



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

ר"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הוועדה
מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין - חבר הוועדה
מר שבתאי בירן, רו"ח – חבר הוועדה

עוררים 1. אריה תוסייה-כהן
2. אפרת תוסייה-כהן

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין נתניה
ע"י עו"ד ניר וילנר

פסק דין

1

2

השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הוועדה:

3

4

רקע עובדתי

5

1. ביום 20.12.2022 חתמו העוררים, אריה ואפרת תוסייה-כהן (להלן: "**העוררים**"),

על הסכם לרכישת יחידה בקומה ב' בבניין ברחוב הברושים 24 ברמת השרון,

הידועה כגוש 6415 חלקה 279 תת חלקה 2. (להלן: "**הסכם המכר**; **צורף כנספח 1**

לתצהיר המשיב") תמורת הדירה, שכללה גם מרפסת, גג ושתי חניות, שילמו

העוררים סך של 9,450,557 ₪ למוכרים, אייל בצלאל ויינברג ויואב ויינברג (להלן:

"**המוכרים**"). הדירה נבנתה כחלק מפרויקט בנייה עצמית משותף של בעלי

המקרקעין לפי היתר בנייה למגורים, כאשר המוכרים חתמו עוד קודם לכן, ביום

6.1.2020, על הסכם עם קבלן מבצע למסירת דירה "עד המפתח", ותאריך המסירה

על פי הסכם הביצוע נקבע ליום 15.3.2023 (להלן: "**הסכם הביצוע**").

15

2. העוררים הגישו שומה עצמית, במסגרתה דיווחו כי רכשו "דירת מעטפת" שאינה

ראויה למגורים ולפיכך יש לסווגה כ"בנין" ושיעור מס הרכישה החל הינו 6%,

כאמור בתקנה 12(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-

1974 (להלן: "**תקנות מס רכישה**"). המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן:



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני :

1 "המשיב" הוציא לעוררים שומה לפי מיטב שפיטה ביום 11.9.2023 וקבע כי הנכס
2 שנרכש הינו "דירת מגורים". לפיכך, ומאחר שאין מדובר בדירת מגורים יחידה
3 בבעלות העוררים, שיעורי מס הרכישה הם 8%-10% כאמור בסעיף 9(ג1)(1) לחוק
4 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). העוררים הגישו
5 השגה על שומה זו ביום 24.10.2023, אך השגתם נדחתה בהחלטת המשיב מיום
6 20.6.2024. מכאן הערר.

7
8 3. יש לציין, כי במקביל להליכי השומה הגישו העוררים תביעה כנגד הקבלן המבצע,
9 בטענה לליקויי בנייה בדירה שנרכשה על ידם (ת.א. 41655-11-23) ולתביעה זו
10 צורפה חוות דעת מומחה מטעמם (להלן: "חוות דעת מומחה"). כתב התביעה וחוות
11 דעת המומחה סומנו כמוצג מש/2 בערר דן.

תמצית טענות העוררים

12
13
14
15 4. הדירה נרכשה כשהיא אינה גמורה ואינה ראויה למגורים, ולפיכך העוררים נאלצו
16 לשכור דירה למשך כשמונה חודשים, במהלכם השלימו את עבודות הגמר. הסכם
17 המכר מציין במספר הזדמנויות כי הדירה נמכרה כשהיא לא גמורה וכי עלהרוכשים
18 (העוררים) להשלימה, כאשר עלות השלמת הבנייה בפועל עמדה על למעלה מ-
19 580,000 ₪. בדירה היו חסרים מתקנים חיוניים רבים, ובהם אסלות שלא היו
20 מחוברות לביוב, חוסר בריצוף ובחיפוי באמבטיות, דלתות פנים חלקיות, חוסר
21 במעקה המהווה סכנת חיים, והיעדר מטבח וברזים.

22
23 5. על פי נוסח החוק, כפי שהיה בתוקף במועד הרכישה, "דירת מגורים" אינה כוללת
24 דירה שאין עמה התחייבות של המוכר לסיים את הבנייה. המוכרים הצהירו במפורש
25 בהסכם המכר כי הם אינם מתחייבים לסיים את בניית הדירה ומוכרים אותה
26 במצבה כפי שהיא ("AS IS"), ולכן אין לסווגה כ"דירת מגורים" לצרכי מס רכישה.
27 ההסכם המקורי שנחתם בין המוכרים לקבלן לבנייה "עד מפתח", תוקן וצומצם
28 בשלב עבודות הגמר, כפי שאישר הקבלן עצמו בשיחה עם נציגת המשיב, מאחר
29 שהמוכרים הבינו שאין טעם להשקיע בחומרי גמר יקרים לפני המכירה.



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

6. נפלו פגמים קשים בניהול ההליך על ידי המשיב. המשיב בחר להעיד את הגב' דנה ליפקיס, שלא טיפלה בתיק באופן אישי וכל היכרותה עמו מבוססת על מסמכים בלבד, ועל כן עדותה מהווה עדות שמיעה שאינה קבילה. המשיב נמנע מלהביא לעדות את הגורמים המוסמכים שהוציאו את השומה לפי מיטב השפיטה ואת ההחלטה בהשגה (הגב' סמדר סומר והגב' לימור ג'ורג'י), ואף נמנע מלהביא לעדות את המוכרים שעל תצהירם הסתמך. הימנעות זו מקימה חזקה ראייתית, לפיה אילו היו מובאים העדים לעדות, הייתה עדותם פועלת לרעת המשיב ותומכת בגרסת העוררים.

9

7. פגם מנהלי חמור נוסף הוא בכך שהדיון בהשגה נערך בדרך של שיחה טלפונית קצרה בלבד, מבלי שניתנה לעוררים זכות טיעון כראוי ומבלי שהוצגו בפניהם המסמכים הרלוונטיים. כמו כן, המשיב הסתיר מסמכים, סירב לגלות את כל החומרים עליהם התבססה השומה (כגון הקלטות של השיחות), ופעל בניגוד לחובת ההגינות המנהלית. המוכרים דיווחו באופן חד-צדדי על מכירת "דירת מגורים", וזאת מתוך אינטרס כלכלי אישי מובהק לדווח על הנכס כדירת מגורים מזכה כדי לזכות בפטור ממס שבח.

17

8. מחיר הרכישה של הדירה היה נמוך בכ-20% ממחיר השוק של דירה מושלמת באותו בניין באותה תקופה, דבר המעיד על כך ששני הצדדים ידעו, כי נדרשת השקעה כספית משמעותית להבאת הנכס למצב ראוי למגורים.

21

9. ככל שייקבע שעל העוררים לשלם את המס על פי השומה, יש להפחית את הריביות, ההצמדות והקנסות שהצטברו במהלך השנים ועומדים על עשרות אלפי שקלים.

24

תמצית טענות המשיב

26

10. הדירה שנרכשה היא "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה, שכן מתקיימים לגביה הן המבחן הסובייקטיבי והן המבחן האובייקטיבי.

28

11. באשר למבחן הסובייקטיבי, העורר הודה בעדותו כי כוונת העוררים הייתה לגור בדירה ובפועל הם עברו להתגורר בה. באשר למבחן האובייקטיבי, הרי שהדירה

31



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

נבנתה בשכונת מגורים לפי היתר בנייה למגורים, וכחלק מפרויקט בנייה שבו חתמו המוכרים על הסכם לביצוע עבודות בנייה "פאושלי" ו"עד מפתח" עם הקבלן.

12. ביום 10.1.22 ניתן לבניין "טופס 5" על ידי עיריית רמת השרון, המעיד כי הבנייה הושלמה בהתאם להיתר והדירה ראויה למגורים על פי דין. בנוסף, הדירה הייתה מחוברת חיבור קבע לחשמל ולמים (לאחר קבלת טופס 4), והחל מיום 20.2.22 חויבו המוכרים בתשלום ארנונה למגורים על ידי העירייה, ואף ביקשו לקבל פטור בגין "נכס ריק". קיומם של אישורים אלו מקים חזקה כי מדובר בדירה שבנייתה נסתיימה, כאשר המבחן לעניין מס רכישה מקל אף יותר מזה של מס שבח.

13. כפי שעולה מתמונות שצולמו בתוך הדירה על ידי פקח עיריית רמת השרון ביום 28.12.22 (שמונה ימים בלבד לאחר חתימת ההסכם), הדירה מטווחת ומסודרת, מרוצפת בפרקט, מותקנים בה חלונות אלומיניום, תריסים חשמליים, אביזרי חשמל ותקשורת, גריל למזגן מרכזי, וחדר רחצה מחופה קרמיקה עם מקלחון זכוכית ואסלה. כמו כן, מהתמונות והמסמכים עולה, כי בדירה הותקן מטבח מודרני עם כיור, ברז והכנה למדיח כלים, וכן דלת כניסה תקינה הניתנת לנעילה. העובדה שחלק מינורי מעבודות הגמר לא הושלם (כגון התקנת ארון אמבטיה) אינה גורעת מהיות הנכס דירת מגורים.

14. העוררים הגישו תביעה כנגד הקבלן המבצע ובמסגרת זו הגישו חוות דעת מומחה המפרטת את ליקויי הבנייה בדירה. חוות דעת זו מוכיחה באופן חד-משמעי כי בדירה היו מותקנים מטבח, אסלות, חיפויי קרמיקה ומערכות מים וחשמל, בניגוד מוחלט להצהרות העוררים בהליך דנא. העוררים הערימו קשיים רבים והסתירו במכוון את חוות דעת המומחה, ואף העלו טענות שקריות המהוות הרחבת חזית אסורה ועדות כבושה, כגון הטענה שהתמונה המציגה את המטבח אינה של דירתם.

15. על פי הדין והפסיקה אין חובה להעיד את הגורם הספציפי שקיבל את ההחלטה, אלא די בעד הבקיא בפרטי התיק והמסמכים שהוא כולל. ניתנה לעוררים זכות טיעון מלאה הן בכתב והן בעל פה בשלב השומה ובשלב ההשגה, ובכל מקרה, לפי דוקטרינת הבטלות היחסית, אין מקום לבטל את השומה בשל טענות אלו.



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

ו"ע 24-08-15365 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

16. אין כל מקום לפטור את העוררים מריבית, הצמדה וקנסות, נוכח התנהלותם שלקתה בחוסר תום לב מובהק, כמו גם שאין הצדקה להפלותם לטובה מכל נישום אחר.

דיון והכרעה

17. אקדים ואומר - מהחומר הראיתי שהוצג בפני הוועדה עולה באופן מובהק כי הדירה הנרכשת הינה "דירת מגורים" לכל דבר ועניין, ולפיכך צדק המשיב שקבע, כי יש להטיל על העוררים מס רכישה בגין רכישת דירת מגורים שאינה דירה יחידה. יתר על כן, התנהלות העורר במסגרת ההליך דן, שהעיד בפני הוועדה עדות שאינה מתיישבת, בלשון המעטה, עם מצב הדברים העובדתי לאשורו, כפי שניתן היה להתרשם בנקל מהראיות שעמדו בפני הוועדה, לרבות תמונות המציגות את מצב הדירה בסמוך למועד רכישתה - עוררה אי נוחות. התוצאה היא כי בקביעת התשתית העובדתית הרלוונטית להליך דן, קיים קושי ממשי להסתמך על עדות העורר, ויש לאמץ את התשתית הראייתית שהוצגה על ידי המשיב, שהייתה עקבית, מובהקת, ברורה ומהימנה.

לפיכך יש לדחות את הערר, וכך אציע לחברי.

18. כאמור, השאלה המרכזית בערר זה היא האם הדירה הנרכשת היא "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה כעמדת המשיב, או "דירת מעטפת" או "בניין" כעמדת העוררים.

סעיף 9(ג) לחוק, בנוסחו במועד הרלוונטי, מגדיר "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה כ"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה". (יושם אל לב כי הגדרת "דירות מגורים" לצורך מס שבח מעט שונה והיא כוללת רכיב נוסף, דהיינו "דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה").

19. בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (10.8.1987) (להלן: "עניין פרידמן") נקבע, כי ייעוד הדירה למגורים לצורך מס רכישה, נבחן באמצעות שני מבחנים מצטברים: מבחן אובייקטיבי (פוטנציאל למגורים) ומבחן סובייקטיבי



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

1 (כוונת הרוכש לעשות שימוש בנכס למגורים). מקום בו שני האלמנטים הללו
2 מתקיימים, הנכס ייחשב לדירת מגורים לצורכי מס רכישה.

4 כך נאמר שם:

5 "ומכאן לקביעת המבחן: מהי "דירת מגורים" על-פי התקנות? נראה, כי
6 המבחן לייעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט
7 אובייקטיבי - הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" - ואלמנט
8 סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש לייעד את ה"דירה" לשמש למגורים.
9 אשר לאלמנט הראשון - הגדרת ה"דירה" נראה לנו, כי בשונה מהגדרת
10 דירה בחוק, הרי אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת
11 למגורים לפי טיבה" (ההדגשה שלי - מ'ש'), אלא יש להעניק לאלמנט
12 האובייקטיבי משמעות רחבה יותר, שתכלול אף מבנים שאמנם אינם
13 מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". לפיכך,
14 המשמעות הרצויה הינה, שמבנה יהיה "דירה", אם יש בו פוטנציאל
15 למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם
16 הסביר (ראה גם הדיון בהגדרת "דירה" ביחס להגדרה שבחוק אצל הדרי,
17 במאמרו הנ"ל, בעמ' 147144).
18 אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הקושי רב יותר. מחד גיסא,
19 לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית,
20 ניתן לטעון, כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כעבור עשר שנים,
21 מספקת את דרישות התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו."

23 20. יש לציין כי הגדרת "דירות מגורים" תוקנה בינתיים והיא כוללת מעתה גם חלופה

24 נוספת:

25 "(3) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית
26 קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה, אם יש עימה התחייבות מצד המוכר
27 לסיים את בנייתה כדירת מעטפת; לעניין זה, "דירת מעטפת" - דירה,
28 בבניין המיועד לשמש למגורים, שבנייתה טרם הסתיימה, שאין עימה
29 התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה, ובלבד שהסתיימה בנייתם של
30 הקירות החיצוניים של הדירה".

32 תיקון זה אינו חל על העניין שבפנינו, אלא שהעוררים ביקשו ללמוד מכך כי בהתאם
33 למצב שהיה קיים קודם לתיקון, דירה שטרם הושלמה, כדוגמת הדירה נשוא הערר,
34 אינה דירת מגורים. אבהיר, אפוא, כי איני סבור שיש בתיקון זה כדי לסייע לעוררים.
35 אכן, הגדרת "דירת מגורים" הורחבה, והיא כוללת מעתה אף דירה שאין בה את
36 המתקנים המצויים כרגיל בדירת מגורים, והמאפשרים את השימוש בה למגורים,
37 אלא גם "דירת מעטפת" הכוללת קירות חיצוניים בלבד, אך ברי כי ככל שמדובר
38 בדירה שבה מצויים המתקנים האמורים, וכי יש בה פוטנציאל ברור למגורים, וככל
39 שקיימת כוונה לעשות שימוש בדירה למגורים, יש לראותה כ"דירת מגורים".



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

21. עוד יושם אל לב, כי במרוצת השנים נקטה הפסיקה בגישה גמישה יותר באשר
למבחן הייעוד למגורים לעניין מס שבח, כאשר בתחילה ניתן הדגש להימצאותם של
מתקנים ואביזרים פיזיים המאפיינים כרגיל דירת מגורים (מטבח, שירותים,
מקלחת וכד'; ראו: ע"א 668/82 כורש נגד מנהל מס שבח מקרקעין (16.5.1985)),
ואילו לאחר מכן הוטעם, כי המבחן האובייקטיבי פורמלי של הימצאותם של
מתקנים פיזיים בדירה אינו חזות הכול (ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס
שבח מקרקעין (12.9.2004)); ע"א 1046/12 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין
נתניה (21.1.2014)), והושם הדגש על הפוטנציאל של הנכס לשמש למגורים תוך
שהובהר כי יש ליתן את הדעת למכלול הנסיבות העובדתיות הקונקרטיות (ראו: ו"ע
1701-07-24 חנה יעקובי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (17.8.2026); להלן: "עניין
יעקובי"). לפיכך, גם נכס המצוי בבניין מגורים ומחובר לרשת החשמל והמים יכול
להיחשב כדירת מגורים, למרות שעדיין לא מצויים בו המתקנים והאביזרים הנ"ל
שכן ניתן להתקנם ולהוסיפם בנקל (ראו ו"ע (ת"א) 28079-10-15 נירה מעין נ'
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (19.7.2020). למותר לומר, כי אם גמישות זו אומצה
לצורך הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס שבח, על אחת כמה וכמה שיש לאמצה
לצורך מס רכישה, כפי שניתן אף ללמוד מהמצוטט לעיל מפסק הדין בעניין פרידמן.
22. מכל מקום סבורני, כי בין לפי המבחן האובייקטיבי הצר יותר, הבוחן קיומם של
מתקנים המצויים כרגיל בדירת מגורים, ועל אחת כמה וכמה על פי המבחן הרחב
יותר, הבוחן את פוטנציאל המגורים, הדירה שלפנינו עונה על הגדרת דירת מגורים
לצורך מס רכישה.
23. אין חולק בדבר התקיימותו של המבחן הסובייקטיבי במקרה הנדון כאן; כוונת
העוררים הייתה לגור בדירה, ואכן בחודש אוקטובר 2023 (כעשרה חודשים
מהרכישה וכשבעה חודשים ממסירת החזקה) הם עברו להתגורר בה.
24. אשר למבחן האובייקטיבי, הרי שראשית יש לתת את הדעת לעובדה כי הדירה
נבנתה לפי היתר בנייה למגורים "עד מפתח" לפי מפרט טכני מפורט שהיווה חלק
מהסכם הביצוע, וקיבלה הן טופס 4 והן טופס 5 (תעודת גמר). בתעודת הגמר (נספח
13 לתצהיר המשיב) צוין במפורש כי הבנייה הושלמה וכי המבנה ראוי לשימוש.
בנוסף, הדירה חויבה בארנונה למגורים וכללה חיבורים לתשתיות, חלוקה לחדרים,



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

- 1 מערכות מיזוג, ריצוף פרקט, מטבח (כולל "איי"), דלתות, וכלים סניטריים מותקנים.
2 בכך שונה הדירה שלפנינו מהדירה שנדונה בעניין ו"ע (ת"א) 39040-09-22 **חן קרסני**
3 **נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (16.3.2025), לגביה נקבע כי אינה עומדת במבחן
4 האובייקטיבי של הגדרת "דירת מגורים", כאשר הדירה באותו מקרה תוארה באופן
5 זה: תקרת הדירה מבטון חשוף; העדר ריצוף סופי; העדר מטבח; העדר מחיצות
6 פנים, העדר חיבור קבע לחשמל ומים, העדר מקלחת. בנוסף, נערכה פנייה לעירייה
7 בה נטען כי מדובר בדירת מעטפת שאינה ראויה למגורים (על המשמעות שיש לייחס
8 למצג הנישום כלפי העירייה ראו עניין **יעקובי**). על פניו, המקרה שלפנינו שונה
9 בתכלית.
10
11 25. בניגוד לטענת העוררים, בהסכם המכר מוגדר הממכר כ"יחידת דיור" ולא כדירת
12 מעטפת, ונקבע כי הותקנו בה "מחברים" שונים. מההסכם עולה כי בדירה מותקנות
13 מערכות מיזוג האוויר, החשמל והתריסים, וכן כי קיימים בה מטבח וארונות
14 ומתקנים ואביזרים נוספים. כאמור, הדירה חויבה בארנונה למגורים וזאת החל
15 מיום 20.2.22, דהיינו עוד בטרם נרכשה על ידי העוררים. בהמשך לכך התקבל פטור
16 בגין "נכס ריק". למותר לומר כי גם בכך יש ללמד כי מדובר בדירת מגורים, גם אם
17 היא "ריקה".
18
19 26. גם מהתמונות שצולמו בדירה בזמן אמת - תמונות (בצבע) שצולמו על ידי פקח
20 העירייה שביקר בדירה ביום 28.12.2022 (נספח 17 לתצהיר); תמונות (בצבע)
21 שצולמו על ידי המוכרים סמוך לפני מסירת הדירה והועברו למשיב (נספח 15
22 לתצהיר); תמונות (בשחור לבן) שצורפו לחוות דעת המומחה (סומן כמוצג מש/1) –
23 והן מהמתואר בחוות דעת המומחה, ניתן להתרשם ממצב הדירה, הכוללת אביזרים
24 ומתקנים המצויים כרגיל בדירת מגורים: אביזרי חשמל ותקשורת (לרבות, שקעים,
25 מפסקים, בתי מנורה וגופי תאורה), חיפוי פרקט, מרפסת בריצוף דק עץ, מעקה
26 שקוף (אף שלא הושלם), דלת כניסה ופעמון דלת, דלתות פנים, חדרי שירותים עם
27 אסלות מותקנות, מקלחת עם מקלחון ודוש, חיפוי קרמיקה, טיח וצבע, מטבח
28 מודרני הכולל "איי", ברז ושקעים, "גריל" של מזגן מרכזי, חיבור למכונת כביסה,
29 חלונות אלומיניום, תריסים חשמליים.
30



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

ו"ע 24-08-15365 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

27. רכישת הדירה במצב AS-IS והעובדה שחלק מעבודות הגמר לא הושלמו, או כי
קיימים ליקויי בניה בדירה בעטיין הוגשה תביעה כנגד הקבלן המבצע, אינם גורעים
מסיווגה כ"דירת מגורים", במיוחד כאשר נראה שמדובר בעבודות גמר מינוריות
באופן יחסי, בוודאי בעיני האדם הסביר, וכפי שניתן להתרשם מהחומר שבתיק, לרבות חוות דעת המומחה. אכן, אפשר שהעוררים ביקשו לשדרג את דירתם, לערוך
בה שינויים עיצוביים כאלה או אחרים, לרבות שינויים שעלותם אינה מבוטלת, ולא
להסתפק בדירה בסטנדרט שהיה על קבלן הביצוע למסור על פי הסכם הביצוע, אך
איני סבור שיש בכך כדי להפוך את הדירה לדירת מעטפת או "בניין".

צא וראה, כי אילו כך היה המצב, התוצאה הייתה שבכל עת שבדירת מגורים
מתבצעים שיפוצים, ובוודאי שיפוצים נרחבים הכוללים החלפת כלים סניטריים,
החלפת מטבח, ארונות קיר וכיוצ"ב, הייתה הדירה בתקופת השיפוצים "בניין" על
המשתמע מכך. תוצאה זו בלתי סבירה ועומדת בניגוד לרעיון העומד מאחורי
ההסדרים המיוחדים הנוגעים לדירות מגורים - ההקלה במס לדירת מגורים יחידה,
ומנגד, ההחמרה במס לדירת מגורים שאינה יחידה – והמקרה דנן יוכיח.

28. אשר להסכם המכר, אכן עולה ממנו כי לא הושלמו עד תום עבודות הגמר, אך הוא
אינו כולל כל פירוט בדבר אותן עבודות שטרם הושלמו, וצודק המשיב הטוען כי
הדבר פועל לחובת העוררים. יתר על כן, מדובר בדירה שנמכרה כאשר יחד עמה
המוכרים הסבו לעוררים את זכויותיהם על פי הסכם הביצוע הכולל התחייבות
לבניית דירה "עד המפתח". בהתאם להגדרת "דירת מגורים", די בכך כדי לסווג את
הנכס כ"דירת מגורים". אוסיף כי המקרה דנן דומה יותר למקרה שנדון בעניין בו"ע
59441-10-17 מרי לסמן נ' מיסוי מקרקעין מרכז (נבו 27.4.2020) להבדיל מזה שנדון
בעניין ו"ע 23-05-2651 מייק מנשה מיכאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין מרכז
(12.1.2026) (יצוין כי על פסק הדין בעניין מיכאלי הוגש ערעור שטרם הוכרע).

29. זאת ועוד, המוכרים דיווחו על העסקה כעסקה למכירת "דירת מגורים מזכה"
וביקשו חישוב לינארי מוטב לפי סעיף 48א(ב1)(5) לחוק מיסוי מקרקעין. על פניו,
דיווח זה לא רק שאינו עומד בסתירה להסכם המכר, אלא, וכאמור, תואם את
הראיות והמוצגים שהוגשו במסגרת הליך זה, המצביעות על כך שהדירה אכן לא
הייתה "דירת מעטפת", כנטען, אלא דירת מגורים לכל דבר ועניין. המוכר מסר



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

- 1 בתצהיר שהגיש למשיב (נספח 14 לתצהיר מטעם המשיב), כי במועד המכירה הדירה
2 הייתה מחוברת לחשמל ומים, מחולקת לחדרים וכללה אסלות מותקנות ומטבח.
3 ככל שהעוררים חולקים על גרסתו זו של המוכר, לא הייתה מניעה בעדם לזמנו, וזאת
4 לא עשו, ולפיכך הדבר פועל לחובתם. מכל מקום ועיקר, תצהיר זה עולה בקנה אחד
5 עם יתר החומר, ובמיוחד תמונות הדירה, המאפשרות להתרשם באופן בלתי אמצעי
6 ממצב הדירה בסמוך למועד רכישתה.
7
8 30. איני סבור כי ניתן לייחס למוכרים כוונה להגיש דיווח שאינו תואם את מצב הדירה,
9 אך ורק כדי לחסוך מס, במיוחד בהתחשב בכך שמדובר בסכום מס נמוך למדי
10 (14,000 ₪). אף הטענה לפיה הוסכם בין המוכרים לעוררים, כי המוכרים לא יגישו
11 בקשה לקבלת פטור ממס שבת, נטענה בעלמא וללא כל סימוכין, ומכל מקום, גם
12 אם הייתה הסכמה כאמור, אין בכך כדי לשנות את המסקנה דנן.
13
14 31. על כל זאת יש להוסיף, כי העוררים הגישו, כאמור לעיל, תביעה בבית משפט כנגד
15 הקבלן בגין ליקויים שהתגלו, לטענתם, בדירה, וצירפו להליך התביעה את חוות דעת
16 המומחה, אשר ביקר בדירה ביום 13.2.23, טרם מסירת החזקה לעוררים ובחלוף
17 שנה ממסירתה למוכרים. מחוות דעת זו, המתייחסת לליקויים שונים בדירה
18 ובמתקנים המצויים בה, ניתן ללמוד כי הדירה כללה באותה עת חיפוי פרקט, חיפוי
19 קרמי בחדרי הרחצה, קירות מסוידים, דלת ממ"ד, מספר אסלות, הכנה למכונת
20 כביסה ומטבח שבו מצוי כיור וברז. אכן, חוות הדעת מתייחסת לליקויים כאלה
21 ואחרים בדירה, אך דווקא ממנה ניתן ללמוד כי מדובר בדירה הכוללת את כל
22 המתקנים החיוניים לצורך מגורים, ולכל היותר כי נדרשות השלמות שאינן
23 מהותיות, בהתאם לאומד דעתו של האדם הסביר.
24
25 32. ראוי לתת את הדעת לכך, כי העוררים בחרו שלא לצרף לתצהירם את כתב התביעה
26 ואת חוות דעת המומחה, אלא רק את הסכם הפשרה שנחתם עם הקבלן (נספח 2
27 לתצהיר העוררים). לדברי המשיב, שלא נסתרו, הוא פנה לעוררים לצורך קבלת
28 מסמכי תיק התביעה, אך נטען על ידי העוררים כי התיק לא בידם. לפיכך הגיש
29 המשיב בקשת עיון לבית המשפט, לה, כמסתבר, התנגדו העוררים, כפי שעולה
30 מהמסמך שסומן כמוצג מש/2. בסופו של דבר בית המשפט אישר את הבקשה
31 ומסמכי התיק הגיעו לידי המשיב, לרבות חוות הדעת האמורה. למותר לומר כי



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

התנהלות זו של העוררים, שביקשו להסתיר מהמשיב ומוועדת הערר מסמך כה חשוב וחיוני, הרלוונטי ביותר לצורך הכרעה בסוגיה שבמחלוקת, מהווה חוסר תום לב משמעותי ואף אומרת דרשני.

33. בנקודה זו אף ראוי לתת את הדעת להתנהלות העורר בחקירתו הנגדית בדיון ההוכחות עת הוצגה לו תמונת המטבח שצולמה בדירה (עמוד 231 לתצהיר המשיב). למרבה התמיהה, טען העורר בחקירתו, כי אין מדובר בדירתו שלו אלא אולי בדירה אחרת בבניין. באופן זה המשיך וטען העורר, גם כאשר הוצגה בפניו אותה תמונה (בשחור לבן) שצירף המומחה מטעמו בתביעה שהגיש כנגד הקבלן (עמ' 106 למש' 1). תמונה אף גרסתו לפיה לא הייתה באפשרותו להשיג את החומר המקורי מהמומחה, ובכלל זאת את התמונות בצבע שצורפו לחוות הדעת. מפאת חשיבות העניין והשפעתו על שאלת מהימנות עדותו של העורר, מצאתי לנכון להביא את הדברים שמסר בעדותו, ובהרחבה (פרוטוקול מיום 3.12.2025 עמ' 26 ש' 10 – עמ' 28 ש' 12; ההדגשות הוספו):

אני מפנה לעמוד 106 כבודכם, בתמונה התחתונה למטה אנחנו רואים מטבח, אנחנו רואים גם בתמונה העליונה למעלה, אנחנו רואים את שני החלונות, זה מעין דירת דופלקס כזאת עם ויטרינה שצריך לבנות שם שכנראה זה מה שנבנה. עכשיו, אני רוצה להציג לך את התמונה בעמוד 106 ושתשווה לי אותה לתמונה, עמוד 106 במ"ש/1, ותשווה אותה לתמונה שבעמוד 231 לתצהיר המשיב ותגיד לי אם זה לא אותו מטבח. רואים בדיוק את הברז, את הזווית שלו.

עו"ד וילר:

אני לא רואה את הדמיון.

העד, עו"ד תוסייה כהן:

לא רואה את הדמיון?

עו"ד וילר:

לא, לא.

העד, עו"ד תוסייה כהן:

אולי אם היית מביא את החוות דעת בצבע יכולנו לראות את הדמיון, היינו רואים את המטבח השחור.

עו"ד וילר:

אם הייתה לי, סליחה, אם הייתה לי הייתי מביא אותה, אמרתי לך שאין לי אותה, נכון?

העד, עו"ד תוסייה כהן:

אני ביקשתי ממך לפנות למומחה שלך לבקש את החוות דעת בצבע,

עו"ד וילר:

ביקשת, אני לא הולך להוציא אותה, פנית למומחה שלך?

העד, עו"ד תוסייה כהן:

לא פניתי למומחה, כי אני לא מתכוון, הוא רוצה עוד כסף, אני לא מוכן לשלם עוד כסף.

עו"ד וילר:

העד, עו"ד תוסייה כהן:

כסף, אני לא מוכן לשלם עוד כסף.

עו"ד וילר:

העד, עו"ד תוסייה כהן:

כסף, אני לא מוכן לשלם עוד כסף.

עו"ד וילר:

העד, עו"ד תוסייה כהן:

כסף, אני לא מוכן לשלם עוד כסף.

עו"ד וילר:



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

- 1 הוא היה מבקש ממך עוד כסף לשלוח לך אותה עו"ד וילר:
- 2 בצבע במייל?
- 3 בטח. העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 4 זה חוות דעת שלך. עו"ד וילר:
- 5 העד, עו"ד תוסייה כהן: יכול להיות....
- 6
- 7 אז אתה טוען שזה, המטבח הזה והמטבח בעמוד עו"ד וילר:
- 8 231 זה לא אותו מטבח?
- 9 אני לא יכול לזהות אותם, לא. העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 10 מה? עו"ד וילר:
- 11 לא יכול לזהות אותם, לא יכול לזהות את זה ולאשר העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 12 לך.
- 13 למה אדוני לא יכול לזהות? אנחנו, זה נראה, על פניו כב' הש' בורנשטין:
- 14 זה נראה אותו מטבח.
- 15 אדוני, זה לא היה המטבח, העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 16 אנחנו רואים טוב, לפחות החלק הזה שמסומן כאן, כב' הש' בורנשטין:
- 17 החלונות האלה למעלה בקומה למעלה, רואים את
- 18 זה גם בתמונה הזו ב-231 וגם בחוות הדעת בעמוד
- 19 106.
- 20
- 21 כבודכם, אני רוצה, עוד יותר מזה, אני אראה עו"ד וילר:
- 22 לכבודכם, יש פה את המפסקים שבין הדלת, זה
- 23 בדיוק אותו דבר.
- 24 ואילו אדוני אמר לנו מקודם שזה היה, כשהוא נכנס כב' הש' בורנשטין:
- 25 לדירה זה היה, המעקות האלה.
- 26 כן, כן. העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 27 אנחנו לא רואים את זה פה בתמונה הזו של כב' הש' בורנשטין:
- 28 המומחה.
- 29 לכן אני לא יכול לזהות את זה, אדוני. העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 30 אז מה שהמומחה צילם זה גם לא נכון? כב' הש' בורנשטין:
- 31 אני לא יודע, אני לא יודע מה, אני לא יכול לדעת את העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 32 זה, אדוני.
- 33 לא הבנתי, אבל מה שהמומחה צילם מטעם אדוני כב' הש' בורנשטין:
- 34 זה גם הוא לא צילם את הדירה?
- 35 אני לא יודע, אני לא יכול לזהות את המקום שהוא העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 36 צילם בדירה.
- 37 אבל זה המטבח, לא? כב' הש' בורנשטין:
- 38 אני לא יודע אדוני, אני לא יכול לזהות שזה מטבח, העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 39 אני לא יכול,
- 40 (מדברים יחד) כב' הש' בורנשטין:
- 41 אדוני, אני לא יכול לזהות את התמונה הזאת העד, עו"ד תוסייה כהן:
- 42 במיקום שלה בדירה, הדירה היא גדולה ואני לא
- 43 יכול לזהות, היא,
- 44 אז איפה זה צולם לפי ההערכה של אדוני? כב' הש' בורנשטין:
- 45 לא יודע, אני ממש לא יכול להגיד. העד, עו"ד תוסייה כהן:



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

עו"ד וילר: אדוני גר בבקינגהאם פאלאס? מה זה גדולה? זה דירה, יש שתי קומות לדירה, זה הקומה התחתונה, אין 17 מטבחים בדירה שלך אני מניח, זה הדירה התחתונה, זה הקומה התחתונה. העד, עו"ד תוסייה כהן: יש ארונות נוספים בדירה, אני לא יכול לזהות את זה, מה אני אגיד לך? כב' הש' בורנשטין: אדוני לא מזהה את ה, בעמוד 106 שזה המטבח? העד, עו"ד תוסייה כהן: אני לא יכול לזהות שזה המטבח. כב' הש' בורנשטין: רואים כיור, רואים ברז, התמונה התחתונה היא מטבח. העד, עו"ד תוסייה כהן: אני לא יכול לזהות את זה, כב' הש' בורנשטין: אנחנו יכולים לזהות את זה. העד, עו"ד תוסייה כהן: יכול להיות, כב' הש' בורנשטין: אנחנו יכולים לזהות שזה מטבח. העד, עו"ד תוסייה כהן: או-קיי, בסדר, אני לא יכול..."

34. עדותו זו של העורר מעוררת תמיהה רבה ואי נוחות משמעותית. התמונה לגביה טען כי הוא אינו יכול לזהות היכן צולמה, והאם אכן מדובר בתמונת המטבח בדירתו, צורפה כבר לכתב התשובה ועד לשלב זה של חקירתו הנגדית, לא טען העורר כי אין מדובר בתמונה מתוך דירתו. יתר על כן, וכאמור, גרסה זו של העורר אינה מתיישבת עם תמונות המטבח שצורפו לחוות דעת המומחה מטעמו, שהוגשה במסגרת התביעה שהגיש כנגד הקבלן. על פניו, מדובר באותה תמונה (בשחור לבן, ומזווית מעט אחרת) כפי שהוועדה יכולה הייתה להתרשם בנקל במו עיניה.

35. יש לציין, כי במסגרת עדותו הציג העורר תמונה נוספת (שסומנה ע/1) וטען כי זו תמונת המטבח בדירתו, וכי היא אינה דומה כלל לתמונה שבעמוד 231 לתצהיר המשיב (ומכאן כי תמונה זו לא צולמה בדירתו). דא עקא, כי בנקל גם ניתן להבחין שמדובר באותו מטבח ממש, גם אם נערך בו שיפוץ ושדרוג, ובאותה דירה, ולמרות כל זאת חזר וטען העורר כי הוא אינו יכול לאשר כי מדובר בתמונה שצולמה בדירתו שלו.



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

- 1 36. לתצהירו (סעיף 14) צירף העורר תמונות של אזור המטבח וטען כי הן אלו המשקפות
- 2 את מצב הדברים בדירה **בעת הרכישה**. להלן התמונות שצירף העורר לתצהירו:
- 3



- 4
- 5
- 6 מנגד, ניתן להתרשם מתמונות אותו מטבח, כפי שצולמה על ידי המוכרים, כי זו אף
- 7 התמונה (בשחור לבן ומזווית שונה), שצורפה לחוות דעת המומחה:
- 8



10

- 11
- 12
- 13 דומה כי נוכח מראה העיניים האמור, קיים קושי רב לקבל את גרסת העוררים
- 14 באשר למצב הדירה במועד הרכישה, ובכלל זאת לא ניתן ליתן משקל ראייתי
- 15 לתמונות שצירף העורר לתצהירו.
- 16



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

ו"ע 15365-08-24 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

37. לא מצאתי בסיס לטענת העוררים המסתמכת על שווי הדירה. העוררים טענו כי הדירה נמכרה בשווי נמוך בהרבה משווי דירה גמורה, אך טענה זו נטענה ללא כל הוכחה. מנגד, הציג המשיב דירה דומה בקומה הראשונה באותו בניין שביום 11.1.22 נמכרה בסכום של 8,250,000 ₪, ודווחה על ידי שני הצדדים כ"דירת מגורים". כזכור, דירת העוררים נרכשה בסכום גבוה יותר. כמו כן, לא מצאתי כל רבותא בטענת העוררים לפיה המשיב התעלם משיחה שהתקיימה עם הקבלן המבצע. זה מסר בשיחה כי נמסרה דירה שאינה מושלמת, אך העובדה כי הדירה נדרשה להשלמות, אינה אומרת כי מדובר ב"דירת מעטפת" כפי שהובהר לעיל. מכל מקום, ככל שסברו העוררים כי יש בעדותו כדי לתמוך בגרסתם, ראוי היה כי יפעלו לזמנו לעדות.

38. נתתי דעתי לטענות העוררים לעניין הפגמים להם טענו בהליך השומתי. הגם שאיני סבור כי במקרה הנדון יש בפגמים אלו כדי לשנות את תוצאת הערר, סבורני כי אין מנוס מלחזור ולהבהיר, כי על המשיב, כרשות מנהלית, מוטלת הייתה החובה לפעול כדין ולזמן את העוררים לדיון בהשגתם ולאפשר מימוש זכות הטיעון כדבעי. דיון בהשגה, כמו גם בשלב א', יש לקיים באופן פרונטלי ולא באמצעות שיחה טלפונית. כפי שציינתי רק לאחרונה (ו"ע (מרכז) 45230-06-22 פנחס סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (13.7.2026)): **"בהיעדר הוראה בדיון המאפשרת למשיב לקיים דיון טלפוני בשומה או בהשגה – על המשיב לפעול כדין ולזמן נישום לדיון פרונטלי בשומה או בהשגה"**. על כן, בהיעדר כל מקור חוקי, מה שמכונה על ידי המשיב כ"דיון" טלפוני, אינו בגדר דיון שומתי כדין, אלא אך "שיחה", ומאחר שנותר הרושם כי המשיב ממשיך בנוהגו זה, על אף האמור בפסיקת ועדת הערר, לא מן הנמנע כי בסופו של דבר עשויה התנהלות זו להוביל לתוצאה של פסילת ההליך השומתי.

במקרה דנן, אכן העורר אישר בעדותו כי לא נמנע ממנו להגיש כל מסמך או ראיה שביקש להגישם (עמ' 34 ש' 21 - 25), עם זאת, סבורני כי אין מקום עוד להעסיק את ועדת הערר בבירורים ממין זה ועל המשיב לנהל הליך שומתי כדת כדין וכדבעי.



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה-כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

39. הוא הדין באשר לעדה שהובאה לעדות מטעם המשיב. אמנם נתונה בידי המשיב, ככל בעל דין, הפררוגטיבה להעיד עדים על פי שיקול דעתו, אך יש לתת את הדעת לעובדה כי לבחירת העדים יש משמעות והשלכות, לרבות לעניין המשקל שניתן לייחס לעדותו של עד מסוים.

40. אבהיר בנקודה זו כי ככלל, מי שהחליט בהשגה עליה הוגש הערר הוא זה הנדרש להעיד ולפרט את אופן הפעלת שיקול הדעת על ידו. גם אם במקרה הנדון, המשיב התבסס על החומר המצוי בתיק, תוך שהובהר כי לא נערך ביקור בדירה על ידי גורם מטעם המשיב, אלא המשיב נסמך על חוות הדעת המומחה, על הצילומים שבה, על התמונות שנמסרו על ידי המוכרים ועל נתוני הפקח של העירייה, אין בכך די כדי להניח את הדעת. נדרש כי מי שהחליט בהשגה, לאחר שבחן את הטענות בהשגה, קיים את הדיון ושמע את העוררים ו/או מייצגם, בחן מסמכים וראיות נוספות – הוא זה אשר יגיע למסור עדות מטעם המשיב על מנת שיציג בפני ועדת הערר את אופן הפעלת שיקול הדעת שהובילו להחלטה בהשגה.

רק אם, וככל, שקיימת מניעה ממשית ועניינית, מלווה בהנמקה קונקרטית, כגון פרישה לגמלאות של מי שנתן את ההחלטה בהשגה או עזיבה את רשות המסים (ראו: ע"מ (תל אביב-יפו) 1015-02 יוסף שירי נ' פקיד שומה כפר-סבא (3.9.2012)), ניתן יהיה לתת משקל ראוי לעדות של גורם אחר ממשרד השומה. במקרה הנדון לא הוצגה סיבה כאמור, ועל המשיב ליתן דעתו לעניין זה מכאן ואילך.

41. בשולי הדברים אציין כי לא מצאתי כל מקום לפטור את העוררים מריבית, הצמדה וקנסות, בהיעדר טעם מיוחד לכך.

42. לאור כל האמור, הגעתי למסקנה לפיה יש לדחות את הערר. לעמדתי, לאור התנהלות העוררים והקשיים הראייתיים שהערימו בניהול הערר, גם אם אביא בחשבון את הערותיי דלעיל באשר לאופן ניהול הליך השגה והערר, יש מקום לחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך כולל של 40,000 ₪, וכך אציע לחבריי.



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

1

2

מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין – חבר הוועדה:

3

4 קראתי את החלטתו של יו"ר הוועדה כב' השופט בורנשטין ואני מצטרף למסקנותיו
5 ולנימוקיו.

6

7 אף אני סבור כי במהלך חקירתו הנגדית של העורר התעורר קושי של ממש בגרסתו בדבר
8 מצבה הפיזי של הדירה במועד הרכישה. העורר התקשה ליישב את גרסתו עם חוות דעת
9 המומחה שהוא עצמו הזמין במסגרת ההליך שניהל נגד הקבלן. בחוות הדעת ובתצלומים
10 שצורפו לה נראים, בין היתר, מטבח, אסלות, מקלחונים, ריצוף ומתקנים ותשתיות שונות,
11 המעידים כי בדירה היו קיימים, כבר באותה עת, המתקנים והמערכות המהותיים הנדרשים
12 לשימוש בה כדירת מגורים.

13

14 לכך מצטרפים תצלומים שצולמו על ידי המוכרים בסמוך למסירת הדירה והועברו למשיב,
15 וכן תצלומים שצילם פקח עירייה. תצלומים אלה, בצירוף חוות דעת המומחה, אינם
16 מתיישבים עם תיאור הדירה על ידי העורר כדירה במצב של "מעטפת".

17

18 אין חולק כי במועד הרכישה נותרו בדירה עבודות גמר, עבודות השלמה וליקויים שונים.
19 ואולם, בנסיבות העניין, אין בכך כדי לשנות את אופייה של הדירה כדירת מגורים. משעיקר
20 המערכות והמתקנים הנדרשים לשימוש בדירה כבר היו קיימים, אין לראות בדירה, לטעמי,
21 כדירת מעטפת.

22

23 אוסיף כי חוות דעת המומחה, שהוזמנה על ידי העורר עצמו והמהווה ראיה מהותית לבירור
24 מצב הדירה במועד הרכישה, לא הוגשה על ידו מלכתחילה, ורק לאחר שהמשיב עמד על
25 קבלתה הובאה בפני הוועדה. אף לכך יש ליתן משקל במסגרת בחינת גרסתו של העורר.

26

27 על יסוד מכלול האמור, אני מצטרף למסקנתו של יו"ר הוועדה כי דין הערר להידחות.

28

29

30

31



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

ו'ע 24-08-15365 תוסייה- כהן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני:

רו"ח שבתאי בירן – חבר הוועדה :

קראתי בעיון את חוות דעתו של יו"ר הוועדה השופט בורנשטיין ואני מצטרף למסקנתו לפיה העורר לא הוכיח שהדירה שרכש הייתה בבחינת "דירת מעטפת". לפיכך, יש מקום להטלת מס רכישה בשיעורים החלים על "דירת מגורים" שאינה דירה יחידה. אוסיף כי בחקירתו הנגדית העורר סתר את עצמו בכל הנוגע לתמונה שהציג (מע/1) לעומת התמונות שצורפו לתצהירי המשיב, כאשר טען תחילה כי לא הייתה דלת כניסה בדירה בעת רכישתה ובהמשך שינה גרסתו וטען כי כיוון פתיחת הדלת היה שונה, אך בסופו של דבר אישר כי הייתה דלת בדירה והיא הוחלפה (פרוטוקול, עמ' 14 ש' 22-27; עמ' 21 ש' 19-6). אני אף מצטרף לדעתו של השופט בורנשטיין בדבר גובה החיוב בהוצאות.

הוחלט כאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה השופט בורנשטיין, לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 יום שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן היום, ד' תשרי תשפ"ז, 15 ספטמבר 2026, בהעדר הצדדים.

מר שבתאי בירן
רואה חשבון

מר גדי גבאי
שומאי מקרקעין

שמואל בורנשטיין, שופט
אב"ד