ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 25210-02-21 בן עוז נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין, יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה
מר אברהם שרם, חבר הוועדה

העוררת: **משי בן עוז ת"ז xxxxxxxxx**
ע"י ב"כ עו"ד פז בית-הלחמי ואח'

נגד

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

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 9(א), 9(ג)

תקנות מיסוי מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), תשכ"ה-1965: סע' 12ב'

מיני-רציו:

* לעניין שומת מס רכישה, "דירת מגורים" מוגדרת בחוק כדירה המשמשת או תשמש בעתיד למטרות מגורים, בהתאם לכוונתו הסובייקטיבית של הרוכש. העוררת לא הוכיחה כי כוונתה הסובייקטיבית הייתה לרכוש את בית המגורים הספציפי שהיה על המקרקעין למטרת מגורים בו. בסופו של יום, ארבע שנים לאחר החתימה על הסכם הרכישה, הנכס לא שופץ והוא אינו משמש למגורים. לפיכך, העוררת רכשה קרקע ולא דירת מגורים ויש לחייבה במס רכישה בהתאם לפי שווי המכירה.

* מסים – מס שבח מקרקעין – דירת מגורים

.

ערר על החלטת המשיב אשר דחה את השגת העוררת על שומת מס הרכישה שהוצאה לה. בהחלטה נקבע כי לעניין מס הרכישה החל על העוררת, הנכס הנרכש הוא קרקע ולא "דירת מגורים" – כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). זאת, בשל כך שהוגשה בקשה להריסת הנכס הקיים והקמת מבנה מגורים חדש תחתיו - בחלוף כשלושה חודשים בלבד ממועד החתימה הסכם הרכישה.

.

ועדת הערר דחתה את הערר ופסקה:

דירת מגורים מוגדרת בסעיף 9(ג) לחוק כדירה אשר משמשת או תשמש בעתיד למטרות מגורים, בהתאם לכוונתו הסובייקטיבית של הרוכש, אשר נאמדת באמצעות שני אלמנטים הבוחנים את היסוד האובייקטיבי ואת היסוד הסובייקטיבי במועד הרכישה. על ועדת הערר להשתכנע על בסיס ראיות

nevo.co.il

מהימנות כי כוונת הרוכש במועד הרכישה הייתה להתגורר בדירה. כאשר מסכת הראיות המונחות בפני ועדת הערר מוכיחות כי כוונתו המקורית של הרוכש במועד הרכישה הייתה להרוס את דירת המגורים ולא להשתמש בה לצרכי מגורים, גם כאשר בפועל הנכס טרם נהרס – אזי לא ניתן יהא לקבוע כי התקיימו תנאיו של המבחן הסובייקטיבי. לא ניתן בהכרח לדבוק במועד הרכישה כמועד שבו מתגבש היסוד הסובייקטיבי ויש מקום להגדיל את "רדיוס" הבחינה על ציר הזמן, לעיתים לפעולות שבוצעו לפני יום העסקה ולעיתים לבחינת פעולות שבוצעו לאחר יום העסקה.

אין מחלוקת בין הצדדים כי במקרה הנדון מתקיים האלמנט האובייקטיבי והדירה שנרכשה היא "דירת מגורים" כמשמעותה בחוק. אין גם מחלוקת כי הנכס לא שימש למגורים במועד הרכישה. העוררת לא הצליחה להוכיח כי כוונתה הסובייקטיבית הייתה לרכוש את בית המגורים הספציפי שהיה על המקרקעין למטרת מגורים בו. בסופו של יום, ארבע שנים לאחר החתימה על הסכם הרכישה, הנכס לא שופץ, לא בוצעה הרחבה והוא אינו משמש כלל למגורים. לפיכך, יש לקבוע כי העוררת רכשה קרקע ולא דירת מגורים ויש לחייבה במס רכישה בהתאם לפי שווי המכירה בסך 2,250,000 ₪.

פסק דין

יו"ר הוועדה, כבוד השופטת וינשטיין:

פתח דבר:

המחלוקת בערר זה עוסקת בשאלה מהו הנכס שרכשה העוררת, גב' משי בן עוז (להלן - **העוררת**): האם, כטענתה, רכשה "דירת מגורים", או שמא רכשה קרקע, כפי עמדת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**).

הערר דנן הוגש בגין החלטת המשיב מיום 14.1.2021, בה דחה את ההשגה שהוגשה מטעם העוררת, על שומת מס הרכישה שהוצאה לה. בהחלטה בהשגה קבע המשיב כי לעניין מס הרכישה החל על העוררת, הנכס הנרכש הוא קרקע ולא "דירת מגורים" – כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - **חוק מיסוי מקרקעין** או **החוק**). זאת, בשל כך שהוגשה בקשה להריסת הנכס הקיים והקמת מבנה מגורים חדש תחתיו - בחלוף כשלושה חודשים בלבד ממועד החתימה הסכם הרכישה.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת:

1. ביום 30.7.2019 נחתם הסכם מכר (להלן – **הסכם המכר**) במסגרתו רכשה העוררת מגב' גבריאלה מיכלסון (להלן – **המוכרת**) בית מגורים דו-משפחתי ברחוב גולדברג לאה, חיפה, בגוש 12256 חלקה 106/1 (להלן – **הנכס**) (נספח 1 לכתב הערר) וזאת תמורת סך של 2,250,000 ₪.

2. ביום 26.8.2019 דיווחה העוררת למשרדי המשיב על רכישת דירת מגורים (נספח 2 לכתב הערר).

העוררת הצהירה כי הדירה שרכשה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת וכי היא מתחייבת למכור את דירתה הנוספת במסגרת פרק הזמן הקבוע בחוק, וביקשה לשלם מס רכישה על דירת מגורים יחידה. שומתה העצמית של העוררת בגין רכישת הנכס מושא הסכם המכר הועמדה על סך של 22,925 ₪. בהמשך, מכרה העוררת את דירתה הנוספת בפרק הזמן הקבוע בחוק. יצוין, כי העוררת חזרה בה מבקשה למתן פטור לנכה (העוררת לקוית ראייה).

3. ביום 16.3.2020 הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה (נספח 5 לכתב הערר), בה צוין, כי על פי הנתונים שבידי המשיב הדירה לא תשמש למגורים ועל כן העוררת אינה זכאית למס רכישה לפי השיעור החל על דירת מגורים יחידה. המשיב קבע כי יש לחייב את העוררת במס רכישה לפי שיעור המס החל על קרקע, וכן צוין כי תישקל הטלת קנס גירעון.

המשיב קבע בשומה בשלב א' את מס הרכישה על סך של 135,000 ₪.

4. ביום 19.5.2020 הגישה העוררת השגה על השומה לפי מיטב השפיטה (נספח 6 לכתב הערר). העוררת טענה בהשגה כי היא לקוית ראייה וכי רכשה את הדירה על מנת לגור בסמיכות להוריה. עוד נטען, כי בדירה קיים כל הדרוש על מנת שתשמש למגורים ובכוונת העוררת להתגורר בה, לאחר ביצוע שיפוץ הכרחי.

5. ביום 31.12.2020 דחה המשיב את השגת העוררת (להלן – **ההחלטה בהשגה**) (נספח 7 לכתב הערר). המשיב נסמך על פסיקת בית המשפט העליון בע"א 278/84 **דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה** [פורסם בנבו] (10.8.1987) (להלן – **פרשת פרידמן**).

המשיב קבע כי אמנם אין מחלוקת לגבי התקיימות המבחן האובייקטיבי שנקבע בפסיקה, אך העוררת אינה עומדת במבחן הסובייקטיבי ולא הוכיחה כי כוונתה היתה להתגורר בנכס הספציפי שנרכש לאור העובדה שהוגשה בקשה להריסת הנכס והקמת בית מגורים חדש תחתיו, בחלוף כשלושה חודשים בלבד ממועד חתימת הסכם הרכישה.

על כן, נקבע כי כוונתה הסובייקטיבית של העוררת במועד הרכישה הייתה לרכוש את הנכס בכדי להרסו, ולבנות תחתיו בית מגורים חדש. עוד ציין המשיב, כי אם יוכח שהנכס עבר שיפוץ בלבד ולא נהרס, תיבחן השומה מחדש.

על כך הוגש הערר דנן.

<u>תמצית טענות העוררת:</u>

6. כוונת העוררת במועד רכישת הדירה, הייתה רכישת בית לצורך מגורים וזאת לאחר שיפוץ הנכס והרחבתו. העוררת מבקשת להיסמך על העדויות שהובאו מטעמה, כמו גם הראיות בכתב, ביניהן: חוזה המכר; הצהרתה במועד הרכישה; תכתובות מייל עם נציג מטעמו של

האדריכל מר אביגדור יעקובי (להלן – **האדריכל יעקובי**) לאחר הרכישה לצורך שיפוץ והרחבת הנכס, המוכיחים את כוונתה במועד הרכישה.

7. רכישת הנכס היוותה הזדמנות חד פעמית לעוררת לרכוש נכס הצמוד לבית הוריה, וזאת לאור העובדה כי העוררת, סטודנטית לקויות ראיה, נדרשת לעזרתם ותמיכתם של הוריה.

8. השינוי התכנוני לגבי שיפוץ הדירה התרחש לאחר מועד הרכישה, משהובהר לעוררת ולאביה על ידי האדריכל יעקובי, כי קיימת עדיפות כלכלית ותכנונית להרוס את המבנה הנרכש, ולא לשפצו.

9. המשיב מתייחס בהחלטה בהשגה לצורך לבחון את אומד דעתה של העוררת במועד החתימה על הסכם המכר, אולם החלטת המשיב מסתמכת על אירועים שקרו לאחר מועד הרכישה, כגון: הבקשה לקבלת תיק מידע להריסה ובנייה שהוגשה כשלושה חודשים לאחר החתימה על הסכם המכר; ביקור בנכס שנערך כשנה וחצי לאחר החתימה על הסכם הרכישה; דיון בהשגה שהתנהל בחלוף שנה וחצי ממועד הרכישה.

10. המשיב שגה בכך שפירש חלק מסעיפי הסכם המכר ככאלה המעידים על כוונת העוררת להרוס את הנכס ולבנות נכס אחר תחתיו. הסכם המכר אינו מעיד דבר על כוונותיה של העוררת בעת החתימה על ההסכם. מדובר בהסכם מכר רגיל ואין בו כל התייחסות להריסה ובנייה מחודשת. אם כבר, חוזה המכר קובע אלו חפצים נשארים בדירה ומה מצבה של הדירה, ובכך יש כדי להעיד על כוונת העוררת לשפץ את הדירה ולא להרוס אותה.

11. באשר לסמיכות הזמנים בין מועד הרכישה למועד הגשת הבקשה להיתר הריסה – ראשית, העוררת לא הכחישה כי כשלושה חודשים לאחר החתימה על הסכם הרכישה הוגשה על ידה בקשה לקבלת תיק מידע בנוגע להריסה; שנית, המועד הקובע לאירוע המס הינו יום חתימה על הסכם המכר כאשר הבקשה להיתר הריסה הוגשה במועד מאוחר למועד הרכישה; שלישית, התכתובות עם האדריכל יעקובי, הכוללות תכנית שיפוץ לנכס הנרכש, מוכיחות כי במועד החתימה כוונתה היתה לשפץ ולהרחיב את הנכס – ולא היתה כוונה להריסה ובנייה מחדש.

12. שווי המכירה הנמוך אינו מהווה אינדיקציה על כך שמדובר ברכישת קרקע, כי אם על רכישת דירה הזקוקה לשיפוץ. השוואה לעסקאות דומות וסמוכות באזור, במשולב עם הנתון לפיו עלות שיפוץ המבנה והרחבתו יקרה יותר מהריסת המבנה ובניה מחודשת – משמעה כי התמורה ההסכמית אינה מהווה אינדיקציה לכך שמדובר על רכישת קרקע. לשם השוואה הוצג הסכם רכישה משנת 2010 של קרקע במיקום דומה ובאותה שכונה, בסכום המשקף פחות ממחצית השווי של הנכס מושא הערר.

13. נציג המשיב ביקר בנכס מושא הערר כשנה ושלושה חודשים לאחר הרכישה. אין מחלוקת כי במועד הביקור בנכס הייתה קיימת היתכנות של הריסה ובניית נכס חדש ואחר תחתיו, וכך גם נאמר מפיו של אביה של העוררת במועד הביקור בנכס. עם זאת, אין בכך כדי להעיד על הכוונה במועד הרכישה.

14. התרשומת בעניין הביקור בנכס נערכה על ידי נציג המשיב כשישה ימים לאחר מועד הביקור. התכתובת הפנימית שימשה את המשיב כראיה לכך כי כוונת הרכישה הייתה לצורך הריסת הבית, למרות זאת, המשיב לא זימן לעדות את נציג המשיב שביקר בנכס ושמע את דבריו של אביה של העוררת, לא צירף את התרשומת כראיה ואף הביע הסתייגות מהצגת התרשומת בבית המשפט.

15. ב"כ המשיב ציינה בישיבת קדם המשפט כי בכוונתה לזמן לעדות את ב"כ המוכר בעסקה מושא הערר, על מנת שיעיד כי הדירה נרכשה לצורך הריסה ובנייה מחדש, וכך גם החליטה ועדת הערר, אולם העד האמור לא זומן על ידי המשיב בסופו של דבר. אי הבאתו של עד שעדותו רלוונטית, יוצרת חזקה לחובת הצד שאמור היה להזמינו, לפיה עדותו הייתה עלולה לתמוך בעמדת הצד שכנגד.

16. נציג המשיב בעדותו טען כי עליו לבחון את הדברים בצורה רטרוספקטיבית וציין כי גמירות הדעת של הרוכש יכולה להיעשות רק לאחר הרכישה. דברים אלו סותרים את הדין כמו גם את קביעת המשיב לפיה המועד הרלוונטי לבחינת כוונת הרוכש הוא מועד החתימה על הסכם המכר.

<u>תמצית טענות המשיב:</u>

17. לא קיים הבדל בין רוכש שרכש בית לצורך שיפוץ, וזמן קצר לאחר הרכישה שינה את דעתו והחליט להרוס את המבנה ולבנות בית אחר תחתיו, לבין רוכש ששינה את דעתו באשר לשיפוץ הנכס ופועל להריסתו, יום לפני הרכישה. החבות במס רכישה של שניהם - זהה.

18. הפסיקה הציבה מבחן כוונות לייעוד הדירה למגורים, המתייחס ליסוד האובייקטיבי וליסוד הסובייקטיבי במועד הרכישה.

19. בעוד שאין מחלוקת כי המבחן האובייקטיבי מתקיים בענייננו, עיקר המחלוקת היא בעניין התקיימות המבחן הסובייקטיבי , דהיינו: האם כוונת העוררת במועד הרכישה הייתה כי הנכס הנרכש ישמש למגורים, או שמא כוונתה היתה הריסה ובניה מחדש.

20. הוכחתו של היסוד הסובייקטיבי הינה מורכבת וקיים קושי בהוכחת כוונה. על פי הדין, נטל השכנוע והראיה מונח על כתפי העוררת להוכיח טענתה כי במועד הרכישה של הנכס כוונתה היתה להתגורר בו. יכולתו של המשיב לאמוד את כוונתה הסובייקטיבית של העוררת בעת רכישת הנכס היא מוגבלת ונשענת על ראיות אובייקטיביות, הנסיבות הסמוכות לעסקה והשכל הישר.

21. גרסת העוררת ואביה, יצחק בן עוז (להלן – **מר בן עוז**), לפיה הנכס נרכש לצורך שיפוץ ומגורים בו, וכמה חודשים לאחר מועד הרכישה, מוגשת תכנית הריסה לנכס בהמלצת האדריכל יעקובי, מעוררת קושי לבחון מהי כוונת הרכישה הסובייקטיבית בכלים אובייקטיביים, במועד הרכישה.

22. שווי המכירה הנמוך של הנכס מושא הערר משקף שווי קרקע בלבד, כך גם בהשוואה לעסקאות דומות באזור שפורטו בתצהיר מטעם המשיב.

23. הגרסה שהוצגה על ידי מר בן עוז – אינה הגיונית. העובדה כי העוררת, בסיועו של אביה, מר בן עוז, רכשה נכס כדי לשפצו מבלי להיכנס אליו או לראותו לפני הרכישה ובלא בירור דבר וחצי דבר לגבי עלויות השיפוץ והיתכנות השיפוץ טרם החתימה על הסכם המכר – אינה מתקבלת על הדעת.

לא כל שכן שעה שטענתו של מר בן עוז היא כי הסיבה המרכזית שגרמה לו לרכוש את הנכס היה מיקומו ולא מצבו הפיזי.

24. התנהלות העוררת ואביה, אינה סבירה ואינה מבססת כוונה לשיפוץ והרחבת הבית הקיים, במיוחד לאור ניסיונו של מר בן עוז בייזום פרויקטים בנדל"ן. יתר על כן, נוכח העובדה כי ההחלטה אם לשפץ או להרוס התגבשה, לפי עדותם של העוררת ומר בן עוז, במועד מאוחר למועד הרכישה, אזי יש לייחס ידיעה כי קיימת אפשרות של הריסת המבנה ולא רק אפשרות שיפוץ, למועד רכישת הנכס.

במקרה דנן, בדיקת מצב הנכס לאחר רכישתו, אינה יכולה לשנות את שיעור המס החל על הנכס ויש לראות את מהות העסקה כרכישת קרקע.

25. בפועל ובניגוד להצהרתה, העוררת מעולם לא התגוררה בנכס. מסעיפי הסכם המכר משתמע כי העוררת הייתה מודעת למצבו המוזנח של הנכס וערכה בדיקות לצורך האפשרות לקבלת היתר בנייה הנדרש בקשר לנכס.

26. העובדה כי בקשת היתר הריסה הוגשה בחלוף שלושה חודשים ממועד רכישת הנכס, ומדידה של מודד לצורך ההריסה נערכה כחודש לאחר מועד הרכישה, מעידה כי קדמו לבקשת ההיתר בדיקות מקדימות שנערכו לכל הפחות כמה חודשים, טרום מועד הרכישה. מעבר לכך, סמיכות הזמנים מעידה לכל הפחות כי לעוררת לא הייתה כוונה רצינית, במועד הרכישה, לשפץ את הנכס.

27. עדויותיהם של העוררת והאדריכל יעקובי לא יכלו לשפוך אור על המחלוקת העובדתית בין הצדדים, שכן מעורבותה של העוררת ברכישה הייתה מינימלית והתבצעה בעיקר על ידי אביה, ואילו, עדותו של האדריכל יעקובי הייתה כללית, ללא מתן מידע קונקרטי על הנכס מושא הערר דנן, לרבות תאריכים והיתכנות תכנונית לנכס.

28. באשר לעדותו של אביה של העורר, אומנם מר בן עוז הגיש שרטוטים ותכתובת מייל עם האדריכל יעקובי לעניין שיפוץ הנכס לאחר מועד הרכישה, אולם השרטוטים שהוצגו חסרי מלל, סתמיים, והראיות לא מחזקות באופן אובייקטיבי את טענותיו.

29. בנוסף, העוררת לא ביקרה כלל בנכס טרם שנרכש, ומר בן עוז טען כי לא ביקר בנכס טרם הרכישה, לא ערך בדיקות מינימליות עובר לרכישה, והנכס נרכש עקב מיקומו הפיזי בלבד.

גם אם טענותיו של מר בן עוז יתקבלו, עדיין מדובר בהתנהלות בעצימת עיניים או אדישות לחלופות הקיימות, לרבות שיפוץ או הריסה ובניית מבנה חדש תחתיו, ואין בכך עמידה במבחן הסובייקטיבי הקבוע בדין. ממילא, כל ההתנהלות מעידה על תכנון מוקדם מצד העוררת ואביה, להרוס את הנכס ולבנות מבנה חדש תחתיו.

30. למנהל מיסוי מקרקעין אין את הכלים להתמודד עם מצב עובדתי בו נישום רוכש נכס, דוחה את החלטתו בדבר כוונתו לשפץ את הנכס עד לאחר מועד רכישת הנכס, כדי לחסוך במס רכישה. לפיכך, על בית המשפט להרחיב מעט את מועד מבחן הכוונה מיום רכישת הנכס, למועד עובר לרכישה ומעט אחריה.

<u>תמצית תשובת העוררת:</u>

31. תכתובת המיילים בין האדריכל יעקובי לבין מר בן עוז מעלה בבירור כי אין מדובר בהריסה ובניית מבנה חדש, אלא הרחבה של תוספת למבנה הקיים. טענת המשיב כי ייתכן וקיימים מיילים נוספים בין אביה של העוררת לאדריכל יעקובי, הינה בגדר ספקולציה בלבד.

32. שלושה חודשים לאחר חתימת הסכם הרכישה, הוגשה בקשה לתיק מידע בנוגע להריסה, ולא בקשה להיתר הריסה כפי שטען המשיב בסיכומיו. תיק המידע בנוגע להריסה הוזמן לצורך בירור עליות הריסה, בהשוואה לעלויות שיפוץ והרחבת הנכס. בקשה להיתר הריסה הוגשה כחצי שנה לאחר חתימת הסכם המכר, בהמלצת האדריכל יעקובי.

33. אין משמעות לתאריך בו נערכה מפת המדידה. תכנית המדידה נדרשת הן לצורך בקשת תיק מידע בנוגע לתוספת בנייה והן לצורך הריסה. כמו כן, התוספת אשר הוספה מעל מפת המדידה (נספח א לתצהיר המשיב) בה צוין "להריסה" אינה קשורה למפת המודד והוספה, ככל הנראה, על ידי גורם אחר כאשר התבקש התיק להריסה.

34. מר בן עוז, אביה של העוררת, הכיר את הנכס הנרכש וביקר בנכס טרום הרכישה. מר בן עוז ידע כי בנכס זהה בוצעה הרחבה דומה לזו שהיה מעוניין לבצע בנכס הנרכש, ועל כן מלכתחילה הנכס תוכנן לשיפוץ והרחבה ולא לצורך הריסה. רעיון ההריסה עלה רק לאחר ביצוע הרכישה ובהמלצת האדריכל יעקובי.

35. אין לקבל את עמדת המשיב המבקש להרחיב את היקף הבחינה של המבחן הסובייקטיבי למועד מאוחר למועד הרכישה.

<u>דיון והכרעה:</u>

א. <u>התשתית המשפטית:</u>

36. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

> **"(א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת**

הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."

סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע שיעורי מס מיוחדים לרוכש דירת מגורים, כדלקמן:

"(ג) במכירת זכות במקרקעין שהם בנין או חלק ממנו, שהוא דירת מגורים, שנעשתה בתקופה שמיום ט"ו בשבט התשנ"ה (16 בינואר 1995) ועד יום כ"ג בטבת התשנ"ו (15 בינואר 1996), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:"

37. במקרה הנדון, העוררת טוענת כי היא זכאית ליהנות משיעור המס בגין רכישת דירת מגורים יחידה.

דירת מגורים מוגדרת בסעיף 9(ג) לחוק כדירה אשר משמשת או תשמש בעתיד למטרות מגורים. דהיינו, סעיף 9(ג) מציע כחלופה גם נכסים אשר לגביהם, **כוונתו הסובייקטיבית** של הרוכש היא לשימוש למטרות מגורים.

" "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

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

(2) ..."

38. ההלכה הפסוקה הוסיפה וקבעה כי כוונת הרוכש נאמדת באמצעות שני אלמנטים הבוחנים את היסוד האובייקטיבי ואת היסוד הסובייקטיבי במועד הרכישה.

לעניין זה ראו פסק דינו של כבוד הנשיא מ. שמגר בפסק הדין המנחה לעניין הגדרת דירת מגורים וייעודה לצורך מס רכישה, ע"א 278/84 **דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מא(3) 386 (1987) (להלן – **פרשת פרידמן**), כדלקמן:

" "נראה, כי המבחן לייעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי - הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" - ואלמנט סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש לייעד את ה"דירה" לשמש למגורים.

אשר לאלמנט הראשון - הגדרת ה"דירה" נראה לנו, כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה" (ההדגשה שלי - מ' ש'), אלא יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר, שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". לפיכך, המשמעות הרצויה הינה, שמבנה יהיה "דירה", אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר ...

אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הקושי רב יותר. מחד גיסא, לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון, כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כעבור עשר שנים, מספקת את דרישות התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו...

מאידך גיסא, על-פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לייעד את הדירה למגורים: לשון ההגדרה "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים" ..., ולשון תקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי "הדירה תשמש למגורים"....

אין ספק, כי הפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש בדירה, יאפשר השתמטות ממס. לעומת זאת, הפירוש הצר מתיישב יותר עם נוסח התקנות ומגשים את כוונת המחוקק. <u>לפיכך נראה, כי יש לדרוש קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל</u>."

39. בבואנו לבחון את האלמנט הסובייקטיבי לעניין הכוונה לרכוש את הנכס למטרת מגורים, קיים קושי משמעותי לאמוד ולקבוע את כוונת הרכישה הסובייקטיבית של הרוכש, במועד הרכישה.

40. על מנת לקבוע עמידה במבחן הסובייקטיבי – שומה על ועדת הערר להשתכנע כי כוונת הרוכש במועד הרכישה, הייתה להתגורר בדירת המגורים הנרכשת, ולקבוע כי קיימות ראיות מהימנות לכוונתו זו.

מאידך, כאשר מסכת הראיות המונחות בפני ועדת הערר מוכיחות כי כוונתו המקורית של הרוכש במועד הרכישה הייתה להרוס את דירת המגורים ולא להשתמש בה לצרכי מגורים, גם כאשר בפועל הנכס טרם נהרס – אזי לא ניתן יהא לקבוע כי התקיימו תנאיו של המבחן הסובייקטיבי.

ראו: וי"ע 18942-06-15 **הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** [פורסם בנבו] (4.5.2017).

41. במסגרת וי"ע 9750-12-11 **טובה נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים** [פורסם בנבו] (3.10.2012), נקבעו מספר קריטריונים, אשר בהתקיימם ניתן להגיע למסקנה כי כוונת הרוכש בעת רכישת הנכס היא להרסו: פעולות שמבצע הרוכש בסמיכות למועד רכישת הנכס, המבטאות את כוונותיו לגבי הנכס הנרכש, כגון: מתן הצהרה מפורשת שהזכות במקרקעין תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת או לחילופין, אי מתן הצהרה שכזאת; הוצאת היתר בניה והכנת תכניות לשם בנייה על גבי המקרקעין, תקופה ארוכה בטרם נעשה הסכם המכר; התמורה שהתקבלה אכן מתאימה לערך הקרקע שנרכשה ואינו כולל בתוכו סכום המיוחס למבנה.

42. ראו לעניין זה גם וי"ע 6584-05-21 **מוטי דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** [פורסם בנבו] (21.2.2023) (להלן – **פרשת דביר**), שם נקבע:

"המועד שצריך להיבחן אינו המועד בו ניתנו מלוא האישורים ותכנית ההריסה מומשה, אלא המועד בו ברור מה הנתיב בו בחרו העוררים לפסוע. הפסיעה בנתיב – בדמות פעולות של ממש מסוג הכנת תכנית מדידה והגשת הבקשות המתאימות, מלמדת על הכוונה הברורה להרוס את הבית והוצאתה אל הפועל בנתיב הנדרש לשם כך – אשר אכן מעצם טבעו דרוש לו זמן (הגשת הבקשות המתאימות והוצאת האישורים הנדרשים, כמו גם מכירת כמחצית המגרש ושינוי תוכניות הבנייה

בהתאם). העובדה כי הדבר אורך זמן, אין בה כדי לטשטש את התמונה – ולפיה סמוך לרכישה וקודם לקבלת החזקה, החלו העוררים בעשיית הפעולות הנדרשות כדי להביא למימוש תכניתם להרוס את הבית, למכור חלק מהחלקה ולבנות על גבי היתרה."

וכן ראו: וי"ע 58675-09-14 **עו"ד דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** [פורסם בנבו] (28.2.2016).

43. אחד הסממנים העיקריים לבחינת הכוונה הסובייקטיבית של הרוכש הוא פרק הזמן בו הרוכש מממש את כוונתו לעשות במקרקעין שימוש למגורים. **בפרשת פרידמן**, סבר כבוד הנשיא שמגר (בדעת מיעוט), כי יש ליתן למונח "מיועדת למגורים" פרשנות צרה לעניין משך הזמן שחלף ממועד הרכישה עד למועד הגשמתה של כוונת המגורים, וכי זמן של שנים **"הוא למעלה ממה שנצרך לו אדם סביר להגשמת כוונת מגורים."** (פסקה 9).

44. מנגד, כבוד השופט בך, שייצג את דעת הרוב, סבר כי יש ליתן למונח "מיועדת למגורים" פרשנות גמישה ורחבה יותר. התשובה לשאלה - מה היו כוונותיו הסובייקטיביות של הרוכש במועד הרכישה, לא בהכרח תוכרע לפי השנים שחלפו ממועד הרכישה עד למגורים בפועל, כי אם על-ידי השכל הישר, ניסיון החיים ונסיבות המקרה (עמ' 396):

"תישאל השאלה: איפוא הגבול? מהו "הזמן הנראה לעין", שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו סיכוי שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה "מיועדת לשמש למגורים" במובן התקנות.

אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, משימה אשר מטבע הדברים מוגבלת היא בזמן, מתכוונת היא להיכנס לאותה דירה, שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו מתקבלת ככנה בידי כולי עלמא, אזי די בכך כדי שנוכל לקבוע, כי הדירה "מיועדת מגורים תוך זמן הנראה לעין."

45. ממכלול הפסיקה אשר עסקה בבחינת המרכיב הסובייקטיבי עולה כי העמידה על כוונתו של הרוכש הינה עניין מורכב ותלוי בנסיבות הקונקרטיות של כל מקרה לגופו. שומה על וועדת הערר להפעיל שכל ישר והגיון בריא בבואה לבחון את הראיות המונחות בפניה. עוד ברור, כי לא ניתן בהכרח לדבוק במועד הרכישה כמועד שבו מתגבש היסוד הסובייקטיבי ויש מקום אפוא, להגדיל את "רדיוס" הבחינה על ציר הזמן, לעיתים לפעולות שבוצעו לפני יום העסקה ולעיתים לבחינת פעולות שבוצעו לאחר יום העסקה.

ב. <u>האם העוררת עמדה בנטל הראיה הנדרש להוכחת היסוד הסובייקטיבי?</u>

46. אין מחלוקת בין הצדדים כי במקרה הנדון מתקיים האלמנט האובייקטיבי והדירה שנרכשה היא "דירת מגורים" כמשמעותה בחוק. בהסכם המכר הוגדר הנכס כבית מגורים. בעמוד 1 להסכם המכר (נספח 1 לכתב הערר) נאמר כי המוכרת *"הינה הבעלים הרשומה והמחזיקה הבלעדית של בית מגורים צמוד קרקע המצוי ברח' לאה גולדברג 27 בחיפה..."*.

אין גם מחלוקת כי הנכס לא שימש למגורים במועד הרכישה – ראו סעיף 6.ב. סיפא להסכם המכר כי *"ידוע לקונה כי מדובר בדירה ישנה ובמצב תחזוקתי בעייתי וכי לא גרו בה במשך מספר שנים."*

47. הנטל להוכיח את היסוד הסובייקטיבי הנדרש על פי הדין מונח על כתפי העוררת, בכדי לקבוע כי עסקינן ברכישת דירת מגורים ולא ברכישת קרקע. בכל הקשור לנטלי הראייה בהליכי המס - נטל הראיה מונח ברגיל על כתפי הנישום - היא העוררת כאן, לא כל שכן שעה שמבקשת היא לקבל הטבת מס.

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 [פורסם בנבו] (9.10.2005).

48. לאחר בחינת הראיות שהוצגו בפנינו, סבורני כי העוררת לא הצליחה להרים את נטל הראיה המונח על כתפיה ולא הצליחה להוכיח כי כוונתה הסובייקטיבית היתה לרכוש את בית המגורים הספציפי שהיה על המקרקעין למטרת מגורים בו.

49. העוררת הצהירה בשומתה העצמית על כוונתה להתגורר בדירה החל מיום 28.11.2019 (הצהרת הרוכשת נספח 2 לכתב הערר), אולם בסופו של יום, ארבע שנים לאחר החתימה על הסכם הרכישה, הנכס מושא הערר לא שופץ, ולא בוצעה הרחבה. יתר על כן, הנכס אינו משמש כלל למגורים. העוררת לא התגוררה בו מעולם, והוא אף לא הושכר לצד שלישי כלשהו. עם זאת, **קיימת בקשה לתוכנית הריסה עבורו**.

50. אדגיש, כי חומר הראיות שהונח בפני ועדת הערר מעלה ספק משמעותי באשר לכוונת העוררת להתגורר בנכס, בשל מגוון נימוקים וטעמים אשר יפורטו להלן.

51. בהסכם הרכישה שנחתם ביום 30.7.2019 הצהירה העוררת כי ***"ראתה בעין את הדירה והחלקה, ובדקה אותה בפועל בעצמה ובאמצעות מומחים מטעמה, לרבות את מיקומה הגאוגרפי ומצב הפיתוח, דרכי הגישה... וכי ידועים לה כל הפרטים בקשר לדירה ולהתקשרותה בעסקה נשוא הסכם זה..."*** (סעיף 6.ב. להסכם המכר נספח 1 לכתב הערר).

בנוסף, העוררת הצהירה בסעיף 7 לתצהירה מיום 17.6.2021 כי ***"בעת שרכשתי את הדירה, הייתה הדירה ראויה למגורים אך זקוקה לשיפוץ והרחבה כך שתתאים לצרכי לא רק מייד לאחר הלימודים אלא לאורך שנים רבות..."***

52. אלא שמעדותה של העוררת בחקירתה הנגדית הסתברו עובדות אחרות, לפיהן **העוררת כלל לא ביקרה בנכס טרם רכישתו**, זאת על אף הטענה בדבר רצונה להתגורר בנכס, שיתאים לצרכיה הייחודיים לאורך שנים רבות (עמ' 16 שורות 35-27 לפרוטוקול מיום 9.11.2021):

"ש. לגבי הדירה הנוכחית, בתצהיר שלך אמרת שאבא שלך יידע אותך שהדירה שנמצאת סמוכה לביתם עמדה למכירה?
ת. לא שמעתי את השאלה.

ש. (חוזרת על השאלה)
ת. נכון.
ש. את מכירה את הדירה הזו?
ת. כן, אני יודעת שבעבר גרה שם אישה מבוגרת.
ש. את היית בדירה הזו לפני שקנית אותה?
ת. טרם הקנייה לא ביקרתי בה."

53. עוד עלה מחקירתה הנגדית של העוררת, כי על אף הטענה שהעלתה בתצהיר בדבר כוונתה במועד הרכישה לשפץ את הנכס, היא לא ידעה בפועל האם הנכס בעל פוטנציאל שיפוץ והרחבה; האם היו מעורבים אנשי מקצוע טרום הרכישה לצורך היתכנות לשיפוץ והרחבת הנכס; ומה המקור הכלכלי לשיפוץ הנכס. למעשה, מעדות העוררת עולה כי היא לא היתה מעורבת בדבר, מלבד אולי ההחלטה לרכוש את הנכס (עמ' 18 17- לפרוטוקול):

"ש. לפני שרכשתם את הדירה נעזרתם באנשי מקצוע, למשל מה אפשר לעשות מבחינת שיפוץ, מה פוטנציאל הדירה, מה אחוזי הבנייה של הדירה?
ת. אלו פרטים שאני לא בקיאה בהם משום שאני צעירה ונתתי לאבא שלי שיטפל בכל העניינים האלה.
ש. את לא יודעת אם אנשי מקצוע ביקרו קודם בדירה? אדריכל, קבלן שיפוצים או מישהו היה בדירה לפני שחתמתם על ההסכם?
ת. אני לא יודעת.
....
ש. מישהו שיתף אותך בכוונה להרוס את הדירה במקום לשפץ אותה?
ת. לא.
ש. את מעורבת בתוכניות שהוגשו, במשהו שקשור לשיפוץ?
ת. אני אישית לא מעורבת. נתתי לאבא שלי להתעסק בכל העניינים האלה.
ש. לפני כן שמענו בדיון שעורך הדין סיפר שהבית עד היום עומד כפי שהוא ולא עשיתם שום דבר בפועל בנכס ?
ת. נכון.
ש. האם יכול להיות שזה נובע מהעובדה שרק עכשיו מכרתם אתה דירה השנייה ולכן הכספים שהיו אמורים לממן את השיפוץ או ההריסה התקבלו רק כעת?
ת. אני לא יודעת לענות על השאלה."

54. למעשה, בחקירתה הנגדית של העוררת אף נסתרה גירסתה בתצהירה, לעניין הכוונה לשפץ את הנכס ולהתגורר בו, כאשר העידה כי היא אינה יודעת בברור מה היתה הכוונה לעשות בנכס לפני הרכישה: (עמ' 18 שורות 32-15 לפרוטוקול):

"ש. <u>לבית המשפט</u>: הוועדה רק רוצה לוודא כי בתצהיר שלך לא רשום שום דבר ביחס לנכס, כל מה שכתוב שהדירה הייתה למגורים ולשיפוץ והרחבה. קודם אמרת שאביך קיבל את ההחלטות משום שהיית צעירה, האם לפני שרכשת את הנכס הזה הייתה שיחה מפורטת ומסודרת שבה אבא שלך אומר לך, אנחנו נקנה את הנכס עבורך בכספים של הפיצויים ואנחנו נשפץ אותו, או שהוא אמר, אנחנו נשפץ אותו או נהרוס אותו, מה האמת פה?

ת. הייתה שיחה עם אבי לגבי הנכס.
ש. <u>לבית המשפט</u>: מתי?
ת. לא יודעת להגיד תאריך מדויק.
ש. <u>לבית המשפט</u>: לפני שחתמת על ההסכם או אחרי
ת. לא זוכרת. שם דנו בעניין הדירה והחלטנו שיהיה נכון לרכוש אותה.
ש. <u>לבית המשפט</u>: אם החלטתם לרכוש אותה, כנראה שזה לפני שחתמתם על ההסכם?

ת. אני לא יודעת בדיוק מתי דיברנו על הדירה. אבל זה אכן הגיוני שאם דיברנו על לרכוש את הדירה, זה לפני החתימה על ההסכם.
ש. <u>לבית המשפט: כשדיברתם לרכוש את הדירה, הייתה שיחה באשר למה לעשות בדירה, אחרי שתרכשו אותה, אם לשפץ אותה או להרוס אותה, או שזה משהו שאת לא יודעת לגביו כלום.</u>
ת. <u>זה לא משהו שאני יודעת לומר לגביו משהו ברור.</u>

ש. <u>חבר וועדה:</u> שוחחתם לגבי מצבה הפיזי של הדירה, ידעת באיזה מצב הדירה, אם זקוקה לשיפוץ?
ת. לא."

55. עדותה זו של העוררת בחקירתה הנגדית בפני ועדת הערר מעלה קושי משמעותי לקבל את גרסתה בדבר כוונתה הסובייקטיבית במועד רכישת הנכס.

אקדים ואציין, כאשר עסקינן בבחינה של אומד דעת סובייקטיבי – הרי שמדובר בבחינת אומד דעתה של <u>העוררת, אשר היא הרוכשת של הנכס.</u>

אלא שכפי שניתן להתרשם מעדותה הנ"ל בבית המשפט, לעוררת **עצמה** לא היה כל אומד דעת סובייקטיבי ביחס לנכס ולמהות השימוש שיעשה בו. העוררת לא היתה מעורה כלל, לפי עדותה, לא בעניין שיפוץ הנכס או הרחבתו ואף לא בעניין הריסתו ובניית בית חדש.

56. אכן, העוררת היתה בחורה צעירה במועד רכישת הנכס, ואין ספק כי סמכה ידיה על עצתם והנחייתם של הוריה הן בקשר לרכישת הנכס והן בקשר לטיפול בו.

עם זאת, כאשר מדובר בהשקעת כל עתודות הכספים שיש לעוררת – כספים שקיבלה כפיצוי נזיקי בגין רשלנות רפואית שהביאה לפגיעה בראייתה בלידתה, וכאשר נטען כי המטרה של רכישת הנכס היא כדי לספק לה בית מגורים, סמוך לבית הוריה, לכל שלבי חייה, בין אם כרווקה ובין אם כנשואה בעתיד ואמא לילדים (ראו עדות מר בן עוז בעמוד 28 שורות 15-12) – נראה תמוה בעיניי עד מאוד, שהעוררת אינה מעורבת בדבר, ואפילו לא מבקרת כלל בנכס, אשר על פי טענתה אמור לשמש אותה למגוריה בעתיד, טרם רכישתו בכדי לוודא את התאמתו לצרכיה.

57. יתר על כן, הדעת נותנת כי סטודנטית צעירה, אשר מבצעת את העסקה הגדולה בחייה ובידיה תקציב כספי מוגדר וקצוב, תבדוק היטב, בעצמה או באמצעות או מי מטעמה, את יכולתה הכלכלית לממן את רכישת הנכס ושיפוצו, כמו גם את מידת ההיתכנות של ביצוע שיפוץ של הנכס והתאמתו לצרכיה - <u>טרם ביצוע העסקה, ולא לאחריה</u>.

אלא שלא כך פעלה העוררת, ולא מי מטעמה.

על כן לעמדתי, טיעונה של העוררת בתצהירה אינו עולה בקנה אחד עם שורת ההיגיון והשכל הישר ואין בידי לקבל את גרסתה באשר לאומד דעתה הסובייקטיבי בעת הרכישה.

58. עוד אוסיף ואדגיש, כי למעשה העוררת חזרה וטענה בעדותה בפנינו כי היתה צעירה במועד הרכישה ולכן הפנתה את וועדת הערר לקבלת תשובות מאביה, מר בן עוז, בכל הנוגע להתנהלות בקשר עם רכישת הנכס.

יש להקדים ולומר, כי ספק בעיניי אם ניתן ליצור אומד דעת סובייקטיבי "מיד שנייה". לטעמי, אין לקבל טיעון לפיו אומד דעתו הסובייקטיבי הלכאורי של אביה של העוררת משקף את אומד דעת העוררת. אומד דעת סובייקטיבי, כשמו כן הוא – הינו סובייקטיבי לאדם מסוים, ובמקרה שלנו – הוא אמור להיות של העוררת, אשר היא ה"סובייקט".

אף כי העוררת היתה צעירה במועד בו רכשה את הנכס, בכל זאת היתה בגירה, עצמאית, אינטליגנטית ומודעת לחשיבות הנכס הנרכש ושימושו עבורה למגורים למשך שנים רבות. לא נטען בפנינו וממילא לא הוכח כי אביה של העוררת או שני הוריה שימשו כאפוטרופוסים שלה, או כי היתה קיימת מגבלה כלשהי אצל העוררת – קוגניטיבית או אחרת – מלבד מגבלת הראייה. לכן, בכל קנה מידה משפטי אין מקום לייחס לעוררת כל אומד דעת לכאורי שהיה לאביה של העוררת, מר בן עוז.

על כן, ככל שלעוררת עצמה לא היה כל אומד דעת סובייקטיבי עצמאי – לא ניתן לומר כי עמדה בנטל להוכיח את עמידתה במבחן הסובייקטיבי. העדות של העוררת בפנינו היתה כי הותירה בידי אביה את קבלת ההחלטה בעניין שיפוץ הנכס או הריסתו. מכאן, שלכל הפחות, כפות המאזניים בעניין המבחן הסובייקטיבי – מאוזנות, ולכן העוררת אינה מרימה את הנטל להוכיח עמידתה בתנאי זה. ממילא, כאשר אדם בוחר להישען על שיקול דעתו של אדם אחר כדי שיחליט עבורו בין שתי חלופות – ואין לו עצמו עמדה או דיעה בעניין שעל הפרק, משמע הוא אדיש בין החלופות ולכן לא ניתן לומר כי היה לו אומד דעת מסוים – לצד זה או אחר – במועד הקובע.

59. בבחינת למעלה מן הצורך אומר גם כי אף אילו ניתן היה לבסס אומד דעת סובייקטיבי על פי גרסתו של מר בן עוז – ואיני סבורה כן – עדיין אין העוררת מרימה את הנטל במקרה דנן.

מר בן עוז הצהיר בתצהירו מיום 17.06.2021 כי: ***"...אני ואשתי תכננו לשפץ את הדירה ולהרחיבה, באופן שתתאים לצרכים של בתי לאורך השנים, כשהתכנית היא כשתסיים את לימודיה תעבור לחיפה"*** (סעיף 4 לתצהירו של מר בן עוז). עוד ציין מר בן עוז בתצהירו כי שלושה חודשים לאחר רכישת הנכס ובהמלצת האדריכל יעקובי, מצא כי היה עדיף מבחינה תכנונית וכלכלית להרוס את הנכס ולבנות מבנה חדש תחתיו (סעיף 8 לתצהיר).

60. אלא שבחקירתו הנגדית של מר בן עוז הסתברו עובדות שלא היו חלק מתצהירו ואשר אינן מאפשרות לקבל את גרסתו. כך, עלה מן החקירה הנגדית כי באופן תמוה מר בן עוז לא ראה ולא ביקר בנכס טרם רכישתו ולא טרח כלל לברר מהן עלויות השיפוץ וההרחבה לנכס או לכל הפחות, מהן אפשרויות השיפוץ של הנכס עבור בתו (עמ' 27 שורות 30-14 לפרוטוקול):

"ש.	**כשאתה רוכש נכס ואתה חושב לשפץ אותו, בדקת את האפשרויות של השיפוץ את הבנייה ואת ההתכנות הזו של השיפוץ ואת המטרה שלשמה רכשת את הנכס?**
ת.	**חייב להגיד שלא. ההזדמנות הייתה לרכוש את הנכס ולא יכולתי לפספס אותה בלא קשר לעלויות. פניתי לאדריכל וביקשתי שיעשה לי את התוכנית של השיפוץ ומזה רציתי להגיע לקבלנים ולבקש כמה שיעלה יעלה.**
	...

ש. אז רצית בית של 160 מטר, זה מה שרצית בשיפוץ?
ת. כן, כמה שיוצא.
ש. אני לא מבינה את האמירה "כמה שיוצא" מה זה כמה שיותר. גם כשאתה קונה מגרש שנתן לבנות עליו 400 מטר, אתה יכול לבנות מ 100 עד 400 מטר, אז מה זה כמה שיוצא?
ת. אתה שואלת שאלה כשאני בא בתור יזם, אבל כאן לא הייתה בכלל השאלה."

61. לטעמי, מעדותו של מר בן עוז עולה כי כל מעייניו היו נתונים, בראש ובראשונה וככלל – לרכוש את הנכס בשל מיקומו. כפי עדותו – הוא ראה הזדמנות לרכוש עבור בתו העוררת נכס שנמצא בסמיכות לבית המגורים שלו ושל אשתו, וכשהגיעה ההזדמנות הוא מיהר לרכוש את הנכס. לא עלה בידו לשכנעני כי כוונתו הברורה הייתה לשפץ את הנכס, דהיינו לרכוש בית מגורים. לכל היותר ניתן לומר כי הוא רכש את הנכס בלי תכנון מקדים או גיבוש דיעה בשאלה אם לשפץ או להרוס ולבנות חדש.

בעדותו טען מר בן עוז כי טרם הרכישה פנה אל האדריכל יעקובי בנוגע לשיפוץ הנכס, וכי הנ"ל אמר לו, לטענתו, כי ***"...תקנה את המגרש, את הבניין, ונעשה לך תוכניות"*** (עמ' 28 שורות 30-28 לפרוטוקול). אם כן, בנקודת הזמן שלפני הרכישה – לא העוררת ואף לא אביה יודעים כלל אם יש לשפץ את הנכס או להרסו. לפיכך, לא ניתן לקבל גרסה כזו מפיו של מר בן עוז בדבר היערכות תכנונית מקדימה, כביכול, כאשר האדריכל יעקובי, אליו פנה מר בן עוז לייעוץ – כלל לא ביקר בנכס ולא התרשם מהחלל הפנימי בו, לא שלח סקיצה של השיפוץ וההרחבה המוצעים ואף לא שלח הצעת מחיר כלשהי <u>לפני</u> רכישת הנכס.

דומני, כי התנהלות כזו מאפיינת אומד דעת של כוונה לרכוש נכס שהוא דווקא הקרקע, בשל סמיכותה לבית מגוריהם של הורי העוררת ולאו דווקא רכישת המבנה המצוי על הקרקע.

62. מר בן עוז טען כי הוא ביקר בעבר בדירה, אך זאת עוד כאשר בעלת הדירה התגוררה בנכס (עמוד 26 שורות 27-26). מן הראיות שהוצגו בפנינו (ראו סעיף 6.ב. סייפא להסכם המכר) איש לא התגורר בנכס במשך מספר שנים טרם המכירה.

לא ברור איפוא, כיצד ייתכן שאביה של העוררת ממהר לרכוש עבורה דירה, שנטען כי הכוונה היתה כי העוררת תתגורר בה לאחר שיפוץ, מבלי שהוא או מומחה מטעמו, נכנס כלל לדירה <u>לפני</u> הרכישה, כאשר חלפו שנים מאז שראה את הדירה ואין הוא יודע כלל מה מצבה הנוכחי. על אחת כמה וכמה, נוכח העובדה כי קיימת, מן הסתם, חשיבות מיוחדת לוודא כי הנכס מתאים למגוריה של בתו בשל מגבלת הראיה שלה.

יתר על כן, מר בן עוז לא הבהיר כלל כיצד סבר שהעוררת תוכל לממן כלכלית את עלויות השיפוץ וההרחבה מבלי שראה באיזה מצב הנכס (עמ' 26 שורות 29-28 לפרוטוקול). לרכישת נכס בסדר גודל כזה מתלווה תכנון תקציבי ונשקלת כדאיות כלכלית של החלופות האפשריות. תמוה בעיניי עד כדי חוסר סבירות, כיצד העוררת, או מי מטעמה, אצו-רצו לרכוש נכס לצורך מגורים בו – ולא טרחו לקבל ולו הערכה גסה של עלויות שיפוץ והרחבה לפני שרכשו את הנכס בהוצאה כספית כה גדולה, לא כל שכן היתכנות של ביצוע השיפוץ לפי צרכיה של העוררת.

63. בנוסף לכך, העוררת טענה כי המימון לדירה היה בחלקו מכספי הפיצויים שקיבלה ובחלקו מהלוואה שנדרשה לקחת עבור הרכישה (עמ' 16 שורות 22-26 לפרוטוקול). כאשר פועלים במסגרת תקציבית מוגבלת, ההיגיון אומר שיש לבצע בדיקות מקדימות לצורך אומדן הכדאיות וההיתכנות הכלכלית. כאמור, לפי עדותו של מר בן עוז לא נעשו בדיקות שכאלה.

64. אף עדותו של האדריכל יעקובי מטעם העוררת לא תרמה לביסוס גרסתה של העוררת.

אומנם בתצהירו של האדריכל יעקובי מיום 15.6.2021 (מוצג ע/2) נטען כי היתה תכתובת מייל למר בן עוז שלושה שבועות לאחר החתימה על חוזה המכר, בה הוצעה תכנית לשיפוץ והרחבת הדירה (נספחים א+ב לתצהיר יעקובי), אולם בעדותו התקשה האדריכל יעקובי לציין מועדים, תאריכים ותהליכי תכנון ספציפיים שנעשו עבור הנכס מושא ערר דנן (עמ' 24 שורות 1-15 לפרוטוקול):

"ש. <u>לבית המשפט:</u> אדוני יכול להגיד מתי הייתה תוכנית מדידה כזו?
ת. אני צריך לעיין במסמכים במשרד שלי, אני לא זוכר.
ש. אדוני אמר בתחילה שקודם דורכים על הקרקע וזה נשמע מאוד נכון, שדורכים על הקרקע רואים מה יש ומה אין ומציעים הצעות וכשרואים את הנכס, ואדוני אמר שהגעתם לקרקע הגעתם למסקנה שזה לא?
ת. זה לא מדויק. אני הסברתי איך אנחנו עובדים תהליכים. יכול להיות שקודם קיבלנו את המדידה והתחלנו לעבוד על התוכניות ואחרי כמה ימים שהתאפשר לנו.
ש. <u>לבית המשפט:</u> אם אדוני לא יודע, שיאמר שלא יודע, ולא "יכול להיות". הוועדה צריכה לקבוע ממצא עובדתי ואם אדוני לא יודע מועדים, תאריכים ותהליך שנעשה לגבי הנכס הזה, שיאמר לנו ולא ישער השערות?
ת. לא ציינתי תאריכים כי אני לא זוכר בדיוק מה קדם למה, ובדיוק איך התהליכים. אני ציינתי תהליכי עבודה.
ש. <u>לבית המשפט:</u> אדוני ציין תהליכי עבודה בכללי או ספציפי לנכס הזה?
ת. בכללית. יתכן שקודם קיבלנו תוכנית מדידה ורק אחרי כמה ימים שהתאפשר לנו להגיע לנכס, הגענו לנכס ואז המשכנו את תהליך התכנון."

65. האדריכל יעקובי אף התקשה לציין מתי ביקר בנכס לראשונה, האם זה היה לפני או אחרי רכישת הנכס והאם נכח מר בן עוז במהלך הביקור בנכס (עמ' 19 שורות 27-34, עמ' 20 שורות 1-9), אולם מה שברור הוא כי אדריכל יעקובי ביקר במקום בנוכחות אדריכל אחר ממשרדו, מר ג'ואד אבו חנא. עוד ברור מעדות האדריכל יעקובי, כי כל התנהלות נוספת שהיתה למשרדו בקשר עם שירותי תכנון לנכס מושא הערר – נעשו מול אדריכל ג'ואד אבו חנא, אך מר אבו חנא – לא הגיע ליתן עדות.

66. האדריכל יעקובי טען כי הגיע לתת עדות בכדי "לספר את המעשה", כלשונו, אלא שבפועל – לא ידע לומר דבר באופן קונקרטי: לא ידע להעיד עבור מי תוכנן, כביכול, שיפוץ והרחבת הבית, מי יתגורר בנכס, כמה חדרים יש בנכס, האם יש שירותים ומטבח בנכס, ואפילו האם יש תכנון מיוחד של הנגשה של הבית, בשל העובדה שהעוררת נכה (עמ' 22 שורות 28-30 לפרוטוקול).

67. יש לציין, כי קיימת סתירה בין גרסת האדריכל יעקובי לבין גרסתו של מר בן עוז בעניין הפנייה הראשונית לקבלת שירותי תכנון עבור הנכס. בהתאם לתצהירו של האדריכל

יעקובי, השיחה בנוגע לשיפוץ הנכס התרחשה באוגוסט 2019 לאחר רכישת הנכס (סעיף 2 לתצהיר), ואילו בעדותו טען מר בן עוז כי פנה לאדריכל יעקובי לפני הרכישה **"כשידעתי שאני רוצה לרכוש"** (עמ' 28 שורות 30-27 לפרוטוקול).

68. הנה כי כן, לא ניתן לייחס משקל לעדותו של האדריכל יעקובי בכל הקשור והמתייחס לטענה כי היתה פנייה למתן שירותי תכנון לנכס למטרת שיפוץ. כל עדותו של האדריכל יעקובי הינה עדות כללית לגבי התנהלות באופן כללי של משרדו ולא לגבי ההתנהלות התכנונית הקונקרטית בנוגע לנכס הספציפי בערר דנן. לא ברור כלל מדוע לא הובא לעדות האדריכל ג'ואד אבו חנא, אשר הוא זה שהיה בקשר בפועל עם מר בן עוז לגבי הנכס ולמעשה נראה כי הוא זה שהמליץ על הריסה ובנייה מחדש. ההימנעות מהבאתו לעדות – פועלת לחובת העוררת.

69. בהינתן העובדה כי לאביה של העוררת, מר בן עוז, יש רקע וניסיון בתחום היזמות, והבנה כי יש צורך בידיעה מראש אודות האפשרויות התכנוניות של נכס, טרם רכישתו או טרם גיבוש דעה מה ניתן לעשות בנכס מבחינה תכנונית – קשה לקבל את גרסתו של מר בן עוז.

70. כאמור לעיל, הקושי המשמעותי ביותר, לטעמי, לקבל את גרסת העוררת, בדבר הכוונה לשפץ את הבית, נעוץ בעובדה כי לא היא ולא אביה או מי מטעמם, **לא נכנסו כלל לתוך הבית טרם הרכישה.** ראו שוב את עדויותיהם של העוררת, מר בן עוז והאדריכל יעקובי מטעם העוררת, בחקירתם הנגדית:

"ש. את היית בדירה הזו לפני שקנית אותה?
ת. טרם הקנייה לא ביקרתי בה."
(עמ' 16 שורות 35-34 לעדותה של העוררת)

"ש. האם היה ביקור ייעודי בנכס לפני הרכישה?
ת. לא."
(עמ' 26 שורות 29-28 לעדותו של מר בן עוז).

"ש. מתי פעם ראשונה ראית את הנכס הזה?
ת. תאריך אני לא זוכר מתי
ש. יש לך איזה שהם רישומים מתי עשית ביקור בנכס ?
ת. לא זכור לי אם יש לי רישום או לא.
...
ש. זה היה לפני הרכישה של הנכס או אחרי?
ת. אני לא יודע. אני לא מצוי במועד הרכישה של הנכס."
(עמ' 20-19 לעדותו של האדריכל יעקובי)

71. יש לתת את הדעת גם לפעולות שבוצעו על ידי העוררת, או מי מטעמה, מתוך כוונה להרוס את הבית. כאמור, בפועל עד למועד שמיעת הראיות בערר דנן - הבית לא נהרס, אולם הוא גם לא שופץ והעוררת לא עברה להתגורר בו. הבית עומד עדיין ריק ומוזנח במצבו כפי היה במועד רכישתו.

לצורך ההכרעה במחלוקת המונחת בפנינו יש מקום, לעמדתי, ליתן משקל למועד עריכת מפת המדידה, מועד הגשת בקשה לקבלת תיק מידע בנוגע להריסה והגשת הבקשה לקבלת

היתר בנייה מהוועדה המקומית לתכנון ובנייה חיפה, לצורך הריסת המבנה הקיים והקמת מבנה חדש תחתיו.

72. אין מחלוקת כי לתיק הוועדה המקומית לתכנון ובנייה חיפה, הוגשה מפת מדידה (נספח א' לתצהירו של עד המשיב, מר יואב דיסטלפלד, סומן מש/1) שהוכנה עבור העוררת, או מי מטעמה. חיזוק לכך ניתן למצוא בעדותו של האדריכל יעקובי (עמ' 21 שורות 10-15 לפרוטוקול):

"ש. אני מציגה לך את המסמך שהוצאנו מתוך האתר של עיריית חיפה לגבי התוכנית שהוגשה (נספח א' לתצהיר המשיב). זו התוכנית שלך?
ת. לא. זו תוכנית מדידה.
ש. המודד הוא מודד מטעמך?
ת. לא. הוא לא מודד מטעמי, אלא מטעם המזמין שזה צחי. מי שמגיש את התוכניות האלה זה לא המודד, זה עמוד מתוך מסמכים נוספים."

כעולה מתוכנית המדידה, זו נערכה ביום 25.9.2019 - בהתאם לתוכנית להיתר בניה מיום 1.9.2019 – דהיינו, פחות מחודשיים לאחר חתימה על ההסכם לרכישת הנכס, וכחודשיים לפני מועד מסירת החזקה במקרקעין לעוררת. בנוסף לכך, לא ניתן להתעלם כי על גבי תכנית המדידה כתובה המילה "**להריסה**", לפיכך, מי שהכין את המפה עבור העוררת, או מי מטעמה, יצא אפוא מנקודת הנחה כי המבנה מיועד להריסה.

73. עובדה זו אינה מתיישבת עם טענתו של מר בן עוז בתצהירו לפיה רק שלושה חודשים <u>לאחר</u> מועד הרכישה, הוחלט להרוס את הבית ולבנות בית חדש תחתיו, ואף אינה מתיישבת עם טענתו של האדריכל יעקובי בתצהירו כי רק לאחר <u>מספר חודשים</u> של בחינת התוכניות והמצב בשטח, הגיע למסקנה כי הדרך היעילה ביותר לשיפוץ תהיה על ידי הריסה ובנייה מחודשת.

74. באשר למועד הבקשה לקבלת היתר בנייה לוועדה המקומית לתכנון ובנייה חיפה, לצורך הריסת המבנה הקיים והקמת מבנה מגורים חדש תחתיו, הרי שבקשה זו הוגשה ביום 23.10.2019 כחודשיים וחצי בלבד לאחר רכישת הנכס, וכחודשיים בלבד לאחר הגשת השרטוטים המתארים לכאורה את התוכניות לשיפוץ והרחבת הבית (נספח א' לתצהירו של מר בן עוז מיום 19.9.2021).

מדובר בפרק זמן קצר ביותר, אשר אין זה סביר כי ניתן היה במסגרתו להיערך לצורך הגשת בקשה להיתר בנייה, לתכנון והשגת מימון לעלויות הבנייה. יותר מסתברת המסקנה כי הבקשה להריסה נשענה על בדיקות ותוכניות מקדימות שנעשו <u>טרום</u> רכישת הנכס.

75. כבוד השופט בך קבע בפרשת **פרידמן** כי מהראיות והעובדות הקונקרטיות העולים מהמקרה הנדון, ניתן לאמוד את האפשרות כי אכן הנכס נרכש לצורך מגורים:

"תישאל השאלה: איפוא הגבול? מהו "הזמן הנראה לעין", שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו

סיכוי שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה "מיועדת לשמש למגורים" במובן התקנות." (פרשת פרידמן, עמ' 396).

במקרה דנן, אומנם הצהירה העוררת כי בכוונתה הייתה להתגורר בדירה שנים רבות, אולם הגשת הבקשה להיתר הריסת הנכס כחודשיים וחצי לאחר רכישתו וכחודש לפני מועד מסירת החזקה בנכס, מהווה ראיה מהימנה ביחס לכוונתה הסובייקטיבית של העוררת במועד הרכישה, שכן לא נראה כי העוררת התכוונה לעשות שימוש בדירה לצורך מגורים בעתיד הנראה לעין.

76. יש לתת את הדעת גם לשווי המכירה - המשיב טען כי שווי המכירה של הנכס הינו נמוך ומעיד על כך שמדובר למעשה ברכישת קרקע. מנגד, טענה העוררת כי מדובר בתמורה הולמת עבור דירה בגודל של כ-90 מ"ר, הזקוקה לשיפוץ. סבורני, כי העוררת לא הרימה את נטל השכנוע להוכחת טענתה כי רכשה לדבריה "דירה קטנה הזקוקה לשיפוץ" ולא קרקע בלבד במסגרת הסכם המכר. ראשית, לא הוגשה חוות דעת שמאי מטעם העוררת בכדי להביא נתונים על עסקאות מקרקעין דומות, שאפשר והיה בהן כדי להעיד כי שווי המכירה משקף את הנכס הנרכש.

העוררת ביקשה להסתמך על עסקה לרכישת הקרקע הסמוכה, שהתרחשה לפני כעשור ואינה מעידה דבר וחצי דבר על עסקת המקרקעין מושא ערר דנן.

77. מנגד, בסעיף 11 לתצהירו של עד המשיב, מצויות עסקאות להשוואה רלבנטיות, כולן מאזור שכונת דניה בחיפה, בסמיכות לאזור הנכס.. המשיב הביא עסקאות להשוואה של שטחי קרקע הנעים בין 727-1,156 מ"ר, בתקופה סמוכה לעסקה מושא הערר, בין 2016-2018, מהן עולה כי שווי מ"ר נע בין 3,224-5,493 ₪ למ"ר, בהתאם לגודל השטח. המשיב הראה כי שווי המכירה לשטח של 506 מ"ר בסך של 4,446 ₪ כמו במקרה דנן, תואם את שווי השוק ביחס למכירת קרקע בלבד, העומד על שווי של 4,409 ₪ למ"ר בממוצע. סבורני, כי הראיה שהוצגה מטעם המשיב מסברת את האוזן, ואילו העוררת לא הביאה ראיות לביסוס טענתה בעניין שווי המכירה.

78. לא מצאתי ממש בטענת העוררת בדבר העדר הרלוונטיות של עדותו של עד המשיב, מר יואב דיסטלפלד. העוררת טענה כי עדותו של מר דיסטלפלד הינה עדות שמיעה בלבד, וכי בפועל מפקח בשם גיא פרטמן היה מי ששמע את דבריו של מר בן עוז בביקורו בנכס, ואת דבריו של מייצג העוררת בדיון בהשגה, בעניין הריסת הנכס ובניית מבנה תחתיו. העוררת טענה כי ראוי היה כי המשיב יביא לעדות את המפקח מר פרטמן להעיד על האירועים שביססו את החלטת המשיב, ומשלא עשה כן - אין ליתן משקל לעדותו של מר דיסטלפלד.

79. תקנה 12בי לתקנות מיסוי מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר) תשכ"ה-1965 קובעת כי:

"ועדת הערר תתיר הבאת ראיה שעליה ביסס המשיב את שומתו, או העורר את הדיווח או ההצהרה שהגיש או את הטענות שהשמיע לפי סעיף 85 לחוק, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית המשפט בדיון בהליך אזרחי."

80. בהתאם לתקנה 12ב' הנ"ל מר דיסטלפלד רשאי להעיד על הראיות שהיו מונחות בפניו ומצויות בתיק המשיב, וכן על כל ראיה ששימשה את המשיב בעת קבלת ההחלטה בהשגה.

עדותו של מר דיסטלפלד מתבססת על תרשומת פנימית המצויה בתיק המשיב, בזמן ביקור בנכס ופרוטוקול הדיון בהשגה שנערך בזמן אמת, על ידי נציג המשיב, המפקח מר פרטמן.

מר דיסטלפלד אינו מעיד מידיעה אישית כי אם בהסתמך על ראיות שנמצאות בחזקתו של המשיב אליהן הוא נחשף במסגרת החלטתו (עמ' 31 שורות 32-21 לפרוטוקול):

"ש. אתה נכחת בדיון כאן היום ושמעת את העדות של אביה של העוררת, האם המסקנה שלך בסעיף 14 שהעובדות שאתם פירטתם שמתבססות על אותו ביקור בנכס והשיחה עם עורך הדין כי אלו העובדות שאתם מתבססים עליהן, בהתחשב מצד אחד פרוט' ביקור בנכס שנרשם שישה ימים לאחר שהתקיים, מצד שני עדות מאוד הגיונית של אביה של העוררת שמגובה בהתכתבות מיילים עם תכנון ממשי של הבית לשיפוץ, האם תוכל לומר לי שהמסקנה שלך בסעיף 14 שהמבחן הסובייקטיבי שהתכנון היה להרוס, גם אחרי ששמעת את אביה של העוררת היום?
ת. יש שם משפט מאוד משמעותי בתרשומת של גיא שהוא כותב שהוא דיבר עם מר בן עוז שאמר לו שמבחינתו הוא לא רואה הבדל אם יהרוס ויבנה מחדש או ישפץ, מבחינתו זה היינו הך.
ש. אם זה היינו הך באותה מידה יכול היה תכנון לשפץ?
ת. באותה מידה הוא ראה בהריסת הנכס משהו שהוא חסר משמעות, ומזה אני מסיק שהוא תכנן להרוס את זה וכך אני מבין."

81. לא מצאתי כל ממש ביתר טענות העוררת, לרבות הטענה בדבר אי זימונו של עו"ד טל אביאל לעדות על ידי המשיב.

82. עיינתי בחוות דעתו של חבר הוועדה מר שרם ובהערותיו בעניין המבחן הסובייקטיבי, רדיוס זמן הבחינה של מבחן זה מיום הרכישה, נטלי הראיה בעניינו וכן הערותיו למחוקק – איני מסכימה עם האמירות כמו גם הקביעות וההערות המצויות בחוות דעתו של מר שרם בעניינים אלו ואין לי אלא להסתייג מהן, בשנית, כפי שהסתייגתי במסגרת פסק הדין שניתן בעניין ו"ע 32808-02-21 **אזריאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** [פורסם בנבו] (29.5.2023).

למותר לחזור ולציין, כי הפסיקה כפי שפורטה לעיל הבהירה כי הקביעה בעניין המבחן הסובייקטיבי אינה מוגבלת ליום המכירה עצמו, אלא לפרק זמן בסמיכות ליום המכירה, שהיקפו נקבע לפי הנסיבות הקונקרטיות. על כן, גם הערת חבר הוועדה שרם בעניין זה – אינה נתמכת בפסיקה.

<u>סוף דבר:</u>

83. אשר על כן, ולאור כל הנימוקים שפורטו לעיל, עמדתי היא כי העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי כוונתה היתה לרכוש את הנכס למטרת מגורים בו, ועל כן לא עמדה במבחן הסובייקטיבי כנדרש על פי הדין. לפיכך, יש לקבוע כי העוררת רכשה קרקע ולא דירת מגורים ויש לחייבה במס רכישה בהתאם לפי שווי המכירה בסך 2,250,000 ₪.

כפי שפורט לעיל, מלכתחילה, העוררת לא יכולה היתה לעמוד בנטל הראיה הנדרש במבחן הסובייקטיבי, באמצעות תפישתו או נקודת מבטו של אדם אחר, גם אם הינו אביה, שהרי על פי הדין אומד דעתה הוא זה העומד למבחן. המקרה הנדון מתייחד בשל כך שהעוררת ביקשה לבסס באמצעות אביה, מעשיו או כוונותיו הנטענות, את עמידתה במבחן הסובייקטיבי ביחס למגורים בנכס הנרכש. אלא שבסופו של דבר שניהם כשלו בכך, כל אחד בפני עצמו, ובמצטבר.

84. מכאן שיש להורות על דחיית הערר ולקבוע כי החלטת המשיב בהשגה מושא הערר – תעמוד בעינה, וכך אמליץ לחבריי לפסוק.

לטעמי יש לחייב את העוררת בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 25,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה לרבות בעניין פסיקת ההוצאות.

מר אברהם שרם, חבר הוועדה:

קראתי בעיון את פסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין, ואני מבקש להעיר כדלקמן:

<u>כללי</u>

1. ההלכה הפסוקה קבעה כי כוונת הרוכש נאמדת באמצעות שני אלמנטים הבוחנים את היסוד האובייקטיבי ואת היסוד הסובייקטיבי <u>במועד הרכישה</u>. (ראה סעיף 38 לפסק הדין של יו"ר הוועדה, ההדגשה שלי)
2. הניסיון לבחון את האלמנט הסובייקטיבי לעניין הכוונה לרכוש את הנכס למטרת מגורים, מעמיד בפני הוועדה קושי משמעותי (בבחינת "בוחן כליות ולב") לאמוד ולקבוע את כוונת הרכישה הסובייקטיבית של הרוכש, <u>במועד הרכישה</u>.
3. אני סבור שהמכלול ההתנהלות בעניין המבחן הסובייקטיבי מכניס את הרוכש לסד בעייתי - מצד אחד הוא מאפשר למשיב לקבוע מה היה <u>לדעתו</u> הלך הרוח של הרוכש במועד הרכישה, ועקב כך להוציא שומה "כמיטב השפיטה" וזאת מבלי שיחייבו להוכיח זאת, ומצד שני מטיל את נטל ההוכחה לכוונה הסובייקטיבית על העורר בבואו של זה לבקש סעד מפני קביעתו של המשיב, מרדף שלטעמי אינו הגיוני.
4. גם אם נכון להטיל על העורר את נטל הראיה, באשר להתקיימות המבחן הסובייקטיבי, מאחר ולכאורה עסקינן בהוכחת עובדות, אשר מצויות תחת ידיו של העורר ובידיעתו

הסובייקטיבית, הקשורות בהוכחת ה- "state of mind" שלו, בעת רכישת הנכס וכוונותיו ביחס אליו, לא יהיה זה נכון לדעתי להעמיס על נטל זה הקשה מלכתחילה ולהגדיל את רדיוס הבחינה על ציר הזמן, מעבר למועד הרכישה, בפרט כאשר אין לנו מגבלה כלשהי מתי הרדיוס גדול מספיק.

5. לטעמי בחינה של הכוונה הסובייקטיבית מעבר למועד הרכישה הינה שגויה ומהווה הרחבה לא מידתית של הפסיקה הקיימת.

דיון והכרעה:

6. גרסת המשיב אינה מקובלת עלי כלל ועיקר שכן היא מרחיבה את העמידה במבחן הסובייקטיבי מעבר למועד הרכישה כמקובל בפסיקה. כאשר אין בנמצא סייגים לכך (כמה ועד מתי) לא ניתן לדעתי להסכים לכך ואני דוחה נסיון זה מכל וכל.

7. טענתה העיקרית של ב"כ המשיב היא לעניין סמיכות הזמנים.

"**בית המשפט:** אם יש עדות שהוועדה שמעה אותה היום שאביה של העוררת אומר שהוא רץ לקנות את הנכס כי הוא צמוד אליו והוא רוצה את הילדה צמודה אליו כי הוא רוצה לדאוג לה, והוא אומר, פניתי בסמוך לאחר הרכישה לאדריכל וביקשתי שיתכנן לי בית עם גג והאדריכל שולח לו את השרטוט הזה ואומר לו זה מה שאפשר לעשות שם. אחר כך הם הולכים למקום בודקים והאדריכל אומר לו שיעלה לו הרבה מאוד כסף להרחיב את הנכס הקיים ואומר לו שהדבר הכי נכון להרוס ולבנות מחדש.

ב"כ המשיב: אז מה הוא קנה, בית או קרקע. לא מדובר בחודש חודשיים, אלא ב 1.9 יש לי כבר מדידה להריסה. אז מה הוא קנה? כל רוכש יבוא לביהמ"ש ויגיד שהוא התכוון לשפץ ויביא לי איזה נייר מאדריכל שעליו יבקש להתבסס שכן הוא ביקש תוכנית. הוא באמת קנה קרקע ולא דירת מגורים. זה לא כל כך פשוט. "

8. אייני יכול לקבל עמדה זו. הפועל היוצא שלה הוא, שאם יש מישהו חרוץ, ענייני, מקבל החלטות במהירות ופועל בנמרצות וללא לאות מבלי להשתהות, הוא עלול למצוא עצמו נענש בשל כך, וזאת - לפחות לטעמי - הדעת אינה סובלת

9. גרסת האב אמינה בעיני, ולכן אני רואה לנכון לקבל אותה כעמידה בדרישת המבחן הסובייקטיבי, אילו ניתן היה לקבל את אומד דעתו של מר בן עוז - אביה של העוררת ולהתייחס אליו ולא לאומד דעתה של העוררת, כך לדעתי נכון היה לעשות.

10. לצערי לא כך הוא המצב, והדין דורש כתנאי לקבלת ההטבה, שהרוכש (ולא אחר במקומו) יראה שהרכישה של הבית מיועדת עבורו לשם מגוריו שלו .

11. מבחינת מכלול עדותה של העוררת עולה כי לעוררת עצמה לא היה כל אומד דעת סובייקטיבי ביחס לנכס ולמהות השימוש שייעשה בו. העוררת לא הייתה מעורה כלל, לפי עדותה, לא בעניין רכישתו, (למעט הידיעה שבכוונת הוריה לרכשו עבורה) לא בעניין שיפוץ הנכס או הרחבתו ואף לא בעניין כדאיות הריסתו ובניית בית חדש במקומו. כלומר לא הייתה לא שום דעה כלשהי לגבי הנכס והיא הסתמכה על עצת הוריה. בהעדר דעה כזו - כיצד היא יכולה להוכיח כוונה כלשהי במועד הרכישה. או לחילופין - כיצד יכול המשיב לטעון כי כוונתה הסובייקטיבית הייתה אחרת, בהעדר כוונה כלשהי.

12. אני סבור כי שלעוררת עצמה לא היה כל אומד דעת סובייקטיבי עצמאי. היא הותירה בידי אביה את קבלת ההחלטה בעניין הרכישה, וכפי הנראה גם בעניין שיפוץ הנכס או הריסתו. היא בחרה להישען על שיקול דעתו של אביה על מנת שיחליט בין שתי חלופות, כאשר לה עצמה אין עמדה או דעה קונקרטית בעניין שעל הפרק.

13. יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין, מביעה תמיהה באשר לעובדה שהעוררת – בחורה צעירה בת 22, נכה עם מוגבלות ראיה (עיוורת) – "אינה מעורבת בדבר, ואפילו לא מבקרת כלל בנכס", סמכה את ידיה לחלוטין על עצתם והנחייתם של הוריה הן בקשר לרכישת הנכס והן בקשר לטיפול בו. לדעתי לא רק שהדבר אינו מעורר תמיהה כלל, אלא אף מקובל וקורה חדשות לבקרים. ישנם מאות ואפילו אלפי מקרים בהם הורים רוכשים דירות עבור ילדיהם, מבלי שאלו יהיו מעורבים כלל, בדאגה לעתידם. כל שכן כאשר אלו האחרונים בעלי מוגבלויות.

14. יתכן כי באופן נדרש היה כאן ייפוי כוח מאת העוררת, המסמיך את האב לשקול ולהחליט במקומה, כאשר שיקול דעתו מחליף את שיקול דעתה של העוררת, אולם לא רק שיש קושי בדבר, אלא שאף לא נעשה ניסיון לעשות זאת.

<u>סוף דבר</u>:

15. בשקלול כל האמור לעיל, ולמרות שעמדת המשיב אינה מקובלת עלי, אני נאלץ למצוא עצמי מצטרף לעמדת יו"ר הוועדה לדחות את הערר.
16. במאמר מוסגר אציין כי לדעתי זה אינו המקרה (הורים לבחורה צעירה – נכה עיוורת המבקשים לרכוש עבורה בית למגורים בסמיכות לביתם על מנת שיוכלו לתמוך בה לאורך ימים) בו צריך היה המשיב לנסות ולדקדק הרבה מעבר לקוצו של יוד.
17. לאור האמור אמליץ שלא לחייב את העוררת בהוצאות.

<u>משנאמרו הדברים ורק לאחר שנאמרו, במאמר מוסגר ובמנותק מהערר עצמו, אני מבקש להעיר בעניין המבחן הסובייקטיבי כפי שציינתי בפס"ד וי"ע 32808-02-21 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה [פורסם בנבו] .</u>

לדעתי ראוי היה שהמחוקק ייתן דעתו ליצור ודאות ויציבות גדולה יותר בעולם המס, ויקבע מבחן טוב יותר מאשר מבחן הנשען על הסובייקטיביות של הנישום.

יש קושי לא מבוטל בהוכחת ה"מחשבות בלב איש", ועל כך נאמר כבר במקורות: "רַבּוֹת מַחֲשָׁבוֹת בְּלֶב אִישׁ וַעֲצַת יְהוָה הִיא תָקוּם." - (משלי יט, כא) הניסיון להוכיח "מחשבות" מעמיד גם את בתי המשפט בעמדה בלתי הגיונית ולטעמי - באופן מובנה - גם לא חפה מטעויות.

<u>סוף דבר:</u>

הערר בעניין מהות העסקה – האם רכישה של קרקע או דירת מגורים – נדחה על דעת כל חברי ועדת הערר.

על פי דעת רוב הוועדה, של יו"ר הוועדה, כב' השופטת אורית וינשטיין וחברת הוועדה עו"ד אהובה סימון, כנגד דעתו החולקת של חבר הוועדה מר אברהם שרם, תישא העוררת בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד המשיב בסך 25,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

פסק הדין ניתן לפרסום.

<u>המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.</u>

ניתן היום, ז' תמוז תשפ"ג, 26 יוני 2023, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת **יו"ר הוועדה**	**אהובה סימון, עו"ד** **חברת ועדה**	**אבי שרם** **חבר ועדה**

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

אורית וינשטיין 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה