



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-10-47724 שמול נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

השופט רון סוקול- יו"ר
עו"ד דן מרגליות
ע"וד דב שמואליביץ

העורר שלמה שמול
ע"י ב"כ עו"ד י' בן נון

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין-חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

רון סוקול, שופט - יו"ר הוועדה:

1. ערר על החלטת המשיב אשר דחה השגה על החלטה לחייב את העורר בתשלום מס רכישה בשיעור של 15% בהתאם להוראות סעיף 6א(ז)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים- הוראת שעה), התשע"א-2011.

מוקד המחלוקת הוא בשאלה האם הדירה שימשה בפועל למגורים במשך שנתיים, כנדרש למתן פטור מתשלום מס שבח על פי סעיף 6א' להוראת השעה, אם לאו והאם יש מקום לחייב את הרוכש בתשלום מס רכישה בשיעור הגבוה הקבוע בסעיף זה. בין היתר חלוקים הצדדים בשאלה האם שימוש מעורב בדירה, למגורים ולעסק, ייחשב כשימוש למגורים במובן הוראת השעה האמורה.

רקע

2. ביום 8.1.2012 רכש העורר מהגב' דורית בגון דירה המצויה ברח' חורב 34א' בחיפה והידועה כגוש 10785 חלקה 7/8 (להלן: הדיירה). מדובר בדירה בשטח רשום של 60.43 מ"ר אותה רכש העורר תמורת סך של 575,000 ₪ (סעיף 3 להסכם שצורף כנספח "א" לערר). על פי ההסכם התחייבה המוכרת להעביר לעורר את החזקה בדירה עד ליום 1.7.2012 (סעיף 4.1 להסכם).

3. במועד הרכישה ובתקופה שקדמה לו לא שימשה הדירה למגורים. מאחר והדירה לא שימשה למגורים לא נכללה הדירה בהגדרת "דירת מגורים מזכה" כאמור בסעיף 49א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. לשם שינוי השימוש היה צורך בביצוע עבודות שיפוץ והתאמה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו'ע 47724-10-15 שמו"נ מנהל מיסוי מקרקעין

4. בהסכם הרכישה נקבע כי על המוכרת לשאת בתשלום מס השבח שיחול, אם יחול, במכירת הדירה וכי על העורר לשלם את מס הרכישה כנדרש על פי חוק מיסוי מקרקעין (סעיף 6 להסכם). עם זאת ומאחר ובמועד חתימת הסכם הרכישה עמדו בתקפן הוראות חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: הוראת השעה), הכוללות בחובן הטבות מס, הוסיפו הצדדים את הוראת סעיף 7 להסכם הרכישה. הוראה זו נועדה להבטיח את מילוי התנאים שיאפשרו למוכרת לקבל פטור מתשלום מס שבח. וכך נקבע בסעיף 7 להסכם:

המוכר מצהיר כי הוא זכאי לפטור מתשלום מס שבח לפי הוראת סעיף 6א' לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), תשע"א-2011 (להלן- "הוראת הגדלת ההיצע"). לצורך קבלת הפטור מצהירים הצדדים ומתחייבים כלהלן:

7.1 המוכר מתחייב בהתחייבות בלתי חוזרת להגיש בקשה מתאימה לפטור למשרד מיסוי מקרקעין, בתוך המועד הקבוע בחוק.

7.2 המוכר מצהיר כי ידוע לו שהקונה לא יפקיד במשרד האוצר מקדמה על חשבון מס שבח בגין התחייבותו זו של המוכר, ולפיכך יושת עליו, בנוסף לכל פיצוי ו/או סעד אחר שעפ"י הסכם זה- כל נזק שייגרם לקונה באם יפר התחייבותו זו.

7.3 הקונה מצהיר כי ידוע לו שהנכס הנמכר הוא דירה שאינה מזכה, כהגדרת הוראת הגדלת ההיצע, והוא מתחייב בהתחייבות בלתי חוזרת להשתמש בנכס למגורים במשך שנתיים רצופות לפחות, שתחילתן לא יאוחר מתום שישה חודשים מיום קבלת החזקה בנכס או מתום שנה ממועד החתימה על הסכם זה- לפי המוקדם.

