



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

### העוררים

1. ד"ר ארנולד אהרון
  2. ליויה יוסף אהרון
- ע"י ב"כ עוה"ד א' רולוף ואח'

נגד

### המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עוה"ד ד' גורדון ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1. ערר על החלטת המשיב מיום 26/2/2015, בגדרה דחה השגה שהגישו העוררים על החלטה שלא לתקן את שומת מס הרכישה שהגישו ולהשיב להם את תוספת מס הרכישה ששילמו על פי הוראות סעיף 6א(ז)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011. מוקד הדיון הוא בשאלה האם הדירה שרכשו העוררים שימשה בפועל למגורים במשך שנתיים כנדרש על פי הוראת השעה.

### רקע

2. העוררים, בני זוג רופאי שיניים במקצועם, מנהלים יחדיו מרפאת שיניים בנכס שברחוב מוריה 60 בחיפה (תצהיר ע/1 סעיף 1). בשנת 2011 נודע לעוררים כי נכס נוסף באותו בניין עומד למכירה. מדובר היה בדירה בקומה עליונה אשר לא שימשה בפועל למגורים (להלן: הדירה).

העוררים החליטו לרכוש את הדירה. לטענתם, ביקשו לרכוש את הדירה על מנת שתשמש למגורי בנם איתי אהרון שעמד לפני שחרור מצה"ל (ע/1, סעיף 4). ביום 15/3/2012, נערך ונחתם הסכם הרכישה ולפיו רכשו העוררים את הדירה מבעליהם - בוטבול גל ובוטבול גלית (נספח ב' למש/1 להלן: הסכם הרכישה). בתמורה לדירה התחייבו העוררים לשלם סך של 1,050,000 ₪ (סעיף 4 להסכם הרכישה).

3. הואיל והדירה שרכשו לא שימשה למגורים, היה מוסכם וידוע לצדדים כי הדירה אינה "דירת מגורים מזכה", כאמור בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. כן היה ידוע לעוררים כי יהיה עליהם לבצע עבודות שיפוץ והתאמה של הדירה למגורים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. בסעיף 6 להסכם הרכישה סוכם כי מס השבח ישולם על ידי המוכרים וכי מס הרכישה ישולם על ידי העוררים. עם זאת, ומאחר שבמועד הרכישה עמדו בתוקפן הוראות חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: הוראת השעה), הכוללות בחובן הטבות מס, הוסיפו הצדדים הוראה מפורטת ומפורשת שנועדה להבטיח את מילוי התנאים שיאפשרו למוכרים ליהנות מפטור ממס שבח על פי הוראת השעה. וכך נאמר בסעיף 6(א) להסכם הרכישה:

"מס שבח מקרקעין – אם יחול, יחול על המוכרים וישולם על ידם במועד הקבוע בחוק.

הקוונים מצהירים כי ידוע להם שהמוכרים מוכרים את הדירה נשוא הסכם זה בפטור ממס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין (תיקוני חקיקה) (הוראות שעה), התשע"א-2011 (להלן: "החוק") וזאת מאחר ועל פי הוראות מס שבח, הדירה הינה דירת מגורים שאינה מזכה בפטור והקוונים מתחייבים כי הדירה תשמש למגורים בלבד עפ"י סעיף 6א(1) לחוק הנ"ל, ובאם הדירה לא תשמש למגורים יהיה על הקוונים לשלם מס רכישה כאמור בסעיף הנ"ל לחוק".

בהתאם להסכמה זו הגישו העוררים הצהרה למשיב ושילמו מס רכישה בשיעור של 15%, סה"כ 157,500 ₪. סכום זה הוא גבוה מסכום מס הרכישה שהיה משתלם על ידם אלמלא פעלו על פי הוראת השעה וכלל תוספת מס בסך של 105,000 ₪ (סכום זה יכונה להלן: תוספת מס הרכישה).

5. העוררים קיבלו את החזקה בדירה ביום 15/4/2012. אותה עת החל בנם איתי ללמוד רפואת שיניים מחוץ לישראל. לטענת העוררים, הם ביצעו בדירה התאמות הכרחיות כדי שניתן יהיה להשתמש בדירה למגורים (סעיף 7 לע"1).

6. בתום שנתיים, פנו העוררים למשיב וביקשו להשיב להם את תוספת מס הרכישה ששילמו. בבקשתם טענו כי הדירה שימשה למגורים למשך שנתיים ועל-כן הם זכאים להחזר תוספת מס הרכישה.

7. לאור בקשתם של העוררים, נערך ביקור בנכס על ידי מפקחים מטעם המשיב (ביקור מיום 21/9/2014). בסופו של הביקור הגיע המשיב למסקנה כי הדירה לא שימשה למגורים ואינה מיועדת למגורים ועל-כן דחה את הבקשה להחזר תוספת מס הרכישה.

8. על החלטה זו הגישו העוררים השגה. המשיב שמע את טענות העוררים וביום 26/2/2015 ניתנה החלטתו הדוחה את ההשגה. בהחלטה נאמר כי המשיב בדק ומצא כי בנם של העוררים שהה תקופות ארוכות מחוץ לישראל ולא התגורר בדירה. כן צוין, כי מהבדיקה עלה כי הדירה לא שימשה למגורים בפועל במשך שנתיים לפחות מיום קבלת החזקה בה. רק לאחר מתן החלטה בהשגה ולאור



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

טענות העוררים נערך ביום 5/7/2015 ביקור נוסף בדירה וגם בסופו של ביקור זה נותר המשיב בעמדתו כי הדירה לא שימשה למגורים.

### הערר

9. על החלטת המשיב בהשגה הוגש הערר שבפנינו. העוררים שבים וטוענים כי הדירה שימשה למגורים. העוררים מדגישים, כי בנם איתי הלומד בחו"ל היה מגיע מעת לעת לישראל ובעת ששהה בארץ לן בדירה. עוד נטען, כי מאחר והעוררים מנהלים מרפאה באותו בניין, הם ניצלו את הדירה למנוחה במהלך היום וגם בכך די כדי להצביע על שימוש בדירה למגורים. על-כן עותרים העוררים להתערב בקביעת המשיב ולחייבו להשיב להם את תוספת מס הרכישה ששילמו.

10. המשיב חזר והדגיש בתשובתו כי מבדיקותיו עלה כי הדירה לא שימשה למגורים אלא שימשה את עסקם של העוררים. המשיב הפנה לצילומים שצולמו במהלך הביקורים בנכס, מהם ניתן ללמוד כי השימוש העיקרי בדירה הוא לעסק ולא למגורים. עוד טען המשיב כי אפילו אם נעשה בדירה שימוש ארעי למגורי הבן בעת ביקוריו בישראל, אין הדבר ממלא את הדרישה של שימוש למגורים.

### דין והכרעה

11. כמפורט להלן, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות. לא מצאנו בחומר הראיות שהוצג לעיוננו די ראיות המעידות על שימוש למגורים, כנדרש לשם מילוי התנאים על פי הוראת השעה.

נפתח את הדיון בהערות קצרות בנוגע להוראת השעה ותכליתה.

### הוראת השעה

12. על הוראת השעה, מקורה ותכליתה עמדו כבר פסקי דינו בו"ע 13-10-14837 גרובר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (25/2/2015) (הועדה בראשות השופט סוקול והחברים רו"ח פסטנברג ורו"ח יחזקאלי) ובתיק ו"ע 15-10-47724 שמואל נ' מנהל מיסוי מקרקעין (7/12/2016) (ועדה בראשות השופט סוקול והחברים עו"ד דן מרגליות ועו"ד דב שמואלביץ). לפיכך, נמנע מחזרה מיותרת ונפנה לעיקרי הדברים.

13. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 כתוקפו ביום עריכת הסכם הרכישה בתיק זה, הכיר בפטור ממס שבח רק במכירת דירת מגורים העומדת בתנאי הגדרת "דירת מגורים מזכה". בסעיף 49א' לחוק נאמר:

תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

במכירתה; לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

הגדרה זו נועדה להבטיח כי הפטור יינתן רק במכירת דירות ששימשו בפועל למגורים ולא לדירות שהוסבו לשימושים אחרים כמו משרדים, חנויות ועסקים אחרים.

14. 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 הדירות, 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 מיסוי מקרקעין כרך א' - חלק ראשון 441 (מהדורה שלישית, 2012)).

15. 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.

(T) [...]



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

(ה) [...]

(1) [..]

(ז) (1) על אף האמור בסעיפים 2 ו-3, ועל אף האמור בסעיף 9(א1) 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 תשמש 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 בעמ' 456).

16. 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 (ההפרש שבין מס הרכישה שהיה משלם הרוכש אלמלא הוגשה בקשה הפטור לבין מס הרכישה על פי הוראת הפטור כונה על ידינו לעיל תוספת מס הרכישה). על מנת להבטיח את תשלום הסנקציה למקרה של הפרת התחייבות הקונה לשימוש, נקבע כי הקונה ישלם את מלוא תוספת מס הרכישה במועד הרכישה ויזכה להחזר אם יעמוד בתנאים, או לחלופין יהיה על הקונה להמציא ערובה לתשלום (סעיף 6א(ז)(2) להוראת השעה).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

17. 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.

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 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין ולפיה "דירת מגורים מזכה" - היא דירת מגורים ש"שימשה בעיקרה למגורים".

### האם שימשה דירת העוררים למגורים

18. הוראת השעה מדגישה כי הפטור יינתן רק אם הדירה שימשה בפועל למגורים. לפיכך, עיקר הדיון בתיק התנהל בשאלה האם הוכח השימוש בדירה למגורים.

כדי להוכיח שהדירה שימשה למגורים הגישו העוררים תצהירים של העורר, מר ארנולד אהרון ושל בנו איתי אהרון, שלפי הנטען התגורר בדירה. הדיון בתיק נקבע, על פי בקשת העוררים, למועד שבו היה איתי אהרון צפוי להימצא בישראל, וזאת כדי לאפשר לו להעיד. בסופו של יום ואף שהמועד תואם עם העוררים, לא התייצב איתי למתן עדות ובא-כוח העוררים הודיע כי העוררים מוותרים על זימונו (עמ' 5 לפרוטוקול). כן הסכים, כי תצהירו של איתי יוצא מהתיק, כך שבפועל בפנינו רק עדותו של העורר מר ארנולד אהרון.

19. העורר מבהיר בתצהירו כי העוררים ביקשו לשפץ את הדירה בהדרגה על מנת להתאימה למגורים. תחילה התקינו מקלחת ומטבח זמני (סעיף 7) ואת המשך השיפוץ התכוונו לממן מהחזר תוספת מס הרכישה (סעיף 9). משמע, לעדותו, עיקר השיפוץ והתאמת הדירה למגורים, צפוי היה להתבצע לאחר תום תקופת השנתיים הנדרשת על פי סעיף 6א(ז) להוראת השעה.

20. בעדותו בבית המשפט הבהיר כי שיפוץ המטבח לא הסתיים עד היום (עמ' 6, שורה 24), כלומר גם לא לאחר תום תקופת השנתיים.

עוד סיפר כי בסמוך לאחר רכישת הדירה בוצעו על ידי העוררים עבודות שיפוץ נרחבות במרפאה המצויה באותו בנין. לטענתו, התקבלו חשבוניות נפרדות עבור העבודות במרפאה ובדירה, אם כי "יש חשבוניות שזלגו" (עמ' 6 שורה 30). משמע, לעדותו, חלק מהוצאות שיפוץ הדירה נכללו בטופס הפחת (טופס י"א) של החברה, בעלת המרפאה (חברת א. אהרון ל. יוסף בע"מ).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

21. יצוין, כי העורר נשאל והשיב כי אין בידו חשבוניות להוכחת עבודות השיפוץ וההתאמה שבוצעו לטענתו בדירה (עמ' 7). עוד התברר כי בדירה אין כל חיבור לגז, או לטלוויזיה. בדירה לא היו כיריים לבישול אלא רק פלטה קטנה "מלפני שנים", מיקרוגל וקומקום חשמלי (עמ' 7, שורות 28-29).

בחקירה הנגדית הבהיר כי בתקופה הראשונה של השנתיים שלאחר קבלת החזקה, הקפיד שלא לשים בדירה ציוד הקשור למרפאה (עמ' 7). עם זאת, אישר כי לעיתים היה עולה מהמרפאה המצויה באותו בנין ומשתמש גם בדירה (עמ' 8, שורה 18).

העורר חזר והדגיש כי הדירה שימשה רק למגוריו של הבן איתי וכי איש אחר לא גר בה. היחידים שהשתמשו בדירה פרט לבן היו העוררים עצמם, אולם אין טענה כי הללו התגוררו בדירה באופן קבוע וברור כי השימוש שנעשה על ידם היה שימוש אקראי במהלך העבודה במרפאה (עמ' 8).

22. מהעדות עולה כי במהלך התקופה של שנתיים מיום מסירת החזקה, לא נערכה בדירה כל ביקורת של נציג המשיב (עדות הגב' נעמאת חמרה עמ' 10, שורה 12).

הביקור הראשון בדירה נערך בחודש 9/2014 (עמ' 11). ביקור נוסף נערך בשנת 2015, לאחר הגשת ההשגה (עמ' 11). מהצילומים שצורפו לתצהיר הגב' חמרה ניתן לראות כי בעת הביקור מיום 21/9/2014 נצפו מספר חדרים ריקים. כמו כן נמצאו בדירה מכשירים רפואיים. לא נראו בדירה אביזרים כמצופה מדירת מגורים כמו מיטות, ביגוד, כלי מטבח משומשים וכדומה.

23. בביקור מיום 5/7/2015 נמצאו בדירה אביזרים נוספים, כמו מזרונים על הארץ. עם זאת ניתן היה להבחין כי בדירה ציוד ומכשור רפואי רב. בחדר הסלון הייתה נקודת חיבור מרכזית, במרכז הרצפה, שנועדה למערכות חשמל ותקשורת. המטבח בדירה לא היה מושלם, לא נמצאו אביזרי בישול, פרט למיקרוגל וקומקום ובדירה היה רק מקרר משרדי קטן (התמונות צורפו כנספח ה' למש/1).

24. בחודש 10/2015 נערך בדירה ביקור גם על ידי מפקח בפקיד שומה, מר סלים חנג'ר (תצהיר מש/2). במועד הביקור התגלה כי בדירה נעשה שיפוץ נוסף ובדירה נמצאו ספה, שטיח, שולחן עבודה ועוד. כן נמצאו אביזרים המשמשים טכנאי שיניים, כמו מודלים של שיניים וכלי עבודה (נספח ג' למש/2).

בבדיקה שערך המפקח בספרי העורר התגלה כי כבר בשנת 2013 נכללו בדו"ח הפחת של חברת א. אהרון ל. יוסף בע"מ, שהיא בעלת המרפאה, ציוד ועבודות בנייה, כמו חלונות ודלתות של הדירה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

25. המשיב צירף גם אישור של משרד הפנים שבו פורטו יציאותיו וכניסותיו של הבן איתי אהרון לישראל. מתברר, כי בשנים 2013, 2014 שהה איתי בישראל תקופות קצרות. בשנת 2013 – 71 ימים ובשנת 2014 – 79 ימים בלבד. מרבית הזמן שהה בצידיה לצורך לימודים.

