



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

לפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
שמאי מקרקעין אלון לילי, חבר הוועדה
שמאי מקרקעין גד נתן, חבר הוועדה

העוררים

1. מוטי דביר
2. שרית מזרחי דביר

ע"י ב"כ עו"ד גילי שטרן ועו"ד מיכל זנקו

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז ת"א – אזרחי

פסק דין

יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן:

לפנינו ערר שהגישו בני הזוג, מר מוטי דביר וגב' שרית מזרחי דביר (להלן: "העוררים"), כנגד החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (להלן: "המשיב") מיום 4.4.21 במסגרתה קבע המשיב כי לעניין מס הרכישה החל עליהם, הנכס שרכשו העוררים אינו "דירת מגורים" – כמשמעותה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"), ולפיכך חייב את העוררים בתשלום מס הרכישה החל בעת רכישת זכות אחרת במקרקעין שאינה דירת מגורים. העוררים חלוקים על קביעה זו, והם טוענים כי יש לראות בהם כמי שרכשו דירת מגורים (יחידה) ולחייבם במס רכישה בהתאם. העוררים רכשו קרקע עליה ניצב במועד הרכישה בית ישן. לאחר הרכישה החלו העוררים בהליכים לפיצול המגרש שרכשו, למכירת מחציתו, להריסת הבית שניצב על גבי המגרש ולבניית בית חדש חלופי במקומו. הצדדים חלוקים בנסיבות אלה, מה צריך להיות מס הרכישה שיחול – זה הקבוע בחוק ביחס לרכישת דירת מגורים - כפי שטוענים העוררים, או שמא זה הקבוע בחוק ביחס לרכישת זכות אחרת במקרקעין - כפי שקבע המשיב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 21-05-6584 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

עיקרי העובדות:

1. ביום 3.1.19 נחתם על ידי העוררים הסכם מכר לרכישת מקרקעין ברחוב ביאליק 6, אזור, הרשומים במרשם המקרקעין כגוש 6001 חלקה 71 (להלן: "הסכם המכר"), והכוללים מגרש בגודל 804 מ"ר ובית הבנוי עליו (להלן בהתאמה: "המגרש" ו-" הבית", המהווים יחדיו את - "המקרקעין"). התמורה ששולמה בגין המקרקעין היא בסך 5,000,000 ₪.
2. ביום 22.1.19 הגישו העוררים הצהרה אודות הסכם המכר (להלן: "הצהרה"). במסגרת ההצהרה ציינו העוררים כי הנכס שנרכש הוא מסוג "דירת מגורים", והם ערכו את השומה העצמית בהתאם.
בהתאם להצהרה, הבית שעל גבי המקרקעין נבנה במהלך שנות ה-50 של המאה ה-20, ושטחו 130 מ"ר (אולם בסעיף 5.5 להודעת הערר נטען כי השטח הוא 160 מ"ר, טענה שלא הוכחה והעומדת בניגוד למוצהר, אף כי ייתכן ששטח זה כולל עמו מחסן ומכאן ההבדל).
במסגרת ההצהרה ציינו העוררים כי דירת המגורים שנרכשה בהסכם המכר אינה דירתם היחידה, אלא ברשותם דירה נוספת – בבניין ברח' האיכרים באזור (להלן: "הדירה ברח' האיכרים" או "הדירה הקודמת") - אותה התחייבו למכור תוך 18 חודשים ממועד החתימה על הסכם המכר.
העוררים מכרו אכן דירה זו, ועניין זה אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים ואינו ניצב במוקד הערר שלפנינו. בשים לב לכך אציין בקצרה ולהשלמת התמונה, כי העוררים שילמו מלכתחילה מס רכישה בשיעור מלא – כזה החל על מי שרכש דירה שאינה דירתו היחידה (בסך 400,000 ₪), ולאחר שמכרו את דירתם הקודמת – הגישו ביום 10.12.20 בקשה לתיקון שומה ולהעמדתה על גובה מס הרכישה החל בעת רכישת דירת מגורים יחידה (אשר בנסיבות שם, עמד על סך כ- 162,000 ₪). בתאריך 14.12.20 אישר המשיב תיקון זה. אלא שמעט מאוחר יותר – בתאריך 4.4.21 הודיע המשיב כי שב ובחן את הדברים – ומצא לטענתו כי אין המדובר כלל ברכישת "דירת מגורים", והוא עשה לכן שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 85 לחוק ותיקן את שומת מס הרכישה בהתאם (והעמידה על סך 250,000 ₪).
החלטה אחרונה זו של המשיב, היא הניצבת במוקד ערר זה, ולהלן אמשיך בתיאור העובדות הרלוונטיות לעניינה.
4. במועד החתימה על הסכם המכר (3.1.19), הבית הושכר ככל הנראה לשוכרים, ובכל מקרה אין מחלוקת בין הצדדים כי מי שמכר להם את המקרקעין נחשב בעיני המשיב כמי שמכר אף דירת מגורים.
5. ביום 4.7.19 – כחצי שנה לאחר החתימה על הסכם המכר וכשלושה חודשים לפני מסירת החזקה במקרקעין - הוכנה ונחתמה מפת מדידה של המקרקעין, לבקשת העוררים ובאמצעות מודד שאת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- שירותיו שכרו. מפת המדידה הוגשה מאוחר יותר לשם קבלת אישור להריסת הבית וחלוקת המקרקעין לשתי תתי חלקות (להלן: "מפת המדידה").
- במסגרת מפת המדידה חולק המגרש לשתי תתי חלקות: 71/1 בגודל של 453 מ"ר ו-71/2 בגודל של 351 מ"ר, כאשר קו הגבול בין תתי החלקות עובר בשטח הבית עצמו.
6. בהתאם להסכם המכר, החזקה במקרקעין הועברה לידי העוררים ביום 3.10.19 (להלן: "מועד מסירת החזקה").
7. ביום 23.12.19 הגישו העוררים בקשה להיתר הריסת הבית ולבנייה של שתי יחידות דיור צמודות קרקע, בהתאם למפת המדידה.
8. ביום 13.1.20 ניתן אישור עקרוני לבקשה להיתר ההריסה ולבנייה של שתי יחידות הדיור, בכפוף לעמידה בתנאים מסוימים.
9. ביום 16.6.20 מכרו העוררים את הזכויות בתת חלקה 71/2 - בגודל 351 מ"ר, ללא זכויות בבית (הסכם המכר הוגש על ידי המשיב וסומן מ/ש2) – וזאת בתמורה לסך של 2,450,000 ₪.
10. ביום 18.8.20 הגישו העוררים בקשה להיתר בניה על חלק מהמקרקעין שנותר כבעלותם, חלף הבקשה הקודמת שהוגשה ביום 23.12.19. בבקשה החדשה התבקש היתר לבניית יחידת דיור חד משפחתית.
11. ביום 17.1.21 ניתן היתר בניה להקמת יחידת דיור חד משפחתית, וביום 21.1.21 ניתן היתר להריסת הבית.
- בהתאם לדברי המשיב - אשר לא נסתרו על ידי העוררים, הבית נהרס בסמיכות למתן ההיתר, ועל גבי המקרקעין נבנה ככל הנראה בית חדש – ענין לגביו לא נמסרו פרטים ואשר הצדדים לא מצאו להציג ראיות בעניינו אך אף לא היה שנוי במחלוקת.
12. ביום 4.4.21 החליט כאמור המשיב לערוך תיקון לשומת מס הרכישה שהוציא לעוררים, וזאת מכוח סמכותו הקבועה בסעיף 85 לחוק. בהחלטה זו קבע המשיב כי הזכות אותה רכשו העוררים במקרקעין אינה "דירת מגורים", אלא זכות אחרת במקרקעין. לשיטת המשיב, נוכח הפעולות שביצעו העוררים לאחר מועד הרכישה, ביניהן - חלוקת המגרש, הגשת בקשות להריסת הבית ובקשות להיתר בניה והריסת הבית – יש ללמוד על כוונת העוררים לרכוש קרקע ולא דירת מגורים, ויש להשית עליהם מס רכישה בהתאם.
- בעקבות החלטה זו של המשיב, הוגש הערר שלפנינו.
13. מטעם העוררים העיד העורר 1 – מר מוטי דביר, ומטעם המשיב העיד מר מאור לוי, מפקח במשרדי המשיב. לאחר שהעדים נחקרו, הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

עיקרי טענות הצדדים:

עיקרי טענות העוררים:

14. כוונתם של העוררים, הן מבחינה אובייקטיבית והן מבחינה סובייקטיבית, בעת רכישת המקרקעין – הוא מועד אירוע המס הקובע לצורך פרטי הדיווח במסגרת השומה העצמית – הייתה רכישת המקרקעין לצורך שימוש למגורים.
15. אין לקבל את ניסיון המשיב להראות מצג לפיו כוונת העוררים השתנתה בפרק הזמן שבין מועד אירוע המס למועד הדיווח.
16. מבחינה אובייקטיבית, ברי כי הבית ראוי למגורים וכי יש לו פוטנציאל לשמש למגורים. בפועל במשך כשנתיים, אשר החלו טרם מועד קבלת החזקה, הבית שימש למגורים עבור שוכרים. לחיזוק טענתם, צירפו העוררים הסכם שכירות (נספח 1 לתצהיר העורר).
- אין כל דרישה בדין לפיה המקרקעין ישמשו למגורי הרוכש בלבד, אלא הדרישה מתייחסת לכך שהמקרקעין ישמשו למגורים – היינו לרבות מגורים בשכירות על-ידי גורם אחר.
17. כמו כן, אין מדובר בבית שמצבו הפיזי היה רעוע וניתן היה לראות בכירור כי הוא מיועד להריסה, אלא מדובר היה בבית במצב פיזי טוב, אשר זקוק לשיפוץ בהתאם לטעמם האישי העוררים, אף המפקח מטעם המשיב, הכיר בעובדה שמדובר בבית במצב פיזי טוב, אשר יכול לשמש למגורים.
18. אף מבחינה סובייקטיבית, כוונתם הברורה של העוררים בעת רכישת המקרקעין הייתה להשתמש בבית לצרכי מגורים. לראיה, במשך תקופה ארוכה השכירו העוררים את הבית לצרכי מגורים.
- כמו כן, העוררים תכננו כי בסיום תקופת השכירות, יבצעו שיפוץ כדי שהם יגורו בבית זה בעצמם. אלא שבפועל, לא יכלו העוררים לשפץ את הבית כפי שתכננו בעת הרכישה, שכן התברר להם כי עלות השיפוץ גבוהה מגובה המשכנתא וכי מבחינה כלכלית ישנה עדיפות להריסת הבית, חלוקת המגרש לשתי תתי חלקות, מכירת אחת מתתי החלקות ובניית בית על תת החלקה שנותרה בבעלותם. החלטה זו התקבלה לאחר המועד הקובע – הוא יום הרכישה, ולכן היא אינה צריכה להשפיע על זיהוי המקרקעין במועד הרכישה – כ- "דירת מגורים". לאור זאת, אף המבחן הסובייקטיבי אשר נקבע בפסיקה, מתקיים, שכן הוא צריך להיבחן למועד הקובע – הוא יום הרכישה.
19. ישנן אינדיקציות המלמדות על כוונתם הברורה של העוררים לרכוש בית למגורים, כך למשל ניתן ללמוד זאת מעיון בנוסח הסכם הרכישה ובגובה שווי התמורה ששולמה. כמו כן, במסגרת השומה העצמית הצהירו העוררים כי בכוונתם להשתמש במקרקעין לצרכי מגורים.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-05-6584 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

20. הבקשה להיתר הבניה, לא הוגשה מיד עם רכישת הזכות במקרקעין, אלא בחלוף למעלה מ- 19 חודשים, והאישור התקבל למעלה משנתיים ממועד רכישת הזכות במקרקעין. במהלך תקופה זו הבית שימש בפועל למגורים, כאמור לעיל. לאור זאת, לא ניתן לייחס לעוררים כוונה תחילה להריסת הבית, כבר במועד הרכישה.
21. גם אם היה מוכח כי כוונת העוררים מלכתחילה הייתה להרוס את הבית ולבנות תחתיו בית מגורים אחר, עדיין מס הרכישה שצריך לחול עליהם, הוא זה הקבוע בחוק ביחס למי שרוכש "דירת מגורים" – שכן זה מהות הנכס שנרכש.
- אין דין מקרה בו רוכש הורס בית לשם בניית דירת מגורים אחרת תחתיו, כדין מקרה בו רוכש הורס בית לשם בניית בניין השונה מהותית מהבית הנרכש. במקרה הראשון – הסיווג לצורך מס רכישה יהיה – "דירת מגורים", ואילו במקרה השני הסיווג לעניין מס רכישה יהיה כרכישת זכות אחרת במקרקעין שאינה דירת מגורים.
- אין להחיל מס רכישה שונה על מקרה בו נישום הורס בית לשם בניית בית אחר תחתיו, לבין נישום ההורס את המעטפת החיצונית של הבית בלבד ומשפצו לצרכי מגוריו. מבחינה מהותית, המצבים זהים, ולכן אף מס הרכישה צריך להיות זהה.
- תכלית החקיקה היא לקבוע הסדר מס מיוחד למי שרוכש דירת מגורים יחידה, ומבחינה זו – יש לראות אף את העוררים בכלל זה, שכן אין ספק כי רכשו את המקרקעין למגוריהם.
22. גישתו של המשיב בהליך זה הינה הרחבה קיצונית של בחינת הכוונה הסובייקטיבית של הרוכש. קבלת עמדה זו של המשיב, עלולה להוביל לתוצאה אבסורדית, לפיה כל רוכש אשר הרס דירת מגורים ובנה אחרת תחתיה לאחר פרק זמן ארוך ממועד הרכישה – תתוקן בעניינו שומת מס הרכישה והוא יחויב במס רכישה כאילו רכש זכות אחרת במקרקעין ולא דירת מגורים.
23. הפסיקה שמה דגש על פרק הזמן שבו הרוכש מממש את כוונתו ליעד את הדירה למגורים. במקרה דנן, פרק הזמן שעבר ממועד הרכישה ועד למועד בו ניתן היתר הבנייה - עמד על כשנתיים. מדובר בפרק זמן ארוך. די בכך כדי לקבוע כי יש לסווג את המקרקעין כדירת מגורים לצרכי מס רכישה.
24. בשומת מס השבח שקבע המשיב למוכר, נקבע שווי הבית על 3,100,000 ₪. שווי זה מדובר בעד עצמו ומלמד כי מצב הבית היה תקין ואף טוב.
25. די בראיות שהציגו העוררים לתמיכה בטענתם, ואין צורך בהבאת עדים נוספים – כגון המתווך, השוכר והמוכרת – אשר אף לא אחד מהם יכול להעיד על כוונתם הסובייקטיבית של העוררים.
26. לא התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק, לתיקון שומה. תיקון השומה נעשה רק מהטעם כי העוררים ביקשו החזר מס הרכישה העודף ששילמו, מה שהביא את המשיב לגבש את טענותיו החדשות כאילו הנכס שנרכש אינו "דירת מגורים".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