7.4 הקונה מצהיר כי ידוע לו שזכותו של המוכר לקבל פטור ממס שבח תלויה בקיום התחייבותו לעיל, ולפיכך יושת עליו, בנוסף לכל פיצוי ו/או סעד אחר שעפ"י הסכם זה ו/או עפ"י דין- כל נזק שייגרם למוכר באם יפר התחייבותו זו.

5. העורר קיבל את החזקה בדירה ביום 1.7.2012 והחל לבצע בה עבודות בנייה ושיפוץ על מנת להתאימה למגורים (ראו סעיף 3 לתצהירו וכן התמונות שצורפו על ידו לתצהיר המשלים). העורר דיווח על גמר השיפוצים לעיריית חיפה והנכס חויב בארנונה עירונית כנכס המיועד למגורים. לטענת העורר עבודות השיפוצים הסתיימו ביום 11.7.2012, כלומר 10 ימים לאחר קבלת החזקה בדירה.

6. העורר לא השתמש בדירה בעצמו אלא העמידה להשכרה. החל מיום 6.11.2012 הושכרה הדירה על ידי העורר למר ניר צבי לצרכי מגורים. מר צבי התגורר בדירה עד ליום 31.7.2013 (ראו תצהיר של מר צבי סעיף 3).

מיום 1.8.2013 ועד ליום 31.7.2014 הושכרה הדירה למגורים לגב' חן בן איתמר, שהתגוררה בה עם שותפה (תצהיר הגב' בן איתמר סעיף 3).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ביום 1.8.2014 שכרו את הדירה ה"ה טובול רויטל וטובול אשר (הסכם השכירות סומן כנספח ה' לערר). על פי ההסכם שכרו בני הזוג טובול את הדירה לתקופה של 24 חודשים החל מיום 1.8.2014 ועד 31.7.2015 (סעיף 2.1).

בהסכם השכירות אין כל התייחסות למטרת השכירות, האם למגורים או לעסק. עם זאת כולל ההסכם מספר הוראות שיכולות להצביע על מטרת השכירות. כך בסעיף 8 נקבע כי השוכר רשאי לשנות את האמבטיה למקלחון. בסעיף 8.7 צוינו פרטי הריהוט הנשארים בדירה ובהם, מיטה+ מזרון, מטבח, שולחן מטבח, פינת אוכל+כסאות, טלוויזיה, מקרר, תנור וכיריים.

7. בביקורת שנערכה בדירה בשנת 2015 התברר למפקחת כי הדירה משמשת את הגב' רויטל טובול להפעלת עסק של מספרה. לאור זאת קבע המשיב כי הדירה לא שימשה למגורים בפועל במשך שנתיים ממועד מסירת החזקה בה לעורר וקבע כי על העורר לשלם מס רכישה בשיעור של 15%. על החלטה זו הגיש העורר השגה ומשזו נדחתה הגיש את הערר המונח בפנינו.

תמצית הטענות

8. העורר טוען כי כל התנאים להענקת הפטור ממס שבח על פי הוראת השעה התמלאו, שכן הדירה שימשה בפועל למגורים במשך שנתיים לפחות. העורר מבהיר כי הגב' טובול ובני משפחתה התגוררו בדירה במשך מספר חודשים והשתמשו בה למגוריהם בזמן שבוצעו שיפוצים בדירתם שברחוב הרדוף בנשר. רק בתום השיפוצים שבו לדירתם והדירה נותרה בשימושה של הגב' טובול לצורך הפעלה וניהול עסק של מספרה.

9. המשיב מצדו העלה מספר טענות לגבי השימוש שנעשה בדירה בכל התקופה שלאחר מסירת החזקה בה לידי העורר, אולם בסופו של יום הודיע כי המחלוקת מתמקדת רק בשימוש שנעשה בדירה בתקופת השכרתה לבני הזוג טובול. המשיב טוען כי לא הוכח שהדירה שימשה בפועל למגורים. עוד טוען המשיב כי אפילו עשו בני משפחת טובול שימוש ארעי בדירה למגורים במהלך עבודות השיפוצים בדירתם, אין הדבר מהווה שימוש למגורים במובן הוראת השעה. הדירה שימשה, כך נטען, בעיקר להפעלת עסק המספרה של הגב' טובול ועל כן שימוש ארעי בדירה למגורים אינו מהווה שימוש במובן הוראת השעה.