### סיכום הראיות

26. ממכלול הראיות ניתן לקבוע בבירור כי הדירה לא שימשה למגורים תקופה של שנתיים מיום מסירת החזקה. גם אם נניח כי מעת לעת, כאשר הבן איתי הגיע לישראל הוא לן בדירה, אין בכך כדי לענות על הדרישה בדבר שימוש למגורים.

27. כפי שראינו, הוראת השעה מתנה את מתן הפטור ממס שבח רק אם הדירה שימשה בפועל למגורים. מגורי אקראי, לינות מזדמנות - אינן בבחינת שימוש למגורים. שימוש למגורים משמעו שימוש קבוע, כאשר הדירה מהווה את מרכז חייו של המתגורר בה. יתרה מזו, בשונה מהגדרת דירת מגורים מזכה, שמסתפקת בכך שהדירה שימשה בעיקרה למגורים, כלומר ייתכן שימוש נוסף, הוראת השעה מתנה את מתן הפטור בשימוש בפועל בדירה כולה, כלומר שימוש נוסף בדירה לא ימלא את תנאי הפטור.

28. זאת ועוד, מהצילומים ומהראיות ברור כי הדירה לא הותאמה למגורים בפועל. אמנם היו בה מספר רכיבים שיכולים לאפשר מגורים, כמו מקלחת, אולם הדירה בכללותה לא הותאמה למגורים. בדירה המשמשת למגורים יש לצפות כי ימצאו אביזרים המעידים על מגורים ובהם מיטה, ארונות, מטבח ובו כלים המשמשים את המתגוררים בדירה ועוד. בענייננו מדובר בדירה שגם לאחר תום התקופה של השנתיים לא הושלמו בה עבודות ההתאמה למגורים. לא הושלמה בניית מטבח, לא נמצאו ארונות וכדומה. אין טענה כי בדירה נמצאו בגדים, ספרים, כלי מיטה וכיוצא באלו אשר צפוי כי ימצאו במקום מגוריו של אדם.

29. נוסף לכל אלו מתברר כי בדירה נמצאו אביזרים ומכשירים שעיקר ייעודם למרפאת שיניים. אמנם יתכן שאדם יחזיק בדירתו גם כלים ומכשירים שמשמשים לעבודתו או לעבודת בני משפחתו, אולם מהרושם העולה מהצילומים וממבנה הדירה (כמו קירות זכוכית בין חדרים), מתבקשת המסקנה כי עיקר יעודה של הדירה היה לשמש את בית העסק ולא לשמש למגורים.

30. כאמור, הבן איתי לא התייצב לעדות על אף שהדיון נקבע לבקשת העוררים למועד המותאם להגעתו לישראל. אי העדתו של עד כה חיוני, כמו הבן, שנטען כי התגורר בנכס, מחזקת את המסקנה כי הבן לא התגורר בפועל בדירה.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

### סוף דבר

31. מכל האמור לעיל מתבקשת המסקנה כי לא מולא תנאי השימוש בדירה למגורים למשך תקופה של שנתיים לפחות. במצב זה ברי כי מתן פטור ממס חוטא לתכלית הוראת השעה.

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 ולדחיית הערר. עם זאת ברצוני לשוב ולהפנות להערותיי בפסק הדין שניתן בו"ע 4772-1015 שמו"ל נ' מנהל מיסוי מקרקעין- חיפה (7.12.2016) בדבר ניסוח הוראת השעה.

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 15-03-55759 אהרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

אשר על כן הוחלט לדחות את הערר כאמור בפסקה 31 לפסק דינו של השופט סוקול ולחייב את העורר בהוצאות כאמור שם.

ניתן היום, י"ב כסלו תשע"ז, 12 דצמבר 2016, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד  
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד  
חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה