה זכאית לקבל לידה יפוי כוח
19 בלתי חוזר לרישומה בטאבו. לכן יש לדחות את הגרסא כאילו יתרת התשלום
20 עבור הדירה מומנה לכאורה על ידי הרוכשים." (סעיף 32).

21
22 דומה כי טיעון זה איננו מדוייק. הרי על פי תנאי הסכם הרכישה (סעיף 2.1.2), תשלום יתרת
23 התמורה (שהייתה אמורה להיות 1,150,000 ש"ח אך בפועל, על פי העדויות, הייתה 800,000
24 ש"ח בלבד) נדרש "בתוך 60 יום מיום התקיימות התנאי המתלה כאמור בסעיף 1.7 לעיל",
25 קרי תוך 60 ימים מיום רישום הבעלות בדירה על שם המוכרת המקורית. לא הובאה ראיה
26 באשר למועד המדוייק של רישום הזכויות על שם המוכרת המקורית אם כי נטען בסיכומי
27 העוררת כי התנאי הנ"ל "התמלא רק בסוף חודש אוגוסט 2013". אמירה זו אמנם לא גובתה
28 בראייה כלשהי אולם מאידך המשיב לא חלק עליה במסגרת סיכומיו.

29
30 אם האמירה הנ"ל אכן נכונה, אזי בתחילה, לפי סעיף 2.1.2 להסכם הרכישה, היה על העוררת
31 לשלם עד לסוף חודש אוקטובר 2013 את יתרת מחיר הרכישה לידי המוכרת המקורית. עם
32 זאת, סעיף 6.3 להסכם הרכישה קבע כאמור כי רישום הדירה על שם העוררת לא ייעשה לפני
33 תשלום מלוא התמורה והרי מצינו כי הזכויות בדירה נרשמו על שם העוררת ביום 15.9.2013.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 דהיינו עד למועד זה (ולא 4.9.2013) מלוא התמורה הייתה אמורה להשתלם למוכרת
2 המקורית.
3
- 4 כאמור, על פי עדות אבי העוררת התשלום השני למוכרת המקורית בוצע ביום 17.9.2013
5 (ייתכן שבאופן המפר את סעיף 6.3 הנ"ל להסכם הרכישה). כמו כן עולה מן העדויות ומן
6 המסמכים כי לפני סוף חודש אוקטובר 2013 קיבלה העוררת די כספים מידי הרוכשים כדי
7 לממן את תשלום יתרת מחיר הרכישה **ללא צורך במציאת מקור מימון אחר**.
8
- 9 35. ייתכן אפוא שהיה פער מסויים (שלא ארך יותר מחודש ימים) בין התשלום למוכרת המקורית
10 לבין קבלת הכספים הדרושים לכך מן הרוכשים, וייתכן שלא היה פער כלל (כגרסת אבי
11 העוררת). כך או כך, מתבקשת המסקנה כי בעיקרו של דבר העוררת **לא נזקקה למתנה נוספת**
12 מאביה על מנת לפרוע את חובה כלפי המוכרת המקורית, ולכל היותר נוצר צורך במימון
13 ביניים. לפי מכלול הנסיבות כפי שהן הצטיירו בפני הועדה, דווקא מסתבר יותר שהתשלום
14 השני למוכרת המקורית (אשר יוצגה כזכור על ידי עו"ד ינון שי) לא התבצע עד לקבלת
15 הכספים הדרושים מן הרוכשים.
16
- 17 36. קבלת גרסה זו לפיה תשלום יתרת מחיר הרכישה מומן על ידי העברת חלק מהכספים אשר
18 נתקבלו מידי הרוכשים באותו פרק זמן ממש, מייתרת למעשה את הדיון הספקולטיבי
19 בשאלה הכיצד **התכוונה** המערערת לממן את רכישת הדירה אם היא הייתה ממשיכה
20 להחזיק בה. כמפורט בסעיף 8 לעיל, החלטת המנהל בהשגה נומקה בהעדר הסברים והוכחות
21 באשר למקורות המימון העומדים לרשות העוררת לצורך רכישת הדירה, מה שהביא את
22 המנהל להסיק כי הכוונה הייתה לממנה באמצעות מתנות מאביה.
23
- 24 37. כאמור, העוררת טוענת כי בכוונתה הייתה לקחת הלוואת משכנתא מבנק מזרחי טפחות.
25 הסבר זה לא נתמך בראיות חיצוניות: לא הומצא כל מסמך המעיד על ייזום תהליך של קבלת
26 משכנתא והעוררת, שהייתה אמורה להחזיר את הלוואת המשכנתא, לא ידעה לומר ולו באופן
27 כללי באיזה סכום החזר חודשי היה מדובר:
28
- 29 **ש" : את זוכרת לפני שנתיים מה היה החזר הכספי שבנק רצה ל800 אלף שקל?**
30 **ת : לא זוכרת.**
- 31 **ש : זאת שאלה שכל אדם ששוקל לקחת משכנתא שואל עצמו כמה כל חודש ואם**
32 **יש לי יכולת לפרוע...**
33 **ת : לא זוכרת.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ר"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ש: היית בבנק.
2 ת: כן.
3 ש: בקשר למשכנתא?
4 ת: כן. אבל לא זוכרת כמה היה ההחזר החודשי שליחה. בסופו של דבר לא יצא
5 לפועל. (עמוד 16, שורה 6 עד שורה 13).
6
7 אולם כאמור, סימני השאלה בקשר לנושא המשכנתא אינם מעלים או מורידים כי בפועל
8 הדברים לא קרו, והדירה נמכרה בסכום גבוה בהרבה ממחיר רכישה.
9
10 38. משום כך אנו פטורים גם מהצורך לדון בשאלה האם העמדת ערבות לשם קבלת הלוואת
11 משכנתא עשויה להיחשב כ"מתנה" לעיין סעיף 149 ואם כן, באילו נסיבות.
12
13 39. באותה מידה אנו פטורים מלדון בשאלה הכיצד העוררת כחיילת בשירות סדיר התכוונה
14 להחזיר את הלוואת המשכנתא אם הדירה לא הייתה נמכרת. בעניין זה סיפקה העוררת
15 מספר הסברים לרבות ההכנסה הצפויה מעבודה במשרה חלקית, השתתפות בהוצאה מצדו
16 של רובינשטיין או לחילופין (בהעדרו של רובינשטיין) מהשכרת חדר בדירה לשותפה.
17
18 לטעמי, משלא נלקחה ההלוואה והדירה נמכרה בסכום הגבוה מיתרת מחיר הרכישה שטרם
19 שולמה (לפי הטענה), אין נפקות לאפשרות לפיה העוררת הייתה נזקקת למתנות נוספות
20 מאביה אילו הייתה ממשיכה להחזיק בדירה. דומה כי הוראות סעיף 149 עוסקות אך ורק
21 במתנה שניתנה בפועל, ואם מסיבה כלשהי נחסך הצורך בכספי מתנה על מנת לממן את
22 רכישת הדירה, אזי אין סיבה לסייג את הפטור במכירה בשל הוראות הסעיף.
23
24 40. אמנם מעטות הראיות החיצוניות שתומכות בגרסת העוררת ואביה לפיה יתרת מחיר רכישת
25 הדירה שולמה מתוך הכספים שהתקבלו בחודש ספטמבר או בחודש אוקטובר 2013, אולם
26 כאמור סמיכות זמנים בין רישום הדירה על שם העוררת לבין קבלת הכספים מן הרוכשים
27 היא הגיונית והיא לא נסתרה על ידי כל ראייה אחרת. באותה מידה, אין זה מופרך כי העוררת
28 - שהיה לה ככל הנראה עד סוף חודש אוקטובר 2013 כדי לשלם למוכרת המקורית את יתרת
29 התמורה – המתינה לעשות כן עד לקבלת הכספים הדרושים מן הרוכשים.
30
31 41. העוררת נושאת בנטל השכנוע בהליך זה ואי הבאתם של עדים נוספים (ובפרט המוכרת
32 המקורית והרוכשים) פועלת לחובתה. יחד עם זאת, במאזן ההסתברויות יש מקום לקבל את
33 הגרסה העקבית וההגיונית של העוררת ושל אביה בנושא זה. על כן אנו קובעים כממצא



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 עובדתי כי יתרת מחיר הרכישה (על סך 800,000 ש"ח) אכן שולמה מתוך תמורת הדירה
2 ממכירתה לרוכשים.
3
4 42. לא מן הנמנע כי זאת הייתה התוכנית מלכתחילה – לרכוש את הדירה במחיר הזדמנותי
5 ולמכור אותה בתוך זמן קצר ולפני שיהיה צורך לשלם את מלוא מחיר הרכישה (כאשר העדר
6 הרישום על שם המוכרת המקורית סיפק עילה לדחיית תשלום יתרת מחיר הרכישה). לא מן
7 הנמנע כי בניגוד לעדויות, לעוררת ולאביה לא הייתה כוונה ליטול משכנתא וזאת בשל
8 הציפייה כי הדירה תימכר במחיר גבוה יותר תוך זמן לא ארוך. אולם לענייננו הדבר איננו
9 מעלה או מוריד ואיננו מביעים כל עמדה, או קובעים כל ממצא לכאן או לכאן, באשר לשאלת
10 קיום כוונה לממש רווח מהיר. העוררת טוענת כי גם במכירת הדירה על ידיה לרוכשים לא
11 נגבה מחיר שוק מלא (כאמור, לטענתה שווי השוק היה כ-2,400,000 ש"ח, כאשר היא מכרה
12 בסכום של 1,800,000 ש"ח בלבד). שאלות אלו שייכות לדיון אשר עשוי להתקיים אם יטען
13 פקיד השומה כי הרווח מהמכירה חייב במס לפי פקודת מס הכנסה כעסקת אקראי.
14
15 43. מפני ששוכנענו כי הכספים ששילמו הרוכשים שימשו לכיסוי יתרת מחיר הרכישה, יוצא
16 המקרה מגדרו של סעיף 149 לחוק. כאמור, הוראות הסעיף חלות כאשר המתנה היא בהיקף
17 של 50% לפחות ממחיר הרכישה. כאן, אף אם נקבע כי הסכום הראשון בסך 400,000 ש"ח -
18 שמקורו, לפי הטענה, בתמורת הבניין בברוקלין – היה מתנה לעוררת מאביה, היקף המתנה
19 מגיע לשליש בלבד ממחיר רכישת הדירה.
20
21 על כן, אנו קובעים כי הוראות סעיף 149 אינן ישימות במקרה דנן.
22
23 44. היות ולא נטען על ידי המשיב כי העוררת לא הייתה זכאית לפטור ממס שבח מכל סיבה
24 אחרת, דין הערר להתקבל.
25
26 לאור תוצאה זו פטורים אנו מלדון בטענות העוררת בדבר העדר הנמקה מספקת בשומה אשר
27 הוצאה לפי 78 לחוק ובהחלטת המנהל בהשגה אשר ניתנה לפי סעיף 87 לחוק. נסתפק בהערה
28 כי ההנמקות הן אכן על הצד הלקוני אך לא במידה כזו שתצדיק בטלות שומה ואי גביית
29 מסים אם התוצאה הייתה אחרת.
30
31 45. לסיכום, אני מציע לקבל את הערר.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

01 נובמבר 2016

ו"ע 15-01-45326 אריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 כמו כן, אני מציע כי המשיב ישלם לעוררת הוצאות בסכום כולל של 10,000 ש"ח אשר ישולם
 2 תוך 30 ימים. אם סכום ההוצאות לא ישולם כאמור, הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית מיום
 3 המצאת פסק דין זה לידי המשיב.

נדב הכהן, רו"ח:

אני מסכים.

יהושע ביליצקי, רו"ח:

אני מסכים.

* * *

הוחלט כאמור בחוות דעתו של כב' השופט ה' קירש.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבי"כ הצדדים.

ניתן היום, ל' תשרי תשע"ז, 01 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.

22

רו"ח יהושע ביליצקי

חבר הוועדה

רו"ח נדב הכהן

חבר הוועדה

כב' השופט הרי קירש

יו"ר הוועדה

25

26

27