דין והכרעה

10. כפי שיפורט להלן הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות וכי השימוש שנעשה בדירה בתקופת השכרתה לגב' טובול אינו ממלא את דרישת השימוש למגורים במובן הוראת השעה. נפתח את הדיון במספר הערות לגבי תכליתה של הוראת השעה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-10-47724 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

הוראת השעה

11. על הוראת השעה, מקורה ותכליתה עמדה ועדה זו, בהרכב השופט סוקול, רו"ח יחזקאלי ורו"ח פסטנברג בתיק ו"ע 13-10-14837 גרובר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (25.2.2015) ואין לנו אלא לשוב על הדברים שנאמרו שם.

חוק מיסוי מקרקעין מטיל מס על רווח ההון הנובע ממכירת זכות במקרקעין (א' נמדר מיסוי מקרקעין (מס שבח, מס מכירה ומס רכישה) 71 (2002)). החוק מטיל חבות במס על מימוש זכויות בנכס. עם זאת, המחוקק ביקש לפטור מתשלום מס עסקאות שונות. אחד הפטורים המובהקים והמוכרים ביותר הוא הפטור למכירת דירת מגורים. תכלית הענקת פטור למכירת דירת מגורים היא תכלית סוציאלית, מתן אפשרות לבעלי נכסים לרכוש נכס חלופי לנכס הנמכר. הנחת המחוקק היא כי בעלי דירות עשויים להידרש למכירתן לצורך רכישת דירה חלופית, בשל מעבר למקום מגורים חדש, בשל הגדלת צרכי המשפחה, לצורך שיפור תנאי המגורים וכו' (ראו י' הדרי מיסוי מקרקעין – דירת מגורים כרך א' - חלק שני 503-504 (מהדורה שלישית, 2014); וכן ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נו(5) 589 (2003); ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(6) 108 (2003); ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין- נתניה (21.1.2014)).

12. הוראות הפטור במכירת דירות מגורים עברו במהלך השנים שינויים רבים על פי צרכי המשק המשתנים, שינויים בתפיסות החברתיות והכלכליות ועל מנת לסגור פרצות שהתגלו (ראו סקירת השינויים בע"א 1046/12 הנ"ל). במועד הרלבנטי להסכמי המכר נשוא תיק זה הכיר המחוקק במספר מסלולי פטור לדירות מגורים. חוק מיסוי מקרקעין קבע פטור ממס שבח רק במכירת דירת מגורים העומדת בתנאי הגדרת "דירת מגורים מזכה" ובכפוף לתנאים נוספים. דירת מגורים מזכה הוגדרה בסעיף 49(א) כדלקמן:

"דירת מגורים מזכה" - דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:
(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המזכר.

הגדרה זו שהוספה בתיקון 34 לחוק מיסוי מקרקעין נועדה להבטיח כי הפטור במכירת דירת מגורים לא יינתן לדירות אשר לא שימשו בפועל למגורים, אלא לשימושים אחרים כמו משרדים,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

מחסנים וכדומה (ראו דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת דירת מגורים מזכה), התשנ"ז-1996, ה"ח 2567, 89, 90; נמדר לעיל עמ' 32; הדרי לעיל בעמ' 569).

13. בשנת 2011 בצל המשבר בשוק הנדל"ן ועליית מחירי דירות המגורים יזמה הממשלה צעדים שונים ובהם תיקונים במיסוי עסקאות במקרקעין. כדי לעודד מכירת דירות מגורים והגדלת היצע הדירות, ומתוך תקווה שהגדלת ההיצע תביא לירידת מחירי הדיור, יזמה הממשלה את חקיקת הוראת השעה. באופן כללי ניתן לומר כי הוראת השעה נתנה אפשרות להענקת פטורים נוספים מתשלום מס שבח, אולם אלו הוענקו רק במכירת דירות מזכות (סעיף 6(א) להוראת השעה; לסקירת הוראות הפטור ראו מ' מזרחי מ' כרמי "הרפורמה בפטורים לדירות מגורים" מקרקעין 6/37 (נובמבר 2011); י' הדרי הנ"ל, כרך א' - חלק ראשון עמ' 441).

14. משהתברר כי הפטור על פי הוראת השעה אינו מספיק כדי לתמרץ מכירת דירות, הוסף תיקון להוראת השעה. חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראות שעה), התשע"א-2011, הוסיף להוראת השעה את סעיף 6א', שעיקרו הענקת פטור ממס גם במכירת דירה שאינה דירת מגורים מזכה. וכך מורה הסעיף:

(א) בסעיף זה, "דירת מגורים שאינה מזכה" - דירת מגורים שאינה דירת מגורים מזכה.

(ב) מוכר המוכר בתקופה שמיום א' באב התשע"א (1 באוגוסט 2011) ועד יום כ"ב בתמוז התשע"ג (30 ביוני 2013), את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים שאינה מזכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, לפטור ממס, מלא או חלקי, במכירתה, בהתאם להוראות פסקאות (1) עד (4) של סעיף 6(א).

(ג) הוראות סעיף קטן (ב) לא יחולו בהתקיים אחד מאלה:

- (1) המוכר קיבל את דירת המגורים שאינה מזכה בלא תמורה בתקופה שמיום ג' בסיוון התשע"א (5 ביוני 2011) עד יום כ"ב בתמוז התשע"ג (30 ביוני 2013);
- (2) מכירת דירת המגורים שאינה מזכה היא מכירה לקרוב כהגדרתו בסעיף 6(ב)(2);
- (3) לא נקבע בהסכם המכירה כי על הדירה לשמש למגורים במשך שנתיים רצופות לפחות כאמור בסעיף קטן (ז) וכי לרוכש ידוע כי יחויב בתשלום מס רכישה כאמור באותו סעיף קטן, אם לא יתקיים תנאי המגורים כאמור.

(ד) [...]

(ה) [...]

(ו) [...]



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמול נ' מנהל מיסוי מקרקעין

(ד) (1) על אף האמור בסעיפים 2 ו-3, ועל אף האמור בסעיף 9(ג1א) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין בפטור ממס לפי הוראות סעיף זה של דירת מגורים שאינה מזכה, אם הדירה לא שימשה למגורים במשך שנתיים רצופות לפחות שתחילתן לא יאוחר מתום שישה חודשים מיום קבלת החזקה בדירה בידי הרוכש או מתום שנה מיום המכירה, לפי המוקדם, ישלם הרוכש מס רכישה בשיעור של 15% משווי המכירה של הזכות הנמכרת.

(2) רוכש כאמור בפסקה (1) רשאי לבחור באחד מאלה:
(א) תשלום מס רכישה בשיעור כאמור בפסקה (1), ואם שימשה הדירה למגורים במשך שנתיים כאמור באותה פסקה - יהיה זכאי הרוכש להחזר המס ששילם, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין;

(ב) מתן ערובה להנחת דעתו של המנהל בגובה ההפרש בין מס הרכישה בשיעור כאמור בפסקה (1) לבין מס הרכישה שיהיה עליו לשלם אם תשמע הדירה למגורים במשך שנתיים כאמור באותה פסקה; תוקפה של הערובה יפוג אם שימשה הדירה למגורים כאמור.

הוראה זו נועדה להעניק פטור מתשלום מס שבח למוכר של דירת מגורים שאינה דירת מגורים מזכה ובתנאי שתכלית המכירה היא שינוי השימוש, כך שהקונה יעשה בה שימוש למגורים. ודוקו, רק מכירת נכס העונה להגדרת "דירת מגורים" עשוי להיכלל בהוראת הפטור, כלומר נכס שאינו כולל רכיבים הכרחיים להגדרת "דירת מגורים" לא יהיה פטור מתשלום מס השבח, גם אם תכלית המכירה היא שינוי של הנכס והפיכתו לדירת מגורים מזכה (ראו הערותיו של י' הדרי לעיל, כרך א' – חלק ראשון עמ' 456).

15. הוראת הפטור נשענת על צפי של שימוש עתידי בדירה על ידי הקונה. כדי להבטיח כי הדירה הנמכרת אכן תשמש למגורים, כלומר תמלא את התכלית לשמה הוענק הפטור, נקבעו שתי הוראות עיקריות; האחת, נדרש כי בהסכם המכר תיכלל התחייבות מפורשת של הקונה כי עליו להשתמש בדירה למגורים במשך שנתיים לפחות. מדובר בהתחייבות בכתב של הקונה שבצידה הצהרה כי הקונה יודע על הסנקציה שתוטל עליו אם לא יעמוד בהתחייבותו; השנייה, נקבעה סנקציה שתוטל על הקונה אם לא יעמוד בהתחייבותו להשתמש בדירה למגורים במשך שנתיים. רוכש שלא ישתמש בדירה למגורים יישא במס רכישה בשיעור 15% ולא במס רכישה מופחת שבו חייב רוכש דירת מגורים על פי סעיף 9 לחוק ותקנות מס הרכישה. על מנת להבטיח את תשלום הסנקציה למקרה של הפרת התחייבות הקונה לשימוש, נקבע כי הקונה ישלם את מלוא המס המוגבר בשיעור 15% במועד הרכישה ויזכה להחזר אם יעמוד בתנאים, או לחלופין יהיה על הקונה להמציא ערובה לתשלום (סעיף 6א(ו)(2) להוראת השעה).

16. כאן ראוי להדגיש כי שתי הדרישות, התחייבות הקונה והשימוש בפועל למגורים למשך שנתיים, הן בגדר תנאים מצטברים והכרחיים למתן הפטור. אי עמידה באחד מהם יביא להטלת הסנקציה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ר"ע 15-10-47724 שמול נ' מנהל מיסוי מקרקעין

עוד נדגיש כבר כאן, כי סעיף 6א(ז) להוראת השעה קובע כי הסנקציה של תשלום מס רכישה בשיעור גבוה תוטל אם ה"הדירה לא שימשה למגורים". הגדרה זו שונה מהגדרת סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין ולפיה "דירת מגורים מזכה" - היא דירת מגורים ש"שימשה בעיקרה למגורים".

הראיות

17. כאמור המחלוקת העובדתית היחידה שעמדה לדין היא האם השימוש שנעשה בדירה לאחר השכרתה לבני הזוג טובול היה שימוש למגורים. לפיכך העדות היחידה שנשמעה הייתה עדותה של הגב' רויטל טובול.

הגב' טובול העידה כי היא נשואה ואם לשלושה ילדים. דירת המשפחה מצויה ברחוב הרדוף בעיר נשר. לעדותה היא עובדת למחייתה כמעצבת שיער ומאפרת ועוסקת גם בהכנת כלות לחתונות (עמ' 7). עוד סיפרה כי בעבר שכרה חדר בבית ברחוב איינשטיין בחיפה ושם עבדה. בחודש 8/2014 בוצעו עבודות שיפוץ בדירתם שבנשר ועל כן חיפשו דירה להתגורר בה עד גמר השיפוצים. אותה עת הסתיימה תקופת השכירות של החדר ששימש אותה כמספרה ולכן החליטו למצוא מקום שימש את המשפחה לשני הצרכים, הם כמקום מגורים לתקופת השיפוצים והן כמספרה (עמ' 7 שורה 26).

18. הגב' טובול העידה כי הדירה ששכרו מהעורר היא דירה של 3.5 חדרים (כאמור כ- 60 מ"ר). חדר אחד שימש אותה לעבודתה ובשאר הדירה השתמשו בני הבית למגורים. עוד סיפרה כי הואיל והדירה הייתה מרוהטת לא הביאו כל ריהוט נוסף פרט למזרונים (עמ' 7 שורות 9-10). בדירה הם התגוררו כ- 4 חודשים, עד סיום העבודות בדירתם שבנשר. עם זאת הגב' טובול לא ידעה באיזה מועד בדיוק הפסיקו את המגורים בדירה (עמ' 7 שורות 3-4). לאחר שחזרו לדירתם בנשר החליטה להישאר בדירה ולהשתמש בה כמספרה בלבד. עד היום היא מחזיקה בדירה ועושה בה שימוש כעסק לעיצוב שיער ולאיפור (ראו גם פרסום שהוגש על ידי המשיב, לפיו פרסמה הגב' טובול כי עברה למספרה החדשה החל מיום 10.8.2014).

