



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

בראשות כב' השופט הרי קירש - יו"ר הוועדה

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי - חבר

העוררים

1. נירה מעין
 2. שלמה אליעזר נחמה
- ע"י ב"כ עוה"ד רם כספי, זיו שרון, עמית גליק ואדם רועה

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס ורועי רותם
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

רו"ח צבי פרידמן - חבר ועדת הערר

פתח דבר

1. ענייניו של הערר דנן בשומות מס שבח שהוציא המשיב לעוררים בשל מכירת דירה בבניין ברחוב רוטשילד 1 בתל-אביב. הסוגיה שבמחלוקת הינה: מכירת דירת מעטפת אשר הושלמה לדירת מגורים עובר למכירה, כאשר היה ידוע למוכר כי רוכש הדירה אינו מעוניין בהשלמה זו והיא אינה מהווה חלק מהממכר ביחסים שבין הצדדים - האם זכאי המוכר לקבל את הפטור ממס שבח המגיע למי שמכר "דירת מגורים מזכה" שבנייתה הושלמה.

עיקרי העובדות הרלוונטיות

2. ביום 28.5.2007 התקשרו העוררים עם החברות הקבלניות חבס ח.צ. קרדיט (1994) בע"מ וחבס - שכון דן בע"מ (להלן - "חבס") בעסקה לרכישת שתי דירות בבניין ברחוב רוטשילד 1 בתל-אביב, אשר היו בבנייה באותה עת (להלן - "הסכם הרכישה"). האחת, הדירה שמכירתה נשוא ערר זה, דירה מספר 1161 המשתרעת על קומה 16 כולה והשנייה דירה מספר 1151 המשתרעת על מחצית מקומה 15 (גוש 7422 חלקה 116).

לבניין ניתן היתר בניה למגורים שכלל דירות מגורים בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

3. במסגרת הסכם הרכישה הוסכם בין הצדדים כי העוררים יהיו רשאים לאחד את הדירות לדירה אחת או לפצל כל אחת מהדירות לשתי דירות וכי עליהם למסור הודעה בעניין החלטתם בתוך שנה. קרי, במועד העסקה רכשו העוררים זכויות בבניין אשר היה באפשרותם לנצל לבניית 4-1 דירות, לפי בחירתם.
4. עוד בטרם הושלמו הדירות, מימשו העוררים את האפשרות לאחדן ובמסגרת ההסכם לאיחוד הדירות אף רכשו שטחים נוספים בבניין, אשר יתווספו לדירה המאוחדת.
5. ביום 11.8.2010 ערכו העוררים וחבס הסכם נוסף אשר במסגרתו שונמך הממכר מדירת מגורים ל"דירה במצב מעטפת" (להלן - "**הסכם המעטפת**"). על פי ההסכם, הקבלן הופטר ממרבית חיוביו להשלים את עבודות הבנייה בדירה, בתמורה לזיכוי של כ-3.2 מיליוני ש"ח. לפי ההסכם דירת המעטפת כפי שתימסר לעוררים תיעדר כלים סניטריים וברזים, אריחים לריצוף, דלתות פנים וכיוצ"ב.
6. בעקבות ההסכם הנ"ל (הסכם המעטפת) קבע המשיב כי משנרכש נכס שאינו דירת מגורים שבנייתה הושלמה (להלן - "**דירת המעטפת**") אין הנכס מהווה "דירת מגורים" לצורך קביעת מדרגות מס הרכישה. קביעתו זו של המשיב בקשר לסיווג הממכר כנכס שאינו דירת מגורים נותרה על כנה בהעדר השגה על קביעה זו.
7. בשנת 2010 ניתן לבניין "טופס 4" (אישור הרשות המקומית להספקת חשמל ומים).
8. העוררים המשיכו להחזיק את הדירה המאוחדת שבנייתה טרם הושלמה, ורק בשנת 2013 ניתן היתר לפיצול הדירה המאוחדת לשתי יחידות נפרדות (קומה 15 וקומה 16).
9. העוררים משלא גרו בדירה החלו, בשלהי שנת 2013, במגעים למכור את הדירה בקומה 16 וזאת במטרה לנסות למכור את הדירה לפני תום שנת המס 2013, עת אמור להשתנות משטר המס לגבי מכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס (בעקבות תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין).
10. ביום 3.12.2013 חתם עורר מס' 2 על הסכם שיפוץ עם קבלן שיפוצים (אריק עומר) לביצוע עבודות בדירת המעטפת והותקנו בה אסלות, אמבטיות, ברזים, כיורים, דלתות, ריצוף, מטבח וכיוצ"ב. עבודות אלו הושלמו ביום 23.12.2013.
11. ביום 25.12.2013 (עם גמר השיפוץ) נחתם הסכם מכר למכירת הדירה (As Is) בקומה 16



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

(בצירוף מחסנים וחניות) עם רוכש הדירה מר מארק שיינברג, בסכום של 45 מיליוני שקלים, אשר לא התעניין בטיב השיפוץ והיקפו, והחל בהריסת השיפוץ סמוך לאחר רכישת הדירה.

העוררים התנו את המכירה לרוכש רק לאחר שיסתיימו עבודות השיפוץ והדירה תהיה ראויה למגורים לצרכי זכאות לפטור ממס שבח.

12. המוכרים (העוררים) והרוכש הגישו דיווח משותף לרשות המסים, בו הצהירו הצדדים על מכירה ורכישה של "דירת מגורים" והרוכש שילם מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה לדירת מגורים.

13. בפני הוועדה העידו העדים הבאים:

מטעם העוררים: עו"ד עופר פרייליך, עו"ד אמיר פרס, עו"ד אורית קוד, מר עמיחי נאמן, עו"ד גבע חביב, מר שלמה נחמה ומר מארק שיינברג.

מטעם המשיב: רואי זרנצ'נסקי.

סלע המחלוקת

14. הצדדים חלוקים במספר סוגיות:

הראשונה: האם "דירת מעטפת", במקרה ובנסיבות דנן, הינה "דירת מגורים" עוד בטרם ביצוע עבודות השיפוץ, שכן ניתן טופס 4 לבניין (טופס המעיד שבנית המבנה הסתיימה והוא מתאים לאכלוס וניתן לחבר לתשתיות כמו חשמל, מים וטלפון), כעמדת העוררים, או שמא אין המדובר ב"דירת מגורים" היות ובנייתה טרם הסתיימה והיא אינה מיועדת למגורים על פי טיבה, שכן לא מתקיים בה פוטנציאל מיידי למגורים בתנאים סבירים, כעמדת המשיב?

השנייה: בהנחה ש"דירת מעטפת" אינה "דירת מגורים" - האם עבודות השיפוץ שנעשו עובר למכירת הדירה "הפכו" אותה ל"דירת מגורים" בהינתן שהשיפוץ אינו חלק מההסכמות שבין המוכר לרוכש?

השלישית: בהנחה שהמדובר ב"דירת מגורים" - האם המדובר ב"דירת מגורים מזכה", שכן הדירה לא הייתה דירת מגורים במשך ארבע חמישיות מתקופת השבח המחושבת מאז נרכשה דירת המעטפת ולא הייתה כזו במשך ארבע שנים, שכן דירת המעטפת נמסרה לעוררים רק בשנת 2010 ומכירתה הייתה בדצמבר 2013?

הרביעית: בהנחה שהשיפוץ אכן גרם להיות הדירה "דירת מגורים מזכה" - האם רשאי המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

להתעלם מעבודות השיפוץ שבוצעו לטענתו לצרכי מס בלבד, וזאת בהתאם להוראות סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק")?

15. טענה נוספת של המשיב באשר ל"יום המכירה", לפיה המועד הקובע הוא לא מועד החתימה בפועל על חוזה המכר (25.12.2013) אלא מועד גיבוש ההסכמות בעל פה עם הרוכש, נזנחה וננטשה על ידו לקראת תום הדיונים בוועדה ו"יום המכירה" נקבע ליום 25.12.2013.

טענות העוררים (בתמצית)

16. לטענת העוררים מתן הפטור ממס השבח במקרה דנן עולה בקנה אחד עם התכלית החקיקתית שבהענקת פטור ממס במכירת דירת מגורים, מקל וחומר מקום בו העוררים מבקשים זאת בפעם הראשונה בחייהם.

17. הדירה הנמכרת הייתה דירת מגורים, באגף הבניין המיועד אך ורק לדירות מגורים. היא נרכשה על מנת לשמש למגורי העוררים ובני משפחתם ומעולם לא שימשה לכל שימוש שאינו מגורים. ואולם, כך לטענת העוררים, עם התמשכות הליכי התכנון וחלוף השנים, ומסיבות שונות, בהן שינוי צרכיהם של המוכרים וחוסר שביעות רצונם ממגבלות התכנון של הדירה המאוחדת שכפה עליהם הקבלן, החליטו העוררים כי הם לא יעברו להתגורר בדירה המאוחדת. מאוחר יותר החליטו העוררים לפצל את הדירה המאוחדת ולמכור את הדירה בקומה 16 תוך ניצול הפטור ממס השבח שעמד להגיע לקיצו בתום שנת 2013 עם כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק.

18. עד לאחרונה שלט בכיפה מבחן אובייקטיבי דווקני למבחן השימוש בדירה לפי טיבה שכונה "מבחן האביזרים" (שירותים, מקלחת, מטבח וכיוצ"ב), ואולם הפסיקה שינתה את המבחן הנוקשה והדווקני והנטייה כיום היא לבחון את הגדרת "דירת מגורים" לפי פרשנות תכליתית ולהפעיל לא רק את מבחן האביזרים שבדירה אלא גם את מבחן הפוטנציאל האובייקטיבי הגלום בדירה להפוך לדירת מגורים. כך למשל, ניתן להיעזר גם במבחנים אחרים כמבחני עזר שיאששו את המסקנה המסתמנת מהמבחן הפונקציונלי (פסקי הדין בעניין שכנר, פרדריק חכים, אסתר מנו ועוד).

19. לטענת העוררים, הגיעה העת לוותר כליל על מבחן האביזרים ולפעול לפי המהות הכלכלית הבוחנת את טיבו וטבעו של הנכס (שלא על סמך קיומו ויוקרתו של אביזר זה או אחר) בהתאם למהותה, אופייה, יעודה ותכליתה של הדירה כמיועדת לשמש למגורים.

20. בהתאם להוראת ביצוע של רשות המסים 17/92 שעניינה "הגדרת בניין גמור" לעניין חוק מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

- רכוש, הרי שבמקרה דנן מתקיימים כל התנאים הנקובים בהוראות הביצוע: התקבל טופס 4 עוד בשנת 2010, ובמועד המכירה כללה הדירה את כל המתקנים והאביזרים החיוניים לשימוש למגורים.
21. לטענת העוררים, גם הדירה במצבה לפני השיפוץ הינה בגדר דירת מגורים, אלא שהם ביקשו "ללכת על בטוח" ולוודא כי המכירה אכן תהיה זכאית לפטור ממס ולכן החליטו על השיפוץ עובר למכירה.
22. אין לסווג את הדירה באופן שונה במקרה דנן, שכן המהות הכלכלית האמיתית הינה מכר של דירת מגורים המצויה בבניין מגורים שלא ניתן לעשות בה כל שימוש אחר אלא למגורים, שנרכשה על מנת לשמש את מגורי העוררים וילדיהם ונרכשה על ידי הרוכש לשמש לצורך מגוריו.
23. הרוכש אכן לא התעניין ברמת הגימור בשיפוצים של הדירה והיה נכון מבחינתו לרכוש אותה במצבה שלפני השיפוץ, ואולם חלופה זו לא הוצעה לו וממילא לא נדונה בין הצדדים והוא הסכים, בכפוף לחתימתו על הסכם מכר מחייב, שהדירה תימכר לו כדירת מגורים בתמורה לסכום של 45 מיליון ש"ח. הרוכש ידע היטב כי יידרש לשלם מס רכישה בסכום גבוה יותר כרכישה של דירת מגורים.
- העסקה נבחנת לצרכי מס על פי טיבה כמות שהצדדים עשו אותה ולא על פי טיבה כפי שיכולה הייתה להיות לו עשו הסכם שונה (עניין **אביבית בע"מ**).
24. באשר לטענתו החלופית של המשיב, לפיה עבודות השיפוץ שנעשו בדירה הינם בגדר "עסקה מלאכותית" ורצונו להתעלם מעבודות אלו שנעשו בדירה עובר למכירתה, בהתאם להוראות סעיף 84 לחוק:
- ראשית: לטענת העוררים נטל השכנוע ונטל הראיה מוטלים על המשיב בהתאם לפסיקה של בית המשפט העליון (עניין **סילבאן שטרית**, ועוד).
- שנית: אומנם סמכות המנהל להתעלם מעסקה פלונית ואולם אין לו סמכות, לטענת העוררים, להתעלם מפעולות פיזיות שביצעו העוררים בדירה שבבעלותם. ההוראה האנטי-תכנונית הקובעת את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי אינה מעניקה למנהל סמכות להתעלם מפעולות פיזיות אלא רק מעסקאות משפטיות הנעדרות טעם מסחרי יסודי.
- שלישית: עצם העובדה שהעוררים ביצעו פעולות שאחת ממטרותיהן הייתה לעמוד גם בתנאים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

המחמירים שנקבעו בפסיקה על מנת לזכות בפטור מתשלום מס שבח, אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה" אלא הגשמת מטרת המחוקק במתן פטור ממס לדירת המגורים הפרטית שנועדה לשימוש אישי של העוררים ושל ילדיהם (שנרכשה למטרת מגורים ולא לצרכי השקעה או ספקולציה) ובעניין זה יפים דברי בית המשפט העליון בעניין **סגנון שרותי תקשוב**, המבחין בין "תכנון מס חיובי" לבין "תכנון מס שלילי". במקרה דנן, כך לטענת העוררים, המדובר ב"תכנון מס חיובי".

העוררים לא ניצלו פרצה בחוק אלא מנעו תקלת מס אפשרית.

יתרה מכך עבודות הגמר והשיפוצים נועדו, כך לטענת העוררים, לא רק למטרת עמידה בתנאי הפטור כמטרה שאין בלתי, אלא נועדו גם למקרה שעסקת המכירה לא תבשיל לכדי הסכם מחייב, אלא שניתן יהיה להשכיר את הדירה המשופצת עד שיימצא רוכש אחר.

25. טענת המשיב לפיה אין המדובר ב"דירת מגורים מזכה" מנוגדת לעמדת רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 10/1997 הקובעת כי מניין התקופות של שימוש למגורים יחול רק ביום סיום בניית הדירה ומנוגדת לאלפי שומות שיצאו בשנים האחרונות.

26. לסיכום, העוררים טוענים כי משפורטה והוכחה התשתית המשפטית המדויקת המפרטת את הדרך הראויה לקבלת הפטור מתשלום מס שבח בדירת מגורים מזכה, ומשנתמך עררם של העוררים בראיות רבות לביסוס טענותיהם, על ועדת הערר לקבוע כי המשיב טעה בקביעותו וכי ביום מכירתה הדירה אכן הייתה "דירת מגורים מזכה" ועל כן זכאים העוררים לפטור ממס שבח במכירתה.

27. לחלופין, טוענים העוררים, כי הם נשאו בהוצאות בקשר עם הדירה במהלך השנים והם זכאים לנכות הוצאות אלה, ככל ותדחה טענתם לפטור מלא ממס. העוררים מבקשים לשמור על זכותם לפנות בהתאם לסעיף 85 לחוק בבקשה לתקן את השומות ולנכות את ההוצאות השונות שנשאו בהן, לרבות כל הוצאות ההתאמה שבוצעו בדירה עובר למכירתה.

טענות המשיב (בתמצית)

28. "דירת מעטפת" הינה דירה שבנייתה טרם הושלמה ואין בה את האביזרים הנדרשים לצורך מגורים.

29. "דירת מגורים" הינה דירה שבנייתה הסתיימה והיא מיועדת למגורים לפי טיבה. הפסיקה המוקדמת שדנה בסוגיה זו שמה את הדגש על הימצאותם של המתקנים והאביזרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

המאפיינים מקום מגורים כאבן הבוחן להיות הדירה "דירת מגורים" מבחינה אובייקטיבית. הגמשה מסויימת באופן יישום המבחן האובייקטיבי ניתן למצוא בפס"ד שכנר של בית המשפט העליון, שם נקבע כי אין להסתפק במניין טכני של מתקנים, אלא יש לבחון את "טיב" הנכס בהקשר רחב יותר, אם כי הדגש עדיין מושם על המצב הפיזי של המבנה עצמו. צעד נוסף בהרחבת מהות הבחינה נעשה לאחרונה בפס"ד חכים של בית המשפט העליון, לפיו יש לבחון את המונח "דירת מגורים" גם לפי פרשנות תכליתית וכי המבחן האובייקטיבי-פורמלי של הימצאותם של מתקנים פיזיים בדירה, אינו חזות הכול. לדעת המשיב, הגשמת והרחבת מבחן המתקנים הפיזיים אינה ויתור על מבחן המתקנים, אלא הכוונה היא שאף כאשר קיימים מתקנים פיזיים אין בהכרח להסיק כי מדובר בדירת מגורים, אלא לבחון גם מבחנים נוספים של פרשנות תכליתית.

30. יש לאבחן את ההלכה שנקבעה בפס"ד שכנר בה התקבלה העמדה לפיה גם נכס שאין בו את כל המתקנים הפיזיים עשוי להיחשב "דירת מגורים" מענייננו.

בענייננו, בדירת המעטפת (לפני השיפוץ) לא הייתה חלוקה לחדרים, לא היו בה מתקנים כלשהם ולא ברור אם הייתה מחוברת לחשמל.

31. אין לקבל את טענת העוררים לפיה נקבעה הלכה חדשה הקובעת כי מבחן המתקנים הפיזיים אינו תקף עוד, שכן עמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, תכליתו והפסיקה הנרחבת שפירשה את המבחנים הקבועים בחוק.

32. האם השיפוץ שנעשה בדירה ערב מכירתה הפך את "דירת המעטפת" ל"דירת מגורים"? לדעת המשיב התשובה הינה שלילית היות שהצדדים (המוכרים והרוכש) לא ראו בשיפוץ כחלק מהנכס הנמכר והאחריות שניתנה לרוכש אינה כוללת אחריות בגין עבודות השיפוץ, שכן ברור היה לצדדים שהמדובר בשיפוץ לצרכי מס בלבד, המיועדת לפירוק בתוך ימים ספורים ועל כן אין כל משמעות לאחריות שתינתן בגינה. זו גם הסיבה שבחזרה המכר בולט היעדר פירוט מינימלי של המתקנים הנמצאים בדירה והיעדר התייחסות לשיפוץ.

33. העוררים חתמו על הסכם השיפוץ רק לאחר שנמצא רוכש לדירתם ורק לאחר שסוכם עימו המחיר אשר נקבע מבלי לקחת בחשבון את השיפוץ. השיפוץ שנעשה הינו למראית עין בלבד ותכליתו הייתה לשמש תפאורה לסרטון וידאו שנעשה בדירה לצורך קבלת הפטור ממס. העוררים הסתפקו בקבלן שיפוצים שבחר בעצמו את אבזור הדירה ולא היו מעורבים בבחירתו ולא בתוכנית האדריכלית.

34. לעמדת המשיב, בהתאם למגמת הפסיקה אין לקבל את המבחן הטכני של הימצאותם של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

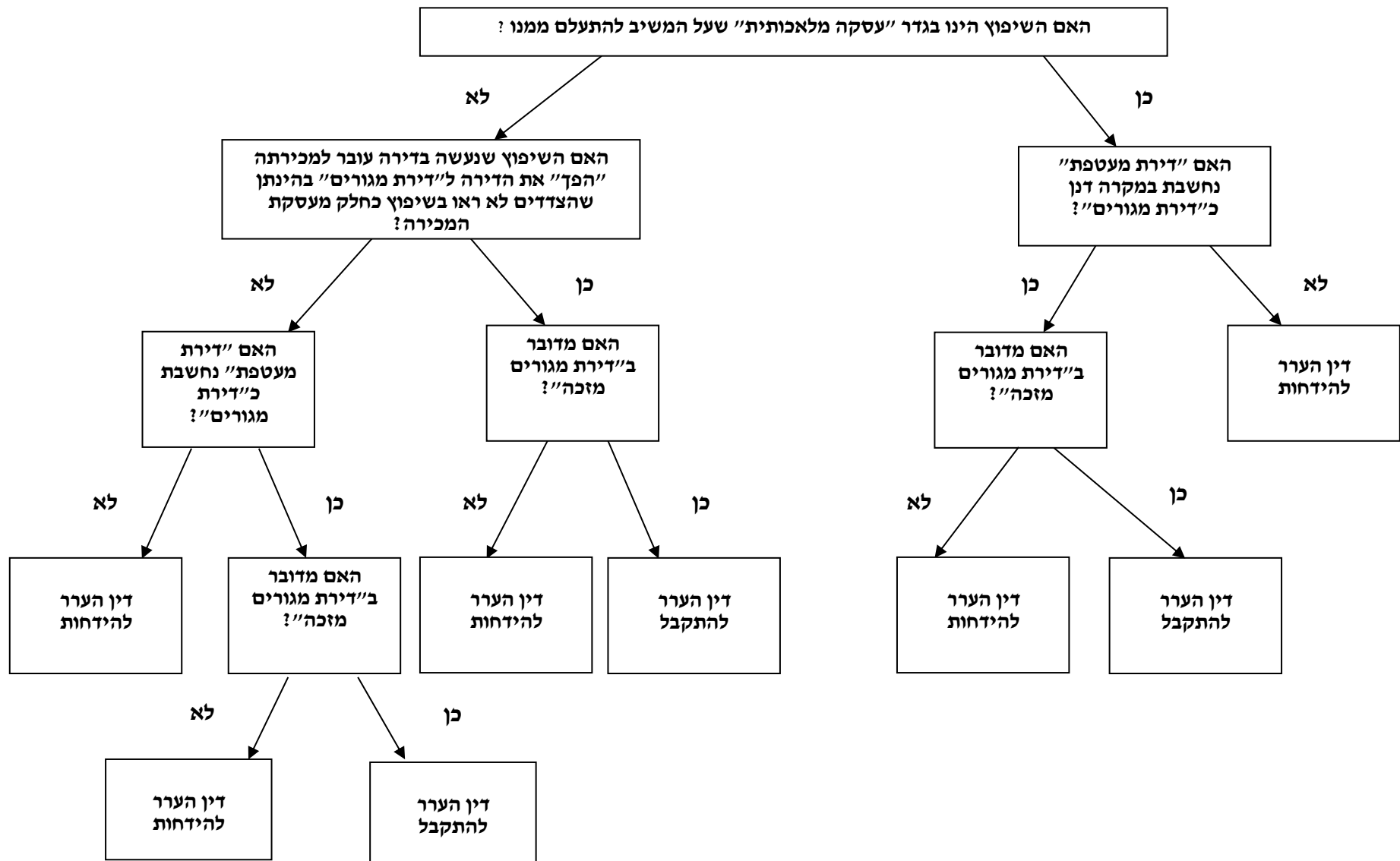
מתקנים פיזיים ויש לבחון את כלל נסיבות העסקה ושאר מאפייני הנכס. המהות הכלכלית של ההסכם בין הצדדים הייתה מכירה של דירת מעטפת והשיפוץ כלל לא היה חלק מהממכר המוסכם בין הצדדים. הטיעון לפיו בניית הדירה הסתיימה אינו מתקיים מקום בו עבודות השיפוץ אינן חלק מהממכר והן מיועדות להריסה.

35. לטענת המשיב, העוררים אינם עומדים אף בתנאים הנוספים ל"דירת מגורים מזכה", שכן אף אם יקבע כי הם החזיקו דירת מגורים, היא לא הייתה כזו במשך ארבע חמישיות מתקופת השבח שמחושבת מאז נרכשה דירת המעטפת ולא הייתה כזו במשך ארבע שנים, שכן דירת המעטפת נמסרה לעוררים רק בשנת 2010. המשיב מודע להוראת ביצוע מס שבח 10/1997 ואולם, לעמדת המשיב, הוראת הביצוע לא מתייחסת ל"דירת מעטפת" ולא באה להקל על סיטואציה כבמקרה דנן. כאן מדובר במקרה נדיר שבו רשאי המשיב, כך לטענתו, לסטות מהוראת הביצוע.

36. לחלופין טוען המשיב שיש לסווג מחדש את העסקה שערכו העוררים כעסקה למכירת דירת מעטפת אשר אינה פטורה ממס, וזאת לאור סעיף 84 לחוק, המסמיך את המשיב לקבוע כי עסקה מסויימת הינה "עסקה מלאכותית". העוררים כשלו בהצגת הטעם המסחרי, לא כל שכן טעם מסחרי יסודי, השולל את מלאכותיותה של העסקה. כל מטרתו של השיפוץ היה לקבלת פטור ממס במכירת הדירה למר שיינברג (רוכש הדירה). תכנון המס שערכו העוררים הינו תכנון מס שלילי בהתאם לפס"ד סגנון שרותי תקשוב של בית המשפט העליון, ויש בו משום ביטול כוונת המחוקק אשר ביקש לפטור ממס רק דירות מגורים בישראל שבנייתן הושלמה ואשר מיועדות למגורים על פי טיבן. כמו כן אין לקבל את טענת העוררים בקשר להבחנה בין סמכות המשיב בסעיף 84 לחוק לסמכות המקבילה של פקיד השומה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

דיון ומסקנות

37. דרך הליכתנו בדיון ובהסקת המסקנות, בערר דנן, יהיה כדלקמן:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

המסגרת הנורמטיבית

38. סעיף 49ב' לחוק מקנה פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה וזה לשונו (כנוסחו עובר לתיקון 76 לחוק - הרלוונטי לענייננו):

"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס...

(2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור...

(3) ...

(4) ...

(5) "...

39. "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה";

40. "דירת מגורים מזכה" מוגדרת בסעיף 49(א) לחוק כדלקמן:

"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לעניין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך... כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

41. סעיף 84 לחוק (המקביל לסעיף 86 בפקודת מס הכנסה) מעניק למנהל סמכות להתעלם מעסקאות מסויימות וזה לשונו:

"סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק."

עסקה מלאכותית

42. ראשית נדון בשאלה האם רשאי המנהל להתעלם מעבודות השיפוץ שנעשו בדירה עובר למכירתה מכוח הוראות סעיף 84 לחוק.

43. קולמוסים רבים נשברו, הן בפסיקה והן בספרות המקצועית לגבי בחינת עסקה מסויימת כתכנון מס לגיטימי או כעסקה מלאכותית.

הפסיקה חזרה פעמים רבות על עיקרון חופש בחירתו של הנישום לפעול בדרך שמטרתה להפחית בצורה חוקית את נטל המס, וכך קבע, בין היתר, כבוד הנשיא (דאז) השופט שמגר בע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דוד ואלזה חזון (ניתן ביום 18.5.1994):

"... עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה 'מלאכותי' או 'בדוי'. זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס... אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו..."

44. מרבית חוקי המס מנסים להתמודד עם הניסיונות להימנעות ממס אשר נחשבות כעסקאות מלאכותיות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

בחוק מיסוי מקרקעין - סעיף 84 לחוק; בפקודת מס הכנסה - סעיף 86 לפקודה; בחוק מס ערך מוסף - סעיף 138; בחוק מס רכוש וקרן פיצויים - סעיף 53א', ועוד.

לצורך הדיון נתמקד בפסיקה לגבי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה המהווה את המקביל לסעיף 84 לחוק בשינויים המתאימים.

45. פסק הדין המנחה אותנו כיום לגבי בחינת עסקה כעסקה מלאכותית הנו פס"ד של בית המשפט העליון בעניין **סגנון שרותי תקשוב** (ע"א 2965/08 **סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה**, ניתן ביום 21.6.2011). באותו מקרה הבחין בית המשפט העליון בין **"תכנון מס חיובי"** שמקורו בניצול תמריץ מס שניתן על ידי המחוקק והמהווה תכנון מס לגיטימי לבין **"תכנון מס שלילי"** שהינו תכנון המנצל פרצות הקיימות בחוק, שהמחוקק אינו מודע אליהן, אשר אומנם לא ייחשב בהכרח לעסקה מלאכותית אך ייבחן על פי הנורמות האנטי-תכנוניות והמבחנים שהותוו בפסיקה להפעלתן, במטרה לבדוק אם ניצול היתרון המיסוי לגיטימי אם לאו. בנוסף, בית המשפט העליון עבר ממבחן "הטעם המסחרי הנוסף" (לפיו, די בקיומו של "טעם מסחרי כלשהו" כדי לשלול קיומה של עסקה מלאכותית) למבחן "יסודיות הטעם המסחרי", שדורש שהטעם המסחרי יהיה יסודי דיו כך שלולא הוא, לא היה הנישום מבצע את העסקה".

46. בפסק דין מאוחר יותר של בית המשפט העליון בעניין **גוטשל** (ע"א 1211/14 **יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, ניתן ביום 11.11.2015), קבע בית המשפט העליון כי לגיטימיות תכנון המס תיבחן על יסוד ההבחנה בין "תכנון מס חיובי" (או "נייטרלי") המתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק שעניינה מתן פטור או הקלה במס, לבין "תכנון מס שלילי" המתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. לדבריו, הדרך לאתר תכנון מס שלילי היא על ידי מתן תשובה לשאלה ההיפותטית, האם המחוקק היה משנה את דבר החקיקה לנוכח תכנון המס שביצע הנישום. נפסק כי:

"תכנון מס שלילי הוא, אפוא, תכנון מס שלא זו בלבד שהמחוקק לא שאף להגשים, אלא שהוא אף היה מתנגד לו, לו היה מובא לבחינתו. תכנון מס נייטרלי, עניינו במצבים בהם המחוקק אדיש לאפשרותם של הנישומים להביא לשינוי של נטלי המס, בהם הם חבים." (ההדגשה

אינה במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

יודגש, "תכנון מס חיובי" אליבא דבית המשפט העליון בהלכת סגנון שרותי תקשוב הינו תכנון מס שמקורו בניצול תמריץ מס שניתן על ידי המחוקק (ובעידודו), ואילו אליבא דבית המשפט העליון בהלכת גוטשל יש להרחיב את "תכנון המס החיובי" גם לגבי "תכנון מס נייטרלי", ש"עניינו במצבים בהם המחוקק אדיש לאפשרותם של הנישומים להביא לשינוי של נטלי המס, בהם הם חבים". נדמה לי שבמקרה דנן, כפי שנראה גם בהמשך, ראוי יותר להשתמש במונח של "תכנון מס נייטרלי" הנחשב גם הוא כ"תכנון מס חיובי" לפי הלכת גוטשל (שכן, במקרה דנן, קשה לומר שהמחוקק רצה לעודד מכירת דירת מגורים בפטור ממס).

47. בענייננו, בעוד המשיב טוען, בקליפת האגוז, כי המדובר במקרה דנן ב"תכנון מס שלילי", הרי שהעוררים טוענים מאידך שהמדובר ב"תכנון מס חיובי" שבא למנוע תקלת מס אפשרית והוא תואם את כוונת המחוקק ואת תכלית החוק במתן פטור ממס במכירת דירת מגורים (ראו לעיל את תיאור טענות העוררים והמשיב בתמצית).

48. סעיף 84 לחוק (כמו גם סעיף 86 לפקודת מס הכנסה) קובע, בין היתר, כי עסקה תיחשב כעסקה מלאכותית אם אחת ממטרותיה העיקריות היא "הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה..." (ההדגשה אינה במקור). רוצה לומר, אם עסקה מסויימת מטרתה העיקרית הינה לשם הפחתת מס ואולם אין המדובר בהפחתה בלתי נאותה אזי עסקה כאמור לא תיחשב כ"עסקה מלאכותית" והמנהל לא יוכל להתעלם ממנה.

כך, בעניין הרציקוביץ שנדון בבית המשפט העליון (ע"א 823/75 עמנואל הרציקוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, ניתן ביום 2.6.1976) בנוגע לחישוב המאוחד/הנפרד של בני הזוג הרציקוביץ, אומר, בין היתר, כבוד השופט חיים כהן:

"תחילה נטיתי לחשוב שהפחתת המס שאינה נובעת אלא מחישוב נפרד של הכנסות שני בני הזוג, אינה לכאורה בלתי נאותה: זה עידן ועידנים צועקים הצועקים (או: צועקות הצעקניות) חמס על המחוקק, האוסר את החישוב הנפרד על הכנסות האשה הנשואה וכופה עליה חישוב משותף עם בעלה, כאילו אין היא בגדר אדם העומד ברשות עצמו, אלא מעין שפחה או אמה עברית שכל הכנסותיה הן הכנסותיו של בעלה (תרתי משמע). מצאו בני-זוג דרך להפריד בין הכנסותיהם, ולו לשם הפחתת המס בלבד, תבוא עליהם הברכה - וכיצד ניתן לראות הפחתה זו כבלתי נאותה?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ואולם לאחר שיקול הגעתי לידי מסקנה שלפי העובדות המיוחדות שנקבעו בענין זה, אין מנוס מלראות את הפחתת המס הנכספת כבלתי נאותה.

... הפחתת המס הנובעת מהפרדת אמת נראית נאותה בעיני - אך מצג- שוא כאילו המסגרת שהוקמה נתמלאה תוכן של ממש, וכאילו החברה החדשה היא אמנם בפועל מקור בלתי תלוי בחברה הישנה, הוא העושה את הפחתת המס לבלתי נאותה...

אין צריך לומר שמצב הדברים ניתן לתיקון לקראת שנות המס הבאות." (ההדגשה אינה במקור)

באופן דומה קובע בית המשפט העליון בעניין יוסף אדלר (ע"א 799/79 פקיד השומה ירושלים נ' יוסף אדלר, ניתן ביום 7.6.1983), ואומר, בין היתר, כבוד השופט ש. לוי, כדלקמן:

"... הרי כמו השופט המלומד לא מצאתי אף אני שום דבר בלתי נאות או בלתי מוסרי ביצירת מסגרת אמיתית שבאה למנוע מאשת המשיב שלילת ההנאה מהניכוי המגיע לה לפי חוק בגדר סעיף 9(5) לפקודה." (ההדגשה אינה במקור)

גם בפס"ד אבנעל של בית המשפט העליון (ע"א 761/77 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, ניתן ביום 30.5.1978) עולה העיקרון לפיו עסקה שכל מטרתה לשם הפחתת מס, אך אם המדובר בהפחתת מס נאותה לא תיחשב כעסקה מלאכותית.

בעניין אבנעל המדובר היה בהעברת פעילות ניהול מבעלי המניות לחברה שבבעלותם אשר צברה הפסדים כאשר זו הייתה בשליטתם, לשם קיזוז ההכנסות מדמי הניהול כנגד ההפסדים שצברה החברה, וכך קובע בית המשפט העליון (מפיו של כבוד השופט ויתקון):

"הייתי אומר איפוא ללא היסוס - ובלי לסטות כהוא זה ממצאיו העובדתיים של השופט - שהשירותים שניתנו למערערת היו שירותי ניהול ממשיים... תנאי ראשון, שבקימום תלויה הפעלת הסעיף, הוא שהעסקה מפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס... עדיין מתקשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

אני לראות את ה'מלאכותיות' שבעסקה... המחוקק אינו רואה 'מלאכותיות' בזכות הקיזוז של הפסדים מעסק או משלח יד כנגד הכנסה מכל מקור אחר... מדוע יגרע חלקם של נישומים המנהלים עסק מפסיד בצורת תאגיד ומדוע יהא נבצר מהם להעביר את הכנסתם מכל מקור אחר לאותו תאגיד כדי שתזדווג ותתקזז שם עם ההפסדים?"

49. הווה אומר, עסקה/פעולה שכל מטרתה לצרכי הפחתת מס לא תיחשב כ"מלאכותית" אם היא "מוסרית" ואינה נוגדת את כוונת המחוקק.

50. בין אם נגרוס שהחלופה השנייה של "הפחתת מס בלתי נאותה" הינה חלופה נוספת לחלופה הראשונה של "עסקה מלאכותית" ובין אם נגרוס כי למעשה המדובר בחלופה משולבת, מן הראוי, לטעמי, לבחון בנסיבות המקרה דנן את שתי החלופות (ו/או החלופה המשולבת) - האם המדובר בעסקה מלאכותית עקב היות העסקה תכנון מס שלילי, והאם המדובר בהפחתת מס בלתי נאותה.

מן הכלל אל הפרט - במקרה דנן המדובר בתכנון מס נייטרלי (חיובי) / תכנון מס שאינו תכנון מס שלילי / הפחתת מס נאותה

51. לטעמי, לאחר ששמענו את העדויות וקראנו את תצהירי העדים, הגעתי לתובנה לפיה במקרה דנן אין המדובר ב"תכנון מס שלילי" ואין מדובר ב"הפחתת מס בלתי נאותה" שבגינה המנהל רשאי להתעלם הימנה מהנימוקים הבאים:

52. מכירת הדירה בענייננו בוצעה בהתאם לדין ששרר ערב תיקון 76 לחוק, אשר העניק, בין היתר, פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים, בין אם המוכר התגורר בדירה ובין אם לאו, ואף אם הדירה לא שימשה כלל למגורים אלא עמדה ריקה עד למכירתה.

53. בפסיקה ובספרות המקצועית הוצעו מספר הצדקות לפטור זה:

(א) תכלית סוציאלית - דירת המגורים כנכס פרטי אשר נועד לשמש את בני המשפחה למגורים ולא לשמש לצרכי השקעה ורווחים.

(ב) תכלית כלכלית - התמורה במכירת הדירה אמורה לשמש לרכישת דירה חלופית למגורי המשפחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

(ג) מדיניות חברתית - מיסוי הרווח ממכירת דירת מגורים יביא ל"נעילת רווחים" ויקשה על אנשים לשנות את מקום מגוריהם.

(ראו בע"א 1046/12 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, ניתן ביום 21.1.2014; י. סרוסי מיסוי דירות מגורים (2009); א. נמדר מס שבח מקרקעין חלק שלישי - הפטור לדירת מגורים (מהדורה שביעית, 2012); י. הדרי בהשתתפות ט. דיבני מיסוי מקרקעין דירת מגורים, כרך א' - חלק שני (מהדורה שלישית, 2014); וראו גם סעיף 19 לסיכומי המשיב).

54. העוררים רכשו דירה שתשמש למגוריהם ומגורי ילדיהם ותחליף את בית משפחתם הקבוע ברמת השרון. לאחר שהשתנו תוכניותיהם של העוררים בקשר להחלפת מקום המגורים הם החליטו למכור אותה. הדירה הינה דירת מגורים, בבניין מגורים, הדירה נרכשה מקבלן כדירת מגורים, היא מיועדת מטיבה ומטבעה למגורים, השימוש היחיד המותר בה הינו מגורים ולא נעשה בה כל שימוש אחר שסותר את יעודה. הדירה נרכשה על מנת לשרת את בני משפחת העוררים ולא נועדה לשמש נושא להשקעות או לרווחים, וזו אף הפעם הראשונה בה ביקשו בני הזוג (העוררים) להחיל את הפטור על דירת מגורים בגין מכירה שביצעו (כך עולה גם מתצהירו של מר שלמה נחמה, שלא נסתר).

55. עצם העובדה שהעוררים (המוכרים) ביצעו פעולה שמטרתה העיקרית הייתה לעמוד בתנאים המחמירים שנקבעו בפסיקה על מנת לזכות בפטור מתשלום מס שבח, אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה" אלא הגשמת מטרת המחוקק במתן פטור ממס לדירת המגורים הפרטית שנועדה במקורה לשימוש אישי של המוכרים. גם אם כל מטרת השיפוץ הייתה למנוע חשש שאין המדובר ב"דירת מגורים" הרי שאין המדובר ב"תכנון מס שלילי" שכן כל מטרתו היתה ליהנות מהפטור ממס שאליה התכוון המחוקק בהעניקו פטור ממס לדירת מגורים ולא נסיון לנצל פרצה בחוק שאליה לא נתכוון המחוקק.

56. העוררים לא ניצלו "פרצה בחוק". צודקים ב"כ העוררים כי העוררים מנעו "תקלת מס" אפשרית, שכן הדירה נרכשה מקבלן כדירת מגורים, למטרת מגורים, כל עבודות הפנים היו אמורות להיות מבוצעות על ידי הקבלן בהתאם לתכנון הספציפי של העוררים ורק משנתברר כי קצב התכנון של העוררים לא תאם את דרישות הקבלן, הוסכם כי העוררים יבצעו את עבודות הפנים בעצמם (ראו תצהירו של מר שלמה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

נחמה).

57. משכך, המדובר במקרה דנן בתכנון מס שאינו תכנון מס שלילי / תכנון מס נייטרלי (חיובי) / הפחתת מס נאותה, והמשיב אינו רשאי להתעלם מעבודות השיפוץ שנעשו בדירה עובר למכירתה, שנועדו לשם הזהירות למנוע "תקלת מס" אפשרית.

ניקח לדוגמה קבלן בנין שעוסק בעבודה ממושכת אשר על פי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה רשאי לדרוש הפרשה להפסדים כהוצאה שוטפת בשנת המס, אם יבצע 50% מהיקף העבודה (כספי או כמותי). והנה אותו קבלן בשנת מס מסוימת החליט לקראת תום השנה ובסמוך לה להאיץ את העבודות כדי להגיע לביצוע של 50% לפחות מהיקף העבודה וזו במטרה עיקרית לדרוש כהוצאה שוטפת כבר באותה שנה את ההפרשה להפסדים בגין העבודה הממושכת. האם פעולה זו עשויה להיחשב כפעולה "מלאכותית" שפקיד השומה רשאי להתעלם ממנה? לטעמי, אין ספק שהתשובה היא שלילית היות שמדובר במקרה כאמור בתכנון מס נייטרלי (חיובי) ואין המדובר בתכנון מס שלילי. אומנם, במקרה דנן, המוכרים שיערו כי הקונה אמור להרוס את השיפוץ ואולם, כפי שנראה גם בהמשך, אין להתחשב בכוונת הרוכש לגבי חבות המס של המוכר.

משכך, אין צורך להידרש לסוגיה שהעלו העוררים - האם סעיף 84 לחוק מאפשר להתעלם רק מעסקה מלאכותית ולא מפעולה, או שמא סעיף 84 מאפשר להתעלם גם מפעולה מלאכותית. באמירת אגב אציין כי, לטעמי, אין להבדיל בין הרציונל של סעיף 86 לפקודת מס הכנסה לרציונל של סעיף 84 לחוק, ויש להחיל את "העסקה המלאכותית" גם לגבי "פעולה" לפי סעיף 84 לחוק, ובכך להגשים את עקרון ההרמוניה בין חוקי המס השונים.

האם שיפוץ "הסרק" בדירה ערב מכירתה "הפד" את דירת המעטפת לדירת מגורים?

58. נדון עתה בטענת המשיב, לפיה השיפוץ שנערך בדירה עובר למכירתה אינו מיועד להיות חלק מדירת המגורים, ואין בביצוע עבודות סרק המיועדות לפירוק כדי לשנות את מהות הנכס לצורך קביעת החבות במס. לטענת המשיב, הצדדים לעסקת המכירה לא ראו בשיפוץ כחלק מהנכס הנמכר וזו גם הסיבה שהאחריות שניתנה לרוכש אינה כוללת אחריות בגין עבודות השיפוץ. כמו גם איכות האביזרים והמתקנים שהותקנו בדירה בעקבות השיפוץ אינו תואם דירת יוקרה. לטענת המשיב, התנאי לפיו "בניית הדירה הסתיימה" אינו מתקיים מקום בו עבודות השיפוץ אינן חלק מהממכר והן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

מיועדות להריסה.

59. מהעדויות ששמענו ומהתצהירים שהוגשו לוועדה ואשר לא נסתרו, וכן מסרטון הווידאו שהוצג לוועדה כחלק מנספחי התצהירים, עולה כי עם גמר השיפוץ הדירה חולקה לשמונה חדרים, שלושה חדרי שירותים שאובזרו בכלים סניטריים, כיורים, ברזים וחיפוי קרמיקה. הדירה טויחה ונצבעה, הותקן בה מטבח הכולל ארונות מטבח ו-"אי" באורך של כ-6 מטר, הותקנו דלתות פנים לחדרים, הדירה רוצפה כולה, הותקנה מערכת חשמל (מאור, שקעים ותקשורת) ומערכת מים. בדירה היו חלונות ודלתות יציאה למרפסות מאלומיניום שהותקנו קודם לכן על ידי הקבלן. בדירה זרמו מים, וחשמל אשר זרם דרך המונה הכללי. עם סיום העבודות הדירה הייתה ראויה למגורים רגילים וסבירים (ראו תצהירים של מר שלמה נחמה ושל עו"ד אורית קוד שלא נסתרו).

60. המונח "טיבה" של הדירה מתייחס למהותה, אופייה, יעודה ותכליתה של הדירה כמשמשת ו/או מיועדת לשמש למגורים ולא ל"טיב" במובן איכות או רמת אביזרים ומתקניה. לפיכך, לטעמי, אין להביא בחשבון את יוקרתה של הדירה. דירת מגורים היא דירה, בין שהיא מפוארת ובין אם לאו, הפאר ורמת הגימור אינם נמנים עם המבחנים הקבועים בחוק. החוק שווה לכולם והמבחן היחיד הינו האפשרות למגורים של האדם הסביר ודי בפוטנציאל ממשי. לא זו אף זו, ברי היה לכולם שבכל מקרה הרוכש החדש יתקין אביזרים בדירה שרכש לפי ראות עיניו ותאוותיו ומשכך אין משמעות לרמת האיבזור.

האם יש להתחשב בכוונת הרוכש להרוס את השיפוץ?

61. באשר לטענת המשיב לפיה התנאי של "בניית הדירה הסתיימה" במקרה דנן אינו מתקיים היות שעבודות השיפוץ אינן חלק מהממכר והיה ידוע לעוררים שהן מיועדות להריסה על ידי הרוכש:

הלכה פסוקה היא שכוונת הרוכש אינה קובעת את המס שיחול על המוכר. כך נקבע בעניין פאולה כרמל (ע"א 8244/02 פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 26.11.2003), שם נאמר, בין היתר:

"הלכה היא כי יש לשום את הקרקע לפי מצבה בעת המכירה, ואין זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

משנה מה היה בכוונת הקונה לעשות בה - להחזיקה כמות שהיא, או לפצלה ולמכור חלק ממנה, או להרוס את המבנה שעליה ולהקים אחר במקומו (ראו ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד ואח', פד"י מו(4)...). ההיגיון שבהלכה זו הוא רב, שאם לא תאמר כן אתה עלול לעודד אנשים להערים על שלטונות המס."

כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש רלוונטית רק לעניין מס הרכישה המוטל עליו לפי סעיף 9 לחוק, בעוד מס השבח מוטל על "דירת מגורים" לפי מבחנים אובייקטיביים. כך גם נפסק בעניין טובה נס (ו"ע 9750-12-11 טובה נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים, ניתן ביום 3.10.2012), שם המוכרת מוסתה במס שבח בשל מכירת דירת מגורים, בעוד הרוכש מוסה במס רכישה כאילו קנה "קרקע". וראו גם בעניין פריאנטה (ו"ע 58675-09-14 עו"ד דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 28.2.2016); בעניין הרצברון (ו"ע 18942-06-15 איריס הרצברון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, ניתן ביום 4.5.2017); בעניין לין-ביכלר משאבי אנוש בע"מ (ע"ש 140/99 לין-ביכלר משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל מס שבח מרכז, ניתן ביום 14.2.2001), ועוד.

המהות הכלכלית

62. עוד טוען המשיב בעניין זה שהמהות הכלכלית של הסכם המכר בין הצדדים הייתה מכירה של "דירת מעטפת" (היות שהיה ידוע לעוררים שהשיפוץ הינו ארעי) ויש לשום לצרכי מס לפי המהות הכלכלית.

גם טענה זו יש, לטעמי, לדחות וזאת מהטעם שאם הגענו למסקנה שהמדובר במקרה דנן בתכנון מס שאינו תכנון מס שלילי / תכנון מס נייטרלי (חיובי) / הפחתת מס נאותה, הרי שגם בחינת המהות הכלכלית צריכה להוביל לתובנה לפיה המוכר מכר "דירת מגורים" ולא "דירת מעטפת".

טענה דומה של המשיב הועלתה בעניין קטן ישעיהו (ו"ע 1576-06-17 ישעיהו קטן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 9.9.2019), שם נדון מקרהו של נישום (מר קטן ישעיהו) שמכר "דירת מגורים" אך מנהל מיסוי מקרקעין התעלם ממכירת דירת המגורים וקבע כי על אף האמור בהסכם המכר, נמכרו זכויות בנייה נוספות (קרקע) בלבד, וזאת בהתחשב במהות הכלכלית של העסקה לשיטתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

גם שם דחתה הוועדה פה אחד, שהרכבה היה דומה להרכבה בערר זה, את טענתו של המנהל וקבעה כי זכותו של העורר למכור את "דירת המגורים" ולא את זכויות הבנייה הנפרדות ממנה.

הפן הסובייקטיבי, בין המוכר ובין הקונה, אינו רלוונטי כלל להגדרת "דירת מגורים" לצורך בחינת הפטור ממס שבח המתבסס על הפן האובייקטיבי בלבד. כשם שבית מגורים הנמכר לקבלן לשם הריסתו (כאשר ברור שהמהות הכלכלית מצד הקבלן היא רכישת מגרש) אין בו כדי לשלול את הפטור ממס בשל מכירת דירת מגורים אצל המוכר. כך גם בעסקת קומבינציה לפיה, אין חולק, שמימוש העסקה כרוך בהכרח בהריסתו של בית המגורים בגינו ניתן הפטור ממס שבח, אם בעת החתימה על ההסכם בית המגורים "שימש למגורים" מהפן האובייקטיבי.

באמרת אגב נציין, כי במקרה דנן הרוכש הצהיר בטופס המש"ח שהגיש, כי רכש "דירת מגורים" ואף שילם את מס הרכישה לפי המדרגות של דירת מגורים (הגם שסכום זה הינו גבוה מרכישת "קרקע").

יתירה מכך, אם נבדוק את המהות הכלכלית של עסקת המכר נראה כי הדירה, עוד טרם שיפוצה ערב מכירתה, הייתה "דירת מגורים" שכן, ניתן לבניין שבו מצויה הדירה טופס 4 (טופס המעיד שבנית המבנה הסתיימה ומתאים לאכלוס וניתן לחברו לתשתיות כמו חשמל, מים וטלפון), כל היחידות בבניין הן דירות מגורים, היה בדירה הפוטנציאל האובייקטיבי הגלום בדירה להיותה דירת מגורים בהתאם למהותה, אופייה ויעודה של הדירה לשמש כדירת מגורים, הדירה הייתה מחוברת לחשמל ולמים. מקובל במכירת דירות יוקרה שהרוכש עורך בדירה שינויים ושיפוץ לפי רצונותיו ותאוותיו תוך התעלמות ממה שקיים בדירה (זו גם הסיבה שרוכש דירת יוקרה מקבלן מבקש לקבל זיכוי מהקבלן והוא מתקין את האביזרים והמתקנים בדירה לפי ראות עיניו), עלות השיפוץ אינו עולה על 5% משווייה של הדירה ועוד (וראו בהמשך הדיון לגבי "דירת מעטפת" כ"דירת מגורים").

רכיב ה"מזכה" שבהגדרת "דירת מגורים מזכה"

63. לטענת המשיב העוררים אינם עומדים אף ברכיב ה"מזכה" של "דירת מגורים מזכה", שכן אף אם יקבע כי הם החזיקו "דירת מגורים", הרי הדירה לא הייתה כזו במשך ארבע חמישיות מתקופת השבח שמחושבת מאז נרכשה "דירת המעטפת" (בשנת 2007) ולא הייתה כזו במשך ארבע שנים, שכן דירת המעטפת נמסרה לעוררים רק בשנת 2010. רוצה לומר, כדי שדירה תקיים את הגדרת "דירת מגורים מזכה" עליה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

להיות "דירת מגורים שבנייתה נסתיימה" למשך ארבע חמישיות מתקופת השבח (במקרה דנן, משנת 2007 ועד 2013) או ארבע שנים לפני מכירתה ותנאי זה אינו תקיים במקרה דנן.

המשיב מודע להוראת ביצוע מס שבח 10/1997 לפיה בעל מגרש הבונה עליו דירה, ייחשב כמוכר דירת מגורים יום לאחר סיום הבנייה על אף לשון החוק הקובעת כי יש לעמוד בתנאי לתקופה "שבשלה חושב השבח".

לטענת המשיב הוראת הביצוע האמורה לא כיוונה למקרה דנן ולתכנון המס מהסוג שנעשה בעניינו, שהוא אף מקרה נדיר שבו רשאי המשיב לסטות מהוראת הביצוע.

טענה זו של המשיב נראית תמוהה מהנימוקים הבאים:

(א) בספרם **מיסוי מקרקעין - פרשנות הלכה ומעשה של המלומדים אבי גורמן ושי אהרונוביץ'** (כרך א', פרק שישי, 557-558, 2017), כותבים המחברים, בין היתר:

"רשות המסים אימצה פרשנות מקלה בכל הנוגע ליישום דרישות הסעיף. בהתאם לפרשנות זו, בחינת הפרשנות למגורים מתחילה רק במועד שבו הפך הנכס לראשונה לדירת מגורים. לאור זאת, מוכר שהחזיק בקרקע פרק זמן ארוך, ובסוף התקופה בנה דירת מגורים ומכר אותה, ייחשב, כמי שעמד בדרישת ה-80%. במקרה זה, גם אם 80% מהתקופה שבשלה מחושב השבח, קרי - מהרכישה ועד למכירה, הנכס לא שימש למגורים, מאחר שהבדיקה מתייחסת רק לתקופה שבה הנכס היה לדירת מגורים - הרי שדרישת הסעיף מתקיימת. פרשנות מקלה זו נעוצה בכך שדרישת הסעיף מתייחסת לנכס מסוג 'דירת מגורים', ועל כן, רק משהפך הנכס לכזה, יש לבחון את שימושיו.

ייתכן, כי מדובר בגישה מקלה יתר על המידה, אולם מאחר שהיא השתרשה כבר בקרב הציבור והואיל ויש לה עיגון מסוים בלשון הסעיף ואף בפרשנות הבאה לידי ביטוי בעמדת הרשות, אנו תומכים בהותרתה על כנה. (ההדגשה אינה במקור)

(ב) אין זה סביר להבדיל בין מי שקנה דירה על קרקע שאז בהתאם להוראת הביצוע ייחשב כמוכר את דירת המגורים יום לאחר סיום הבנייה, לבין מי שרכש "דירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

מעטפת" מקבלן והוא השלים את בנייתה של אותה דירת מעטפת, שהרי "דירת מעטפת" מוגדרת על ידי המשיב כ"קרקע".

(ג) צודקים ב"כ העוררים בטענתם שלפי שיטתו של המשיב, אם העוררים היו משלימים את "דירת המעטפת" כפי שהתקבלה מהקבלן לדירה גמורה וזאת שנה תמימה לפני מכירתה לקונה, והיו עושים בה שימוש למגורים, גם אז לא היו עומדים בתנאי של "דירת מגורים מזכה", הואיל ותקופת השבח החלה בשנת 2007, עת נרכשה הדירה מהקבלן, ונסתיימה בדצמבר 2013 עת נמכרה לרוכש. זוהי מסקנה בלתי מתקבלת על הדעת וספק רב מאוד אם המשיב נהג כך בשומות שהוציא תחת ידו.

(ד) נציין כי לא רק הוראת ביצוע 10/1997 קובעת כי מניין התקופות יחל רק ביום סיום הבנייה של הדירה. כך לעניין "חזקת דירה יחידה" בסעיף 48ג' לחוק קובעת הוראת ביצוע 5/2013 כי "תקופת ה-18 חודשים תמנה מיום סיום בנייתה של הדירה החליפית שנרכשה"; וכך קובעת הוראת ביצוע 32/88 ביחס למניין התקופות לדירה שהתקבלה במתנה ("יש למנות את התקופה מיום שהמוכר קיבלה כגמורה, אף אם רכש את הזכות בעת שבניית הדירה טרם הסתיימה"). המדובר בעמדה עקבית של המנהל שבמקומות מסויימים מקלה עם הנישום ובמקומות אחרים מקשה עליו.

מהאמור לעיל עולה שאין כל הצדקה להבחנה שעושה המשיב ואין כל הצדקה לחרוג מהוראת הביצוע 10/1997 במקרה דנן ודין טענתו זו של המשיב להידחות.

64. **האם "דירת מעטפת" עשויה להיחשב כ"דירת מגורים שבנייתה נסתיימה"?**

המשיב והעוררים עסקו רבות בערר זה בשאלה האם בנסיבות דנן "דירת המעטפת" עשויה להיחשב כ"דירת מגורים". בעוד המשיב בדעה כי "דירת מעטפת" אינה נחשבת לדירת מגורים "שבנייתה נסתיימה" (אלא כ"קרקע"), הרי שהעוררים בדעה כי בנסיבות הערר דנן יש לראות את "דירת המעטפת" כ"דירת מגורים" (גם ללא השיפוץ) (וראו לעיל את תיאור טענות הצדדים, שם מופיע פירוט נרחב יותר של טענות אלו).

משהגענו למסקנה כי אין המדובר בערר דנן בשיפוץ שהוא בגדר "עסקה מלאכותית" אלא בתכנון מס שאינו תכנון מס שלילי / תכנון מס נייטרלי (חיובי), ומשהגענו למסקנה כי אין לקבל את טענת המשיב שהמהות הכלכלית בין הצדדים להסכם המכר הייתה מכירת "דירת מעטפת", וכי אין לקבל את טענת המשיב לפיה אין המדובר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ב"דירת מגורים מזכה" - הרי שדין הערר להתקבל, ואין לנו צורך להכריע בשאלה האם בנסיבות דנן יש לראות ב"דירת המעטפת" כדירת מגורים שבנייתה נסתיימה.

למעלה מן הצורך ובאמירת אגב, ברצוני להוסיף כי לטעמי, בנסיבות הערר דנן, יש מקום לראות בדירת המעטפת כ"דירת מגורים" מהטעמים הבאים:

(א) כפי שהוזכר לעיל, הפסיקה נוטה לאחרונה לשים פחות דגש על הימצאותם של מתקנים ואביזרים המאפיינים מקום מגורים, ונקבע כי המבחן האובייקטיבי-פורמלי של הימצאותם של מתקנים פיזיים בדירה אינו חזות הכול (ראו בעניין שכנר - ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 12.9.2004; וכן בעניין חכים הנזכר לעיל).

(ב) בספרם הנ"ל, אומרים, בין היתר, המלומדים אבי גורמן ושי אהרונוביץ' כדלקמן:

"... כאשר מדובר בנכס המצוי בבניין מגורים, ואשר ברור כי הוא נועד אכן לשמש למגורים, אם חסר בנכס אחד הרכיבים שהוזכרו לעיל, הנכס לכאורה אינו 'דירת מגורים'. עם זאת, דומה כי בשנים האחרונות מתגבש מבחן מהותי יותר. מבחן זה נקבע בפסיקת בית המשפט העליון בעניין שכנר, שבו נקבע כי המבחן העיקרי צריך להתמקד בשאלת פוטנציאל השימוש למגורים. מבחן זה דוחה את הפרשנות הנוקשה של המבחן האובייקטיבי, והוא שם את הדגש על הפוטנציאל של הנכס לשמש כדירת מגורים. בהתאם לכך, נכס המצוי בבניין מגורים שבו יש חיבור לחשמל ולמים, אך חסר בו לדוגמה מקלחת או מטבח, ייחשב כמי שמיועד לשמש למגורים ולכן כ'דירת מגורים', שכן הנכס מיועד בטיבו למגורים, ובשיפוץ קל אפשר למלא בו את החסר. מנגד, דירה המשמשת למשרד וחלוקתה הפנימית נעשתה באופן המתאים לשימוש משרד, עשויה שלא להיחשב 'דירת מגורים' גם אם יש בה שירותים, מקלחון ומטבחון.

אנו סבורים כי מבחן מהותי זה, כפי שנפסק בעניין שכנר, ראוי כי יחליף את הגישה הפורמליסטית של המבחן האובייקטיבי. מבחן זה הולם יותר את דיני המס והוא מונע תוצאות טכניות ובלתי ראויות."

(כרך א', פרק ראשון, 205; ההדגשות אינן במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

(ג) גישה דומה נוקטת גם המלומדת ירדנה סרוסי בספרה **מיסוי דירות מגורים**, ובין היתר כך היא קובעת, בעמוד 75:

"... מפסק הדין [בעניין שכנר] ניתן ללמוד כי במסגרת הבדיקה אם הנכס מיועד על פי טיבו למגורים יש לנקוט גמישות רבה... יש להתחשב בכלל נסיבות המקרה..." (ההדגשה אינה במקור)

(ד) בהינתן שהבניין (שכל היחידות בו משמשות למגורים בלבד) קיבל "טופס 4", לפיו המבנה ראוי לשימוש וניתן לחברו לתשתיות שונות כמו מים, חשמל וטלפון, ובהינתן שבעת רכישת הנכס על ידי העוררים מהקבלן התחייב הקבלן להתקין בדירה את כל האביזרים והמתקנים, אלא שמאוחר יותר העוררים ביקשו לקבל זיכוי כספי מהקבלן חלף זאת שהם התחייבו לבצע בעצמם את התקנת אביזרים אלו תוך שהקבלן דרש מהעוררים והתרה בהם לסיים את עבודות הפנים בדירה, ובהינתן שברכישת דירות יוקרה הרוכשים מעדיפים לאבזר את הדירה לפי ראות עיניהם וכיוצא ב - הרי שבנסיבות מיוחדות אלו יש, לטעמי, מקום לראות את הדירה עוד לפני השיפוץ (דירת המעטפת) כ"דירת מגורים".

לסוגיה זו של "דירת מעטפת" כ"דירת מגורים" השלכות לשני הכיוונים, שכן נישומים יכולים לנצל זאת לרעה ולרכוש "דירת מעטפת" במקום "דירת מגורים" לעניין חסכון במס רכישה. מכל מקום האמור לעיל הינו בגדר אמירת אגב וטוב יעשה המחוקק אם ישנה ויחדד את הגדרת "דירת מגורים" (יתכן שראוי להיצמד לאישור "טופס 4" כקו המבדיל בין "שלד"/"דירת מעטפת" לבין "דירת מגורים" כפי שנרמז על ידי רשות המסים בהוראת ביצוע 5/2013 בעניין הרפורמה במיסוי דירות מגורים בסעיף 3.3 ג).

האמור לעיל, אומנם הוא בגדר אמירת אגב אך יש גם בה גם בכדי לתמוך בתוצאה שדין הערר להתקבל.

סוף דבר

65. העוררים לא ניצלו פרצה בחוק שאליה לא התכוון המחוקק, אלא מנעו "תקלת מס" אפשרית. משכך, שיפוץ הדירה אינו נחשב כתכנון מס שלילי / נחשב כתכנון מס נייטרלי (חיובי) / נחשב כהפחתת מס נאותה. לפיכך, לטעמי, אין למשיב סמכות להתעלם מעבודות השיפוץ שנעשו על מנת לעמוד בגישה המחמירה והנוקשה של "דירת מגורים". כמו גם, אין להתעלם מהשיפוץ גם אם היה ידוע לעוררים כי בכוונת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

הרוכש להרוס את השיפוץ, שכן (כפי שראינו לעיל) אין בכוונת הקונה כדי להשפיע על חבות המס של המוכר. גם את טענת המשיב לפיה אין המדובר ברכיב ה"מזכה" של "דירת מגורים מזכה" יש לדחות. משכך, דין הערר להתקבל.

66. גם האמור באמירת האגב לפיה בנסיבות המיוחדות של המקרה דנן, יתכן ויש מקום לראות את הדירה אף טרם שיפוצה, כ"דירת מגורים", יש כדי לתמוך בתוצאה לפיה דין הערר להתקבל.

67. אשר על כן הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ללא צו להוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו הוא, היות שמדובר בסוגיה מורכבת שיש לה פנים לכאן ולכאן.

יו"ר ועדת הערר, השופט ה' קירש

1. אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חבר הוועדה, רו"ח צבי פרידמן. אבקש לחדד נושאים אחדים.

2. **ראשית**, גם לדעתי הנכס הנמכר ענה על הגדרת "דירת מגורים" בעת העסקה ביום 25.12.2013. כפי שצויין, הנכס חולק לחדרים באמצעות קירות פנימיים קבועים והיו בו המתקנים והתשתיות הדרושים למגורים ולו ברמה בסיסית ביותר. ייעוד הנכס הנמכר לפי דיני התכנון והבנייה והשימוש המותר בו היו למגורים. הבניין כולו הוא בניין למגורים בלבד. דהיינו, אף אם חודש קודם לכן הנכס היה במצב מעטפת, אזי הוכח כי בעת המכירה קומה 16 הייתה בבחינת "דירת מגורים".

נזכיר בתמצית את גלגולי הנכס: הוא נרכש על ידי העוררים כ"דירה על הנייר", כלומר היזם חבס היה אמור לבנות גם את פנים הדירה כדבר כלול במחיר הרכישה. העוררים שכרו אדריכלים ויועצים נוספים לצורך תכנון הפנים (לפני ביצוע על ידי חבס). בהמשך הודיעו העוררים לחבס על רצונם לאחד את הקומות 15 ו-16 ליחידת מגורים אחת ונעשו הכנות בשטח לשם כך. לאחר עיכובים בתכנון הפנים שונתה ההתקשרות עם חבס כך שהיזם היה מחוייב למסירת המעטפת בלבד והעוררים, שקיבלו זיכוי כספי מחבס, נטלו על עצמם להשלים את בניית הפנים. לאחר מכן העוררים קיבלו החלטה, לדבריהם, שלא לעבור לגור בבניין – או אז פוצלו שתי הקומות שוב לשתי יחידות שונות ונעשו עבודות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

השלמה בקומה 15 אשר נותרה בבעלות העוררים. כעבור כשנה, הוחלט לנסות ולמכור את קומה 16 ונעשו עבודות השלמת הבנייה בקומה 16 שהן מושא ערר זה.

3. אינני סבור כי בהקשר זה יש להבחין בין חומרים, מתקנים ואביזרים "פשוטים" וזולים ובין חומרים, מתקנים ואביזרים יוקרתיים ואיכותיים יותר. לעניין עצם קיומה של "דירת גמורים" אלה כאלה מספיקים כדי למלא את דרישות ההגדרה, ואין בסיס לפסילתם של מוצרים או מותגים מסויימים כבלתי מספיקים, וככלל אין זה מתפקידו של המנהל או של ועדת הערר לעסוק בשאלת האיכות והטיב **בהקשר זה**. דומה כי גם המשיב בסופו של דבר זנח הבחנה זו.

4. **שנית**, אינני שותף לדבריו של רו"ח פרידמן, שנכתבו אגב אורחה, אשר לאפשרות כי מעטפת גרידא תיחשב ל"דירת מגורים". אף אם הפסיקה "הגמישה" או "ריככה" את מבחן המתקנים הפיזיים החיוניים כאמת המידה למציאת דירת מגורים, אין פירוש הדבר כי גם בהעדר מוחלט של מתקנים (כלומר, במצב מעטפת), די בפוטנציאל וייעוד כדי לכוון "דירת מגורים" (הרי במקרים רבים ניתן לומר אותם דברים על מגרש ריק). כפי שהדגיש רו"ח פרידמן, אין צורך להכריע בסוגיית המעטפת בערר זה משנקבע כי במועד מכירתו על ידי העוררים הנכס הנדון היה בבחינת "דירת מגורים" אף במובן הפיזי.

5. **שלישית**, אינני יכול לקבל את הטיעון המורכב של המשיב לפיו ה"ממכר" מושא הדיון לא כלל את התוספות לנכס אשר נוספו כתוצאה מביצוע עבודות ההשלמה בחודש דצמבר 2013 ("השיפוץ"). אמנם מר שיינברג היה אדיש לשיפוץ, לא שילם תוספת תמורה בגינו וגם לא דרש להטיל על המוכרים אחריות חוזית לטיב השיפוץ ועמידותו.

אולם, על פי הסכם המכר שנכרת בין העוררים ובין החברה הזרה בשליטת מר שיינברג, העסקה הנערכת היא מכירת "הממכר" (סעיף 4). "הממכר" מוגדר בסעיף 1 להסכם האמור כ"מכלול זכויות המוכרים בדירה לרבות ההצמדות...". המונח "הדירה" מוגדר שם כ"דירת מגורים מס' 1161 הממוקמת בקומה 16 במגדל...". אין כל רמז לכך כי הממכר איננו מקיף את **המחוברים** לדירה בעת המכירה.

כידוע, הן לפי הגדרת המונח "מקרקעין" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, הן לפי הגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, והן לפי הגדרתו בסעיף 3 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, כלולים במושג "המקרקעין" כל המחובר לקרקע חיבור של קבע. לא הועלתה בערר זה כל טענה כי המתקנים שהותקנו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

- בנכס אגב השיפוץ (לרבות קירות, ארונות, כלים סניטריים, דלתות ומרצפות) לא היו בחזקת "מחוברים" לאחר התקנתם.
6. דהיינו, על פי דין המתקנים והרכיבים שהוספו לנכס בעקבות השיפוץ נטמעו בו והיו לחלק מן המקרקעין, **וממילא נכללו בממכר**. לא היה כל צורך לציין זאת במפורש בהסכם המכר. העובדה כי הסכם המכר לא ייחד לאותם מחוברים תניות מפורשות ולא הקצה להם תמורה נפרדת או נוספת איננה גורעת מהיותם חלק מן הנכס הנמכר.
7. ארשה לעצמי לומר כי אינני בטוח שהמשיב, בנסיונו לזכות בערר זה, הביא בחשבון לאן טיעון זה בדבר ההיקף המצומצם של הממכר יכול היה להוביל **במקרים אחרים** אילו היה מתקבל על ידינו.
8. **רביעית**, אני מסכים עם מסקנתו של רו"ח פרידמן כי אף מדובר ב"דירת מגורים מזכה" בנסיבות העניין.
9. **חמישית**, אני מסכים כי הפיכת נכס מקרקעין סתם לדירת מגורים כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין **מסיבה מיסויית בלבד** איננה מצביעה בהכרח על "עסקה מלאכותית" או על "הפחתת מס בלתי נאותה". אם חוקי המס מקנים יתרון להיותו של נכס דירת מגורים על פני כל מצב אחר (מגרש, מעטפת וכו'), אזי הבאת הנכס למצב העדיף – אפילו אם הדבר נובע ממניע פיסקאלי בלבד – איננה מהווה **כשלעצמה** עסקה מלאכותית.
- עם זאת, לא הייתי מגדיר פעולה כזו, באופן גורף, כ"תכנון מס חיובי" (וראו סעיפים 127 ו-138 לסכומי העוררים) ולטעמי אין צורך בערר זה לעסוק בסיווג המעשה כ"תכנון מס חיובי" אם לאו (להבנתי, "תכנון מס חיובי" מתאר מצב בו האזרח נענה להכוונתו המפורשת של המחוקק ועושה דבר שזכה לעידוד מיוחד מצד הרשות המחוקקת או הרשות המבצעת; אינני בטוח כי "דירת מגורים" היא מושא **לעידוד** כאמור בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, ודי בהפניה לשיעורי מס הרכישה **הגבוהים** יותר שחלו על החברה הרוכשת במקרה דנן כדי להראות זאת).
- כאמור עצם השמשותו של נכס כדירת מגורים מטעם פיסקאלי יסודי איננה מביאה מניה וביה למסקנה כי מדובר בפעולה מלאכותית שיש להתעלם ממנה. אם מחוקק המס בחר להתייחס לנכס שאיננו דירת מגורים באופן אחד, ולהתייחס לנכס שהוא דירת מגורים באופן אחר, אזי לכאורה בעל הנכס רשאי, בכפוף להוראות כל דין, לגרום לכך כי נכסו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו'ע 15-10-28079 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

אכן ייחשב דירת מגורים. הדבר הוא חלק מחופש הקניין. "לכאורה" אמרתי, כי כפי שאראה בהמשך, ייתכנו נסיבות מסויימות בהן הפעולה אכן תוכתם בהעדר נאותות.

10. **שישית**, קשה לקבל את טיעון **העוררים** לפיו סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין – שעניינו "סמכות להתעלם מעסקאות מסויימות" – איננו חל על "פעולה", כלומר, מעשה שאיננו בבחינת "עסקה".

לפי קו טיעון זה המשיב לא היה רשאי להתעלם מעצם הבנייה שבוצעה בנכס בחודש דצמבר 2013, בנייה ששינתה את המציאות, דהיינו, את תכונות הנכס, אך לא הייתה חלק מן העסקה מול החברה הרוכשת. הטיעון מושתת על ההבדל בניסוח בין סעיף 84 האמור ובין ההוראה המקבילה בפקודת מס הכנסה, סעיף 86. הרי גם על פי סעיף 86 לפקודה מוסמכת רשות המסים "להתעלם מן העסקה", אולם שם מובהר במפורש כי **"לעניין זה, 'עסקה' - לרבות פעולה"**. הבהרה כזו איננה מצויה בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.

11. הדמיון הרב בין שני הסעיפים המקבילים הנ"ל, הן בלשונם, הן בכותרותיהם, והן בתכליתם, עשוי להביא למסקנה כי המחוקק לא התכוון לצמצם את הסמכות לפי סעיף 84 להתעלמות **מהתקשרויות** בלבד ("עסקאות" במובן הצר יותר), אלא התכוון לכל מעשה (פעולה) שעלול להוביל להפחתת מס בלתי נאותה, כפי שמובהר בפקודת מס הכנסה. אין חולק כי בית המשפט איננו רשאי ליישם דבר חקיקה כאילו הוא מכיל מילים שהמחוקק העדיף להחסיר ממנו. עם זאת, קשה להעלות על הדעת איזו סיבה הייתה גורמת למחוקק להעדיף להקנות סמכות צרה יותר דווקא בחוק מיסוי מקרקעין, בייחוד כאשר שני החיקוקים – הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין – מהווים למעשה קודקס אחד של דיני המיסוי הישיר בישראל. יתרה מזאת, אם צודקים העוררים בטיעון זה, אזי סעיף 84 לא יחול גם על פעולה משפטית (שאיננה בבחינת עסקה), כגון ייסוד ורישום חברה, ולא רק פעולה פיזית כגון השלמת בנייה.

12. אכן גם סעיף 86 בנוסחו המקורי לא כלל את האמירה **"'עסקה' - לרבות פעולה"**, וזו נוספה במסגרת תיקון מס' 13 לפקודה בשנת 1968. אז הוסבר בקיצור נמרץ כי **"מוצע להרחיב את המונח 'עסקה' כך שיכלול גם פעולה"** (ה"ח 769, תשכ"ח, בעמוד 188).

סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין היה קיים באותה עת ומשום מה לא נערך בו תיקון מקביל, כפי שלכאורה התבקש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

13. עוד יצויין כי תיקון דומה נעשה בסעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 בשנת 2002 במסגרת תיקון מס' 23 לאותו חוק. בדברי ההסבר לתיקון זה נאמר:

"ייתכנו מקרים שבהם אדם מבצע פעולה שאינה דווקא עסקה, כהגדרתה בחוק, כשאחת ממטרותיה העיקריות של הפעולה היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. מוצע לאפשר למנהל להתעלם גם מפעולה כאמור ולא רק מעסקה."
(ה"ח 3049, התשס"ב, בעמוד 132)

אולם יש להבין הסבר זה על רקע המשמעות המיוחדת והמדוייקת הנודעת למונח "עסקה" בחוק מס ערך מוסף – הרי זהו מונח המפתח לכל תחולת החוק האמור. "עסקה" מוגדרת באופן מפורט בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, כך שאפילו התקשרויות חוזיות למיניהן עלולות ליפול מחוץ לתחום המושג "עסקה" שם. לעומת זאת, בחוק מיסוי מקרקעין אין כל הגדרה למונח "עסקה" והמילה מופיעה שם במובנה הרגיל והכללי.

14. והנה משהגענו למסקנה, כמפורט בהמשך, כי אין המקרה דנן נגוע במלאכותיות אסורה, הרי אין צורך להכריע בסוגיית תחולת סעיף 84 על מעשה שלכאורה איננו "עסקה" (ומוטב כי הדבר יובהר בחקיקה).

בשולי הדברים אוסיף כי השיפוץ הנדון בוצע כתוצאה מ"עסקה" – זו שנערכה בין העוררים ובין הקבלן אריק עומר. ואם המשיב מוסמך להתעלם מעסקה זו וכן מתוצאותיה, הרי הגענו לאותו מקום.

15. **שביעית**, וכאן העיקר, אני מצטרף לדעתו של רו"ח פרידמן כי בנסיבות הנתונות, השלמת הבנייה באופן מזורז בחודש דצמבר לא הביאה להפחתת מס בלתי נאותה, חרף המניע המיסויי שעמד ברקע ולא הוכחש. התחבטתי רבות בשאלה זו, וזאת בשל טיעון המשיב כי השיפוץ לא היה אלא **זמני**, או בלשונו המהדהדת, תכליתן היחידה של עבודות השיפוץ הייתה **"לשמש תפאורה לסרט"**, כאשר כל המעורבים **"ידעו כי הן [העבודות] יפורקו לאחר ימים ספורים"** (סעיף 50 לסיכומי המשיב). לדעת המשיב, בפנינו עסקה מלאכותית, הנעדרת כל טעם מסחרי יסודי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

טענה זו, המדגישה את ארעיות השיפוץ, ראויה לבחינה בכובד ראש.

16. הבעתי את דעתי (בסעיף 9 לעיל) כי הפיכת נכס מקרקעין לדירת מגורים על מנת ליהנות מיתרון מס כלשהו איננה כשלעצמה (per se) פעולה מלאכותית. טולו לדוגמה מצב בו על פי חקיקת מס מסויימת ייטב לאזרח להחזיק בסוף שנת המס דירת מגורים ולא נכס מקרקעין מסוג אחר (למשל, מגרש). האזרח מזדרז ומקים דירת מגורים כך שהבנייה מסתיימת לפני סוף השנה. לאחר מכן הוא ממשיך להחזיק בדירת המגורים. לכאורה – אין בכך כל קושי. אבל מה יהיה הדין אם בחודש ינואר של שנת המס העוקבת הוא יפרק את הבנוי ויחזיר את הנכס למצבו הקודם – ללמדך כי כל המאמץ נעשה רק כדי להחזיק בנכס מסוג דירת מגורים ביום הקובע (סוף השנה)? דומה כי במקרה כזה אכן מוצדק יהיה להתעלם מן הבנייה הזמנית ולא להעניק לאזרח את יתרון המס המיוחל.

17. מכאן נפנה לעבר הקצה השני: נניח כי אזרח עומד למכור נכס מקרקעין ויצמח לו יתרון מס אם הוא יעשה כן לפני סוף השנה וכי הנכס יענה על הגדרת "דירת מגורים" בעת מכירתו (כמו כאן). לאזרח אין כל ידיעה לגבי תוכניות הרוכש כלפי הנכס, ויתרה מזו, הבנייה מבוצעת באיכות ובטעם שיכולים להוביל את האדם הסביר להניח כי יש סיכוי של ממש שהרוכש ישאיר את בנייה על תלה וישתמש בדירת המגורים כפי שנבנתה על ידי המוכר. דומה כי במצב זה אין לבוא בכל טרוניה למוכר, אף אם תונח הנחה נוספת לפיה הרוכש היה קונה את אותו נכס גם ללא תוספת הבנייה.

18. במנעד זה היכן ממוקם המקרה הנדון?

מחומר הראיות הרב שהונח בפני ועדת הערר בהליך זה עולות שלוש המסקנות הבאות:

- (א) המוכרים ביצעו את השיפוץ כפי שעשו "כדי לצאת ידי חובה" בהיבט המיסוי וניכר כי לא הושקע בשיפוץ כל סכום מעבר למינימום הנדרש כדי להביא את הנכס למצב של דירת מגורים. בנוסף לכך, דחיפות ביצוע השיפוץ נבעה מ"חלון ההזדמנויות" שנוצר כתוצאה משינוי החקיקה שהסתמן אך באמצע שנת 2013.
- (ב) לא הובאה ראיה ישירה לכך כי מר שיינברג אמר או כתב לעוררים או באי כוחם לקראת כריתת הסכם המכר כי בכוונתו להרוס את השיפוץ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

(ג) העוררים הניחו כי שיינברג לא ישאיר את מרכיבי השיפוץ לאורך זמן וצפו שהוא יפעל להסירם לאחר סגירת העסקה (כפי שאכן קרה).

אתיחס לכל אחת מן הנקודות הנ"ל ביתר פירוט.

19. באשר למניע לביצוע השיפוץ, מר נחמה הצהיר כי "הוסבר לי על ידי עורכי דיני כי בהתאם לעמדת מס שבח הדירה בקומה 16 לא נחשבת לדירה 'גמורה' ולכן עלי להשלים את עבודות הגמר בה אם בכוונתי ובכוונת רעייתי לבקש פטור ממס שבח" (סעיף 32 לתצהיר עדות ראשית). עו"ד גבע חביב אשר ייצג את העוררים בעסקת המכירה כתב ביום 26.11.2013 (כחודש לפני חתימת ההסכם) לעו"ד אמיר פרס, שייצג את שיינברג:

"במקביל לבדיקות שלכם - יש לנעול תנאים מסחריים... מצב דירה בעת החתימה/מסירה - ראויה למגורים - ברמה בסיסית מינימלית הכרחית לצרכי זכאות לפטור ממס שבח)".
(דואר אלקטרוני, נספח י"א לתצהירו של עו"ד חביב)

מר נחמה טען כי השלמת בניית פנים הדירה הייתה נדרשת גם במקרה שלא תיסגר עסקת מכירה עד סוף שנת 2013 או אז העוררים היו מעמידים את הדירה להשכרה (ראו, בין היתר, סעיף 33, לתצהיר נחמה). יש מקום לתהות אם השיפוץ הבסיסי שנעשה, מבחינת היקפו ורמתו, אכן היה מאפשר מציאת שוכר המוכן לשלם דמי שכירות המתאימים ליוקרתו של הבניין ולגודלה של הדירה. יש להוסיף כי הדירה בקומה 15 גם "שופצה" באופן דומה ומעולם לא הושכרה לצדדים שלישיים. ועוד: עבודת השיפוץ החלה רק לאחר שנמצא רוכש לנכס. מכל מקום עולה בבירור מתומר הראיות כי המטרה העיקרית של ביצוע השיפוץ, אם לא הבלעדית, הייתה להכשיר את הנכס למכירה כדירת מגורים מזכה עד סוף שנת המס 2013. למותר לציין כי שיפוץ לצורך השכרה לא היה חייב להתבצע באותו לחץ זמן כפי שקרה בפועל עם הקבלן אריק עומר, אשר התחייב בהסכם השיפוץ מול העוררים לסיים את העבודה עד ליום 24.12.2013 והצהיר כי הוא "מודע ללווחות הזמנים הצפופים מאד" (ראו סעיף 3 להסכם האמור, נספח י"ד לתצהירו של מר נחמה).

20. יש מקום לחדד: הסכם המעטפת מחודש אוגוסט 2011 לא רק שיחרר את חבס מן החיוב לבצע את עבודות הפנים בנכס, אלא הטיל חובה על העוררים לעשות כן, וזאת עד לחודש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

נובמבר 2011 (וראו בפרט סעיפים 3 ו-5.2 להסכם המעטפת, נספח ח' לתצהיר שלמה נחמה). העוררים לא עמדו בלוח זמנים זה ובחודש מאי 2012 נשלח אליהם מכתב התראה על ידי חבס (נספח י"ג לתצהיר) ובו דרישה לסיים את עבודות הפנים בהקדם האפשרי. דהיינו, העוררים ממילא לא היו חופשיים להמשיך ולהחזיק בנכס לאורך זמן תוך השארתו במצב מעטפת.

21. בעדותו בפני ועדת הערר מר נחמה נשאל אם מר שיינברג אמר לו שבדעתו לפרק את השיפוץ. מר נחמה השיב: "לא, לא אמר לי..." (פרוטוקול הדיון, עמוד 213, שורה 17). תשובה זו לא נסתרה ומר שיינברג, שאף הוא העיד בהליך זה לא נשאל באופן ישיר אם הוא אמר לעוררים לפני כריתת הסכם המכר כי בכוונתו להרוס או להסיר כל שיפוץ פנימי שיבוצע. דהיינו, אין בפנינו ראיה לכך שהעוררים ידעו **בוודאות** כי עתיד השיפוץ להיהרס.

22. יחד עם זאת, מר נחמה לא הכחיש כי הוא הניח, ברמה גבוהה של בטחון, כי עבודות ההשלמה שהוא מבצע בנכס אכן יוסרו על ידי הרוכש.

נחמה השיב לשאלות חוקרי רשות המסים ביום 18.12.2014 כדלקמן:

ש: מה לגבי הטענה שלנו שאתה אמרת במספר הזדמנויות, לכמה

אנשים, שהשיפוץ אמור להיהרס מיד אחרי המכירה?

ת: מה שאמרתי זה שיש אפשרות סבירה שקונה מהסוג הזה שקונה

נכס מהסוג הזה ירצה לעשות שיפוץ בנכס עצמו."

(עמוד 8 להודעה, שורה 194 עד שורה 197)

בהודעה מוקדמת יותר, מיום 10.11.2014, מסר מר נחמה כי:

"הייתה אפשרות שמי שרכש את הדירה ירצה לראות אותה בצורה

אחרת וירצה לבצע שינויים..."

(עמוד 13, שורות 343-344)

"... ברגע שמכרתי את הדירה לקונה הוא יכול לעשות מה שהוא רוצה

אפילו להשאיר את זה כמעטפת לכל החיים.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

זה שדיברו שזה שקנה את זה בטח יהרוס ויבנה זה היה ברור שזאת
אפשרות שמה שיקרה בסופו של דבר. "
(עמוד 20, שורה 533 עד שורה 535 ; שורה 544 עד שורה 546)

וכן,

"כולם ידעו שיש אפשרות שהדירה הזו תימכר והבעלים החדש יחליט
מה הוא רוצה לעשות שסבירות גבוהה שאדם שקונה דירה במחיר כזה
ישקיע בה סכום משמעותי יותר, זה הגיוני לגמרי."
(עמוד 22, שורה 598 עד לשורה 600)

23. בפני ועדת הערר הסביר מר נחמה :

"... אבל בוא לא נהיה תמימים בעניין הזה, זאת אומרת, היה ברור לי
שאחד כזה, שקנה את הדירה הזאת, נכון שהוא קנה את הנוף של הים
והוא קנה את המיקום, אבל הוא לא יישאר עם דירה בשיפוץ הזה,
לדעתי, למרות שעוד פעם, אני לא הרגשתי שתפקידי להיכנס לנעליו
בעניין הזה, מה שהוא יחליט לעשות, מה שהוא לא יחליט לעשות, אבל
מבחינת האפשרויות שהייתה קיימת, מבחינתי, ואני מכיר את הנורמה
הזאת, זה שהוא יהרוס ויבנה מחדש."
(עמוד 213, שורה 17 עד שורה 22)

24. אשר לקבלן שביצע את העבודות מטעם העוררים, מר אריק עומר, עלתה השאלה אם
נאמר לו מראש כי השיפוץ עתיד או צפוי להיהרס, וזאת מתוך כוונה להשפיע על איכות
העבודה שהוא יעשה והחומרים בהם ישתמש.

מר נחמה העיד כי "אמרתי לו [לאריק עומר] שיש אפשרות, וזו המילה שחסרה פה, יש
אפשרות שהקונה יפרק" (עמוד 235, שורות 18-19).

קודם לכן, מר נחמה נשאל על ידי חוקרי רשות המסים :

"ש: האם היה ברור למשפץ שמה שהוא בונה כרגע הולך להיות מפורק
בקרוב?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ת: אני לא אמרתי לו כזה דבר.

ש: האם מישהו מטעמך אמר לו דבר כזה?

ת: אני לא יודע על זה.

(הודעה מיום 10.11.2014, שורה 338 עד שורה 341)

מר עומר, הקבלן, אף הוא מסר עדות בפני חוקרי רשות המסים:

"... אני לא זוכר שנאמר לי שהעבודה שלי הולכת להיות מפורקת.

...

אני אומר שאני לא זוכר שקיבלתי כזה מידע אבל אני לא שולל שאכן מישהו זרק משהו באויר שמה, אבל לא תיארתי לי שזה באמת אמיתי.

...

משהו בסגנון 'תריץ את העבודה מהר כי ממילא מפרקים'.

(הודעה מיום 10.11.2014, עמוד 6, שורות 141, 147, 148, 157 ו-158).

בהמשך התשאול מר עומר סיג את דבריו:

"אני לא זוכר בכלל שאמרו לי שהעבודה הולכת להיות מפורקת.

(עמוד 10, שורה 269)

"אני לא זוכר שאני אמרתי את מה שתועד בשורה 158 [לאותה חקירה – 'תריץ את העבודה וכו' – ה"ק].

...

אני מבקש לציין שלמיטב זכרוני והבנתי לא נאמר לי באופן מפורש שהעבודה הזו הולכת להיות מפורקת ע"י מזמין העבודה. יכול להיות שנאמרו במהלך העבודה דברים בצורה לא פורמלית כגון: 'הלקוח הבא

שיקנה את הדירה הזו בטח יפרק את כל הדירה'.

(עמוד 14, שורות 367-368; שורה 371 עד שורה 374)

25. עו"ד אמיר פרס, אשר ייצג כאמור את מר שיינברג בעסקה, מסר בעדותו בפני ועדת

הערר:

"ת: היה ברור לי גם שיומיים אחרי זה יגיעו הפועלים של שיינברג

ויהרסו את כל מה שהיה שם. כך שזה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

ש: ולכן, ולכן גם היה לך ברור שהשיפוץ הוא לצורכי מס בלבד. ואין,
ואין צורך באמת לבדוק אותו.
ת: נכון."

26. מצטיירת אפוא תמונה לפיה העוררים יצאו מתוך הנחה או ציפייה כי הרוכש לא ישאיר את השיפוץ על כנו, וזאת בהסתברות גבוהה בהתחשב בטיב הנכס ומחירו (45 מיליון ש"ח).

העוררים כמובן לא יכלו לדעת זאת **בוודאות מוחלטת** וכפי שהעיד מר נחמה, " ... יש אפשרות שהוא [הרוכש] **ישתהה**, כמו שאני השתהיתי בתכנון שלי תקופה ארוכה, גם הוא **ישתהה**" (עמוד 235, שורות 20-21). אף לא הוכח כי מר שיינברג אמר למר נחמה או למי מטעמו כי בכוונתו להרוס את השיפוץ.

27. הזמניות הצפויה של עבודות השלמת פנים הנכס אכן מקרבת את מעשי העוררים להפחתת מס **בלתי** נאותה – מעין תרגיל שכל כולו נעשה על מנת לזכות בפטור ממס. ואכן הציפיה הנ"ל התממשה ותוך זמן קצר מאד לאחר העסקה החל הרוכש במלאכת ההריסה.

28. מאידך, גורלו של השיפוץ כבר לא היה בשליטתם של העוררים לאחר המכירה, ומבחינתם הם מכרו נכס העונה על הגדרת "דירת מגורים" והיו אדישים לתוכניות הרוכש לעתיד (וממילא לא יוכלו להשפיע עליהן בהעדר כל יחסים מיוחדים בין הצדדים).

בהקשר זה ייאמר כי טיב החומרים ששימשו לשיפוץ איננו תורם לניתוח "נאותות" הפעולה – הרי ככל הנראה גם מתקנים באיכות גבוהה יותר היו מפורקים על ידי הרוכש כעניין של טעם אישי בנכס כה יקר.

כמו כן, לא הובאה ראיה לכך כי עצם ההתקנה נעשתה בדרך מרושלת או ארעית, באופן המערער את מעמדם של המתקנים והאביזרים כ"מחברים".

29. יתרה מזו, והדבר ראוי להדגשה, במקרה הקונקרטי הנדון, העוררים רכשו מלכתחילה דירות מגורים מן היזם (חבס) ורק בשל התהפוכות והעיכובים שחלו בתכנון הקומות שונתה מהות הרכישה בשלב מאוחר יותר לרכישת מעטפת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

30. יש אפוא להסיק כי העוררים נפרדו מהנכס כאשר הוא מקיים את יסודות ההגדרה של דירת מגורים. פירוק השיפוץ לא היה חלק מאומד דעתם **המשותף** של הצדדים, וככלל, אין זה רצוי להטיל מס שבח על מוכרים בהתאם לכוונותיהם ולמעשיהם המאוחרים יותר של הרוכשים. על כן, ולאחר היסוס, אני מסכים לתוצאה אליה הגיע רו"ח פרידמן.

עו"ד ושמאי מקרקעין, דן מרגליות - חבר ועדת הערר

אחת השאלות הנכבדות בעניינינו היא האם להחיל את "מבחן הסבירות" על אופן וגובה הגימור שבוצע בנכס כדי להביאו למצב של "דירת מגורים". למעשה יוצא כי גימור מבנה לא גמור כדי להביאו לרמת דירת מגורים יכול להיות בסכום מזערי זניח. הרי ניתן לשים בדירה מתקנים פשוטים ביותר ואפילו משומשים. האם הדבר עומד בבחינת רוח החוק והמטרה שלשמה ניתן פטור דירת מגורים.

רואים כי בשנים האחרונות חל כרסום גדול במתן פטור דירת מגורים. המחוקק צמצם את הפטור גם מבחינת כמות וגם מבחינת סכום התמורה. ייתכן שהיה מקום לקבוע כי האופן שבו נעשה הגימור מלאכותי במובן חוק מיסוי מקרקעין.

הקו שבא לידי ביטוי בפסיקה שפורטה על ידי חברי למושב מראה לכאורה כי נכון להיום יש מקום לקבל את הערר בשאלה האם מדובר בדירת מגורים. לטעמי, שאלת אופן ומהות הגימור לא עלתה בפסיקה הקיימת וכך גם האם צריך להיות יחס כלשהו בין השלבים השונים של בניית דירת מגורים. מבחינה שמאית גרידא עלות השלד של דירת מגורים מגיעה כדי 40% ואילו עבודות הגמר כדי 60%.

לאחר שעיינתי בחוות הדעת של חברי אני מסכים לתוצאה אליה הגיעו (לאור הפסיקה הקיימת), ולהנמקה של יו"ר הוועדה.

הוחלט פה אחד כאמור בסעיף 67 לחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח שני הצדדים.

ניתן היום, כ"ז תמוז תש"פ, 19 יולי 2020, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 יולי 2020

ו"ע 28079-10-15 מעין ונחמה נ' מקרקעין תל אביב

דן מרגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין - חבר

צבי פרידמן, רו"ח
- חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר הוועדה