עיקרי טענות המשיב

27. לצורך בחינת הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, הפסיקה הציבה את המבחן הסובייקטיבי. מבחן זה מציב את השאלה האם הכוונה הייתה כי המקרקעין שנרכשו ישמשו באופן קבוע למגורים, או לשימוש אחר. כפי שנקבע כבר בעבר, אם רוכשים בית, הורסים אותו ובונים תחתיו בית אחר, הרכישה נחשבת כרכישת זכות אחרת במקרקעין ולא כרכישת דירת מגורים, שכן זו נועדה להריסה.
28. אנו לא בוחני כליות ולב, ולכן וכפי שנקבע בפסיקה, לשם בחינת הכוונה – אין לנו אלא לתת את הדגש על מה שאירע בפועל. בחינת הפעולות בהן נקטו העוררים לאחר רכישת המקרקעין מלמדות כי אלו ביקשו למכור חלק מהמגרש תוך הריסת הבית ובניית דירת מגורים אחרת תחתיו. משמעות הדבר היא כי המבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים שכן הכוונה – כפי שניתן לעמוד עליה ממה שאירע בפועל, לא הייתה כי הבית ישמש למגורים אלא הוא נועד להריסה, תוך מכירת מחצית מהמקרקעין לאחרים.
29. מבחינה אובייקטיבית, הבית נבנה בשנות החמישים עם תשתיות ישנות, כאשר בשומה מכרעת להיטל השבחה שנערכה למקרקעין (אותה הגיש המשיב ואשר סומנה מש/1), נקבע כי הניצול הכלכלי היעיל של המקרקעין הוא הריסת הבית. כמו כן, מבחינת זכויות הבניה – ניתן לבנות על המגרש שלוש יחידות דיור – לכן, מבחינת השכל הישר, ברי כי ישנה עדיפות להריסת הבית, על פני שיפוצו. כך נהגו העוררים בפועל, והדבר מדבר בעד עצמו.
30. תקופת ביניים קצרה של שכירות אינה מלמדת על שימוש למגורים, במתכונת הנדרשת להיבחן, שעה שמימוש המבחן הסובייקטיבי. יתירה מזו ובניגוד לדברי העוררים, הבית לא הושכר למשך תקופה של שנתיים, אלא – כפי שניתן לראות מהחווזה שצורף כנספח 1 לתצהיר העורר, משך השכירות הייתה שנה בלבד – מיום 1.9.19 עד 31.8.20. בשים לב לכך שמועד העברת החזקה במקרקעין היה בחודש אוקטובר 2019, משך ההשכרה הרלוונטי הוא למעשה קצר עוד יותר. בנוסף, העובדה כי מהסכם השכירות נמחק סעיף 13 להסכם, סעיף הכולל התחייבות לשמירה על מצב הדירה, מלמד כשלעצמו כי היחס של העוררים לבית היה ככזה המיועד להריסה. חיזוק נוסף לכך שאין לתת לשכירות משקל של ממש, ניתן למצוא בכך שבסעיף 5 להסכם נקבע כי שני הצדדים יכולים להפסיק את השכירות בהתראה של 70 ימים.
31. טענת העוררים, לפיה יש לסווג את המקרקעין בהתאם למה שהם טוענים כי הייתה כוונתם הסובייקטיבית במועד הרכישה, תוך התעלמות ממה שאירע בפועל זמן סמוך לאחר מכן – מנוגדת להלכה שנקבעה בפסיקה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

כך לדוגמה ובנוסף למה שכבר נטען לעיל, טענת העוררים כי לא היה בידם לשפץ את הבית באופן בו הם חפצים לעשות, מלמדת כי הלכה למעשה לא הייתה באפשרותם לממש את כוונתם הנטענת, ומחלישה את שנטען וכלל לא הוכח.

32. העוררים לא תמכו בראיות את טענתם אודות כוונה ראשונית לשפץ את הבית ולגור בו, כפי שהצהירו עליה. כך למשל לא הוגש תצהיר עדות ראשית מטעם העוררת, אלא הסתפקו העוררים בתצהיר עדות ראשית של עורר 1 בלבד, המהווה עדות יחידה של בעל דין. כמו כן, העוררים לא הביאו לעדות עדים נחוצים נוספים ולא הציגו שום ראיות כי בכוונתם היה לשפץ את הבית ולגור בו. מדובר בטענות בעלמא שלא הוצגה להן כל ראיה.

33. תיקון השומה על ידי המשיב נעשה על פי דין, שכן מתקיימות החלופות הקבועות בסעיף 85 לחוק והמצדיקות את תיקון השומה. בהתאם לחלופה הראשונה בסעיף, התגלו עובדות חדשות המצביעות על כך שהעוררים פעלו להריסת הבית - ולפיכך ובניגוד למה שהוצהר, אין לסווג את המקרקעין שנרכשו כדירת מגורים. בהתאם לחלופה השנייה בסעיף, הצהרתם של העוררים היא הצהרה שגויה, באופן המשנה את החבות במס. בהתאם לחלופה השלישית בסעיף, בסמכות המשיב לתקן טעות עובדתית או משפטית שעל בסיסה הוצאה השומה המקורית, וזאת כדי להביא לגביית מס אמת. לאור זאת, המשיב הפעיל את סמכותו כדין ובהתאם לחובתו – בהתאם לעובדות החדשות שהתגלו לו.

דין והכרעה

34. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובראיות שהציגו, אציע לחבריי לדחות את הערר. להלן אנמק את שהביאני למסקנה זו.

הרקע הנורמטיבי

35. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את החבות בתשלום מס רכישה בעת רכישת זכות במקרקעין:

”במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה);
מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או
המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ...”

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

השתת מס הרכישה נקבעה אפוא בחוק, כאשר מחוקק המשנה הוסמך לקבוע הוראות – לעניין שיעור מס הרכישה שיחול ביחס לסוג כזה או אחר של מקרקעין.
36. בהתאם לכך, נקבע בתקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"), בין השאר - כדלקמן:

במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים – 6% ;
(א1) על אף האמור בפסקה (1), במכירת זכות במקרקעין, שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, תוחזר לרוכש שישיית ממס הרכישה ששילם לפי פסקה (1), ובלבד שלא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק:

(1) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה (בסעיף קטן זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים (להלן – דירת מגורים);

(2) לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה, התקבל היתר לבנייה דירת מגורים אחת לפחות, לפי חוק התכנון והבנייה;

(2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה:

(א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;

[...]

בתמצית ומבלי להאריך במה שאינו נדרש לערר זה, תקנות מס רכישה קבעו כי יחול מס רכישה בשיעורים שונים: אם נרכשה זכות במקרקעין שאינה "דירת מגורים" – יחול מס רכישה בשיעור הקבוע בתקנה – בדרך כלל 6% ו- 5% אם נרכשו מקרקעין המיועדים לבנייה והיתר הבנייה ניתן תוך 24 חודשים (זה השיעור שהשית המשיב על העוררים); אם נרכשה זכות במקרקעין שהיא "דירת מגורים" – התקנה מפנה אל שיעורי המס שנקבעו בסעיף 9 לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

כידוע, בסעיף 9 לחוק נקבעו מדרגות מס רכישה, בשיעורים שונים. שיעורים אלה משתנים בהתאם לשווי הזכות שנרכשה, ובעיקר – בהתאם לשאלה האם מדובר בדירה יחידה של הרוכש אם לאו.

אם המדובר בדירת מגורים יחידה (בהתאם לתנאים שנקבעו בחוק, ושאינם מעניינינו כאן) – שיעורי מס הרכישה נמוכים יותר, ואילו אם מדובר בדירת מגורים שאינה דירה יחידה – שיעורי מס הרכישה גבוהים יותר. נכון ליום רכישת המקרקעין נשוא הערר, היו המדרגות שנקבעו בסעיף 9 לחוק – כדלקמן:

בעת רכישת דירת מגורים יחידה – בהתאם להוראות סעיף 9(ג1ג) (3) לחוק:
על חלק השווי אשר עד 1,664,520 שקלים חדשים – לא ישולם מס;

על חלק השווי העולה על 1,664,520 שקלים חדשים ועד 1,974,335 שקלים חדשים – 3.5%;

על חלק השווי העולה על 1,974,335 שקלים חדשים ועד 5,093,535 שקלים חדשים – 5%;

על חלק השווי העולה על 5,093,535 שקלים חדשים ועד 16,978,450 שקלים חדשים – 8%;

על חלק השווי העולה על 16,978,450 שקלים חדשים – 10%.

בעת רכישת דירת מגורים שאינה דירת מגורים יחידה – בהתאם להוראות סעיף 9(ג1ג) (1) לחוק:

על חלק השווי אשר עד 5,095,570 שקלים חדשים – 8%;

על חלק השווי העולה על 5,095,570 שקלים חדשים – 10%.

שיעורי מס הרכישה המדויקים אינם נחוצים לערר זה, אולם הם הוצגו כדי להמחיש כי שאלת סיווג הנכס – אם כ- "דירת מגורים" אם לאו, תשפיע על גובה מס הרכישה. בנוסף, בהינתן השונות בין שיעורי המס במקרים המשתנים, אימוץ גישה פרשנית מרחיבה (או מצמצמת) למונח "דירת מגורים" – אשר עשויה להוביל לתוצאה מקלה עם עוררים במקרה אחד, עלולה להתברר ככזו שהשלכותיה יהיו מחמירות בנסיבות אחרות.

37. המחלוקת בין הצדדים בערר זה, סובבת את השאלה האם הזכות שרכשו העוררים היא "דירת מגורים" – כטענת העוררים, אם לאו – כטענת המשיב.

המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 1 לחוק, אולם נקבעה לו הגדרה ספציפית לעניין מס רכישה, בסעיף 9(ג) לחוק:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה

החלופה השנייה שבהגדרה – עוסקת ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה, והיא אינה רלוונטית לעניינינו. במוקד ערר זה ניצבת אפוא ההגדרה הראשונה בסעיף, ולפיה דירת מגורים היא - "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים".

הגדרה זו שונה במקצת מהגדרת דירת מגורים לעניין מס שבת, הקבועה בסעיף 1 לחוק ולפיה "הדירה משמשת למגורים או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה". היינו, בהגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה, הושמטו המילים "לפי טיבה". כפי שעוד נראה בהמשך, מכך למדו בתי המשפט והדבר אף מוסכם על מלומדים שעסקו בנושא, כי אין די בבחינה אובייקטיבית באשר לעצם פוטנציאל המגורים בנכס, אלא נדרשת בחינה סובייקטיבית – כי בכוונת הרוכש לעשות שימוש בדירה למגורים. דרישה זו, עולה אף מהתקנות – כפי שנראה מיד.

38. לצד הגדרה זו בסעיף 9 לחוק למונח "דירת מגורים", ניצבת דרישה ברורה שהציב מחוקק המשנה בתקנות מס רכישה – אשר כפי שכבר ראינו לעיל – הוסמך על ידי המחוקק הראשי לקבוע את שיעור מס הרכישה שיחול ביחס לסוג כזה או אחר של מקרקעין. וכך נקבע בתקנה 2(2)(ד) לתקנות מס רכישה, לעניין מס הרכישה שיחול בעת רכישת דירת מגורים:

הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר לפי סעיף 15 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכח כי התצהיר כאמור היה כוזב יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהיה חל על פי העובדות כהויותן.

הוראה זו מציבה את הדרישה כי הזכות במקרקעין שנרכשה – הדירה – "תשמש למגורים". הוראה זו עולה בקנה אחד ואף מחזקת את שנקבע לגבי הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, אשר כפי שראינו לעיל – שמה דגש לא (רק) על המצב הפיזי של הנכס אלא (בעיקר) על כוונת הרוכש לעשות בזכות שנרכשה שימוש למגורים.

39. הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, יחד עם הדרישה בתקנות מס רכישה כי "הדירה תשמש למגורים", נדונו רבות בפסיקה. פסק הדין המנחה בסוגיה זו – בעקבותיו פסעו פסקי הדין שבאו אחריו, הוא ע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבת מקרקעין (10.8.1987) (להלן: "פרשת פרידמן"). כב' הנשיא, הש' מ' שמגר, התווה את ההלכה בעניין בחינה כפולה של הנכס הנרכש לצרכי מס רכישה – כדלקמן:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ומכאן לקביעת המבחן: מהי "דירת מגורים" על-פי התקנות? נראה, כי המבחן לייעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי - הטמון בחלק ההגדרה הדרוש שתהא זו "דירה" - ואלמנט סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש לייעוד את ה"דירה" לשמש למגורים.

הלכה זו והאופן בו הובנה ויושמה במרוצת השנים, הוצגו מפי כב' השופט י' עמית בע"א 4299/11 עמירם גיצטלר נ' רשות המסים – מנהל מיסוי מקרקעין (21.1.2014), פסקה 18, כדלקמן:

בפרשת פרידמן, התווה הנשיא שמגר את המבחן הרלוונטי על פיו ייקבע מהי "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, הכולל שני אלמנטים: האחד – אלמנט אובייקטיבי, הבוחן האם הנכס הוא בעל מאפיינים של "דירה"; השני – אלמנט סובייקטיבי, לפיו יש לבחון האמנם התכוון הרוכש הספציפי לייעוד את הדירה למגורים (שם, בעמ' 391, 393; וראו גם דברי השופטת חיות בע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרוייטקים 1998 בע"מ [פורסם בנבון (10.8.2006)], המציינת כי "מרכז הכובד ככל שהדבר נוגע ל'דירת מגורים' כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, איננו מצוי בהכרח במבחן האובייקטיבי" (סעיף 9 לפסק הדין)). אציין כי הדגש על הפן הסובייקטיבי מוצא את ביטויו גם בדרישה הקבועה בתקנה 2(2)(ד) לתקנות מס רכישה, ולפיה על מבקש הפטור להמציא למנהל מס שבח מקרקעין תצהיר כי "הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת" (והשוו להצהרה הנדרשת מהמוכר והרוכש לפי סעיפים 73(א) ו-7(ג) לחוק מיסוי מקרקעין).

בהתייחס לאלמנט הראשון - היות המבנה בגדר "דירה" - נקבע כי יש לפרשו באופן רחב יותר בהשוואה לפירושו לעניין מס שבח. דהיינו, גם מבנה שאינו מיועד למגורים "לפי טיבו" (וככזה לא יחשב ל"דירת מגורים" לעניין מס שבח), עשוי להיחשב "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, בתנאי שיש בו פוטנציאל למגורים, אף אם אינו ראוי למגורים באותה עת (עניין פרידמן, בעמ' 393). קיומו של הפוטנציאל האמור נבחן כאמור על פי אמת מידה אובייקטיבית מנקודת מבטו של האדם הסביר (סרוסי, בעמ' 572).

אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - אף שאין הכרח שהדירה תהיה מיועדת לשמש למגורים לאלתר, לא די בכוונה ערטילאית להתגורר בדירה בעתיד הרחוק, ונדרש קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לייעוד את הדירה למגורים, כך ש"בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל" (דברי הנשיא שמגר בעניין פרידמן, בעמ' 393, וראו גם דברי השופט ג' בך בעמ' 395; כן ראו אצל נמדר – מיסוי מקרקעין, בעמ' 510-



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

508). הרוכש אינו יוצא אפוא ידי חובתו בהגשת התצהיר המעיד על כוונתו לייעד את הדירה למגורים, ועליו לממש כוונה זו. שאם לא כן, תחול הסיפא של תקנה 2(2)(ד), ולפיה אם יתברר כי התצהיר היה כוזב, יחוב המצהיר בתשלום המס שהיה חל על פי העובדות כהווייתן (סרוסי, בעמ' 575).

לפנינו אפוא מבחן משולב, בעל יסודות אובייקטיביים וסובייקטיביים, כאשר מרכז הכובד מושם על הרכיב הסובייקטיבי – הכוונה לשימוש למגורים.

40. ואדגיש, המבחן האובייקטיבי בעינו עומד, ואין די בכוונות סובייקטיביות לשימוש בזכות שנרכשה למגורים. כך לדוגמה – במקרה בו נרכשו מקרקעין על מנת לבנות על גביהן דירת מגורים. במקרה כזה, על אף שאין כל ספק אודות התקיימות המבחן הסובייקטיבי - מבחן הכוונה לשימוש עתידי במקרקעין למגורים, בכך לא יהיה די, והנכס שנרכש במקרה שכזה הוא "זכות במקרקעין" ולא "דירת מגורים". עובדה זו, שאינה שנויה במחלוקת ושהיא בבחינת "מעשים שבכל יום" בשומות שמוציא המשיב, עולה בקנה אחד אף עם הסיפא של הגדרת "דירת מגורים" שצוטטה לעיל והמצויה בסעיף 9(ג) לחוק. בהתאם לסיפא של הגדרה זו, "דירת מגורים" על הנייר תיחשב כדירת מגורים, אם יש התחייבות של המוכר להשלים את הבנייה. פירושה של התחייבות זו, היא כי אין די בכוונות הרוכש כשלעצמו, אלא יש לבחון את הנכס שנרכש בפועל – נכון למועד הרכישה. מטעם זה, כוונה של הרוכש עצמו להשלים את הבנייה, לא תביא לסיווג הנכס כדירת מגורים.

יש אפוא לבחון את מצבו האובייקטיבי של הנכס שנרכש, ולבחון האם נכס זה ישמש למגורים. 41. ומה הדין במקרה אחר, מקרה בו נרכשה דירת מגורים אך היא מיועדת להריסה? – בפסיקה נקבע כי גם אם מטרת ההריסה היא לבנות חלף הדירה הקיימת דירת מגורים אחרת בבנייה עצמית, הרי שלא מתקיים המבחן הסובייקטיבי – שכן אין כוונה לעשות שימוש בנכס שנרכש (היינו הדירה הקיימת במועד הרכישה) – למגורים. לאור זאת, במקרה כזה יחוב הרוכש במס הרכישה החל על מי שרכש זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. כך לדוגמה נפסק בדעת הרוב בו"ע (י-ם) 9750-12-11 טובה נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים (3.10.12), שם קבע כב' הש' רביד, בפסקה 4 לפסק דינו, כדלקמן:

מהראיות שבתיק עולה כי העוררת רכשה דירת מגורים לפי המבחן האובייקטיבי, אך לפי המבחן הסובייקטיבי התכוונה להרוס אותה, כעולה מסעיפי החוזה שנערך בין העוררת למוכרת. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירה למגורים אלא הריסת הדירה ובניית שתי יחידות דיור חדשות אחת לעוררת ואחת למוכרת. העוררת רכשה מגרש עם זכויות בנייה, שהיא עתידה לבנות עליו, בסמוך לאחר רכישת הדירה שתיהרס.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 21-05-6584 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

העוררת, לפי המבחן המשולב, לא קנתה דירה אלא מגרש לבנייה, כעולה גם מחוות דעתו של חברי משה יצחקי, שמאי מקרקעין. תשלום מס רכישה מופחת לא נועד למטרה זו. המחוקק קבע מדרגות מס רכישה מדורגות עבור רכישת דירה, כמוגדר בסעיף 9(ג) לחוק אך לא העניק הנחה זו לרכישת מגרש.

כך אף נפסק ביחס ליישום המבחן הסובייקטיבי בכל הנוגע להריסת בית הניצב על גבי מקרקעין, בו"ע 14-09-58675 דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (28.2.2016) (להלן: "עניין פריאנטה") – וראו סעיף 27 לחוות דעתו של חבר הוועדה רו"ח נדב הכהן (אליה הצטרף כב' הש' ה' קירש) – אשר חזר על קביעה דומה לזו שראינו לעיל:

אינני סבור שיש להטיל מס רכישה בסכום מסוים על מי שרוכש מגרש לבניה, ולהטיל מס רכישה בסכום אחר על מי שרוכש מגרש זהה, שעליו בנוי בנין ישן המיועד להריסה (וזאת, להבדיל ממי שרוכש בנין ישן כדי לשפצו, ו/או כדי לעשות בו שימוש למגורים כפי שהוא).

בעניין פסק דין זה אציין כי כב' הש' קירש קבע בפסקה 5 לחוות דעתו, כי קביעה כי בית שהרוכש מתכוון להורסו, אינו בבחינת "דירת מגורים", מותנת בכך שההריסה תבצע תוך 6 חודשים לאחר מתן פסק הדין – היינו כ-3.5 שנים לאחר הרכישה. בהמשך אשוב לנקודה זו, ולפיה כוונות נבחנות לאור המעשים בפועל, אלה המתבצעים תוך "זמן סביר" ממועד הרכישה. כפי שנראה בהמשך, הכוונות של העוררים התגבשו במקרה כאן למעשים, תוך פרק זמן קצר באופן ניכר, בהשוואה לפרק הזמן שחלף בעניין פריאנטה.

באופן דומה יושם המבחן הסובייקטיבי, במקרה בו נרכשה דירה אשר נקבע כי יועדה להריסה, בפסק דינה של ועדת הערר בחיפה, כפי שקבעה כב' הש' אורית ויינשטיין, בו"ע 15-06-18942 איריס הרצברון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (4.5.17) בפסקה 62:

... הרוכשים אינם עומדים בתנאים שנקבעו בדין לצורך קביעת שיעור מס רכישה על דירת מגורים. ... מתוך חומר הראיות המונח בפנינו – עולה בבירור כי כל כוונה להשתמש בדירת המגורים המצויה על המגרש לצרכי מגורים על ידי הרוכשים – כלל לא הוכחה. הכוונה הברורה, המוצהרת ושאינה שנויה במחלוקת של הרוכשים היתה להרוס את דירת המגורים. ...

על אותו משקל שנקבע בפרשת פרידמן בדעת הרוב, לפיו יש לקבוע שעור מס רכישה של דירת מגורים כאשר מצהיר או מעיד הרוכש כי ככוונתו להשתמש בדירה בקרוב לצרכי מגורים וקיימות ראיות מהימנות לכוונתו זו ולא נמצא מקום להטיל בהן



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ספק – הרי שגם במקרה הפוך – אם הוכח כי הכוונה המקורית הייתה להרוס את דירת המגורים, ולא להשתמש בה לצרכי מגורים, הרי אם עד כה הדירה לא נהרסה – אין בכך כדי לאיין את המטרה המקורית המוצהרת של הרוכשים להביא להריסתה.

מסקנת הדברים היא כי אם מגיע בית המשפט למסקנה כי הכוונה הייתה להרוס את הדירה הקיימת, הרי שהמבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים - ולכן לצורך מס רכישה יחשב הנכס שנרכש כזכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. כפי שנאמר מפי כב' הש' ויינשטיין וכפי שהדבר יושם בפסיקה, המבחן הסובייקטיבי עשוי לפעול לעיתים לטובת העורר ולעיתים לחובתו, אולם כך או כך ובזהירות הנדרשת עת עסקינן בבחינת כוונות – יש ליישם מבחן זה ולפעול על פיו. אכן ובאופן טבעי, המקרים שנדונו בפסיקה שונים בעובדותיהם זה מזה, אולם אין בכך כדי לשנות מהיישום העקרוני והברור שנקבע בפסיקה – כפי שתואר לעיל.

מן הכלל אל הפרט

42. בין הצדדים אין מחלוקת כי על גבי המקרקעין עמד בית, כך שהמבחן האובייקטיבי התקיים. המחלוקת בין הצדדים נעוצה בשאלת התקיימותו של המבחן הסובייקטיבי, ובכך אתמקד. איננו קוראי מחשבות, ומה בליבו של אדם אין אחר יודע. אלא שדווקא בשל כך, המבחן הסובייקטיבי יכול להיבחן רק לנוכח מה שאירע בפועל ובהתאם לראיות שהוצגו בפנינו – ובכלל זה אף מה שבחרו העוררים שלא להציג.

לאור האמור לעיל וכפי שאפרט מיד, אני סבור כי הראיות מלמדות כי סמוך למועד הרכישה - הכוונה הברורה הייתה להרוס את הבית הקיים, למכור חלק מהמגרש לאחרים ולבנות תחת הבית הקיים בית אחר (אחד או שניים). הכוונה להרוס את הבית הקיים, מביאה כאמור לעיל למסקנה כי מה שנרכש, לאור המבחן הסובייקטיבי, הוא מגרש ולא דירת מגורים. אפרט להלן את הנדבכים השונים, המביאים יחדיו למסקנה כאמור.

43. מפת המדידה ומה שיש ללמוד ממנה: כעניין שבעובדה, אין מחלוקת כי לתיק הוועדה המקומית לתכנון ובנייה, הוגשה מפת מדידה שהוכנה עבור העוררים ולבקשתם על ידי מודד, ואשר התאריך בו היא נחתמה הוא 4.7.19 – כחצי שנה לאחר החתימה על הסכם המכר וכשלושה חודשים לפני מועד מסירת החזקה במקרקעין לעוררים.

