

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 מאי 2024

ו"ע 13755-04-23 בולג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

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

כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
מר יהושע ביליצקי רו"ח, חבר הוועדה
מר תמיר שדה שמאי מקרקעין, חבר הוועדה

קרולין אן בולג

עוררת

ע"י ב"כ עו"ד דביר אביאל, אדם אלימלך

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

משיב

ע"י ב"כ עו"ד נעה אלשיך

פמת"א (אזרחי)

פסק דין**השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה:**

לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בסוגיה של תשלום מס רכישה. עניינו של הערר בפרשנותה של תקנה 21 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה" או "התקנות"), ובפרט, בשאלה האם התקנה חלה גם בעניינם של תושבי חוץ בעלי דירת מגורים בחו"ל.

רקע בתמצית ועיקרי הערר

1. העוררת, הגב' קרולין בולג (להלן: "קרולין" או "העוררת"), נשואה למר אנדרה בולג (להלן: "אנדרה") משנת 2005. בני הזוג הם תושבי חוץ ומרכז חייהם הוא בציריך, שוויץ. עם זאת, בני הזוג מרבים לשהות בישראל, בין היתר, מטעמים משפחתיים.
2. ביום 1.11.1998 וטרם נישואיו לקרולין, רכש אנדרה דירת פנטהאוז בבניין הממוקם ברחוב פנקס 50, תל אביב (להלן: "הדירה"). במהלך ביקוריהם בישראל, בני הזוג מתגוררים בדירה.

3. ביום 2.11.2021 העביר אנדרה את מלוא זכויותיו בדירה לקרולין, ללא תמורה. קרולין ביקשה פטור ממס רכישה על פי [תקנה 21](#) לתקנות מס רכישה. המשיב סירב להעניק את הפטור ומכאן ערעור זה.

טענות העוררת בתמצית

4. זוהי דירת המגורים של בני הזוג בישראל ובני הזוג מתגוררים בה יחדיו. מטעמה של העוררת העידו בני הזוג; עו"ד אבידן רומנוב, שהוא מיופה כוחם בישראל; ומר יצחק פריינטה, שהוא הקבלן המטפל בתחזוקה השוטפת של הדירה. בני הזוג העידו כי הם מבקרים בישראל לעיתים תכופות ובמהלך הביקורים הם מתגוררים בדירה יחדיו. במצטבר, הם מתגוררים בדירה מספר חודשים בשנה. זאת למעט בתקופת הקורונה במהלכה נמנעה מהם הכניסה לישראל.

5. כך, בשנים 2018 ו-2019 בני הזוג שהו בישראל בין 106 ל-140 ימים בכל שנה. בשנים 2020 ו-2021, לאחר פרוץ הקורונה, בני הזוג שהו בישראל בין 13 ל-53 ימים בכל שנה. בשנת 2022 קרולין שהתה בישראל 123 ימים ואנדרה 93 ימים, ובשנת 2023 עד לתאריך 22.6.2023, קרולין שהתה בישראל 140 ימים ואנדרה 130 ימים, כאשר במרבית הזמן בני הזוג שוהים בישראל יחדיו ובכל אותו הזמן הם שוהים בדירה.

6. זוהי דירת המגורים היחידה של בני הזוג בישראל והם מעולם לא התגוררו בדירה אחרת בישראל. איש לא התגורר בדירה מלבדם, למעט מקרה אחד שאירע בתקופת הקורונה בו בתה של העוררת עברה להתגורר בדירה בשל מחלת בנה הפעוט. בני הזוג מחזיקים בדירה דרך קבע את פריטיהם האישיים וכן הם מחזיקים בחניון הבניין רכב המשמש אותם במהלך שהותם בישראל. בני הזוג גם מחזיקים דרך קבע סוכנת בית וגן.

7. במקרה דנן לא מדובר בדירת נופש ולא מתקיימת כל מגבלה משפטית או עובדתית המונעת את מגורי בני הזוג בדירה על פני כל ימות השנה. הן מבחינה אובייקטיבית והן מבחינה סובייקטיבית מדובר בדירת מגורים. השימוש שעושים בני הזוג בדירה הוא מן הסוג והאופי המקובל בדירה שמתגוררים בה. מבחינת אינטנסיביות ואורך תקופת השימוש, בני הזוג שהו בדירה כשלושה עד ארבעה חודשים מידי שנה למעט שנות הקורונה. יישום הפרמטרים שנקבעו בפסיקה לעניין הגדרת "מגורים" במקרה דנן צריך שיעשה בשינויים המחויבים מן העובדה שמבקש הפטור הוא תושב חוץ.

8. מבחינה סובייקטיבית, בני הזוג העידו בחקירתם כי הם רואים את הדירה כביתם (Home) היחיד בישראל.

9. עמדת המשיב בהשגה הייתה כי העוררת אינה יכולה לבקש פטור לפי [תקנה 21](#) לתקנות מן הטעם שאינה מתגוררת בישראל רוב ימות השנה. נוכח עמדה זו של המשיב, לא התקיים בשלב ההשגה כל דיון בשאלת מגורי בני הזוג בדירה וממילא המשיב לא דרש

להציג מסמכים להוכחת המגורים המשותפים בדירה. עניין המגורים המשותפים בדירה הפך להיות פלוגתא רק לאחר הגשת הערר.

10. פרשנות המשיב הופכת את [תקנה 21](#) לתקנות לאות מתה עבור תושבי חוץ, על אף שהדבר לא עולה מלשון התקנה. המשיב לא נוהג בהגינות כאשר הוא מסרב להתעלם מתקופת הקורונה בבחינת המגורים.

טענות המשיב בתמצית

11. עמדת המשיב היא כי [תקנה 21](#) תחול רק ביחס לבני זוג אשר מתגוררים יחד בדירת מגורים שהיא דירת הקבע העיקרית שלהם בפרק זמן נתון. [תקנה 21](#) לא נועדה לחול על מגורים משותפים במספר מקומות מגורים שיחשבו כמגורי קבע (בין ישראל ובין בחו"ל), באותה תקופת זמן.
12. עמדה זו נובעת מלשון התקנה, מתכליתה ומהאופן בו יש לפרש את הפטור שבתקנה. כמו כן עמדה זו מתבקשת נוכח עמדת המחוקק ביחס למיסוי תושבי חוץ, בפרט במס רכישה, ומניעת הטבה לתושב חוץ שאינה מגיעה לתושב ישראל.
13. לשון [תקנה 21](#) אינה מחריגה תושבי חוץ, ואף עמדת המשיב באשר לפרשנות התקנה איננה מחריגה תושבי חוץ. ואולם, תכלית התקנה מובילה לפרשנות מצמצמת ביחס לתושבי חוץ, כזו שתייצר שוויון ביחס לתושבי ישראל.
14. תושב ישראל אשר לו דירת מגורים אחת, שהיא דירת מגורי הקבע שלו עם בן זוגו המתגורר עימו, יהיה זכאי לפטור הקבוע [בתקנה 21](#). תושב ישראל אשר לו שתי דירות מגורים או יותר, יוכל ליהנות מהפטור [בתקנה 21](#) רק עבור דירת מגורים אחת בפרק זמן נתון, שהיא דירת המגורים הקבועה העיקרית שלו.
15. לעמדת המשיב, כך גם לגבי תושב חוץ. אם לתושב החוץ אין דירת מגורים קבועה עיקרית בחו"ל ובביקוריו בישראל יש לו דירת מגורים אחת שאותה הוא רואה כדירת המגורים העיקרית שלו, הוא יוכל ליהנות מהטבת המס [שבתקנה 21](#).
16. תכלית הסעיף מתאימה יותר לחלוקה מחדש של זכויות או העברה חלקית בין בני הזוג, וזה גם השימוש התדיר שנעשה בה. תכלית הסעיף איננה העברת הזכויות במלואן מאחד מבני הזוג לשני, על דרך של חלופת ירושה כזו או אחרת. אף לכך השפעה בפרשנות התקנה בענייננו כאשר הועברו מלוא הזכויות בנכס מאנדרה, שרכש את הדירה לפני נישואיו לעוררת, אל העוררת.
17. יש להוכיח בראיות משמעותיות ואובייקטיביות את מגורי הקבע המשותפים בדירה. בנטל זה לא עמדה העוררת. לו הייתה מוצגת מלכתחילה גרסה מלאה בצרף ראיות טובות, הרי שאז יכול היה המשיב לבחון את המקרה. ואולם, עד היום לא הוצגו הראיות הנדרשות לביסוס עמדתה של העוררת. גם לא ניתנו הסברים מניחים את הדעת לצריכה חריגה של חשמל ומים בתקופת הקורונה, כאשר העוררת ואנדרה לא

התגוררו בדירה. זאת, גם אם מקבלים את ההסבר בדבר מגורי הבת בדירה בתקופה זו.

דיון

18. [תקנה 21](#) לתקנות מס רכישה קובעת כי:

"על אף האמור בתקנה 20 מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן-זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס רכישה".

להשלמת התמונה יצוין כי [בתקנה 1](#) לתקנות מס רכישה הוגדרה "דירת מגורים" "כהגדרתה בסעיף 9" לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

[בסעיף 9](#) לחוק הוגדרה "דירת מגורים" כדלהלן: "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, והכול למעט דירה המנויה בפסקה (3);

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;

(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה, אם יש עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה כדירת מעטפת; לעניין זה, 'דירת מעטפת' – דירה, בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם הסתיימה, שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה".

לא למותר לציין כי במסגרת [סעיף 9](#) לחוק הוגדרה גם "דירה יחידה", שהיא דירת המגורים היחידה של הרוכש בישראל.

ניתן להיווכח כי לעניין הגדרתה של דירת מגורים לפי [תקנה 21](#) לתקנות, אין כל תנאי, דרישה או חובה כי דירת המגורים תהיה דירת המגורים היחידה, אלא אך דירה "המשמשת או המיועדת לשמש למגורים" ואין כל תנאי או דרישה למגורי קבע בדירה אחת בהכרח.

19. לפיכך, מלשון [תקנה 21](#) עולה כי על המבקש פטור לפי תקנה זו, לעמוד בתנאים המצטברים הבאים: (1) הזכות המועברת היא זכות בדירת מגורים, כהגדרתה לעיל;

(2) הזכות מועברת ללא תמורה; (3) המעביר והנעבר הם בני זוג; (4) המעביר והנעבר מתגוררים יחד בדירה.

20. שעה שלא יכולה להיות מחלוקת כי מדובר בדירת מגורים, נראה כי המחלוקת בענייננו היא ביחס לתנאי הרביעי: האם בני הזוג מתגוררים יחד בדירה. בעוד שהעוררת סוברת כי היא הוכיחה מגורים משותפים בדירה, לעמדת המשיב, ניתן להתגורר רק במקום אחד עיקרי, כאשר במקרה זה, מקום המגורים העיקרי של בני הזוג הוא בשווייץ.

21. ויובהר כבר עתה, כי בכל הכבוד, המשיב טוען את טענתו זו בלא שום ביסוס ראוי. לא מצאתי ולו רמז לעמדתו זו של המשיב, לא בלשון התקנה ולא בכל מקור חיצוני אחר. בלשון התקנה ובפסיקה אין כל זכר לתנאי לפיו ניתן להתגורר אך ב"בית" עיקרי אחד (בפסק דין זה אתייחס ל-"בית" במובנו המהותי כמקום מגורים, בדומה למשמעות המילה Home באנגלית).

אם אכן לכך התכוון מחוקק המשנה, יכול היה בנקל לקבוע כי הפטור יינתן אך ל"דירה יחידה" כפי הגדרתה [בסעיף 9](#) לחוק, ולחלופין להדגיש כי הפטור חל ביחס למכירת זכות במקרקעין בדירת המגורים של בני הזוג, ולא למכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים סתם.

22. בהתאם ללשון התקנה, כל שנדרש הוא מגורים בדירה. נראה שגם המשיב סבור כך שעה שהוא טען בחקירתו כי "**המבחן הוא מה ה-Home של אותו אדם**" (עמ' 23, ש' 18 לפרוטוקול). על אף שמטבע הדברים מדובר במקרים נדירים, אם בני הזוג מתגוררים בשני "בתים" והם עומדים ביתר תנאי הפטור, הם זכאים לפטור [שביתקנה](#) 21.

23. המשיב ביצע בסיכומיו קפיצה לא מבוססת מהדרישה שבני הזוג יתגוררו ב"בית", לכך ש"יש צורך במגורים בדירה אחת, שהיא מגורי הקבע העיקריים של בני הזוג (בפרק זמן נתון)" (סעיף 17 לסיכומי המשיב, כל ההדגשות בפסק דין זה הן שלי – י"ס). מגורי קבע ב-"בית" אין משמעם בהכרח מגורים דווקא בדירה אחת, ובמקרים מסוימים (אף אם נדירים) ניתן "להתגורר" גם בשתי דירות ויותר. כאשר זהו המצב, וכל עוד אין הוראה אחרת לסתור, יש להעניק את הפטור המבוקש. במילים אחרות, אין בעצם קיומם של מגורים ב"בית" בחו"ל, כדי לסתור בהכרח מגורים ב"בית" בישראל.

24. ויודגש כי גם המשיב סובר כי מבחינה עקרונית ניתן להתגורר בשני בתים שונים, בארץ ובחו"ל (עמ' 24, ש' 28 – עמ' 25, ש' 6 לפרוטוקול):

"כב' הש' סרוסי: שאלתי מתי אדוני חושב שיהיה לו Home בישראל אבל גם שאלתי האם יכול להיות מצב שלתושב חוץ יש Home בחו"ל ויש לו גם Home בישראל?

העד, מר צברי: יכול להיות מצב כזה, זה צריך להיות מאוד מיוחד וחריג לדעתי.

כב' הש' סרוסי: מתי זה כן יכול לקרות? אם הוא יהיה פה רוב ימות השנה?

העד, מר צברי: קשה לי לחשוב על מקרה עכשיו בשלף על בן-אדם שיש לו ש[ת] י דירות מגורים שהוא באמת זה ה-Home שלו אבל יכול להיות מקרים כאלה שבן-אדם גר גם במקום מגורים מסוים במדינה מסוימת שזה מקום התושבות שלו גם מבחינת מרכז החיים אבל יש לו גם מקום מגורים שזה ה-Home שלו בישראל,

כב' הש' סרוסי: אז זה יכול לקרות,

העד, מר צברי: זה יכול לקרות אבל בדרך כלל,."

חשוב לציין כי בהמשך הדברים התברר כי נציג המשיב אכן סובר כי רק מבחינה עובדתית המקרה דגן אינו נופל לגדרי הפטור. זאת מכיוון שלדידו בני הזוג כמעט ולא שהו בדירה בתקופת הקורונה ואילו בתה של העוררת היא שהתגוררה שם באותו הזמן (עמ' 25, ש' 7 – 22; ועמ' 26, ש' 10 – 16 לפרוטוקול).

כלומר, מחקירת המשיב עלה, בניגוד מוחלט לאמור בסיכומיו, כי על מנת לבסס מגורים יש לבחון בחינה מהותית מהו "ביתו" של אותו אדם, ושמבחינה עקרונית ניתן להתגורר בשני "בתים", אך שזה לא המצב העובדתי בענייננו. כפי שאפרט בהמשך, אני סבורה כי ההיפך הוא הנכון והעוררת הרימה את הנטל להוכיח כי בני הזוג התגוררו בדירה.

25. ואכן, גם מהפסיקה שהביא המשיב להוכחת עמדתו עולה כי ניתן מבחינה עקרונית להתגורר בשני "בתים": "לנו נראה שבכדי להנות מן הפטור יש צורך במגורים יותר משמעותיים מאשר שהיה בדירה לעת מצוא בעת בקור בארץ – אפילו אם יש והבקור מתמשך, ומספר הבקורים ניכר. עובדה, שמאז נובמבר 1978 לא היה בקור נוסף. מקום המגורים הקבוע של העוררים הוא בגרמניה, לא שאין אדם יכול שיהיה לו יותר ממקום מגורים אחד – אך כאמור לא נראה לנו שהמחוקק התכוון לפטור מגורים כמגורי העוררים כשטרח להתנות את הפטור במגורים יחד בדירה" (עמ"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 137/79 פלורלמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י 294, 295 [נבו] (1979)).

יוער, כי באותו עניין אומנם נדחה הערר, אולם נסיבותיו היו שונות בתכלית. באותו מקרה, העוררים מבקשי הפטור התגוררו ארבעה חודשים בלבד בדירתם עובר להעברת הזכויות, וביתר הזמן הדירה הושכרה, כאשר בביקוריהם בארץ העוררים התגוררו

אצל בתם. מעיון בפסיקה הנ"ל עולה כי אם היה מדובר בנסיבות עובדתיות אחרות המלמדות על "מגורים יותר משמעותיים", גם באותו מקרה היה מקום להעניק את הפטור לפי [תקנה 21](#) לתקנות.

במאמר מוסגר אציין כי אין כל מקום להשוות בין נסיבות המקרה דנן ובין נסיבות [ו"ע \(מינהליים ת"א\) 29881-03-18 אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב](#) [נבו] (24.12.2018). אותו מקרה עסק בהטבה לעולה חדש על פי [תקנה 12](#) לתקנות מס רכישה, כאשר מטבע הדברים, עולה חדש נדרש להעתיק את מרכז חייו לישראל ולהתגורר בה על מנת ליהנות מן ההטבה. באותו מקרה, העולה החדש לא השתקע בישראל ולא גר בה מגורי קבע ועל כן הוא לא היה זכאי להטבה. לא למותר לציין כי בעניין [אלל](#), העורר שהה בישראל תקופה קצרה יותר מאשר בני הזוג בולג.

26. כמו כן, ניתן להקיש לענייננו מהמקרים שעוסקים בשאלת "מרכז החיים" של הנישום. בפסיקה כבר נקבע כי לנישום יכול שיהיו שני מרכזי חיים מקבילים [\(ע"א 7719/21 חסארמה נ' פקיד שומה חיפה, פס' 13 – 14 לפסק דינו של כב' השופט עמית \[נבו\] \(4.5.2023\)\)](#). כך אף רשות המסים טענה בהליך אחר [\(ע"מ \(מחוזי חיפה\) 21313-05-15 יעקב נ' פקיד שומה עכו \[נבו\] \(25.11.2016\)\)](#). ואם ייתכנו שני מרכזי חיים מקבילים, ודאי שייתכנו שני "בתים" מקבילים, בהם הנישום מתגורר. אך הגיוני הוא שלאדם בעל שני מרכזי חיים, יהיה "בית" בכל מרכז חיים (אך יודגש כי חפיפה זו אינה מתחייבת, ולצורך [תקנה 21](#) יש להוכיח באופן עצמאי מגורים בדירה שאת זכויותיה מבקשים להעביר).

27. וראו האמור בגדרי [ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 21 \[נבו\] \(22.2.2017\)](#): "שקלול נתונים אלה מעיד כי ביתו של המערער בישראל היווה עבורו בית קבע בשנות המס, על כל המשמעויות שיש לכך. הקריטריון המשמעותי להיות הבית 'בית קבע' הוא זמינותו ליחיד - מבחינה משפטית ופיסית - בכל עת (ראו: לוי ואסנפי 85; אלתר וכליף, 117), ולדידי קריטריון זה מתקיים ביחס לביתו של המערער בישראל. אמת נכון הדבר כי המערער הוא נישום 'מיוחד' במובן זה שייתכן והיו בבעלותו מספר בתים נוספים ברחבי העולם אשר אופיים יכול לקיים בו-זמנית את הקריטריון הנ"ל; ברם החשוב לענייננו, לעניות דעתי, הוא שביתו בישראל הוא בגדר בית קבע עבורו, וזאת בניגוד לטיעונו בנדון".

כן ראו [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 41182-01-19 לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5, פס' 65 – 84 \[נבו\] \(24.3.2021\)](#).

28. בכך נסתרת הטענה העיקרית של המשיב בסיכומיו. אף אם מדובר במקרים נדירים, ייתכנו מקרים שבהם בני זוג מתגוררים בשני "בתים", בשתי ארצות שונות, ואין

בעובדה זו לבדה כדי לשלול את מתן הפטור. יש לבחון בחינה עובדתית אם אכן רכיבי הפטור מתקיימים ואם אכן בני הזוג מתגוררים יחדיו בדירה, ואין לדחות את מתן הפטור אפריורית עקב הימצאותם של "בתים" מקבילים בעולם.

29. אציין בהקשר זה, כי אין בכך להפלות את תושב ישראל אל מול תושב החוץ. כשם שהמשיב לא בוחן האם תושב ישראל, שמבקש להשתמש בפטור לפי [תקנה 21](#), מתגורר במקביל בבית קבע בחו"ל, כך אין לבחון אם תושב החוץ, שמבקש להשתמש בפטור לפי [תקנה 21](#), מתגורר במקביל בבית קבע בחו"ל. ויוער, כי "חזקת הימים" היא חזקה חד-כיוונית, כך שבהחלט ייתכן שתושב ישראל יבלה רוב ימיו בחו"ל, יחזיק דירה למגורי קבע בחו"ל, והוא עדיין ייחשב תושב ישראל (וראו למשל [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן](#), פס' 40 [נבו] (28.4.2021), ערעור על פסק הדין נדחה מכוח [תקנה 148\(ב\) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018](#) בגדרי [ע"א 4488/21 בבחנוב נ' פקיד שומה - גוש דן](#) [נבו] (21.7.2022)).

30. בדומה, כפי שהמשיב מסרב להעניק פטור לתושב ישראל מכוח [תקנה 21](#) ביחס לדירתו השנייה בישראל, כך הוא גם יכול לסרב להעניק פטור לתושב חוץ ביחס לדירתו השנייה בישראל (מבלי להביע עמדה האם סירוב זה תקין כשלעצמו ועומד בלשון [תקנה 21](#) לתקנות, שכן מקרה זה חורג מענייננו). אף בהתאם לעמדתו של המשיב ביחס לאי-מתן פטור לדירה שנייה בישראל, אין להסיק שתושב החוץ "מבזבז" את הפטור לפי [תקנה 21](#) על דירתו בחו"ל, אלא לכל היותר, על דירה נוספת בישראל.

31. משנמצא כי אין מניעה עקרונית להתגורר בשני בתי קבע במקביל והדבר יכול לקיים את לשון התקנה, יש לבחון בחינה עובדתית האם בני הזוג אכן התגוררו בדירה. מטבע הדברים, הנטל להוכיח כי בני זוג מתגוררים יחדיו בדירה, כאשר הם מתגוררים במקביל בדירה אחרת, הוא נטל כבד יותר, אך אם הם מצליחים לעמוד בו יש להעניק להם את הפטור.

32. לאחר שבחנתי את חומר הראיות שנפרס בפני, מצאתי שהעוררת הרימה את הנטל המוטל עליה והיא הוכיחה כי היא ואנדרה התגוררו יחדיו בדירה.

33. מבחינה אובייקטיבית, הדירה היא "בית" לכל דבר ועניין ובני הזוג מתגוררים בה באופן קבוע. כל המתקנים בדירה הם מתקנים המאפיינים "בית" ובני הזוג מתחזקים את הדירה כפי שמתחזקים "בית" שבו מתגוררים דרך קבע: הם מחזיקים בדירה דרך קבע פריטים אישיים כגון ביגוד; סוכנת בית מגיעה באופן יום-יומי על מנת לסדר ולארגן את הדירה, גם כשבני הזוג אינם נמצאים בישראל; גן מגיע לטפל בצמחים מדי פעם בפעם; איש תחזוקה מגיע מספר פעמים בחודש ועל פי הצורך על מנת לתקן ולוודא כי כלל המערכות עובדות ומתפקדות; לבני הזוג רכב קבוע שחונה בחניון ועומד

לשירותם, כאשר הם משלמים את כלל האגרות והביטוחים בגינו; כל מערכות החשמל, התקשורת, החימום והקירור פועלות בדירה דרך קבע, על פי עונות השנה.

34. הדירה זמינה לבני הזוג בכל זמן ועת והם מתגוררים אך ורק בדירה כאשר הם בארץ. בני הזוג שוהים בישראל באופן תכוף ולפרקי זמן נכבדים יחסית. בהקשר זה אציין כי לא מצאתי ליחס חשיבות למיעוט הביקורים בתקופת הקורונה. מדובר בתקופה יוצאת דופן שאין בה ללמד על הכלל. הן לפני תקופת הקורונה והן לאחריה בני הזוג שהו ושוהים בישראל תקופות לא מבוטלות, היוצאות מגדר ביקורים ארעיים. על אף שהעברת הזכויות בוצעה טרם השנים 2022 ו-2023, יש בשהיית בני הזוג בישראל בתקופה זו ללמד בדיעבד על שהייתם בישראל בתקופות השגרה. כמו כן אציין כי גם בתקופה הקורונה, בני הזוג שהו בישראל פרק זמן שאינו זניח ביחס לאותה התקופה.

35. בני הזוג לא חולקים את הדירה עם אחרים והיא עומדת אך ורק לרשותם, כפי שנוהגים ב"בית" שבו מתגוררים. אין כל משמעות לכך שבתה של העוררת התגוררה בדירה תקופה מסוימת בזמן הקורונה. מדובר במקרה חריג שנבע מסיבות רפואיות, וגם בו אין ללמד על הכלל. ממילא, גם ב"בית" ניתן לארח, ואין לשלול מגורים בדירה אך מכיוון שבן משפחה של אחד מבעלי הדירה התגורר בה בזמן שבעלי הדירה היו מנועים מלהתגורר בה.

36. ניתן להיווכח כי בני הזוג מוציאים דרך קבע אלפי שקלים בחודש על מנת לתחזק את הדירה, והם שוהים בה, ואך ורק בה, מספר חודשים בשנה. אני סבורה כי במצב עניינים שכזה, ניתן לראות את בני הזוג כמי שמתגוררים בדירה.

37. לצורך העניין, אם בני הזוג היו מטיילים בעולם בזמן שהם לא שוהים בדירה, סביר להניח שגם המשיב היה מסכים כי הדירה היא "ביתם" ושהם מתגוררים בה. כלומר, נסיבות העניין כשלעצמן מלמדות כי בני הזוג מתגוררים בדירה, ורק המגורים במקביל בשווייץ הם שמונעים לדעת המשיב את מגוריהם של בני הזוג בישראל. כאמור לעיל, דעתי שונה בעניין זה.

38. גם מבחינה סובייקטיבית, קרולין העידה שהם רואים בדירה "בית" (עמ' 16, ש' 6 – 12 לפרוטוקול).

39. מן הצד השני, המשיב לא הביא כל ראיה לסתור את האמור. המשיב העלה תהיות ושאלות ביחס לראיות העוררת וטען כי אין בהן די, אך הוא לא ביסס עמדתו כי בני הזוג לא התגוררו בדירה, מלבד טענתו הכללית כי בני הזוג מתגוררים בשווייץ. במאזן ההסתברויות, אני סבורה שהעוררת הרימה את הנטל להוכיח כי בני הזוג מתגוררים בדירה.

40. לפיכך, אני סבורה שיש לקבל את הערר. מדובר בדירת מגורים, הזכויות בה הועברו ללא תמורה בין בני זוג, בני הזוג התגוררו יחדיו בדירה, ועל כן הם מקיימים את תנאי הפטור לפי לשון [תקנה 21](#) לתקנות.

41. אם המשיב מעוניין להחריג מתחולת [תקנה 21](#) תושבי חוץ בעלי דירת קבע בחו"ל, עליו לעשות כן במסגרת תיקון התקנות. בהקשר זה אציין, כי מקרים בהם בני זוג מתגוררים בשתי דירות מגורים הם ממילא מקרים נדירים וחריגים. עם זאת, מטבע הדברים, מבחינה סוציאלית יש טעם לפגם במתן הפטור לאותם זוגות, שכן התוצאה היא כי דווקא זוגות, שיש להם את האמצעים הכלכליים הנכבדים להתגורר בשתי דירות מגורים, הם שייהנו מהפטור.

42. כמו כן, נדמה שתכלית התקנה היא עידוד האפשרות לשתף את נכסי המשפחה בין שני בני הזוג, למשל כאשר הדירה רשומה על שם אחד מבני הזוג ובני הזוג מעוניינים שהדירה תירשם על שם שניהם, באופן שווה. לעומת זאת, במקרה דנן, אנדרה העביר את כלל זכויותיו בדירה על מנת להבטיח את עתידה הכלכלי של קרולין. על פניו, לא מדובר בשיתוף ואיזון בין שני בני זוג, אלא במתנה שמטרתה היא חלוקת רכושו של אנדרה עוד בחייו. במקרה שכזה, מבחינה מהותית, היה ראוי לדעתי להעניק פטור עד לסך של 50% מהדירה, על מנת לשרת את התכלית האמורה ולמנוע פטור ממס רכישה ביחס להעברות שהן כלכליות בטבען (כאשר על פי [תקנה 20](#) לתקנות, על יתרת הערך ממילא יחול מס רכישה מופחת). המשיב ישווה עניין זה לנגד עיניו אם יחליט לתקן את [תקנה 21](#) לתקנות.

43. סיכומם של דברים, הערר מתקבל.

בני הזוג התגוררו בדירה יחדיו (על אף שהם מתגוררים יחדיו גם בבית קבע בשוויץ). לפיכך, בהתאם ללשון [תקנה 21](#) לתקנות העוררת פטורה מתשלום מס רכישה בגין העברת הדירה.

מצאתי לנכון להעיר לפני סיום, כי מצאתי טעם לפגם בעובדה, כי בדיון קדם המשפט ב"כ העוררת השיב בצורה חד-משמעית כי מלבד בני הזוג, איש מעולם לא התגורר בדירה, כאשר לאחר מכן התברר כי בתה של העוררת התגוררה בדירה לפרק זמן מסוים בתקופת הקורונה. גם אם מדובר בטעות בתום לב, אין להתעלם ממנה ועל באי-הכוח לוודא כי הם בקיאים בכל הפרטים טרם שהם טוענים טיעונים עובדתיים (שגויים). לפיכך, המשיב יישא בהוצאות העוררת המופחתות בסך של 20,000 ש"ח.

רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה:

אני מסכים עם חוות דעתה של יו"ר הוועדה.

מר תמיר שדה, חבר הוועדה:

אני מסכים עם חוות דעתה של יו"ר הוועדה.

הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.

ניתן היום, כ"ח ניסן תשפ"ד, 06 מאי 2024, בהעדר הצדדים.