

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בחיפה
ו"ע 20394-12-18

בפני:
כב' השופטת אורית וינשטיין - יו"ר
אהובה סימון - חברה
נתן מולכו - חבר

העוררים:
1. משה גרינברג
2. מינה גרינברג
ע"י ב"כ עו"ד יוסף ומיכאל בן-נון

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הוועדה, כבוד השופטת וינשטיין:

פתח דבר:

עניינו של ערר זה בהחלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן - **המשיב**), שלא להתיר לעוררים, ה"ה משה ומינה גרינברג (להלן - **העוררים**) חישוב ליניארי נפרד עבור כל אחת משתי יחידות הדיור שבבעלותם הקיימות במקרקעין מושא הערר ברחוב בן יהודה 30 בקרית אתא (להלן - **הנכס**), האחת - יחידה חזיתית, והשניה - יחידה עורפית.

לטענת העוררים, היחידה העורפית בנכס שימשה למגורים עד ליום המכירה, ובין היתר התגוררו בה העוררים, בתקופות שונות, והיא כוללת כניסה נפרדת ואת כל המתקנים הנדרשים על מנת שתיחשב כ"דירת מגורים" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן - **החוק**). על כן, טוענים העוררים כי יש להתיר להם חישוב ליניארי מוטב גם בגין היחידה העורפית, במפורד מן היחידה, החזיתית המרכזית.

מנגד, עמדת המשיב היא כי לאור ממצאי הביקורת שערך בנכס, אשר תועדו בתמונות שהוגשו לעיון וועדת הערר, הרי שהיחידה העורפית אינה בגדר "דירת מגורים" וספק אם כלל שימשה למגורים בפועל. היחידה העורפית התקיימה כתלות ביחידה המרכזית, כאשר שתי היחידות מהוות יחדיו יחידה כלכלית אחת. משכך, היחידה העורפית איננה "דירת מגורים" המזכה בחישוב ליניארי נפרד מן היחידה המרכזית.

הרקע העובדתי:

1. העוררים מכרו ביום 13.6.2017 את הנכס, מגרש בשטח של דונם, בחלקה 13 בגוש 11048, לחברת א.ד. סקורפיו בע"מ, כאשר שווי המכירה נקבע לסך של 3.7 מיליון ש"ח (ראו נספח א' לתצהיר העדות הראשית מטעם העוררים). על פי הצהרת העוררים, על הקרקע היה מבנה צמוד קרקע חד-קומתי, המורכב משתי יחידות דיור - האחת, בגודל 120 מ"ר (להלן - **היחידה המרכזית**) והשנייה, בגודל 65 מ"ר (להלן - **היחידה העורפית**). על עסקה זו דיווחו העוררים למשיב, כאשר בשומתם העצמית ביצעו חישוב של מס השבח באופן ליניארי, בנפרד לכל יחידת דיור, בהתאם לסעיפים 48א(ב) ו-48א(ב3) לחוק.

2. המשיב לא קיבל את שומתם העצמית של העוררים, מאחר והוא סביר כי הנכס הינו יחידה כלכלית אחת. בנימוקי השומה מיום 8.3.2018, נאמר כי בהתאם לביקורת שנערכה בנכס ביום 2.11.2017, עולה כי הנכס במצב תחזוקתי ירוד, וכן צוין כי:

"היחידה האחורית מהווה מחסן שהוסב לחדר כולל שירותים ומקלחת לשימוש התא המשפחתי, ואין בו מטבח על כל מרכיביו, זאת בנוסף לקיום מונה חשמל ומונה מים אחד בגין הנכס."

כמו כן, בשומה בשלב א' צוין כי מבדיקת המרשם בעיריית קריית אתא, עולה כי הנכס רשום כיחידה אחת לצרכי ארנונה. יצוין עוד, בשלב א' של השומה היתה קיימת מחלוקת בין הצדדים גם בעניין שווי המכירה.

3. בהחלטת הוועדה המקומית לתכנון ובנייה מיום 24.10.2018 (בישיבתה מס' 2018007), אושרה הריסה שתי יחידות הדיור הנ"ל, והקמת בית משותף בן 6 קומות הכולל 12 יחידות דיור תחתיהן (ראו גם את הבקשה להיתר בנייה - נספח ו' לתצהיר העוררת).

4. העוררים הגישו השגה ביום 21.3.2018 וביקשו מהמשיב לקבל את שווי המכירה המוצהר, בהעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים, וכי יתיר בניכוי את כלל ההוצאות המותרות בניכוי בהתאם לסעיף 39 לחוק. העוררים טענו בהשגה כי מדובר בשתי יחידות דיור נפרדות, אשר היו במצב תחזוקתי טוב עד ליום המכירה. לאור כך ובהתחשב בשטחן ובנתונין, יש לקבוע כי שווי היחידה המרכזית ללא זכויות בנייה נוספות עומד על 1.5 מיליון ש"ח, ושווי היחידה העורפית ללא זכויות בנייה נוספות עומד על 900,000 ש"ח (נספח ז' לתצהיר העוררת).

5. בהחלטת המשיב בהשגה מיום 4.11.2018 התיר המשיב ניכוי רק של חלק מן ההוצאות שניכויין התבקש בשומה העצמית, דחה את טענות העוררים ביחס לשווי המכירה ולשווי היחידה המרכזית, וכן דחה את הטענה בדבר קיומן של שתי דירות נפרדות (נספח ח' לתצהיר העוררת).

מכאן הערר.

6. בפתח דיון הוכחות שהתקיים ביום 16.05.2019 הודיע המשיב כי הוא מסכים לקבל את שווי המכירה המוצהר של העוררים על סך 3.7 מיליון ש"ח. כך, שהמחלוקת בערר דן הצטמצמה לשאלה האם בנכס היו שתי דירות מגורים, כמשמעות מונח זה בחוק וכן לנושא ניכוי הוצאות הבנייה של היחידה העורפית.

נוכח ההסכמה על שווי המכירה, ניתן בדיון ההוכחות פסק דין חלקי ביחס לעוררת 3, א.ד. סקורפיו בע"מ -הרוכשת בעסקת המכר שבנדון, לפיו שומת מס הרכישה שהוצאה לה מבוטלת, ותחתיה יוציא המשיב שומה מתוקנת, על בסיס השווי המוצהר.

תמצית טענות העוררים:

7. מדובר בבית מגורים המורכב משתי יחידות דיור נפרדות. היחידה העורפית שימשה למגורים החל משנת הקמתה בשנת 1982, והיא מיועדת למגורים על פי טיבה. ביחידה העורפית קיימים שני חדרים, חדר שירותים, מטבח, מרפסת ופינת שירות. כמו כן, לדירה מערכת ביוב ואינסטלציה, היא מחולקת בחלוקה פנימית התואמת שימוש למגורים ונמצאת בסביבת מגורים. על-פי המבחן המהותי שנקבע בפסק הדין בעניין ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נט(2) 250 (2004) (להלן - עניין שכנר), הרי שפוטנציאל השימוש ביחידה העורפית כדירת מגורים קיים, ואם חסר בה מתקן כלשהו, בנקל ניתן להוסיפו.

8. המשיב לא הגיש חוות דעת שמאי מומחה מטעמו, ובכך לא היה בידו להרים את נטל הראייה המונח על כתפיו לסתור את גישת העוררים, המגובה בחוות דעת שמאית מטעמם (נספח י' לתצהיר העוררת).

9. החלטת המשיב שרירותית והתקבלה על סמך ממצאים חסרים. לא ברור על-ידי מי נערכו דו"חות הביקורת שצורפו כנספח ג' לתצהירה של נציגת המשיב, גב' אתי לוסקי, ואשר על בסיסם נדחתה השגת העוררים. גב' אילנה לינד מטעם המשיב, אשר דחתה את השגת העוררים, מעולם לא ביקרה בנכס ולפיכך לא יכולה היתה לקבוע בהחלטתה קביעות עובדתיות ותכנוניות.

10. לא נערכה שום ביקורת בנכס ביום 02.11.2017 (נציגת המשיב העידה כי ביקרה בנכס ביום 26.10.2017) - ומשכך יש להטיל ספק במשקל הראייתי של ממצאי ביקורת זו (ראו נספח ד' לתצהיר העדות הראשית

מטעם המשיב). המשיב לא בדק את המצב התכנוני של הנכס עובר ליום המכירה או את היתר הבנייה משנת 1982, אלא התבסס על נתונים שקיבל באופן טלפוני מעיריית קריית אתא. המשיב אף סוטה מהוראותיו שלו, כאשר מייחס הוא חשיבות לאי רישומו של הנכס כשתי יחידות נפרדות במרשם - בניגוד להוראות החב"ק.

11. המשיב סירב לקבל את הוצאות בניית היחידה העורפית (המוערכות בכ-1,350 ש"ח), וזאת למרות שהומצאה לו הצהרת הון של העוררים (ראו נספח ט' לתצהיר העוררת). יש לאפשר בניכוי הוצאות אלו, גם אם מדובר בהוצאה נמוכה לדעתו של המשיב.

כמו כן, לאור העובדה כי המשיב לא המציא חוות דעת שמאי מטעמו, הרי שיש לקבל גם את שווי היחידה המרכזית כפי שהוצהר על-ידי העוררים, בסך 1,550,000 ש"ח.

תמצית עמדת המשיב:

12. הנכס מורכב מיחידת דיור מרכזית ומחסן שהוסב לחדר, אשר מהווים במקובץ יחידה כלכלית אחת. מביקורת שערך המשיב בנכס, עולה כי היחידה העורפית אינה כוללת את כל הרכיבים ההכרחיים לדירת מגורים, ובראשם מקלחת נאותה ומטבח. הנכס נמצא במצב תחזוקתי ירוד, שאינו מתאים למגורים. מהצהרת ההון שצירפו העוררים מסתברת עלות בנייה נמוכה ביותר, המהווה גם היא ראייה נוספת לכך שלא מדובר בדירת מגורים נפרדת, אלא הסבה של חלק מבית המגורים ליחידה נפרדת כחלק מבית המגורים עצמו. זאת ועוד, טענות העוררים בדבר מגורים בפועל - של סב המשפחה או של העוררים עצמם - נטענו לראשונה במסגרת דיון ההוכחות, לא הוכחו די הצורך והן אינן הגיוניות לנוכח גודל היחידה העורפית ואי-קיומו של מטבח.

13. בחינת השאלה אם מדובר בדירה, המיועדת למגורים לפי טיבה, תיעשה על פי המבחן האובייקטיבי. מבחן זה מחייב, בין השאר, גם את בחינת ייעוד הנכס והאם השימוש בו עולה בקנה אחד עם תכניות המתאר החלות עליו. בענייננו, הנכס רשום כיחידה אחת לצרכי ארנונה במרשם עיריית קריית אתא. שרטוט הבית המופיע במרשם מראה כי במקור היה מדובר ביחידה אחת. עוד הובהר על-ידי העירייה, שאילו היה מדובר בשתי יחידות דיור נפרדות, העוררים היו זכאים להקים על הנכס בניין בן 14 יחידות דיור ולא 12 יחידות דיור, והרי ברור כי העוררים לא היו מוותרים על התמורה בגין הקמת שתי יחידות דיור נוספות.

14. באשר להוצאות המבוקשות בניכוי על-ידי העוררים - לא הומצאו למשיב קבלות או מסמכים המעידים על גובה עלויות בנייתה של היחידה העורפית ב-1982. כמו כן, החוק קובע שיש להתיר הוצאות ככל שאלו השביחו את ערך הנכס. הואיל והנכס נמכר להריסה, הרי שקיומו של אותו חדר בנכס כלל לא השביח אותו ומדובר בהוצאה שאינה מותרת על-פי החוק.

15. באשר לשווי היחידה המרכזית - הגם שמדובר בפער שאינו גבוה לנוכח תקרת הפטור הקבועה בסעיף 149 לחוק - הרי שיש לאמץ את קביעת המשיב כי שווי היחידה המרכזית הוא מיליון ש"ח.

חוות דעת השמאי שעליה מתבססים העוררים, ערכה השוואה לעסקאות של דירות קטנות בנות 60 מ"ר תוך התאמות שונות - בעוד שהיחידה המרכזית גודלה 120 מ"ר וקיימות עסקאות השוואה רלוונטיות ליחידה בגודל זה.

לא ניתן הסבר מניח את הדעת על ידי השמאי מדוע בחר להתבסס על עסקאות מעין אלו, ולכן יש לדחות את הערכת השווי מטעם העוררים.

דיון והכרעה:

א. התשתית המשפטית:

16. המחלוקת העיקרית בין הצדדים בערר דן נסובה סביב השאלה אם בנכס קיימות שתי דירות מגורים נפרדות ועצמאיות, המצדיקות כי בגין כל אחת מהן יינתן לעוררים חישוב ליניארי מוטב בהתאם לסעיפים 48א(ב) - 48א(ב3) לחוק.

אין מחלוקת בין הצדדים כי היחידה החזיתית הינה "דירת מגורים" כמשמעותה בחוק. המחלוקת היא, כאמור, האם ביחידה העורפית מתקיימים התנאים הקבועים בדין בכדי שתוכר כ"דירת מגורים".

17. "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, כדלקמן:

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה."

הגדרת המונח "דירה" לא קיימת בחוק, אלא מופיעה בסעיף 52 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, כחלק מהפרק המתייחס לבתים משותפים, שם נקבע:

"דירה" - חדר או תא, או מערכת חדרים או תאים, שנועדו לשמש יחידה שלמה ונפרדת למגורים, לעסק או לכל צורך אחר."

18. למונח "דירה" יש לייחס את המשמעות השגורה בלשון בני-אדם - כלומר, מקום המיועד למגורי אדם. לצרכי מיסוי מקרקעין, החוק מגדיר ארבעה תנאים נוספים על מנת ש"דירה" תיחשב כ"דירת מגורים": דירה או חלק מדירה; שבנייתה נסתיימה; בבעלותו או בחכירתו של יחיד; משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה.

בענייננו, המחלוקת נעוצה כאמור בשאלת התקיימותו של התנאי הרביעי בדבר ייעוד היחידה העורפית למגורים, על שתי חלופותיו.

19. בעוד ששאלת המגורים בפועל אינה מצריכה, לרוב, מלאכת פרשנות מורכבת מצד בית המשפט - אין כך הדבר ביחס לחלופה בדבר ייעוד הדירה למגורים לפי טיבה. חלופה זו אינה מוגדרת בחקיקה, וגבולותיה הוגדרו במרוצת השנים על-ידי פסיקת בית המשפט, בהתבסס על המבחן האובייקטיבי-פיזי.

20. על-פי המבחן האובייקטיבי, יש לבחון אם הנכס, בהתאם למצבו הפיזי, תואם למגורים, במועד מכירת הנכס.

ראו לעניין זה: ע"א 2170/03, מרגריט שכנר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין מיסים יח/5 (אוקטובר 2004) ה-10 (להלן - עניין שכנר), שם נקבע:

"המועד הקובע לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המס, כלומר, מועד מכירת הזכות במקרקעין". הדבר מתבקש על פי הגיון פשוט. שכן, הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המס, ולכן, במועד זה יש לבחון את התקיימות תנאי הפטור (ראו: ע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' עליזה וחיים תמיר, פ"ד כ(1) 695; הדרי, בעמודים 471-472; נמדר, בעמודים 78-79, 137-138).

בחינה זו נעשית בראי עיניו של האדם הסביר - דהיינו: האם אדם סביר היה בוחר בנכס זה לשמש לו כמגורים? מבחן זה דורש את קיומם של מתקנים בסיסיים למגורים, כגון מטבח, מקלחת, שירותים ואספקת מים וחשמל.

ראו לעניין זה: ע"א 178/87 יחזקאל בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, מג(1) 743, בפסקה 5 (1989); וכן ראו ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, לט(2) 385, בפסקה 6 (1985), שם נקבע:

"הייעוד (למגורים) מהווה אם כן תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת הגדרה. אולם מהו המבחן לייעוד זה? האם כוונת הבעלים היא הקובעת, קרי - המבחן הסובייקטיבי או שמא קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים קרי - המבחן האובייקטיבי? המחוקק נקט לשון ברורה ממנה עולה כי העדיף את המבחן האובייקטיבי. הדיבור "לפי טיבה" מלמד כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות האם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית. דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת המצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים כגון מתקני חשמל ומים,

שירותים, מטבח וכיוצא באלה. כך, לדוגמא, דירה המשמשת לבית עסק או משרד אשר נותרו בה המתקנים הללו לא תשנה את טיבה גם אם אין בעליה מיעד לה שימוש לצורך מגורים. שינוי היעוד על פי ההגדרה הנדונה יוכל להעשות רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה, כגון שיהרסו חדרי השירותים או המטבח כך שלא תהא עוד יאה למגורים (לדעה דומה ראה: הדרי, המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים בחוק מס שבח - מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון מס, עמ"ש ח', 1981, 128, בעמוד 150).

21. למבחן האובייקטיבי-הפיזי התווספו במהלך שני העשורים האחרונים אלמנטים נוספים אותם ניתן להביא בחשבון, בנוסף למתקנים הנמצאים בדירה.

כך, שגם אם נמצאים כל המתקנים הפיזיים - אין הכרח כי ייקבע כי מדובר ב"דירת מגורים", ולהיפך, אף אם לא מצויים כל המתקנים הפיזיים - אין משמע בהכרח כי אין מדובר ב"דירת מגורים":

"בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים", יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלבנטיות מגוונות ורבות. ובכללן, אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תוכניות הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלבנטי. גם מועד הבנייה של הנכס הוא נסיבה שצריכה להילקח בחשבון בין יתר הנסיבות ואין לצפות כי יש להחיל אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפני מאה שנה כמו נכס שנבנה זה עתה. גם השימוש שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולים להיות נסיבות רלבנטיות שיש בהן כדי ללמד על טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים." [עניין שכנר, בפסקה 9]

ראו לעניין זה גם ע"א 1046/12 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, בפסקאות 28-29 (21.01.2014); ו"ע 4036-03-14 אנדרי לין נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, בפסקאות 34-35 (פורסם בבנו, 08.03.2016) (להלן - עניין לין)].

22. על כן, יש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו הקונקרטיות, תוך לקיחה בחשבון גם את השימוש שנעשה בנכס, את גיל הנכס ועברו וכן את סביבת הנכס. במסגרת מבחן זה, יש להתחשב גם ביעוד המקרקעין מבחינה תכנונית, אם כי יש לזכור כי זוהי נקודת מוצא בלבד. וועדת הערר נדרשת לבחון את כלל הנסיבות העובדתיות, מתוך הבנה כי לעיתים קיים פער בין תכנית לבין המציאות.

ראו: ע"א 237/87 ניצה גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, מד(3) 348, בפסקה 5 (1990) (להלן - עניין גולן); ו"ע (מינהליים י-ם) 44579-08-14 עליזה גבאי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, בפסקה 36 (13.12.2018); ו"ע (מינהליים ת"א) 34577-08-17 דוד גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (אזרחי), בפסקאות 45-47 (12.08.2019) (להלן - עניין גיא).

23. הקביעה אם מדובר ב"דירת מגורים" אינה מושפעת מגודל הדירה, כל עוד זו נועדה למגורי אדם או משפחה. ואולם, ייתכן כי גודל הדירה או איכות המתקנים שבה יביאו לכדי מסקנה כי איננה ראויה למגורי אדם, או כי שינתה למעשה את אופייה כדירת מגורים. עוד יובהר, כי נדרש שב"דירת מגורים" ניתן יהיה לעשות שימוש עצמאי ומובדל, וכי יימצאו בה - בנפרד מנכסים אחרים - כל המתקנים הדרושים לשם קיום מגורים.

ראו: עניין גולן, בפסקה 4; ע"א 4088/09 רו"ח פנחס איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, בפסקאות 9-10 (29.12.2010) (להלן - עניין איבגי, וכן עניין לין, בפסקאות 76, 83(ג); ו"ע 23086-12-09 אריאלה שיינ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בבנו, 02.10.2011).

ב. מן הכלל אל הפרט:

24. לצורך הכרעה בערר דנן, בחנו את הראיות שהוצגו בפנינו מטעם הצדדים, וביניהן העדויות, הדיסק ובו 4 הסרטונים המתייחסים לחלק העורפי של הנכס, התמונות של היחידה העורפית וחוות הדעת השמאית.

25. נתחיל במושכלות ראשוניים, בכל הקשור לנטלי הראייה בהליכי המס - נטל הראייה מונח ברגיל על כתפי הנישום, העורר, לא כל שכן שעה שמבקש הוא לקבל פטור ממס או הקלה מיסויית מסוימת - עליו הנטל להוכיח את עמידתו בתנאי הפטור או ההקלה, שכן הוא בבחינת המוציא מחברו
ראו: ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, מג(1) 686 670 (1989); ע"א 6486/02 רחל להב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, בפסקה 19 (9.10.2005).

מאחר והעוררים טוענים לזכאות לחישוב ליניארי מוטב גם על היחידה העורפית - על כתפיהם מוטל הנטל להוכיח כי היחידה העורפית הינה בגדר "דירת מגורים".

26. בחנו את הדיסק ובו הסרטונים שצולמו, ככל הנראה על ידי העוררת. בסרטונים שעל גבי הדיסק ישנו צילום של הכניסה הראשית לדירה החזיתית (ראו גם הצילום מע/5), ולאחר מכן של גדר הבית, כניסה נפרדת עם שער ברזל נמוך ושביל המוביל לחלקו העורפי של הבית, אשר קיימת לו כניסה נפרדת (ראו גם הצילום מע/4).

בתוך היחידה העורפית ישנו צילום של המבואה, ממנה יוצאות שתי דלתות, האחת - דלת לשירותים ומה שאמור להיות מקלחת, ומתוך השירותים יציאה למרפסת קטנה. הדלת השניה מגיעה למעין הול, מעבר, ובו מין שולחן/עגלה, עשוי עץ. "רהיט" זה, אשר נטען כי הוא נרכש מתברת "איקיאה", בחלקו העליון מחופה אריחים לבנים, יש בו שתי מגרות בחלקו העליון ואחת בחלקו הימני התחתון וכן מספר מדפי עץ - זהו למעשה, לפי טענת העוררים, החלק ששימש כמטבח (ראו גם צילום שצורף לתצהירה של גב' לוסקי מטעם המשיב). באמצע ההול/המעבר, יש דלת של מה שהיה כנראה שירותים. ישנו כיור בודד באמצע ועוד כיור על שיש, של 10 ס"מ לערך מצידי הכיור. לטענת העוררת מדובר בכיור מטבח. עוד נטען כי במעבר היה מקרר בעבר (אינו מופיע בסרטון), אם כי המעבר הינו די צר. בסופו של המעבר ישנו חדר נוסף. יש ארון בגדים ושולחן כתיבה לנוער (ראו הצילומים נספח ה' לתצהיר גב' לוסקי מטעם המשיב)

באשר למה שהוגדר כמקלחת ושירותים - הכניסה אליהם היא מחדר המבואה. יש "דוש" מחובר לצינור שנוטר תלוי באוויר (ראו גם הצילום מע/3).

רמת התחזוקה של היחידה העורפית - נמוכה ביותר.

28. נבחן תחילה את השאלה האם היחידה העורפית שימשה למגורים במועד ביצוע העסקה מושא הערר.

כאמור, הצפייה בסרטונים שבדיסק ועיון בתמונות של היחידה העורפית מגלה נכס במצב מוזנח. תמונות אלו צולמו חודשים ספורים לאחר מכירת הנכס. מצבה המוזנח של היחידה העורפית מעלה ספקות ממשיים באשר למגורים ממושכים בה על ידי העוררים עד ליום מכירת הנכס בשנת 2017.

29. באופן תמוה, תצהיר העדות הראשית של העוררת מכיל אמירה לאקונית ביותר בעניין מגורים בפועל ביחידה העורפית - ראו סעיף 7(ב) לתצהיר העוררת:

"...בו בזמן שמדובר בדירת מגורים בת שלושה חדרים עצמאית בשטח של כ-65 מ"ר שבה התגוררנו עד סוף ספטמבר 2017."

בחקירתה הנגדית נשאלה העוררת מי התגורר ביחידה העורפית והיא טענה כי היא ובעלה, העורר, הם אלו שהתגוררו ביחידה העורפית (עמוד 7 לפרוטוקול שורות 16-18). העוררת הוסיפה וטענה כי מי שהתגורר ביחידה המרכזית, החזיתית היו ילדיה ורוב הזמן - הבן שלה ושל העורר (עמוד 7 שורות 19-20). העוררת אף טענה כי לפני כן, משנת 1983 עד שנת 2002 התגורר אביה ביחידה העורפית (עמוד 7 שורות 21-26). העוררת אף טענה כי היה מטבחון ביחידה העורפית, היה מקרר, ארונית וכיריים חשמליות (עמוד 8 שורות 11-28). לעוררת לא היה כל הסבר מדוע הטיעון בנוגע למגוריו של אביה ביחידה העורפית לא מצא דרכו לתצהיר העדות הראשית מטעמה (ראו עמוד 8 שורות 27-28).

30. בעדותה טענה העוררת כי לאחר פטירת אביה בשנת 2002 עברו היא ובעלה העורר להתגורר ביחידה העורפית ואילו בנה הסטודנט ובתה החיילת התגוררו ביחידה המרכזית. העוררת טענה כי הבן התגורר כסטודנט ביחידה המרכזית, וגם לאחר שהתחתן התגורר שם עד שנת 2012, כאשר בשנה זו עזב את הארץ. נטען כי לאחר מכן התגוררה בתם של העוררים עם החבר שלה ביחידה המרכזית. העוררת טענה

כי היא ובעלה התגוררו ביחידה העורפית וניהלו משק בית נפרד שם עד שנת 2017 - דהיינו: כך חיו במשך 15 שנה!

העוררת נשאלה באשר לסיבה בגינה התגוררו היא ובעלה דווקא ביחידה העורפית הקטנה בעוד הילדים - סטודנט וחיילת מתגוררים ביחידה המרכזית, וזו היתה תשובתה:

”ש. תוכלי להסביר מדוע את ובעלך עוברים לגור ביחידה קטנה כאשר יש בית גדול, עיקרי, והילדים שהם בעצם סטודנטים או חיילים נשארים בבית העיקרי, ואתם ביחידה הקטנה? למה זה ככה?
ת. כי הבן שלי והחברים שלו הפריעו לי כל הזמן.
ש. אז למה הוא לא ביחידה הקטנה למשל?
ת. הם באו ללמוד שם, ואנחנו לא היינו צריכים את כל המקום הגדול, הסתפקנו במקום קטן. תמיד הייתי גרה בדירה קטנה” (עמוד 10 שורות 1-7)

31. **אין בידי לקבל עדותה זו של העוררת.** ראשית, עצם העובדה שמאומה מן העדות שניתנה על ידי העוררת באולם בית המשפט לא נמצא בתצהירה של העוררת - אומר דרשני. שנית, אין אף מסמך התומך בטענותיה אלו של העוררת - אין כל אינדיקציה על מגורי אביה של העוררת ביחידה העורפית - לא נעשה שינוי כתובת במשרד הפנים ולא הוצג דואר כלשהו שהגיע אל האב בכתובת הנכס. עניין זה תמוה ביותר. אם אמנם עבר אביה של העוררת להתגורר ביחידה העורפית, כטענתה, וגר שם במשך 19 שנה (משנת 1983 עד שנת 2002) - איך ייתכן שלא שינה את כתובת מגוריו?! אין גם כל אינדיקציה באשר למגוריהם של ילדי העוררת ביחידה המרכזית בנפרד מהעוררת. ניסיון החיים והשכל הישר - שוללים את סבירות גרסתה של העוררת. קשה מאוד לקבל שהעוררת יעבירו את עצמם ליחידה העורפית הקטנה ויותירו לבנם הסטודנט בטכניון, או לבתם החיילת, את היחידה המרכזית ששטחה כפול משטח היחידה העורפית. גם אם העוררת "אינה בשלנית", כפי טענתה (עמוד 9 שורות 11-12) - לא סביר בעיני שהיא תותיר מטבח שלם לבתה החיילת, שכביכול בישלה לעצמה כשחזרה מהצבא, ואילו העוררת יצמצמו לעגלת איקאה ולפלטה חשמלית, כאשר אף אין מקום לאירוח אורחים ביחידה העורפית.

32. זאת ועוד, אינני יכולה לקבלת את טענת העוררת כי היה מטבח ביחידה העורפית. כאמור, על פי הראיות שהוצגו בפנינו, כל שהיה ביחידה העורפית, בחלק של המבואה, היא אותה עגלה ניידת של "איקאה". אין ארונות מטבח, אין כיריים חשמליות, אין חיבור לגז (ראו לעניין זה גם סעיף 11.3 לחוות הדעת השמאית מטעם העוררת), אין מקרר. העוררת לא נתנה כל הסבר מניח את הדעת מדוע כל המתקנים שאמורים להימצא במטבח - לא היו מצויים ביחידה העורפית במועדי הביקורת של המשיב בנכס (עמוד 8 שורות 18-26). מצב דברים זה לגמרי אינו מתיישב עם טענת העוררת בדבר השימוש הממושך שעשו, לכאורה, העוררת ואבי העוררת ביחידה העורפית.

33. אם לא די בכך, הרי שהראיות המצויות בפנינו אינן תומכות בגירסת העוררת בדבר מגוריו של בנה ביחידה המרכזית. מפלט ממערכת שע"ם שהגיש המשיב ביום 3.6.2019, הכולל את תדפיס הכניסות והיציאות מהארץ של בנם של העוררת, גרינברג אורי, עולה כי הוא היה רשום מאז 1993 כמתגורר בכתובת הנכס. ואולם, תדפיסי היציאות לחו"ל מעידים כי מאז שנת 2002 שהה בנם של העוררת תקופות ארוכות מחוץ לארץ.

34. תמיהות רבות קיימות גם ביחס לבת, גרינברג-קביסה אילת, שהייתה לקראת שחרור משירותה בצה"ל בשנת 2002, ולפי דברי העוררת, עברה להתגורר ביחידה המרכזית עם אחיה (עמוד 9 שורה 7).

כיצד מתיישבת טענה זו עם טענת העוררת כי הבן התחתן בשנת 2006 ונולדו לו ילדים (עמוד 9 שורה 5) - אם כן, היכן התגוררה הבת במשך אותן שנים?
העוררת אף העידה כי הבת המשיכה לגור ביחידה המרכזית מאז שנת 2012 - לאחר עזיבת הבן - עם החבר שלה (עמוד 9 שורה 28). אלא שתדפיסי המידע ממערכת שע"ם ביחס לבתם של העוררת מעידים כי היא גרה בנשר החל משנה זו.

35. יוצא אפוא, כי הגרסה שהושמעה בעל פה על ידי העוררת - עומדת בסתירה למסמכים ברורים וחד משמעיים. מסמכים אלו מעידים על כך שהבן אורי שהה תקופות ארוכות בחו"ל, כך שאין זה מתקבל על הדעת שהיחידה המרכזית תעמוד ריקה מאדם רוב הזמן, והעוררת יצמצמו עצמם למגורים ביחידה

העורפית דווקא. המסמכים אף מעידים כי בתקופה שהעוררת טוענת שהבת אילת גרה ביחידה המרכזית - כתובתה הרשומה במרשם האוכלוסין היא בכלל במקום אחר. בבחינת למעלה מן הצורך, אומר גם כי התנגדותו של ב"כ העוררים לצירוף של מסמכים אלו על ידי המשיב - אינה במקומה. אילו היתה העוררת מפרטת בתצהירה כדבעי מי התגורר באיזו יחידה באילו שנים - ניתן היה להתייחס לפרטים אלו גם במסגרת תצהיר המשיב. משלא עשתה העוררת תצהיר באופן מלא ושלים - אין מקום לחסום את דרכו של המשיב מהצגת ראיות במסמכים אובייקטיביים של משרד הפנים.

על כן, עדותה של העוררת אינה אמינה עליי, לא כל שכן כראיה יחידה, ואין בה כדי להרים את הנטל להוכיח מגורים בפועל ביחידה העורפית ביום ביצוע העסקה מושא הערר.

ראו גם עדותה של גב' אתי לוסקי, אשר סותרת את עדות העוררת, לפיה ב"כ העוררת טען בפניה כי היחידה העורפית שימשה למעשה את הבן ולא את העוררים (עמוד 15 שורה 18).

לא למותר אף לציין, כי העוררים לא הביאו לעדות את הבן או הבת, ועניין זה עומד להם לרועץ.

36. אשר על כן, אני קובעת כי העוררים לא הוכיחו מגורים בפועל ביחידה העורפית במועד הרלבנטי של יום העסקה ואף לא בפרק זמן סביר שקדם ליום המכירה, כך שלא מתקיים במקרה הנדון התנאי של דירה "משמשת למגורים".

37. אשר לשאלה האם היחידה העורפית "מיועדת למגורים לפי טיבה" - עמדתי היא כי אף בעניין זה לא הרימו העוררים את הנטל להוכיח כי תנאי זה מתקיים ביחידה העורפית.

כאמור לעיל, "דירה" איננה כל חדר או מחסן - אלא יש צורך כי יתקיימו בה מאפיינים המתאימים למגורים. מחסן לא יהפוך לדירת מגורים אם נעדרים ממנו מתקנים נדרשים כדי להכיר בו כ"דירת מגורים".

38. עמדתי היא כי ברמה הפיזית חסרים ביחידה העורפית שני רכיבים משמעותיים - מטבח ומקלחת. בהיעדר מטבח ומקלחת ראויה - לא ניתן לומר כי קיים פוטנציאל למגורים בדירה (השוו: עניין שכנר, בפסקה 10).

כפי שפורט לעיל - אין ביחידה העורפית מטבח. עגלת "איקיאה" איננה מטבח. ממילא, לא היה ביחידה העורפית מקרר או כיריים או ארונות מטבח או כל סממן לכך כי בני הזוג העוררים חיו, כטענתם, במשך 15 שנה ביחידה העורפית, בישלו את מזונם שם ואכלו שם.

בנוסף, השמאי מטעם העוררים אישר בעדותו כי לא קיים מטבח ביחידה העורפית:

**"ש. ואז בתיאור היחידה העורפית אתה חוזר שהיא נבנתה כתוספת לבית המגורים המקורי, תאשר לי שלא ראית שם מטבח?
ת. מאשר." (עמוד 11 שורות 4-2)**

על כן, אני קובעת כי לא הוכח כלל קיומו של מטבח, מלבד אמירות בעל פה בעלמא של העוררת, בהן אין די להרים את הנטל.

39. טוענים העוררים כי קיימת מקלחת ביחידה העורפית (ראו הצילום מוצג מע/3). אכן, קיים צינור דוש בעל חיבור למים באזור המקלחת, אך ספק בעיני כי ניתן לראות בצינור זה שחובר לקצהו "דוש" כמקלחת ראויה.

השוו: עמ"ש 1862/96 פנינה קמהולץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, מיסים יא/3, בפסקה 8 ב. (15.04.1997).

העוררים מפנים לעניין שכנר, שם נקבע כי מקלחת איננה פונקציה שבלעדיה אין - בניגוד לחשמל או למים. לפיכך, ובהתחשב בגיל הנכס ובעבודה המצומצמת הדרושה כדי להקים בו מקלחת, אין בהיעדרה כדי לשלול את ייעוד הנכס למגורים. לטעמי, אין בסיס להיקש מהעובדות בעניין שכנר לענייננו. בעניין

שכנר, דובר על נכס בן 100 שנה שנבנה בעת קיומם של בתי-מרחץ ציבוריים. החל משנות ה-80 ועד היום, תפישת המגורים הרווחת דורשת כי תימצא מקלחת ראויה בכל דירת מגורים.

40. אף אם הייתי נכונה לקבל את טענות העוררים בדבר קיומה של מקלחת נאותה ביחידה העורפית, הרי מאחר שהיא נעדרת מטבח - המסקנה ההגיונית והמתבקשת היא כי מי שהתגורר ביחידה העורפית נדרש לבשל במטבח שביחידה המרכזית.

מסקנה זו מוצאת חיזוק בעדותה של העוררת עצמה, לפיה היא הייתה מבשלת לאביה אוכל, והוא רק חימם אותו (עמוד 8 שורות 13-19).

בנוסף, היחידה העורפית גם לא מופרדת באופן מובהק מהיחידה המרכזית. אכן, קיימים לה שער ושביל גישה נפרדים, אך ניתן לעבור בין היחידות גם דרך החצר (עמוד 14 שורה 10). כמו כן, לא קיימים ליחידה העורפית מוני חשמל ומים נפרדים (עמוד 17, שורה 31).

41. אף עובדות אלו מחזקות את הקביעה כי היחידה העורפית איננה יחידה עצמאית, העומדת בפני עצמה. בנוסף לכך, גם הנסיבות הכוללות של המקרה שבפנינו מחייבות את הקביעה כי היחידה העורפית אינה מיועדת למגורים לפי טיבה, כדירה נפרדת. יש לתת משקל ממשי לרישום היחידה העורפית במרשם קריית אתא ובפנקסי התכנון כיחידת דיור אחת, מאחר ויש בעובדות אלו כדי לשקף את יחסם של **העוררים עצמם** לגביה.

בנוסף, עמדת השמאי מטעם העוררים היא כי :

"בהתאם לתוכנית היתר הבנייה משנת 1982 שעניינה הוספת חדר ושינויים בדירה... אושרה תוספת למבנה הקיים..." (ראו סעיף 8.5 לחוות הדעת, נספח י' לתצהיר העוררת; עמוד 10 לפרוטוקול שורות 25-21).

42. מכאן, שבמועד בו התבקש היתר הבנייה, שיקפו העוררים לרשויות התכנון כי ברצונם להרחיב את היחידה המרכזית עצמה, שכן אילו היו חפצים בהוספת דירה נפרדת - הדעת נותנת כי היו מבקשים היתר מתאים, ולא היו מציגים מצג שווא בפני רשויות התכנון.

43. אף בשרטוטים של היחידה העורפית שהוצגו בפנינו יש כדי לחזק את ההנחה, שהתוספת נועדה לשמש כחדר נוסף ליחידה המרכזית, ולא כיחידה עצמאית. לפי שרטוט הנכס, כפי שמופיע בתוכנית הבית המעודכנת בפנקסי העירייה, קיים מעבר חופשי בין התוספת שהתבקשה ובין היחידה המרכזית (נספח ב' לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב). השמאי מטעם העוררים, הציג שרטוט מעט שונה, המבוסס על השרטוט שצורף לבקשה להיתר הבנייה משנת 2015 (בסעיף 9.3 לחוות דעתו). שרטוט זה מגלה אף הוא פתחים בין היחידה העורפית ליחידה המרכזית, שאינם זהים במלואם לאלו שמופיעים בשרטוט שבתוכנית הבית. השמאי הסביר, כי השרטוטים אינם זהים בשל השינויים שהתבצעו בהיתר הבנייה, וכי הפתחים המופיעים בשרטוט שהציג מעידים על קיומו של חלון בין היחידות (עמוד 11 שורה 29). כשנשאל לכך, הדגיש השמאי שכיום אין מעבר בין שתי היחידות (בעמוד 12 שורה 2-3). מנגד, נציגת המשיב העידה כי השרטוט שהציג השמאי אינו משקף את המצב בשטח (עמוד 15 שורות 3-9). אלא שכך או כך, הפרדה זו לא הפכה את היחידה העורפית ל"דירת מגורים" בפני עצמה.

44. כמו כן, יש לתת אף את הדעת לעובדה כי היחידה המרכזית והיחידה העורפית רשומות כיחידה אחת לצרכי ארנונה (סעיף 11.3 לחוו"ד השמאית).

העוררים לא דיווחו מעולם לעיריית קרית אתא על קיומן של שתי דירות מגורים בנכס, ואף לא ביקשו מעולם את שינוי רישום זה. אף עובדה זו יש בה כדי להצביע על כך שהעוררים ראו ביחידה העורפית והחזיתית כדירה אחת.

45. זאת ועוד **ובעיקר**: יש לתת משקל משמעותי לעובדה כי לו העוררים עצמם היו סבורים באמת ובתמים כי יש בידם שתי דירות מגורים נפרדות על המקרקעין, ללא ספק היו פועלים כדי למקסם את היתר הבנייה החדש כך שיתאפשר לבנות על הקרקע בניין בן 14 יחידות דיור במקום 12 יחידות דיור - מצב דברים זה אושר גם על-ידי השמאי מטעם העוררים - ראו בעמוד 12 לפרוטוקול שורות 6-8.

46. העוררים מפנים לעניין איבגי ולהוראה 2 להחלטת מיסוי מס' 7169/18 ומבקשים למצוא באלו תימוכין לעמדתם לפיה במקרים מסוימים יש להעדיף את המצב העובדתי בשטח על פני הרישום. ברם, הפניות אלו של העוררים אינן פועלות לטובתם.

בעניין איבגי דובר על יחידה אחת שפוצלה לשלוש יחידות נפרדות, כאשר כל אחת מהן התקיימה ללא תלות באחרת, ושרק בגין אחת מהן זכה העורר לפטור ממס שבח. עיון סדור בפסק הדין מבהיר כי "מבחינה תפקודית" כל דירה היוותה דירת מגורים בפני עצמה, על-פי המבחן האובייקטיבי. עובדות אלו, כאמור, אינן תואמות את המקרה דנן, שכן כאן לא הוכח כי היחידה העורפית היוותה דירת מגורים על-פי המבחן האובייקטיבי..

ראו לעניין זה דברי כבוד השופט גיזבראן בפסקאות 9-10 לפסק הדין :

"...הנכס הושכר בפועל לשלוש משפחות שונות וזרות זו לזו, הותקנו בו שעוני מים וחשמל פנימיים והוא נמכר בכפוף להסכמי השכירות. לכן, ביום בו הנכס נמכר, הוא היום הקובע לצורך מתן הפטור, כל שלוש הדירות שימשו בפועל כדירות מגורים נפרדות.... שנית, והעיקר, ביום מכירת הנכס, כל אחת משלוש הקומות בנכס תפקדה, במובן הפיסי, כדירת מגורים לכל דבר וענין וקיימה את תנאיו של המבחן האובייקטיבי.... נראה כי לאחר השיפוץ, ובמועד מכירת הנכס, כללה כל קומה את כל המתקנים הנחוצים לצורך הגדרתה כדירת מגורים." [ההדגשות אינן במקור - א"ו].

בדומה לכך, גם הפניית העוררים להחלטת המיסוי, הקובעת כי אין זה משנה אם הדירה רשומה כיחידה אחת או כמספר יחידות, או אם היא משמשת משפחה אחת או מספר משפחות - אין בה כדי לסייע לעוררים.

המבחן הוא לעולם ייעוד הדירה למגורים לפי טיבה, בהתאם למבחן האובייקטיבי. המצב התכנוני או ממצאי הרישום של הנכס אינם חזות הכול, אלא הם חלק ממארג הנסיבות שיש לבחון בכל מקרה ומקרה. ראו בהקשר זה גם את עמ"ש 1117/00 כץ דבורה נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, בפסקה 7 (1.10.2002) (להלן - עניין כץ דבורה); עניין שטיין, בפסקאות 1, 5].

47. כלל הנסיבות העובדתיות במקרה דנן מובילות למסקנה כי היחידה העורפית איננה דירת מגורים לפי טיבה. היחידה העורפית אינה רשומה כיחידה נפרדת מהיחידה המרכזית, ולא נועדה לשמש כדירת מגורים נפרדת בעת בנייתה. היחידה העורפית איננה כוללת מטבח ומקלחת נאותה, ולכן ברור הוא כי מי שהתגורר ביחידה העורפית נדרש לבצע פעולות מסוימות ביחידה המרכזית, ובכך מהוות שתי יחידות אלו יחידה כלכלית אחת. יודגש בשנית, לא מספיק כי היחידה הופרדה מהיחידה המרכזית וכי קיימת לה דלת כניסה נפרדת - על-פי המבחן האובייקטיבי עלינו ללמוד כי היחידה העורפית הכילה את כל המתקנים הנדרשים והתקיימה באופן עצמאי מהיחידה המרכזית - וזאת, לא הוכח בפנינו [ע"א 707/85 מנהל מס שבח נ' אורי הייבל, מב(2) 167, בפסקה 2 (1988); ע"א 4088/09 רו"ח פנחס איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות, בפסקה 10 (פורסם בנבו, 29.12.2010); ו"ע 6056/06 לסנר ריבה נ' מדינת ישראל - האוצר אגף מיסוי מקרקעין, בפסקה 6 (פורסם בנבו, 24.05.2007)].

48. באשר לדרישת העוררים להתיר בניכוי מהשבח את הוצאות הבנייה של היחידה העורפית - המשיב סירב להתיר לעוררים לנכות הוצאות בנייה בשווי 1,350 ש"ח, אשר נטען כי ערכם הוא כ-50,000 דולר ליום הבנייה, בשנת 1982. המשיב טוען כי אסמכתאות מספקות לא הומצאו לו, וכי בהתאם ללשון סעיף 39 לחוק, בנייה זו לא השביחה את הנכס ולכן אינה מותרת בניכוי.

סעיף 39 לחוק דן בהוצאות המותרות לניכוי מהשבח :

"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:

(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שווייה המוערך של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין, אם התמורה בעד

אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;

נטל הראייה להוכחת קיומן ושיעורן של ההוצאות שניכויין מבוקש, מוטל על המוכר [עמ"ש 128/91 בית התור בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, בפסקה 10 (1995) (להלן - בית התור); ו"ע 12876-02-15 סימה פרוצ'נסקי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, בפסקה 22 (28.03.2016)].

במקרים בהם אין בידי הנישום חשבונות להוכחת הוצאותיו, הוא רשאי להגיש הצהרת הון, אשר ממנה עולה בבירור זהות הנכס וההוצאה שנדרשה בגינו - ראו גם הוראות החב"ק, הוראה מס' 3 לפרשנות סעיף 39, בעמוד 255; וכן ראו הוראת ביצוע 28/87 מיום 26.08.1987.

עם זאת, אין המשיב מחויב לקבל את הצהרת הנישום באופן אוטומטי, והוא רשאי לבחון את סבירות ההוצאה ואת אמינות האסמכתאות המוגשות לו [בית התור, בפס' 14; ע"ש 2558/99 ירושלמי אורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, בפסקאות 8.4-8.5 (03.02.2002)].

49. עמדתי היא כי בנסיבות העניין יש להתיר לעוררים את ניכויין של הוצאות הבניה של היחידה העורפית.

ראיה להוצאות הבניה של היחידה העורפית מצויה בנספח ט' לתצהיר העוררת - הצהרת הון של העוררים ליום 31.12.2000, תחת הכותרת "רכוש והתחייבויות פרטיים" בשורה 48 שם נרשם " - הרחבה" של הנכס ברחוב בן יהודה 30, קריית אתא, סכום בסך 1,350 ש"ח. דומני, כי מקום בו הנחיותיו של המשיב והוראת ביצוע שיצאה תחת ידיו מאפשרות הכרה בהוצאה שקיבלה ביטוי מפורש בהצהרת הון - אין מקום שהמשיב לא יתירה.

זאת ועוד, אף לא מצאתי כי מדובר בהוצאות בלתי סבירות, ואפילו מדובר בהוצאות ששיעורן זניח יחסית. יש לתת את הדעת לעובדה כי היחידה העורפית הוקמה בשנת 1982 - דהיינו לפני 38 שנים וקשה להניח כי מסמכים וחשבונות בקשר עם הבניה יישמרו לפרק זמן כה ארוך. אך כאשר קיימת ראיה אודות הוצאות הבניה בהצהרת ההון של העוררים - איני רואה סיבה שלא להתירה בניכוי.

בנוסף, אינני סבורה כי יש מקום לקבל את טענת המשיב לפיה אין המדובר בהוצאות שהשביחו את המקרקעין. המשיב כלל לא נימק טענתו זו ועל פני הדברים - קשה לקבל טענה שכזו, גם אם מזווית הראיה של הרוכש, כוונתו היא בסופו של דבר להרוס הן את היחידה החזיתית והן את היחידה העורפית.

50. באשר למחלוקת בסוגיית שוויה של דירת המגורים, קרי - היחידה החזיתית: אין בידי לקבל את עמדת העוררים בעניין שוויה של דירת המגורים. חוות הדעת השמאית מטעם העוררים אינה כוללת הסבר ראוי מדוע הובאו עסקאות השוואה שאינן בסמיכות למיקום הנכס מושא הערר ואינן תואמות את גודלו - ראו הטבלה בסעיף 11.4.3 לחוות הדעת.

השמאי מטעם העוררים הביא בסך הכל 3 עסקאות השוואה של מכירת דירות מגורים יד שניה בבניני שיכון ותיקים, בשטח שנע בין 58 מ"ר ל-67 מ"ר. השמאי אישור כי ערך השוואה לדירות אלו כרף תחתון וביצע התאמה לדירה בגודל של 120 מ"ר עם הפחתה של 10% ולקח מקדם שווי לחצר.

לא ניתן כל הסבר המניח את הדעת מדוע לא ערך השמאי מטעם העוררים את חוות דעתו על פי עסקאות להשוואה של נכסים דומים בגודל של 120 מ"ר. ראו עדותו בעמוד 11 לפרוטוקול שורות 15-24:

- ש. למה היית צריך לעשות התאמה והפחתה? לא מצאת עסקאות של דירות בנות 120 מ"ר?**
ת. לקחתי את מסד הנתונים שהיה כחסם תחתון, וכשהתאמתי את זה ליחידה הגדולה של 120 מ"ר, בוצעה הפחתה בהתאם.
ש. הפחתה של כמה? 10%?
ת. כן.
ש. ומאיפה נלקח הנתון של ה-10%?
ת. זו הפחתה ראויה ומקובלת.

ש. תאשר לי שאם היית מנסה למצוא עסקאות להשוואה של דירות בגודל 120 מ"ר באזור היית מוצא?

ת. כנראה שכן."

51. מנגד, החלטת המשיב בהשגה - נספח א' לכתב הערר - כוללת עסקאות להשוואה רלבנטיות הרבה יותר, ביניהן כאלו מרחוב בן יהודה עצמו. המשיב הביא עסקאות להשוואה של דירות 5 חדרים בשטח של 130 מ"ר לערך, בתקופה סמוכה לעסקה נשוא הערר, אשר שנת הבניה שלהן נעה בין 2016-2008 (בנייה חדשה), ושווי הדירות נע בין 1.5 מליון ש"ח ל-1.4 מליון ש"ח לדירה חדשה. בהחלטה בהשגה ישנו פירוט של העסקאות להשוואה, וכן הסבר באשר לשני מתחמי המגורים באזור רחוב בן יהודה בקריית אתא וההבדלים ביניהם מבחינת שווי השוק של דירות מגורים, כמו גם מיקומו של הנכס מושא הערר באזור זה.

המשיב העמיד את שווייה של דירת המגורים על סך של 1 מליון ש"ח בהתחשב בעובדה כי מדובר בדירה בבנייה ישנה, שמצבה התחזוקתי אינו מהמשופרים.

בשים לב לעובדה, כי נטל הראיה מונח על כתפי העוררים, ובשים לב להערותיי לעיל באשר להעדר הסבירות של דרך חישוב השווי בחוות דעת השמאי מטעם העוררים ולעסקאות להשוואה עליהן הסתמך - אין בידי לקבל את השווי שנטען על ידי העוררים ועל כן לא מצאתי כי יש מקום להתערב בשווי שנקבע על ידי המשיב.

52. לא מצאתי ממש ביתר טענות העוררים, לרבות בעניין טעויות הסופר במועדי הביקורות בנכס על ידי נציגי המשיב מאחר ואין מחלוקת כי התקיימו שני ביקורים בנכס, במועדים שונים.

סוף דבר:

53. עמדתי היא כי יש לדחות את הערר ברובו, למעט בעניין ניכוי הוצאות הבניה של היחידה העורפית כפי שצוינו בהצהרת ההון של העוררים לסוף שנת 2000.

מכל הנימוקים שפורטו לעיל יש לקבוע כי היחידה העורפית איננה דירת מגורים נפרדת ואיננה מזכה את העוררים בחישוב ליניארי מוטב נפרד וכי שווי דירת המגורים המרכזית עומד על מיליון ש"ח, בהתאם לקביעת המשיב בהחלטה בהשגה.

בשים לב לתוצאה, העוררים יישאו בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 30,000 ש"ח אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין.

עו"ד נתן מולכו, חבר הוועדה:

1. מקובלים עלי דברי כב' יו"ר הוועדה, השופטת אורית וינשטיין.
2. קבלת עמדת העוררים כמוה כקבלת כאוס בדיני המס מקום בו ראוי דווקא לייצר ודאות משפטית/כלכלית/מיסויית, ככל שניתן, על מנת שצדדים ידעו לכלכל את צעדיהם ועל מנת שהמיסוי יהיה אחיד ושוויוני לכל.
3. העוררים מבקשים כי נקבע כי היחידה העורפית עונה להגדרת דירת מגורים שבסעיף ההגדרות לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק"), וכי בהתאם, היא עונה להגדרה "דירת מגורים לפי טיבה" ולתנאי "דירה או חלק מדירה" וכי הינה דירה עצמאית בנפרד.
4. אין בידי לקבל טענה זו.
5. מס אינו רעה חולה אלא צורך חיוני וחיובי שיצר האדם על מנת לקיים מדינה דמוקרטית (ראה רפעתא עזאם, מס אמת וזכויות אדם בפסיקת בית המשפט העליון, משפטים ועסקים יח, תשע"ה, 407).

6. כבר נקבע בהלכה כי חוקי מס יש לפרש בהתאם לתכלית החקיקה (ראה הרצאתו של נשיא ביהמ"ש העליון כתוארו דאז, השי' (בדימוס) א. ברק, **פרשנות דיני מיסים** (הרצאה באוניברסיטה העברית, מיום 2.4.1997, לזכרו של פרופ' אהרון יורן ז"ל) (נבו) <https://law.huji.ac.il/sites/default/files/law/files/83mishpatim-28-3-425.pdf>) וכן כדוגמא ראה פס"ד ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות** פ"ד לט(2), (75).
7. עיקרה של הפרשנות התכליתית היא שיש לפרש כל הוראת חוק על פי תכליתה. ואין לתת לחוק פרשנות שאינה סובלת. אכן הפסיקה גם הכירה כי מקום בו לשון החוק ברורה הרי יש להיצמד למובנה הלשוני.
8. המחוקק קבע בסעיף ההגדרות לחוק, מהי דירת מגורים. קבע ולא הוסיף.
9. סעיף 1 לחוק קובע כי: **"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה.**"
10. החקיקה לא נועדה בכדי לאפשר פרצות ותכלית המס הינה לאפשר מס אמת ושיויוני לכל אדם.
11. פנייה לדברי ההסבר להצעת החוק (תיקון מס' 8), בה הוספה הגדרת **"דירה לפי טיבה"**, שפורסמה ברשומות ה"ח 1441, 4.3.1980, קבע כי הסעיף יתוקן בשל הגדרתו, טרם תיקון 8, כמי שהדירה בבעלותו (או בהסכם חכירה) אשר גר בה (הוא או קרובו) רוב ימות השנה בעוד, כך בדברי ההסבר, כוונת המחוקק הייתה לפטור ממס את דירת מגורי הקבע של המשפחה גם אם מסיבה כלשהיא לא גרו בה טרם מכירתה.
12. וההסבר שניתן לכך הינו כי היות והחיים הינם מורכבים ומגוונים יותר ממה שצפתה ההגדרה הרי ניתן פטורים בכדי למנוע עוול (ככל שלא גרו בדירה טרם מכירתה) ומצב זה, של מתן פטורים ע"י הרשות ללא סעיף חקיקה מתאים, אינו ראוי ואינו רצוי.
13. עוד קבעו דברי ההסבר לתיקון 8 כי **"מוצע איפוא לתקן את החוק כדי להתאימו לדרישות החיים. ההגדרה המוצעת מתייחסת לאופיה הכללי של הדירה כדירת מגורים, להבדיל ממקום עסק."**
14. החוק לא קבע מה צריכה לכלול דירה ו/או מה אופיה והותיר הנושא להיגיון הבריא ולפרשנות בית המשפט.
15. בראיות שהובאו בפנינו, ניתן לראות כי מדובר בדירה תכנונית אחת, אשר פוצלה. חלק מהתוספת שנבנתה בשנת 1982, היא מה שנטען היחידה העורפית, נהפכה למעין "יחידת משנה" (להלן לצרכי נוחות- **"יחידה"**).
16. והשאלה הנשאלת, הינה האם הבית מהווה דירה אחת אשר מטעמי נוחות נסגר קיר ונוצרה כניסה נפרדת ליחידה או מדובר בשתי דירות עצמאיות נפרדות ?
17. כבר כאן אענה, כי לטעמי מדובר בדירה אחת.
18. אתחיל תחילה מדוע יש לראות יחידה זו כחלק מהבית ולא דירה נפרדת.
19. **ראשית**, חווה"ד השמאי, מר דרור סולומון, מיום 13.3.19, אשר הובא מטעם העוררים (להלן - **"השמאי" ו- "שמאותו"** בהתאמה) ואשר צורף כנספח י' לתצהירה של העוררת 2, מיום 11.3.19, אינו תומך בטענות העוררים.
20. אציין כי חווה"ד השמאי ניתן ביום 13.3.19 ואולם צורף הוא ואף מצוטט בתצהיר העוררת 2 שנחתם ע"י העוררת 2 ביום 11.3.19, יומיים לפני כן...
21. בדף 6 לשמאותו מציין השמאי כי ניתן היתר בנייה בשנת 1982 **"להוספת חדר ושניונים בדירה קיימת."** אין כל אזכור לפיצול יחידות ו/או היתר לבניית דירה נוספת על החלקה.

22. השמאי אף מוסיף כי מדובר ב"תוספת מאושרת" ו-"שטח מוצע".
23. כך גם בסעיף 8.6 לשמאותו מציין השמאי כי "בהתאם לנתוני הארנונה.... צוין שטח המבנה בכללותו כמבנה מגורים אחד בשטח של 186 מ"ר". דהיינו הארנונה משולמת על כלל הבית כולל היחידה.
24. כך גם חוזר השמאי בשומתו בסעיף 11.3 ומציין כי "כאמור בסעיפים 8.5 ו-8.6 לחוות דעתי, לא הוגדרה היחידה העורפית כיחידה נפרדת, הן בתכנית היתר הבנייה והן בתשלומי הארנונה."
25. ומוסיף השמאי כי "לא תוכנן ליחידה זו מטבחון נפרד ונראה כי השימוש במטבחון התאפשר באמצעות פינת כיור ועגלת שירות ניידת".
26. נתוני השמאי, מטעם העוררים, מתאימים לסרטון שצורף לתיק המוצגים ואשר נראה כי "המטבחון המאולתר" היה בפרוזדור המעבר.
27. כך לטענת העוררים היה מקרר באותו פרוזדור שבהתאם לסרטון, ככל שהיה, למעשה חסם את החלק הארי מדרך המעבר בפרוזדור לחדר השינה.
28. שנית, לפי העדויות, אף מוני החשמל ומים לא היו בנפרד אלא מונה אחד לכלל הבית (כולל היחידה) וכך גם לעניין חיוב הארנונה.
29. ברור הוא כי לכל היותר מדובר בעבירת בנייה של סגירת קיר או דלת בניגוד להיתר וכי אין בעבירת בנייה בכדי להכשיר את היחידה כדירה עצמאית.
30. היחידה כאמור, ללא שעוני חשמל ומים נפרדים, פוצלה בניגוד להיתר הבנייה, אין בה מטבח שיענה לקריטריון מטבח בחוקי התכנון והבנייה, רשומה בעירייה כדירה אחת ולכן מלכתחילה, לטעמי, לא היה מקום לנסות למכרה כאילו הייתה דירה נפרדת ואין ספק כי מדובר בתכנון מס אגרסיבי לא אפשרי אשר מטרתו למנוע גביית מס אמת וכי היחידה אינה עונה לתנאי הגדרת "דירת מגורים" בחוק ואף לא לדברי החסבר לתיקון 8 לחוק.
31. הגם שקשה עד מאוד לקבל את גרסת העוררים ונמצאו סתירות מהותיות בעדותן (וראה דברי כב' יו"ר הועדה בפסק דינה) והגם אם נקבל את גרסתם של העוררים, שהיה במקום מקרר ועגלת שירות של איקאה ועליה פלטה ואשר שימשו כמטבח, הרי אין בכך להוות דירה עצמאית ו/או לשנות מאופייה של יחידה זו כחלק מהבית כדירה אחת.
32. שלישית, גם בצפייה בסרטונים ניכר כי מדובר בשטח שהיה בעבר הרחבת דירת קרקע (בית) ואשר סגירה של דלת או קיר הפכה ליחידה נפרדת. אך גם אם היה בה סממנים לדירה עצמית הרי גם העוררים עצמם ראו אותה כחלק מהבית ועובדה כי היחידה לא פוצלה רישומית /ואו חוזית מיתר ספקי הבית (חשמל, מים, ארנונה, גז) ואף אין לה היתר בנייה נפרד ואף לא נטען ולא הוכח כי ניתן לפצל את הבית לשתי דירות עפ"י התב"ע דאז (עפ"י השמאי ניתן כיום לבנות 12 דירות).
33. ביחידה זו אין מטבח נפרד או מקלחת נפרדת ועצם זה שמאן דהוא, לטענת העוררים, הצליח לחיות חיי צנעה וצמצום במקום למגוריו, לא הופכת יחידה זו לדירת מגורים.
34. אציין שגם אם נקבל את טענת העוררים כי יש במקום מטבח ושירותים ומקלחת, ואפילו תקניים, הרי עדיין לא ניתן היה לקבל טענת דירה עצמאית ולו מיתר הטעמים של אי הפרדת ספקי החשמל, מים, ארנונה בין היחידה ליתר הבית, לא כל שכן הגשת בקשה (גם אם לא הייתה מתאשרת) לפיצול הבית לשתי דירות.
35. רוצה לומר, אף בעיני העוררים, היחידה לא היוותה דירה בפני עצמה הגם שהייתה לה כניסה נפרדת ושירתה היא מי מבאי הבית או להכנסה צדדית מדמי שכירות ואולם כחלק מהבית ולא כדירה נוספת עצמאית.

36. בדיוק כפי שעצם הכנסת דלי מים וגזיה למערה או לאוהל לא הופכת אותם לדירת מגורים כך גם במקרינו אנו.
37. וכאמור, בתיק זה, המטבח שנראה בדמיון המודרך מהראיות והסרטונים לא יכול להוות מטבח לפי כל קנה מידה. לכל היותר היווה פתרון זמני בכדי לאפשר שימוש זמני באותה יחידה בדיוק כפי שהמקלחון מעל השירותים הינו פתרון בדוחק לחדר מקלחת.
38. אכן, ליחידה יש כניסה נפרדת ואולם, כאמור, ענייננו בבית קרקע וניתן (בהיתר ובוודאי שללא היתר ובניגוד לחוק כבמקרינו) לפתוח כניסה נפרדת. אין בכך בכדי לאפשר פיצולו התכנוני של הבית ו/או בכדי להוות אסמכתא להפיכת הבית ל- 2 דירות.
39. העוררים לא הצליחו להציג כי מבחינה תכנונית ולו מנקודת ראייתם, היחידה מהווה דירה נפרדת ועצמאית.
40. עצם חלוקת הדירה באופן פיזי אין בה בכדי לייצר 2 דירות נפרדות לצרכי חישוב מס. הסכמה למצב כזה, בניגוד להיגיון הבריא, תגרום לכך שכל סגירת דלת תייצר "דירה נפרדת" לצורך תכנון מס אגרסיבי ולא לכך כיוון המחוקק.
41. גם לא ניתן לראות את אותה תוספת נפרדת כ"חלק מדירה" או "מיועדת למגורים לפי טיבה".
42. הסכמה לכך, עשויה לגרום לכך שכל נישום יסגור דלת ו/או יפתח דלת בקיר ובכך "יזכה" לחישוב מס בדרך הנוחה לו ביותר כלכלית, יפגע בדיני ואחידות המס ובתכלית החקיקה.
43. כאמור הדבר אינו עומד במבחן ההיגיון הבריא וגם לא בכוננת המחוקק כפי שניתן ללמוד מדברי ההסבר לתיקון 8 לחוק.
44. **רביעית**, לפיצול דירה יש משמעויות הן מבחינת תשלומי היטל השבחה, תשלומי ארנונה, מבחינת צפיפות דיור מותרת, מבחינת עלויות צריכת מים והן מבחינת מיסוי ועלויות לרישומה בנפרד כבית משותף בפנקס הבתים המשותפים.
45. ככל שהעוררים היו רוצים כי יהיו בבעלותן 2 דירות היה עליהן לפעול במסלול תכנוני לקבלת היתר בנייה מתאים, לשלם את היטל השבחה המתבקש מכך, לעמוד בהוראות דיני התכנון לעניין 2 פיצול דירות (כדרישת ממ"ד ככל שקיימת) וכמובן להפרידן פיזית, מבחינת ארנונה, מוני חשמל מים וגז ואף לרשום הדירות בנפרד כבית משותף בפנקס הבתים המשותפים.
46. מכלול הראיות מעיד על כך שאף העוררים לא ראו ביחידה זו כדירה עצמאית.
47. עצם בניית "מעין מטבחון" במסדרון מעיד על כך כי מדובר בדירה אחת (בית קרקע) אשר חולקה, בניגוד להיתר, ליחידות משנה אך אין בכך בכדי לייצר 2 דירות נפרדות.
48. באותה דרך היה ניתן לחלק כל חדר בנפרד ולטעון למספר דירות רב יותר בכדי לקבל הקלות מס - ואין להכשיר דרך אקרובטית זו שנוגדת היא את מדיניות ותכלית המס הראויה.
49. יתרה מכך, אין לראות מפצל דירה, בניגוד להיתר בנייה, כמי שבבעלותו שתי דירות לצורך הקלות מס **"בכדי שלא יהא חוטא נשכר"** (משנה מסכת חלה פרק ב' משנה ז'), הגם שאין בכך להוות טעם יחיד.
50. כאמור, כלל הנסיבות במצטבר, וכל אחת מהן בנפרד, עומדות בניגוד לעמדת העוררים. הגם שיתכנו דירות שיפוצלו ואשר נכיר בהם כדירה נפרדת ועצמאית - אין זה המקרה.
51. עוד אוסיף כי דווקא הבית בכללותו (על היחידה) מתאים להגדרה דירת מגורים בחוק ובמילים "חלק מדירה" לא התכוון המחוקק לחלוקה של הדירה עצמה בכדי לייצר דירות משנה אלא למצב שהיה קיים בערב של החוק, בו בשל גלי העלייה בישראל, אוכלסו דירות ביותר ממשפחה אחת (חלקם הוכרו כדיירים מוגנים ורכשו את חלקם בדירה) ומצב זה הוסיף והתקיים שנים רבות ועד היום, בחלוף 72 שנה מקום המדינה, עדיין אנו רואים מצבים אלו, שמאפיינים אזורים שנבנו טרם קום המדינה.

52. בעניין "מגורים לפי טיבה" הרי אפנה לפסק הדין שיצא בפני הרכב ועדת ערר בהשתתפותי, בראשות ס'הנשיא, הש' רון סוקול, בבית משפט זה, בפרשת מנו (ו"ע 14-12-20028, מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, 11.6.2018) ולדברי שם (להלן - "פרשת מנו").

53. בשונה מפס"ד מנו, בו התב"ע מעולם לא שונתה ונועדה לבית בודד למגורים, לא הוצגו ראיות לכך שבשטח ניתן היה להקים בית דו משפחתי ושאכן כך נהגו. בהתאם לשמאי ניתן עתה לבנות על החלקה בית רווי בן 12 יח"ד.

54. מהראיות שהוצגו בפנינו ובעת שקבעתי כי היחידה מהווה חלק מהבית כדירת מגורים עצמאית אחת, הרי למעשה אינינו נדרשים עוד לבחון האם מתקיים המושג "מגורים לפי טיבה" היות והיחידה נכללת בתוך הבית שמהווה דירת מגורים.

55. לסיכום, אין לקבל על הדעת שמשיקולי מס יוכל כל בר דעת לסגור קיר (או לבנותו כך מלכתחילה בניגוד להיתר) ולזכות בהטבות מס מבלי שיחויב בחבויות השונות המוטלות עליו כהוצאת היתר בניה, כתשלום היטלי השבחה על פיצול הדירה וכיוצ"ב ובפרט כאשר הוא עצמו נוהג בבית כולו כדירה אחת.

56. מטעמים אלו, יש לדחות את הערר ולקבל את עמדת המשיב.

57. לפיכך אני מצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה כמפורט בסעיף 53 לפסק דינה.

אשר על כן, נפסק כאמור בסעיף 53 לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת אורית וינשטיין, לרבות בעניין הוצאות המשפט.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט"ז אייר תש"פ, 10 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

(-) חברה

(-) חבר

(-) יו"ר