בהכרח, הפנייה למודד נעשתה קודם תאריך זה.

על אף שהעוררים היו מודעים היטב לעניין זה (אשר נזכר, לשם הדוגמה, כבר בסעיף 2 לכתב התשובה), הם בחרו שלא לזמן את המודד למסור עדות ולא לשפוך כל אור על המועד בו פנו



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- לראשונה למודד ושכרו את שירותיו. כפי שנקבע בפסיקה ענפה, אי הבאת ראיות רלוונטיות, מקימה חזקה כי לא לחינם אלה לא הובאו. ובהקשר כאן, יש מקום להניח כי הפנייה למודד נעשתה פרק זמן לא מבוטל קודם למועד בו השלים את עבודתו וחתם על מפת המדידה. כך או אחרת, מפת המדידה מציגה את המגרש כשהוא נחלק לשתי חלקות, וכשקו הגבול בין החלקות עובר דרך הבית שהיה קיים על גבי המגרש. מי שהכין את מפת המדידה – לבקשת העוררים ועבורם, יצא אפוא מנקודת הנחה כי הבית מיועד להריסה.
44. מכלול הפעולות שבוצעו סמוך לאחר מכן: מפת המדידה אינה ניצבת לבדה, אלא היא ראשיתו של תהליך עקבי ורציף, במסגרתו הוגשו בקשות לוועדה המקומית לתכנון ובנייה, המגרש חולק לשתי חלקות, מחצית החלקה נמכרה, הבית הקיים נהרס וככל הנראה במקומו נבנה בית חלופי (עניין לגביו לא הוצגו ראיות).
- השתלשלות הדברים על ציר הזמן, תוארה לעיל בפרק העובדות. למרות זאת, אזכיר את תמצית הדברים:
- א. 3.1.19 – חתימת הסכם המכר. רכישת מגרש בשטח של 904 מ"ר, עליו ניצב בית שנבנה בשנות ה-50, בתמורה ל- 5,000,000 ₪.
- ב. 4.7.19 – מפת מדידה חתומה, בה נהירה הכוונה להרוס את הבית.
- ג. 3.10.19 – מסירת חזקה במקרקעין לעוררים.
- ד. 23.12.19 – הגשת בקשה להיתר להריסת הבית הקיים ובניית שתי יחידות דיור צמודות קרקע במקומו, בהתאם למפת המדידה.
- ה. 13.1.20 – ניתן אישור עקרוני לבקשה, בכפוף לעמידה במספר תנאים.
- ו. 16.6.20 – מכרו העוררים את הזכויות בחלק מהמגרש אשר פוצל בהתאם למפת המדידה – שטח קרקע בגודל של 351 מ"ר, בתמורה ל- 2,450,000 ₪.
- ז. 18.8.20 – הגשת בקשה להיתר בנייה לבניית בית על גבי חלק החלקה שנותר ברשות העוררים.
- ח. 17.1.21 ו- 21.1.21 – ניתנו היתרים להריסת הבית הקיים ולבניית יחידת דיור אחת צמודת קרקע.
- דומה כי לפנינו רצף פעולות המדבר בעד עצמו, והמלמד – על פניו ובהעדר ראיות לסתור - על מטרת הרכישה, כפי שזו יצאה אל הפועל בתוך פרקי הזמן הסבירים ביחס לפעולות מסוג זה והנדרש להשלמתם.
45. לדברי העוררים, הריסת הבית בוצעה רק כשנתיים לאחר הרכישה – פרק זמן ארוך, עד אליו יש לראות בנכס כדירת מגורים. איני מקבל טענה זו, ואני סבור כי אין בה אלא לזרות חול בעיני המתבונן.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 21-05-6584 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

המועד שצריך להיבחן אינו המועד בו ניתנו מלוא האישורים ותכנית ההריסה מומשה, אלא המועד בו ברור מה הנתיב בו בחרו העוררים לפסוע. הפסיעה בנתיב – בדמות פעולות של ממש מסוג הכנת תכנית מדידה והגשת הבקשות המתאימות, מלמדת על הכוונה הברורה להרוס את הבית והוצאתה אל הפועל בנתיב הנדרש לשם כך – אשר אכן מעצם טבעו דרוש לו זמן (הגשת הבקשות המתאימות והוצאת האישורים הנדרשים, כמו גם מכירת כמחצית המגרש ושינוי תוכניות הבנייה בהתאם). העובדה כי הדבר אורך זמן, אין בה כדי לטשטש את התמונה – ולפיה סמוך לרכישה וקודם לקבלת החזקה, החלו העוררים בעשיית הפעולות הנדרשות כדי להביא למימוש תכניתם להרוס את הבית, למכור חלק מהחלקה ולבנות על גבי היתרה.

למעלה מהנדרש אציין כי אף פרק הזמן של כשנתיים עד להריסה בפועל, הנו קצר באופן ניכר מזה שהתקבל על דעת בית המשפט כסביר בפרשייה בעניין פריאנטה. אלא שכאמור, אני סבור כי אין להיגרר להשוואה מסוג זה, שכן כאמור – המועדים שיש לבחון אינם מתחילים במועד ביצוע ההריסה אלא במועד בו החלו באופן ברור העוררים לפסוע בנתיב זה – וזה כאמור היה סמוך לרכישה (וייתכן כי אם היינו זוכים לשמוע את עדות המודד או אנשי מקצוע אחרים שבהכרח ליוו את העוררים, היה מתברר כי אף קודם לכן).

46. העוררים טוענים כי מלכתחילה התכוונו לשפץ את הבית ולגור בו, ורק מאוחר יותר התברר להם כי אין לדבר היתכנות כלכלית, ולכן שינו את תוכניותיהם המקוריות, ובחרו לעשות את שעשו בפועל. אני סבור כי ניתן לקבל טענה זו, וזאת מכמה טעמים:

מדובר בטענה בעלמא, שלא הוצגה כל ראיה של ממש לביסוסה. לא בנקל ניתן להניח כי נרכשים מקרקעין בסך של 5 מיליון ₪, מבלי שידעו הרוכשים ויבדקו מראש - מה ניתן לעשות בהם. העוררים לא הביאו כל עד להעיד על כוונות מקוריות שהיו להם ושנגנזו, ולא הציגו שום ראיה לקיומן של תכניות מסוג זה. כך לדוגמה נשאל והשיב הערר 1 בעניין זה (עמ' 6 לפרוטוקול, ש' 3-5):

ש: יש לך איזה שהיא ראיה לזה שהתכוונת לשפץ? ראיה אובייקטיבית? הצעת

עבודה, תוכנית שיפוץ?

ת: לא.

ובהמשך (שם, ש' 15-18)

ש: יש לך ראיה אובייקטיבית להציג לי לגבי מישהו שפנית אליו,

ת: לא.

ש: לגבי שיפוץ?

ת: אני גם לא חייב להציג לך ראיה.

ובעמ' 20 ש' 8-9:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ש: עשיתם איזשהם הליכים תכנוניים בשביל שניתן יהיה לבצע שיפוץ?

ת: לא.

בצדק ציין המשיב כי אם נעשתה התייעצות עם אנשי מקצוע, ניתן היה להביאם למסור עדות, אולם חלף זה – אנשי מקצוע שללא ספק היו מעורבים – לא הובאו לעדות, העוררת עצמה לא העידה (אלא העורר 1 - מוטי דביר בלבד), וכך גם לא שום גורם אחר שיכל אולי לשפוך אור על הדברים. נותרנו אפוא עם מה שנעשה בפועל, וללא כל בסיס לקבוע כי לא זו הייתה הכוונה הראשונית – כפי שהדעת נותנת.

יתירה מזו, כוונה נבחנת לאור מה שאירע במציאות, וספק רב – אפילו אם הדבר היה מוכח (וכאמור – הדבר לא הוכח), אם די בכוונות שבלב. אזכיר בעניין זה את דבריו של כבוד השופט י' עמית בעניין גיצלר, בסוף פסקה 18, לפיהם:

הרוכש אינו יוצא אפוא ידי חובתו בהגשת התצהיר המעיד על כוונתו לייעד את הדירה

למגורים, ועליו לממש כוונה זו.

ובלשון חז"ל, אשר חכמת המעשה הייתה מוכרת להם – "דברים שבלב אינם דברים" (לדוגמה, קידושין מט ע"ב). ככלל – ובהעדר נסיבות חריגות מוכחות, המבחן הסובייקטיבי אינו יכול להסתפק בכוונה שבלב, אלא בכזו המתממשת בפועל ותוך פרקי זמן סבירים. כוונה שכזו יש במקרה דנן, והיא מתיישבת עם טענות המשיב.

47. העוררים רכשו בית ישן, אשר אף אם היה ראוי למגורים בשעתו, סביר להניח – והעוררים לא הכחישו זאת, כי לא חפצו לגור בבית שנבנה בשנות ה-50 (וכפי שהראה המשיב, להחליף אותו בדירה חדשה יחסית שהייתה קודם לכן ברשותם). השכל הישר מתיישב אפוא עם מה שאירע בפועל ומסמיכות זמנים – פעולות שיטתיות ועקביות לקידום הריסת הבית הקיים, מכירת חלק מהמגרש ובנייה חדשה.

בשולי הדברים אציין כי המחיר בו מכרו העוררים שטח קטן במעט ממחצית המגרש – כ-2.5 מיליון ₪, דומה מאוד למחיר בו רכשו את המגרש בכללותו – 5 מיליון ₪. נתון זה מחזק אף הוא את ההתייחסות אל המקרקעין שנרכשו – בהתאם למה שנעשה עימם בפועל, כמגרש וללא כל התייחסות של ממש לשווי הבית.

בהקשר זה הראה המשיב כי בשומה מכרעת לעניין היטל השבחה (אשר סומנה מ/ש1), צוין (בסעיף 7.1.1) כי המבנה אינו תורם לשווי. אכן, לעניין שומת מס השבחה שהשית המשיב יוחס שווי לא מבוטל לבית, אולם המבחנים לעניין חיוב במס שבח צופים פני השימוש בעבר, ואיני סבור כי יש בכך כדי להשפיע באופן ממשי לעניינו – נוכח מה שנעשה על ידי העוררים בפועל ובאופן עקבי וברור להריסת הבית ובנייה תחתיו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו'ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

כאמור, המחיר בו מכרו העוררים עצמם שטח קטן ממחצית המגרש, מלמד כי בעיניהם זהו שוויו של המגרש – דבר המתיישב כאמור עם מה שנעשה על-ידם בפועל במקרקעין. 48. לאור האמור ובדגש על מה שנעשה בפועל במקרקעין באופן רציף וסמוך לרכישה, אני סבור כי אין אלא לקבוע כי המבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים. אכן מבחינה פיזית הייתה על המקרקעין דירת מגורים, אולם זו יועדה על ידי העוררים להריסה. המבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים, שכן העוררים לא התכוונו לעשות שימוש קבוע וממשי בדירה לצורך מגורים. המטרה הייתה הריסה, מכירת חלק מהמגרש ובניה, ולא מגורים בבית שנרכש. הפעולות שביצעו העוררים בפועל, דומות לאלה הנעשות במגרש הנרכש לשם בנייה, וכך יש לזהות את הזכות שנרכשה – בהתאם למבחן הסובייקטיבי כפי שזה יושם בפסיקה. אין הבדל בין רכישה מסוג זה לרכישה של מגרש לשם בנייה על-גביו, וכשם שבמקרה האחרון יש להשית מס רכישה בגין רכישת מגרש ולא דירת מגורים, יש אף לנהוג בעניינינו.

49. השכרת הבית: כטענה חלופית מציבים העוררים את הטענה הבאה: הבית הושכר למגורים במשך תקופה ארוכה של כשנתיים – ממועד הרכישה ועד למועד ההריסה. השימוש בפועל למגורים, צריך להביא לסיווג המקרקעין כדירת מגורים.

בנסיבות העניין כאן, אין בידי לקבל טענה זו, וזאת מהטעמים הבאים:

א. בניגוד לטענת העוררים, כפי שהראה בצדק המשיב, הסכם השכירות שצירפו העוררים (נספח 1 לתצהיר העורר מר מוטי דביר) מתייחס לתקופה שמיום 1.9.19 ועד ליום 31.8.20 – שנה ולא שנתיים. אכן, מדובר בשימוש למגורים, אולם לפרק זמן שאינו ארוך ואשר כפי שנראה להלן, אינו משקף כל כוונה לעשיית שימוש ארוך טווח בדירה למגורים.

איני סבור כי די בשימוש שכזה כדי לאיין את המבחן הסובייקטיבי, אשר פעולותיהם העקביות של העוררים מלמדות כי מצביע על כוונה ברורה להריסת הבית.

ב. סעיף 13 להסכם השכירות – נמחק. בסעיף זה יש, בין השאר, התחייבות סטנדרטית של שוכר לשמור על הדירה ולתקן נזקים שיגררום לה. מחיקת הסעיף מדברת בעד עצמה ומלמדת על הידוע בלאו הכי, כי הבית מיועד להריסה [העורר 1 ניסה להסביר מחיקה זו כמתייחסת בעיקר לחובה לסייד את הבית (עמ' 21 לפרוטוקול ש' 5-27), מדובר בהסבר חלקי בלבד ולכן לא לגמרי משכנע, ודאי בנסיבות בהן בחר שלא להעיד את השוכר].

ג. בסעיף 5 להסכם השכירות נקבע כי שני הצדדים רשאים להביא את ההסכם לכדי סיום, בהודעה מוקדמת של 70 ימים. מדובר בפרק זמן קצר, ביחס לשכירות שמראש אינה ארוכה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-05-6584 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

המשיב טוען כי למעשה כלל לא הוכח כי הבית אכן הושכר וכי לשם כך, אם העוררים חפצים לבנות את עררם על בסיס זה, היה עליהם להביא לעדות את השוכר.

כך או אחרת, אני סבור כי מדובר בשימוש ביניים קצר יחסית במקרקעין לשם הפקת רווח זמני, כאשר לצדו כוונה ומעשים ברורים שתכליתם הוצאה אל הפועל של הריסת הבית ובניית אחר תחתיו על גבי המגרש. בנסיבות אלה, איני סבור כי מתקיימים המבחנים שהוצבו בחקיקה ושפורשו בפסיקה לצורך זיהוי הזכות שנרכשה כדירת מגורים, שכן במהותה – לאור המבחן הסובייקטיבי עליו הושם בפסיקה הדגש – לפנינו עסקה לרכישת מגרש – וכך אציע לקבוע כי יש למסותה.

50. בשולי טענותיהם הלינו העוררים על כך שהמשיב הפעיל את הוראות סעיף 85 לחוק, המסמיך את המשיב לתקן שומה תוך פרק זמן ותנאים שנקבעו בסעיף. טענות העוררים בעניין זה לא היו מפורטות ומגובשות, ובכל מקרה ולאחר בחינת הדברים אני סבור כי צדק המשיב בהפעלת הסעיף. התגלו למשיב עובדות חדשות המצדיקות את תיקון השומה – ולפיהן בניגוד להצהרתם מטרת העוררים הייתה להרוס את הבית ולא להתגורר בו, ולפיכך פעל הוא כדין ובהתאם להוראות הסעיף.

סוף דבר:

51. מהטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר, ולהשית על העוררים את הוצאות המשיב בסך 30,000 ₪. הוצאות אלה ישולמו תוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

חבר הוועדה, שמאי המקרקעין, אלון לילי:

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן.

חבר הוועדה, שמאי המקרקעין, גד נתן:

1. קראתי בעיון את פסיקתו של יו"ר הוועדה, השופט גורמן, ואני מסכים לה.
2. הפסיקה ובראשה פסק דין "פרידמן" קובעת כי כוונתו הסובייקטיבית (להלן – "הכוונה") של רוכש פלוני, להשתמש בדירה למגוריו תמדד לפי "משך הזמן בו מוציא אדם סביר כוונת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- מגורים מן הכח אל הפועל", אשר ימדד על ידי השכל הישר ונסיון החיים, ובהתאם לעובדות המיוחדות של כל מקרה ומקרה. ונקבע כי שנתיים הוא זמן סביר. ואילו ב- "פריאנטה" נקבע על ידי השופט קירש כי 3.5 שנים הם זמן סביר, לגילוי כוונתו הסובייקטיבית של העורר.
3. בהעדר אינדיקציה או ראיה אחרת לכוונת הרוכש, נותר מבחן הזמן הסביר, אשר מטיבו אינו מוחלט, קשה לישום ופותר פתח לפרשנויות שונות את כוונותיו של הרוכש מחד, ומסרב את הליך גביית מס אמת.
- וכפי שנאמר בפס"ד "פריאנטה" ע"י השופט קירש (פסקה 4 לפסיקתו):
- "...ממחיש את הקושי ביישום המבחן הסובייקטיבי (שהוא פרי פסיקה מחייבת...) המנהל ובעקבותיו ועדת הערר, נאלצים "לבחון כליות ולב"..."**
4. הואיל ואין אדם בוחן כליות ולב, ארשה לעצמי להציע אינדיקציה נוספת, להוכחת כוונת הרוכש, להשתמש בדירה למגוריו אינדיקציה זמינה, אשר רק במקרים חריגים לא תענה על הוכחת כוונתו - מחיר רכישת נכס מקרקעין אל מול שוויו, בהתאם לשימוש הטוב והיעיל.
5. לכל נכס מקרקעין, בנקודת זמן מסוימת, יש שווי שוק שהוא פועל יוצא של עיקרון השימוש הטוב והיעיל, דהיינו ניצול מלוא סל הזכויות לנכס המקרקעין הספציפי. בדרך כלל, רוכש נכס מקרקעין, ירכוש את הנכס במחיר שוויו, במטרה לנצל את מלוא זכויות הבניה.
6. הנכס מושא הערר (להלן – "הנכס") נרכש בסכום של 5,000,000 ₪, ונטען ע"י העורר כי נרכש בית מגורים. למרות זאת, סכום הרכישה ומספר אינדיקציות נוספות מעידים, לדעתי, כי נרכשה קרקע במחיר המבטא את השימוש היעיל והטוב, קרקע עם בית להריסה.
7. לפני הועדה מונחת שומה מכרעת להיטל השבחה (מ/ש1) (להלן – "השומה המכרעת"), שנערכה לנכס עקב מכירתו לעורר ואשתו. בשומה זו נקבע כי הנכס אינו תורם לשווי ומיועד להריסה (עמ' 11 ואילך). כמו כן המופיעות בו 3 עסקאות לקרקעות ריקות (עמ' 20), התואמות את מחיר רכישת הנכס.
8. לפי חוזה מכר (מ/ש2) מיום 16/9/2020, העורר מכר חלק מהנכס נשוא השומה, קרקע ריקה בשטח של 351 מ"ר, שהוא פחות ממחצית שטח החלקה, כ- 43%, במחיר של כמחצית שווי הרכישה - 2,450,000 ₪.
9. העורר מציין בתצהירו, סע' 5, כי בשומת מס שבח, שנערכה למוכר, עקב מכירת הנכס, הוערך הבית ללא זכויות נוספות, בסכום של 3,100,000 ₪, ואילו הוא שילם עבור הנכס 5 מיליון ₪, אין הוכחה טובה מכך שהבית הקיים אינו תורם לשווי, והוא בית להריסה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

10. מן האמור לעיל, אין ספק כי נרכשה קרקע עליה קיים מבנה, שאינו תורם לשווי הנכס, ואינו מהווה את השימוש היעיל והטוב, ולשם מימוש מלוא פוטנציאל הבניה יש להורסו. בהמשך לכך, הדעת נותנת כי אדם הרוכש נכס מקרקעין במלוא שוויו, הנגזר מהשימוש היעיל והטוב, אכן כוונתו, למצות את מלוא זכויות הבניה המוקנות לו.

11. כאמור לעיל, ורק במקרים חריגים, רכישת הנכס, במצבו, אינה שוללת את הכוונה הסובייקטיבית להשתמש בבית הקיים כבית מגורים.

12. להשלמת התמונה, קיימות אינדיקציות נוספות לכך, שהעורר לא התכוון להשתמש בבית, כבית מגורים, אלא הרכישה נעשתה לשם מימוש מלוא פוטנציאל הבניה, בהתאם לשימוש היעיל והטוב:

12.1. העורר הצהיר (סע' 7 לתצהיר) כי רצה להרחיב את הבית, לכדי כ- 300 מ"ר.

**"שיפוץ בית המגורים, והרחבתו מבית מגורים בשטח של 160 מ"ר,
לבית מגורים בשטח של כ- 300 מ"ר."**

לציין כי בהצהרה העורר ואשתו למס רכישה הוצהר כי שטח הבית 130 מ"ר.

12.2. כמו כן העיד (עמ' 25 שורות 4 – 5 לפרוטוקול הדיון) כי הכוונה להרחבת הבית היתה באמצעות תוספת קומה לבית הקיים.

**ידעתי שעל שטח כזה מבחינת האפשרויות שלי שאני יכול
להוסיף עוד קומה על הבית הקיים.**

13. דהיינו, העורר מעיד על כך שברצונו להשתמש בזכויות הבניה המוקנות לכלל הנכס, (כמפורט בעמ' 3 לשומה המכרעת), ולמצות את השימוש היעיל והטוב - בניית בית מגורים שונה, מזה הנרכש, בניגוד לתקנה 2(ד) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974.

**" הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר... כי
הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת."**

14. האמור לעיל גם סותר את טענת העורר, בסע' 6.5 לכתב הערר, כי שיפוץ הבית למעט המעטפת החיצונית, דהיינו שיפוץ פנימי, אינו בבחינת רכישת קרקע. במקרה שלפנינו התכוון העורר להוסיף קומה נוספת, ולהרחיב את הבית לשטח של כ- 300 מ"ר, בנייה נוספת, שאינה שיפוץ פנימי.

התמונות להמחשה של המבנה המורחב המתוכנן, כפי שהוצגו בתשובת המשיב, עמ' 3, מעידות כאלף עדים שאין מדובר בשיפוץ, אלא בהריסת המבנה ובניית מבנה חדש, אחר, הן בשטחו והן בצורתו.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 6584-05-21 דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

15. מהעובדות שלעיל, עולה שהעורר התכוון להרחיב את בית המגורים, מעבר לשטחו המקורי, 130 מ"ר, תוך כדי מיצוי זכויות הבניה, המוקנות לכלל הנכס, לפי עיקרון השימוש היעיל והטוב, ובכך לא לעמוד בהוראת תקנה 2(2)(ד) דלעיל.
16. בהתאם למבחן האובייקטיבי העורר רכש מבנה למגורים, אך בהתאם למבחן הסובייקטיבי - כוונתו הייתה לנצל את זכויות הבניה המוקנות לנכס, להרחבת הבית כאמור. מבחינת המהות הכלכלית של העיסקה הוא רכש את הנכס במחיר המבטא את השימוש היעיל והטוב - מחיר קרקע עם בית להריסה.
17. למעלה מן הצורך אוסיף, כי חלוקת הנכס לשני מגרשים כפי שמופיעה במפת המדידה, מחייבת את הריסת המבנה, ובאין כל הוכחה כי החלוקה, עובר למכירת המגרש המזרחי, בן 351 מ"ר, נעשתה בגין קשיים כלכליים, לא נותר אלא לראות את החלוקה והמכר ככוונה סובייקטיבית הפוכה לזו המוצהרת בערר – מגורים במבנה.
18. לאור האמור לעיל אני דוחה את הערר, וקובע כי נרכשה קרקע, ומס הרכישה ישולם בהתאם. אני מקבל את גובה הוצאות המשיב בסך 30,000 ₪ אותם ישאו העוררים כפי שקבע יו"ר הועדה השופט גורמן.

נפסק כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט א' גורמן.

המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ל' שבט תשפ"ג, 21 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

מר גד נתן, שמאי מקרקעין
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט
יושב ראש הוועדה

