



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה 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 הועדה
 רו"ח יהושע בליצקי - חבר
 רו"ח נדב הכהן - חבר

1

העורר עו"ד דורון סילבה פריאנטה – בנאמנות
 ע"י עו"ד דורון פריאנטה /או גז כרמי
 נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
 ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני

2

3

4

פסק דין

5

6

7

8

נדב הכהן, רו"ח:

בפנינו ערר שהוגש על ידי העורר (בכובעו כנאמן), על החלטת המשיב, הנושאת תאריך
 21.8.2014, לפיה נדחתה השגתו של העורר מיום 29.1.2014, בעניין סכום מס הרכישה,
 כפי שנקבע על ידי המשיב בשומת מס רכישה מספר 113172316, מיום 26.12.2013
 (שנתקבלה בידי העורר ביום 30.12.2013).

13

14

15

16

להלן תיאור תמציתי של העובדות

1. ביום 29.7.2013 רכש העורר (בנאמנות) עבור אביעד ענבי (להלן: "הנהנה") את
 מלוא הזכויות במקרקעין שברחוב אבנר 11 צהלה, תל-אביב (גוש 6332 חלקה 68)
 (להלן: "הנכס"), בתמורה של 13,500,000 ש"ח.

20



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 2. בסמוך לרכישת הנכס, הוגשה למשיב הצהרה על רכישת דירת מגורים יחידה
2 (לעניין החיוב במס רכישה), ומס הרכישה שולם על ידי העורר בהתאם לכך.

3

4 3. בבדיקת המשיב נמצא, כי היו בבעלות הנהנה שתי דירות מגורים נוספות, ביום
5 רכישת הנכס, ולכן הוציא המשיב לנהנה (באמצעות הנאמן), ביום 26.12.2013
6 שומת מס רכישה בסכום כולל של 901,426 ש"ח (קרן), לפי החישוב דלהלן:

7

על חלק מהשווי שעד 1,089,350 ש"ח	(5%)	54,468 ש"ח
על השווי מעל 1,089,350 ועד 3,268,040 ש"ח	(6%)	130,721 ש"ח
על השווי מעל 3,268,040 ועד 13,500,000 ש"ח	(7%)	<u>716,237 ש"ח</u>
סה"כ (קרן)		<u>901,426 ש"ח</u>

8

9

10

11 4. כתוצאה מכך, נדרש הנהנה (באמצעות הנאמן) לתוספת מס רכישה (מעבר לסכום
12 ששילם כבר בשל רכישת הנכס כדירת מגורים יחידה), בסכום של 304,059 ש"ח
13 (קרן).

14

15 5. ביום 13.1.2014 פנה הנאמן למשיב, והמציא לו בקשה לתיקון שומה (טופס 7085)
16 והצהרה מעודכנת בדבר רכישת הנכס, לפיה אין מדובר כלל ברכישת "דירת
17 מגורים", אלא ברכישת "קרקע", החייבת במס רכישה בשיעור קצוב של 5%.

18

19 6. על הבקשה לתיקון שומה הגיב המשיב ביום 16.1.2014, והודיע לנאמן כי החליט
20 לדחותה, מנימוקים אלה:

21

22 ביום 19.8.2013 הוצהר למנהל מס שבח ע"י הרוכש בגין רכישת הנכס ברח'
23 אבנר 11 ת"א.

24 בהצהרה שהוגשה ע"י הרוכש בסעיף ו'2 הוצהר כי הדירה תשמש למגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 כמו כן, בהצהרת הרוכש נתבקש חישוב מס כדירה יחידה, כאשר הוצהר ע"י
2 הרוכש כי הינו בעלים של דירה אחרת והוא התחייב למכרה תוך 24 חודש
3 מרכישת הדירה נשוא תיקון זה.
4 לפיכך תמוה כי כיום הינך מבקש חישוב מס רכישה כ"קרקע", דהיינו
5 הריסת הממכר ובנייתו מחדש, וזאת עפ"י האמור במכתבך מיום 12.1.2014,
6 כעולה מן המקובץ, שומתנו בעינה עומדת, כדירת מגורים שאינה יחידה, כפי
7 שפורט בנימוקי השומה.
8
9 7. על החלטת המשיב הגיש הנאמן השגה, שנתקבלה במשרדי המשיב ביום 30.1.2014,
10 ובה נטען כי ההצהרה המקורית הוגשה בשגגה, ומשהתבררה השגגה אמור המנהל
11 להפעיל את סמכותו, ולתקן את שומת מס הרכישה שהוציא ביום 26.12.2013,
12 בהתאם לטיב ומהות הנכס (מבנה ישן, המיועד להריסה, שייהרס בפועל עם קבלת
13 אישורי ההריסה).
14
15 8. החלטת המשיב בדבר דחיית ההשגה הוצאה ביום 21.8.2014 (נתקבלה על ידי
16 הנאמן ביום 28.8.2014), ובה חזר המשיב על הנימוקים שנתן בהחלטתו הקודמת,
17 לדחיית בקשת הנאמן לתיקון השומה, והוסיף להחלטתו נימוקים אלה:
18
19 **הממכר היה בית מגורים ונותר בית מגורים.**
20 **ביום הרכישה היה הנכס הנרכש דירת מגורים כהגדרתה בחוק מס שבח וכך**
21 **עולה גם מהסכם המכר.**
22 **הממכר הינו בית מגורים ישן בן 2 קומות. שטח קומת הקרקע הינו כ-220**
23 **מ"ר ושטח קומה א' כ-38 מ"ר. הבית נבנה בשלבים החל מתחילת שנות ה-**
24 **50 ושופץ והורחב מספר פעמים. הבית כולל מבואה, סלון, 4 חדרי מגורים,**
25 **חדר עבודה, חדר רחצה צמוד לחדר הורים, מטבח עם מרפסת שרות סגורה,**
26 **חדר רחצה נוסף, תא שירותים. גרם מדרגות מעץ מוביל למפלס קומה א'.**
27 **הקומה בנויה בחלל גג רעפים. שטח הקומה כ-38 מ"ר והוא כולל חדר ותא**
28 **שירותים וכן מרפסת. הבית נבנה ושופץ ברמה טובה יחסית. רמת התחזוקה**
29 **בינונית.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 (ראה שמאותו של עופר ניר מיום 28/3/2012 לוועדה המקומית של מדור היטל
2 השבחה).

3 כמו כן בגין הבית ניתן פטור ממס שבח.

4 כיום, מעל שנה לאחר חתימת ההסכם, הבית עדיין ניצב על תילו.

5 לאור האמור השגתך נידחת והשומה נותרת על כנה.

6
7 9. זה הרקע לערר שבפנינו, שהוגש על ידי הנאמן לבית המשפט ביום 28.9.2014.

8 9 10 להלן תמצית נימוקי העורר (הנאמן):

11
12 1. הוראות הדין מתירות תיקון שומה.

13
14 2. טועה המשיב כשהוא "נתפס" להצהרה הראשונה, שהוגשה בשגגה.

15
16 3. הנכס שנרכש אכן מיועד להריסה (להשגה צורפה קבלה מעיריית תל-אביב, מיום
17 24.8.2014, בדבר תשלום אגרה בסכום 302.90 ש"ח למינהל ההנדסה, וצילום
18 בקשה להיתר הריסה, שניהם נושאים את שמו של מאיר ענבי, אביו של הנהנה).

19
20 4. נסיבות המקרה מצביעות על כך שהנכס הנרכש היה וצריך להיות מסווג לצורך מס
21 רכישה כ"קרקע".

22
23 5. על פי כל הנורמות וההלכות המשפטיות - ובעיקר ההלכות והטענות מבית מדרשו
24 של המשיב - קביעות והכרעות בשומות נעשות ומוכרעות לפי אופי וסוג הנכס,
25 ובהתייחסות לשימוש בו בפועל, ולא על בסיס אמירה נטענת כלשהי, ובמשנה
26 תוקף כשהאמירה או ההצהרה נעשו בשוגג.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 המשיב בחר להתעלם מהחלטותיו הוא, בעסקאות אחרות, בהן בחר בקביעות
2 הפוכות, ונראה כי עמדתו של המשיב מונעת אך ורק מרצונו להביא למיקסום
3 סכום המס.
4
- 5 7. השומה שהוציא המשיב למוכרי הנכס הינה בלתי רלוונטית לערר זה, שכן לעניינם
6 של מוכרי הנכס מופעל, כידוע, אך ורק המבחן האובייקטיבי, ואילו לעניין מס
7 הרכישה בידי רוכש הנכס יש ליישם את המבחן הסובייקטיבי.
8 בנוסף לכך, בחר המשיב להתעלם מהעובדה כי מוכרי הנכס חויבו במס שבח, בשל
9 שווי זכויות הבניה (שהשפיעו על שווי המכירה של הנכס).
10
- 11 8. בהתנהלותו של המשיב, שבחר לדחות את ההשגה בהתעלמו מהמידע, מהראיות
12 ומההסברים שנמסרו לו, יש משום חוסר סבירות וחוסר תום לב.

להלן תמצית נימוקי המשיב:

- 16 1. העורר הוא זה שהצהיר, בסמוך לרכישת הנכס, כי הנכס שנרכש הוא "דירת
17 מגורים". זו הראיה הטובה ביותר בדבר כוונתו הסובייקטיבית של הנהנה, לא כל
18 שכן שעה שהנאמן בקיא היטב בדיני המס.
19
- 20 2. רק לאחר שלמד העורר (או הנהנה) על כך, שאין זכאות להקלת מס רכישה בשל
21 הנכס (כי אין מדובר בדירת מגורים יחידה), בחר העורר להגיש את הבקשה לתיקון
22 שומה, ושינה את גרסתו.
23
- 24 3. הבקשה להיתר הריסה הוגשה לעיריית תל-אביב למעלה משנה מיום רכישת הנכס
25 ולמעלה מחצי שנה מיום הגשת הבקשה לתיקון השומה.
26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 4. במועד שמיעת ההוכחות בפני הועדה (ביום 7.5.2015) הבית עדיין עמד על תילו,
2 והעורר לא הציג תכניות קונקרטיות להריסת הבית הקיים ולבניית בית חדש, ואף
3 לא הציג כל ראיה בדבר השימוש בנכס.
4
5 5. נטל השכנוע והראיה מוטל על העורר, שלא עמד בנטלים הללו.
6
7 6. הסבריו של הנאמן, לפיהם היו הנהנה ו/או אביו מנועים, כביכול, מהגשת בקשה
8 להיתר הריסה לפני 18.8.2014, הינם סתמיים, ולא הוצגו כל ראיות לכך.
9
10 7. נישום המבקש לתקן את הדיווחים שהוא עצמו מסר לרשות המסים, **חייב להצביע**
11 **על טעמים חריגים ומשכנעים במיוחד**. במקרה של העורר, ההפך מכך הוא הנכון.
12
13 8. מס הרכישה המוגבר, שהוטל על העורר, עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק,
14 שהחליט באופן מודע להכביד את נטל המס המוטל על רוכשי דירות יקרות.

דיון ומסקנות

- 15
16
17
18
19 1. העורר והמשיב, שניהם כאחד, שטחו בפנינו באריכות (ובמידה לא מבוטלת של
20 כשרון) טיעונים רבים ומגוונים, ואף הרחיבו היריעה מעבר לנחוץ.
21
22 2. בהקשר זה, אזכיר את מאמצי העורר, שניסה לשכנע את חברי הועדה בכך
23 שאין עקביות במדיניותו של המשיב (בבואו לבחון אם עסקינן ברכישת "דירת
24 מגורים", או ברכישת "קרקע"), והכל נגזר, כביכול, משיקולי מיקסום מס
25 הרכישה.
26
27 3. מבלי שאתייחס לטענה (שעשויה להיות לה משמעות ציבורית/ערכית) אציין, כי
28 גם אם נכונה היא (ואינני מחווה דעתי בנדון), אין בכך כדי להשפיע על הכרעתנו
29 בערר זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 .4 גם המשיב עשה שימוש בטיעונים, שאינם בהכרח רלוונטיים לערר.
- 3
- 4 .5 בין היתר, אציין את התייחסות המשיב לסוגיית הפטור ממס שבח, שניתן או
- 5 שלא ניתן למוכרי הנכס, ואת סברתו של המשיב, לפיה אביו של הנהנה הוא
- 6 בעצם הגורם הקובע, בכל הקשור לנכס (הערכה שאיננה משוללת יסוד, אך אין
- 7 לה נפקות לענייננו).
- 8
- 9 .6 הלכה פסוקה היא, שיש לקבוע את סכום מס הרכישה בשל רכישת "דירת
- 10 מגורים" - כמשמעותה בהוראות הסעיפים הקטנים (ג) (1ג) (1א) (ג1ב) (ג1ג) ו-
- 11 (ג1ה), לסעיף 9, בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשי"ג-1963 (להלן:
- 12 "החוק") - בהתחשב גם) במבחן הסובייקטיבי, לאמור; מה היתה כוונתו של
- 13 הרוכש, בזמן הרכישה, לגבי השימוש בנכס הנרכש.
- 14
- 15 .7 הלכה זו, מקורה בקביעת בית המשפט העליון מיום 10.8.1987 ב"פרשת
- 16 פרידמן" (ע"א 278/84; דליה פרידמן נגד מנהל מס שבח מקרקעין), אשר
- 17 "אושררה" מאז, וקיבלה תוקף (ופרשנות) גם במקרים נוספים (ראה, למשל,
- 18 ע"א 2744/05; מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נגד אוסיף חברה לייזום
- 19 פרויקטים (1998) בע"מ).
- 20
- 21 .8 בית המשפט העליון אמר את דברו גם באשר לרכישת "דירת מגורים"
- 22 המקיימת את המבחן האובייקטיבי, אך איננה מקיימת את המבחן
- 23 הסובייקטיבי.
- 24
- 25 .9 בע"א 4299/11 (עמירם גיצלטר נגד מנהל מס שבח מקרקעין) נקבע, כי אין
- 26 לתת הטבה בשיעורי מס רכישה למי שרוכש דירת נופש, בשל הפעלת המבחן
- 27 הסובייקטיבי.
- 28
- 29 .10 בשנים עברו, היה (בדרך כלל) נטל מס הרכישה על רכישת "קרקע" כבד,
- 30 בהשוואה לנטל מס הרכישה על רכישת "דירת מגורים".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 11. מטבע הדברים, עררי מס הרכישה, באותן שנים, היו (בדרך כלל) על החלטות
- 3 המנהל שלפיהן נרכשה "קרקע" - ולא דווקא "דירת מגורים" - בשל הפעלת
- 4 המבחן הסובייקטיבי.
- 5
- 6 12. כפי הנראה, המקרה שבפנינו הינו הסנונית הראשונה לעררים, בהם המנהל
- 7 יחליט שמדובר ברכישת "דירת מגורים", ואילו העורר יטען לרכישת "קרקע".
- 8
- 9 13. אכן, התנהלותו של העורר, במקרה שבפנינו, אינה מתאימה לשמש כמופת
- 10 לדיווח תקין, אך אין לראות בכך, בהכרח, מחסום בלתי עביר לתיקון השומה.
- 11
- 12 14. סעיף 85 לחוק מתיר למנהל לתקן שומה שנעשתה (בכפוף לתקופת התיישנות
- 13 שאינה רלוונטית במקרה שבפנינו), **בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם**
- 14 **מס**, בכל אחד מהמקרים האלה:
- 15 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי
- 16 המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס.
- 17 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס,
- 18 או למנוע תשלום מס.
- 19 (3) נתגלתה טעות בשומה.
- 20
- 21 15. **לטעמי, מתקיימת במקרה זה העילה השנייה (ואולי גם שתי העילות**
- 22 **הנוספות) לתיקון השומה, וזאת בהנחה שמלכתחילה לא הייתה לנהנה כוונה**
- 23 **לעשות שימוש בנכס, כדירת מגורים.**
- 24
- 25 16. נראה, כי הנהנה לא התכוון מעולם לעשות בנכס שימוש למגוריו, ולפי כל
- 26 העדויות (וגם מדברי המשיב עצמו) עולה כי לא נעשה בנכס שימוש בפועל
- 27 למגורים, גם לא על ידי אחרים, לאחר שנרכש על ידי הנהנה.
- 28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

17. מקובלת עלי טענת העורר, לפיה מי שרוכש תמורת 13,500,000 ש"ח בית ישן
בצהלה, ואינו משתמש כלל בנכס, חזקה עליו שכוונתו הסובייקטיבית הייתה
לרכוש את הקרקע (במקרה שבפנינו, שטח המגרש הוא 1,031 מ"ר).
4
18. העובדה שהנהנה (הוא ו/או אביו) לא פעלו בשקידה ובמרץ, כדי להרוס את
הבניין הקיים, איננה מעידה על כך שכוונתם הסובייקטיבית הייתה להשתמש
בו למגורים.
7
הבניין הקיים אמנם לא נהרס, אך גם לא שימש למגורים.
8
9
19. המשיב טוען, בין היתר, כי העורר לא הוכיח שכוונתו הייתה להרוס את הבניין
הישן ולא הוכיח כי אין בכוונתו לייעד אותו למגורים.
10
11
12
20. בעניין זה עמדתי שונה מעמדתו של המשיב. לפי תקדימי העבר, כפי שנקבע
בבתי המשפט, אמור **מי שרכש דירת מגורים** לשכנע, כי כוונתו הסובייקטיבית
הייתה לעשות בה שימוש למגורים, גם אם חלף זמן "סביר" עד שהחל לעשות
בדירה את השימוש למגורים.
13
14
15
16
17
21. אין להקיש מכך, לטעמי, כי מי שרוכש בניין מגורים ישן המיועד להריסה,
ואינו מתכוון לעשות בו שימוש למגורים, אמור (לכאורה) להרוס את הבניין
תוך פרק זמן "סביר", כדי שיחול עליו המבחן הסובייקטיבי.
18
19
20
21
22. לכאורה, ולפי טיעוני המשיב, יש להפעיל במקרה זה גם שיקול ערכי, ברוח
דבריו של השופט אלטוביה בעמ"ה 1188/02 (כחלון חיים נגד פקיד שומה כפר-
סבא) לפיהם, אם נישום מבקש לתקן טעות בדיווחיו עליו לשכנע כי מדובר
בטעות של ממש, ולא בכדאיות העסקה (וזאת כדי שלא לתת יד למצגים ושינוי
עמדות אופורטוניסטיים).
22
23
24
25
26
27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 על כך אעיר, כי במקרה אחר קבע השופט אלטוביה (עמ"ה 1200/01; פז פרי
2 זהב נגד פקיד השומה רחובות), כי "זכותו של אדם לקניינו בקביעת מס
3 האמת החל עליו היא המנחה בית משפט לערעורי מס. ושאלת התנהלות שלא
4 כדין תידון במקומות אחרים ובפני ערכאות אחרות".
5
6 ערר זה חושף את הקשיים האובייקטיביים העומדים בדרכנו, בבואנו לבחון
7 את כוונתו הסובייקטיבית של יחיד, הרוכש "דירת מגורים", ובעניין זה אפשר
8 שבית המשפט העליון יאמר את דברו.
9
10 מהעדויות ששמענו ומהראיות שהוצגו בפנינו (וגם במבחן השכל הישר)
11 מתקבלת תמונה סובייקטיבית, לפיה רכש הנהנה (ביזמת אביו) בית מגורים
12 ישן, בצהלה, כאשר תכלית הרכישה הינה הריסת הבניין הישן ושימוש במגרש
13 לכל מטרה אחרת.
14
15 אזכיר עוד, וכפי שנקבע זה מכבר בבתי המשפט (ראה, למשל, ע"א 4271/00;
16 מ.ל. השקעות ופיתוח נגד מנהל מס שבח), כי תכליתו של החוק הינה מיסוי
17 כלכלי.
18
19 אינני סבור שיש להטיל מס רכישה בסכום מסוים על מי שרוכש מגרש לבניה,
20 ולהטיל מס רכישה בסכום אחר על מי שרוכש מגרש זהה, שעליו בנוי בנין ישן
21 המיועד להריסה (וזאת, להבדיל ממי שרוכש בנין ישן כדי לשפצו, ואו כדי
22 לעשות בו שימוש למגורים כפי שהוא).
23
24 אשר על כן, אמליץ לחברי לקבל את הערר, למרות הצהרתו המקורית
25 (והתמוהה, יש לאמר) של העורר, שבעטיה פעל כנראה המשיב כפי שפעל.
26
27 בנסיבות העניין - אין צו להוצאות.
28
29
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

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

כב' השופט ה' קירש:

1. לאחר התלבטות, אני מצטרף לדעתו של חבר הוועדה, רו"ח נדב הכהן, לפיה כי יש לקבל את הערר.

בהעדר סימן כלשהו כי בכוונת הרוכש או בני משפחתו להשתמש בבית הקיים לצורך מגורים או השכרה למגורים, אזי די בדבריו של הרוכש, **יחד עם נסיבות הרכישה ומצבו של הנכס**, כדי לשכנע במידה הנדרשת כי מטרת הרכישה הייתה, כפי שנטען, לשם הריסת הבית הקיים ובניית מבנה חדש תחתיו.

2. אינני יכול להסכים עם טענתו של המשיב לפיו תולדות החקיקה של סעיף 9 לחוק מובילות למסקנה כי יש להידרש למבחן הסובייקטיבי רק **כדי להחמיר** ולא כדי להקל:

"...יסודו של המבחן הסובייקטיבי הוא בהצבת דרישה ונטל מוגברים על המבקש הקלה במס. מטרת הדרישה המוגברת היא צמצום הטבת המס כדי להגשים את התכלית החברתית העומדת בבסיסה."

(סעיף 50 לסיכומי המשיב)

ובהמשך:

"עם זאת ומעבר לכך, לעמדת המשיבה, שעה שאין מדובר ברוכש המבקש הטבה במס רכישה, אין לעשות שימוש בבחינה הסובייקטיבית."

(סעיף 54 לסיכומי המשיב)

אמנם למונח אחד עשויות להיות משמעויות שונות בחיקוקים שונים או אף באותו חיקוק, בהתאם להקשר הדברים ותכליות הוראות החוק, אולם אינני סבור כי צריכות להיות **דרכי פרשנות שונות** לאותו מונח באותו סעיף בהתאם לנסיבות המקרה. ההלכה הפסוקה קבעה כי למונח "דירת מגורים" כהגדרתו בסעיף 9 לחוק יש פן סובייקטיבי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 (המצטרף לפן אובייקטיבי/פיזי) ולטעמי יש ליישם פרשנות זו **בכל מקרה**, בין אם העדר
2 ייעוד סובייקטיבי למגורים מביא **לחסכון במס** (כמו במקרה דנן) ובין אם הוא מביא
3 **להגדלת המס** (כפי שהיה במרבית המקרים שנדונו בפסיקה).
4
- 5 3. אציין כי מדיניות המשיב לגבי נכסים הנרכשים לשם הריסה לא הובהרה דיה במהלך
6 הדיון. במקום אחד, העד מטעם המשיב, מר אודסר, השיב כי לעניין מס הרכישה אפילו
7 כוונת הריסה מגובשת ומוכחת לא תועיל אם אין הריסה **מידית** (עמוד 13 לפרוטוקול
8 הדיון, שורה 4 עד שורה 13). לעומת זאת, במקום אחר (עמוד 21, שורה 18 עד שורה 28)
9 משתמע מדברי העד כי כוונה סובייקטיבית להרוס כן תימצא אם ההריסה בפועל
10 תתרחש תוך "כשישה חודשים" ממועד הרכישה (מה שלא היה במקרה דנן).
11
- 12 4. לדעתי מקרה זה, כמו אחרים שקדמו לו, ממחיש את הקושי ביישום המבחן
13 הסובייקטיבי (שהוא פרי פסיקה מחייבת אשר מצאה לנכון לייחס "נפקות להעדר
14 המילים "לפי טיבה" בנוסח ההגדרה שבסעיף 9). המנהל ובעקבותיו ועדת הערר,
15 נאלצים "לבחון כליות ולב" ויש לתהות האם מבחן נוסף זה, הקשה כל כך ליישום, אכן
16 נחוץ מבחינה פיסקאלית על מנת לגבות מס אמת מרוכשי זכויות במקרקעין. נראה
17 שהנושא ראוי לבחינה מחודשת בידי המחוקק (כפי שהומלץ בעניין **פרידמן** עצמו לפני
18 כמעט שלושה עשורים (פ"ד מא(3) 386, בעמוד 393)).
19
- 20 5. כאמור, אני מצטרף למסקנתו של רו"ח הכהן. אולם הנסיבות המיוחדות של מקרה זה
21 – ובייחוד העובדה כי העורר דיווח תחילה על "דירת מגורים יחידה" ורק לאחר
22 שהמשיב שלל הצהרה זו תיקן העורר את דיווחו וטען לרכישת נכס קרקע ללא דירת
23 מגורים – מחייבות לדעתי **הצבת תנאי** לקבלת הערר. נכון לכתיבת שורות אלו איננו
24 יודעים אם המבנה נהרס (הודעה מטעם העורר לפיה "התקבלו מלוא האישורים
25 [להריסת המבנה] מכלל הגורמים הרלבנטיים" נמסרה לוועדה ביום 24.1.2016). לפיכך,
26 הייתי מקבל את הערר בתנאי כי העורר יוכיח כי הריסה שלמה של המבנה בוצעה בפועל
27 תוך 6 חודשים מיום מתן פסק דין זה (או קודם לכן). אם התנאי לא יקויים, הערר
28 יידחה והשומה שהוצאה על ידי המשיב תאושר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 14-09-58675 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

2

יהושע בליצקי, רו"ח:

3

קראתי את חוות דעתו המלומדה של חברי רו"ח הכהן אולם הגעתי למסקנה שונה ממנו.

4

דירת מגורים לצורכי מס רכישה מוגדרת בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה

5

ורכישה) (להלן "החוק") כדלקמן:

6

"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה,

7

למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה."

8

9

לעומת זאת דירת מוגרים לצרכי מס שבח מוגדרת בסעיף 1 בחוק כדלקמן:

10

"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד,

11

ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי

12

עסקי לענין מס הכנסה"

13

14

יש הבדל בין שתי ההגדרות ועמד על כך השופט שמגר בפסק דין בע"א 278/84

15

פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין כלהלן:

16

"נראה כי המבחן לייעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים:

17

אלמנט אובייקטיבי – הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו

18

"הדירה" - ואלמנט סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש לייעד את

19

ה"דירה" לשמש למגורים."

20

21

בעניין העומד לפנינו הנכס הנמכר בידי המוכר הינו דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1

22

לחוק. בכדי שנכס הנמכר לא יהיה "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה יש לבסס את

23

הראיה בדבר הכוונה הסובייקטיבית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

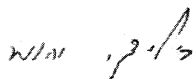
1 מבחן סובייקטיבי הדין בכוונת הרוכש צריך להישען על ראיות אובייקטיביות
 2 המצביעות על כוונת הרוכש. במקרה דומה שנדון ב-ו"ע 9750-12-11 נס נ' מנהל
 3 מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים נקבע שהיות והעוררת רכשה זכויות בבית קיים שבו
 4 שתי יחידות דיור, תוך סיכום עם המוכרת בחוזה המכירה כי הבית ייהרס ובמקומו
 5 ייבנו שתי דירות חדשות, ניתן לקבוע כי כוונת הרוכשת היה לקנות נכס מקרקעין
 6 ולא דירת מגורים.

7
 8 לא הוצגה לפנינו ראיה מספקת בדבר כוונת העורר למעט תיקון הצהרתו לאחר
 9 שנוכח כי מס הרכישה על דירת מגורים גבוה יותר ממס הרכישה על נכס מקרקעין
 10 אחר.

11
 12 בהעדר ראיה אובייקטיבית יש לאפשר למוכר תוך פרק זמן סביר להוכיח את כוונתו.
 13 ולכן יש לדחות את הערר. אולם אם הבניין ייהרס תוך 180 יום ממתן פסק הדין
 14 אראה בכך ראיה המבססת הכוונה סובייקטיבית. ובמקרה זה יפנה העורר לפקיד
 15 השומה לתיקון השומה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק והשומה תתוקן.

16
 17 * * *

18 הוחלט כאמור בחוות דעתו של רו"ח הכהן, בכפוף לאמור בסעיף 5 לחוות דעתו של כב'
 19 השופט קירש.

20
 21 

רו"ח יהושע בליצקי
 חבר הועדה



רו"ח נדב הכהן
 חבר הועדה



כב' השופט הרי קירש
 יו"ר הועדה

22
 23
 24 ניתן היום, י"ט אדר א' תשע"ו, 28 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 פברואר 2016

ו"ע 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

הרי קירש, שופט

2

3

4

5

6

7

8