19. הגב' טובול עומתה במהלך העדות עם נתוני צריכת המים בדירה בתקופת ההחזקה, המראים כי הצריכה הייתה מזערית ואינה מתיישבת עם מגורי משפחה. בתשובה הבהירה כי באותה תקופה נהגו בני המשפחה להתקלח אצל הוריהם של בני הזוג או אצל חברה. וכך העידה:

ההורים של בעלי גרים בנווה שאנן והמקלחות נעשו שם כי הן היו יותר נוחות. גרנו בדירה עצמה, ישנו בה, אבל רוב הפעילות שלנו, ולא לשכוח שהיו חגים בספטמבר ורוב המקלחות נעשו או אצל ההורים של בעלי או אצל חברה בנווה שאנן, זאת מטעמי נוחות. יותר ישנן בדירה מאשר התגוררנו בה (ההדגשה הוספה).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

סיכום הראיות

20. ניתן לראות משלל הראיות האמורות כי הדירה נשכרה על ידי בני הזוג טובול בעיקר על מנת לשמש את הגב' טובול לעסק המספרה. ראינו כי הדירה נשכרה לתקופה של שנתיים ולא לתקופה קצרה, כפי שהיה צפוי אילו היו שוכרים את הדירה רק לצרכי מגורים בתקופת השיפוצים בדירתם שבנשר. עוד ראינו מהראיות כי הדירה שימשה בעיקר את עסק המספרה. לעדותה של הגב' טובול עצמה, מרבית היום הדירה שימשה את העסק ורק בשעות הלילה היו מגיעים בני המשפחה לישון בה. צריך לזכור כי מדובר בדירה קטנה, כ- 60 מ"ר, שמתוכה חדר של 12 מ"ר שימש את המספרה ברוב שעות היום. בני המשפחה לא נמצאו בדירה במשך מרבית שעות היממה אלא נמצאו אצל קרובי משפחה וחברים. פעולות שגרתיות של רחצה נעשו מחוץ לדירה. הגב' טובול עצמה העידה כי בחלק מהתקופה היו חגים וכל הנראה בני המשפחה שהו אצל קרוביהם.

מעיון בדו"ח צריכת המים בדירה עולה כי בחודשים יולי/אוגוסט 2014 הצריכה הייתה של 2 קוב מים בלבד, למרות שלפי הנתען המשפחה עברה לגור בדירה ביום 1.8.2014. לאחר מכן עלתה הצריכה לממוצע של כ- 15 קוב מים, ממוצע צריכה שהמשיך עד לשנת 2016, כלומר גם כשהדירה שימשה אך ורק למספרה. משמע, צריכת המים בדירה בתקופה שבה נטען כי משפחת טובול התגוררה בה הייתה זהה לצריכת המים כשהמקום שימש למספרה בלבד. מכאן ניתן להסיק כי השימוש בדירה לא השתנה.

21. יתרה מזו, ראינו כי הדירה נשכרה על ידי משפחת טובול בדיוק עם סיום שכירת מקום העסק של הגב' טובול ברחוב איינשטיין. הדבר מחזק את ההנחה כי מטרת השכירות הייתה להשתמש בדירה למספרה או לכל הפחות בעיקר למספרה. כך גם עולה מהפרסום לפיו המספרה עוברת לכתובת הדירה. העובדה כי הגב' טובול ממשיכה להפעיל בדירה מספרה מחזקת את ההנחה כי מטרת שכירתה של הדירה הייתה לניהול המספרה ולא למגורים.

האם הוכח שימוש בדירה למגורים במשך שנתיים?

22. כפי שראינו הדירה הושכרה לראשונה למגורים ביום 6.11.2012 (סעיף 6 לתצהירו של העורר), כך שלשם הוכחת השימוש לתקופה הנדרשת על פי הוראת השעה היה על העורר להצביע על שימוש למגורים עד ליום 5.11.2014. העורר לא הוכיח זאת.

23. השימוש שנעשה על ידי משפחת טובול לא היה מגורים. לכל היותר, כך עולה מהראיות, הדירה שימשה למספרה ובשעות הערב היו בני משפחתה של הגב' טובול מגיעים לישון בה. הגב' טובול עצמה השתמשה במילים "[...] יותר ישנו בדירה מאשר התגוררנו בה." תכלית הוראת השעה הייתה לעודד ולתמרץ בעלי נכסים שהוסבו לשימוש עסקי להחזירם לשימוש למגורים וכך להגדיל את מספר דירות המגורים במשק. כאשר דיירים לנים במקום המשמש בעיקרו לעסק, הנכס אינו הופך לדירה המשמשת למגורים ולא מוגשמת תכלית החוק.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

מהראיות ברור כי השימוש העיקרי בדירה היה לעסק, תכלית שכירתו על ידי בני הזוג טובול היה להפעיל בו עסק, ובפועל כך נהגו במשך מרבית הזמן. ייתכן כי משפחת טובול ישנו בדירה מעת לעת, על מנת לעבור את תקופת השיפוצים, אולם ברור כי לא התגוררו בדירה. הם לא העבירו לדירה חפצים כלשהם כפי שניתן לצפות ממי שעובר לגור, במיוחד עם ילדים, והסתפקו בהנחת מזרונים על הארץ. הם לא שהו בדירה ברוב שעות היממה, לא התקלחו בדירה ולא עשו בה פעילות כמצופה ממי שגר בדירה. אלו אינם מגורים הממלאים את תכלית הוראת השעה ותכלית מתן הפטור.

זאת ועוד. אין בפנינו שמץ ראיה כמה זמן עשו בני משפחת טובול שימוש בדירה ללינה בשעות הלילה. הגב' טובול לא ידעה לומר מתי חזרו להתגורר באופן מלא בדירתם בנשר וכל שאמרה כי "[...] זה לקח משהו כמו 4 חודשים, פלוס מינוס".

24. מוכנים אנו להניח כי מקום שבו מוכח שימוש מעורב בנכס, מגורים מלאים ובית עסק, ניתן בנסיבות מתאימות, להכיר בשימוש שכזה כשימוש למגורים במובן הוראת השעה. עם זאת שימוש בנכס ללינה בלבד, כאשר עיקר ייעודו ושימושו הוא לבית עסק, אינו שימוש למגורים.

סוף דבר

25. מכל האמור ניתן לקבוע כי העורר לא הוכיח כי הדירה שימשה למגורים במובן הוראת השעה בתקופה של שנתיים ימים כנדרש על פי סעיף 6א(ז) להוראת השעה. מאחר והעורר נכשל בהוכחת שימוש למגורים, לא נפל כל פגם בכך שהמשיב הוציא לעורר שומה לתשלום מס רכישה בשיעור של 15%.

על כן אנו אציע לחביר לדחות את הערר ולהורות כי העורר ישלם למשיב הוצאות הערר בסך של 7,500 ₪.

ר. סוקול, שופט

יו"ר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדה:

אני מסכים לפסק דינו של השופט סוקול ומבקש להוסיף מספר הערות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 47724-10-15 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1. ראשית, השיטה בה מוסיפים חקיקה בדרך של טלאי על טלאי וכך מנסים לפתור בעיית היצע דירות אינה מניבה פרי.

מן הראוי היה ליצור פתרונות יצירתיים על מנת לפתור את בעיית היצע בתחום הדיוור, כאשר מביאים בחשבון כי במשך השנים דירות מגורים רבות שימשו למטרות שאינן למגורים. כיום הניסוחים שבהם משתמשים בפועל ניתנים לפרשנויות שונות. ייתכן שהיה מקום לקבוע שניתן להאריך תקופות הנקבעות בחוקי המיסוי למיניהן על ידי שימוש בסעיף 85 על ידי הכנסת תיקון בסעיף 107 (הארכת מועדים) לחוק המיסוי, תשכ"ג - 1963.

2. שנית, היה מקום לקבוע בחקיקה (ראשית או משנה) את אופן ההוכחה של מגורים בנכס כדי שלא יהיה ספק לגביה.

3. שלישית, אין מנוס מלהגיע לתוצאה אליה הגיע יוה"ר הנכבד בחוות דעתו והיא דחיית הערר. יחד עם זאת, מן הראוי לומר כי המחוקק הראשי (הכנסת) נכשל ב"כוונת המחוקק". כאשר רוצים לעודד מכירות דירות מגורים על מנת להוריד את מחירי הדירות, צריך לנסח חוקים ותקנות כדי שהציבור יוכל לעמוד בהם.

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

דב שמואליביץ, עו"ד, חבר ועדה:

אני מסכים לפסק דינו של השופט סוקול.

דב שמואליביץ, עו"ד
חבר הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-10-47724 שמול נ' מנהל מיסוי מקרקעין

אשר על כן הוחלט לדחות את הערר כאמור בפסקה 25 לפסק דינו של השופט סוקול ולחייב את העורר בהוצאות כאמור שם.

ניתן היום, ז' כסלו תשע"ז, 07 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה