



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני
כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד רפאל מרסיאנו – חבר הוועדה
מר אבי כאכון – חבר הוועדה

העורר: עו"ד אייל שוורץ, מנהל עיזבון המנוחה חנה יעקובי

נגד

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

פסק דין

פתח דבר:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. גב' חנה יעקובי ז"ל (להלן – **המנוחה**) נפטרה ביום 17.9.1990 והותירה אחריה צוואה מיום 11.1.1982, בה נכללה הוראה הנוגעת לשתי דירות בחיפה, שהיו בבעלותה. בצוואתה הורתה המנוחה כי הדירות ישמשו לנופש ומנוחה לטובת נשים מרובות ילדים, למשך שבוע לכל אחת.
 - העורר, עו"ד אייל שוורץ (להלן – **העורר**), מונה כמנהל העיזבון של המנוחה, ובמסגרת הליך שהתנהל בבית המשפט לענייני משפחה, טען כי יישום הצוואה כלשונה הינו בעייתי, ולכן ניתן אישור של בית המשפט לענייני משפחה למכירת אותן שתי דירות, ונקבע כי תמורת המכירה תשמש לקיום מטרת הצוואה, בשינויים המתחייבים בנסיבות.
 2. לאחר מכירת הדירות דיווח העורר למשיב על המכירה ולעניין חישוב מס השבח ביקש כי ייערך חישוב ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין** או **החוק**).
 3. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), לא התיר לעורר את החישוב הליניארי המוטב שביקש, ועל כך הערר.
 4. שתי שאלות עיקריות מצריכות את הכרעתנו בערר זה: האחת, האם במועד המכירה מתקיים התנאי, לפיו הדירות היו בבעלותו או בחירתו של "יחיד", בשים לב לעובדה כי הדירות יועדו בצוואת המנוחה לטובת נפש לנשים מרובות ילדים; השנייה, האם במועד המכירה מדובר היה בדירות המשמשות למגורים או מיועדות למגורים לפי טיבן, חרף מצבן הפיזי והצורך בשיפוצן.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

5. יצוין, כי הצדדים הודיעו כי הם מוותרים על הבאת ראיות בערר זה, והוסכם ביניהם כי
2 ההכרעה תהא על יסוד כתבי הטענות על נספחיהם והסיכומים שהוגשו על ידם.
- 3 **התשתית העובדתית שאינה שנויה במחלוקת:**
6. במסגרת תפקידו כמנהל עיזבונה של המנוחה, מכר העורר שתי דירות שהיו חלק מנכסי
5 העיזבון: האחת, דירה ברחוב נורדאו 28 בחיפה, הידועה כגוש 10862 חלקה 74 תת חלקה 9,
6 והשנייה, דירה ברחוב חיים ויצמן 5 בחיפה, הידועה כגוש 10862 חלקה 73 (להלן – **הדירה**
7 **בנורדאו ו-הדירה בויצמן** בהתאמה, וביחד – **הדירות**).
7. בצוואת המנוחה נכללה הוראה הנוגעת לשתי הדירות בחיפה, לפיה הן יועדו לטובת נפש
9 לנשים מרובות ילדים, וכלשון הצוואה: "**את שתי הבתים [כך במקור – א.ו.] בחיפה אני**
10 **מורישה לטובת נפש לנשים מרובות ילדים שינוחו שבו"** (העתק הצוואה צורף כנספח 1
11 להשגה של העורר, אשר צורפה **כנספח 1** לכתב הערר).
8. בהמשך, במסגרת הליך שהתנהל בבית המשפט לענייני משפחה, בעקבות בקשת ועמדת מנהל
13 העיזבון, לפיה יישום הצוואה כלשונה הוא בעייתי, לאור מצבן הפיזי של הדירות והעלויות
14 שיידרשו לצורך שיפוצן - ניתן אישור על ידי בית המשפט לענייני משפחה למכירת הדירות,
15 כאשר תמורת המכירה נועדה לשמש לקיום מטרת הצוואה, בשינויים הנדרשים בנסיבות.
9. לאחר מכירת הדירות הגיש העורר הצהרות למיסוי מקרקעין, וביקש כי חישוב מס השבח
17 בגין מכירתן ייעשה לפי החישוב הליניארי המוטב הקבוע בסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי
18 מקרקעין.
- 19 המשיב לא קיבל את עמדת העורר, והוציא לו ביום 24.10.2023 שומה לפי מיטב השפיטה
20 (**נספח 3** לכתב הערר), בה נקבע כי מטרת הצוואה הייתה הקמת הקדש, אשר מעולם לא
21 הוקם, ולכן נפתחה שומה על שם העורר כמנהל העיזבון, אשר אינו בגדר "יחיד" וכן נקבע
22 בהתאם, כי לא ניתן לבצע חישוב לינארי מוטב. בחלוף מספר ימים, הוציא המשיב מכתב נוסף
23 שעניינו פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה (**נספח 4** לכתב הערר),
24 אשר עסק ביום ושווי הרכישה, ובמסגרתו נקבע כי בשומה העצמית לא נוכה פחת וכי בהתאם
25 להוראות הביצוע ותקנות מס הכנסה יש לבצע ניכוי פחת בשיעורים הקבועים בחוק.
10. העורר הגיש השגה על השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב (**נספח 1** לכתב הערר),
27 במסגרתה טען, כי בסופו של יום התמורה ממכירת הדירות תוקדש למימון נופש לאימהות,
28 אשר זהותן תתברר בהמשך, ולכן יש לראות במכירת הזכות כמכירה או עשיית פעולה בידי
29 יורשים אשר ברור כי הם בגדר "יחידים". עוד נטען כי מנהל העיזבון אינו בגדר יורש ואינו
30 נהנה מתמורת מכירת הדירות ולכן אין מקום לקבוע כי הוא הנישום.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

11. בדיון בהשגה, שנערך ביום 12.5.2024, העלה המשיב טענה נוספת, לפיה הדירות אינן בגדר דירות מגורים וזאת, בין היתר, לאור העובדה כי במועד המכירה אף אחת מהדירות לא שימשה בפועל למגורים, משום שלא היו ראויות למגורים במשך תקופה ארוכה. העורר התנגד לטענה זו וטען להרחבת חזית אסורה, שכן טענות אלה לא מצאו ביטויין בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב (משוב דיון מיום 12.5.2024 צורף כנספח 3 לכתב התשובה).
12. בסיום הדיון בהשגה סוכם כי העורר ישלים את טענותיו בכתב, בעניין עמדת המשיב כי הדירות אינן בגדר "דירות מגורים" כהגדרתן בחוק, וזאת מבלי לגרוע מטענתו להרחבת חזית אסורה. לפיכך, העורר הגיש השלמת טיעון במסגרתה טען כי מדובר בטענה חדשה שאין להעלות בשלב ההשגה, ולגופו של עניין, נטען כי מצבן הפיזי של הדירות אינו גורע מהעובדה כי הן מיועדות למגורים (השלמת הטיעון של העורר צורפה כנספח 6 לכתב הערר).
11. במסגרת הליכי השומה המציא העורר לידי המשיב שתי חוות דעת שמאיות מיום 10.1.2022 אשר עסקו בהערכת השווי של כל אחת מהדירות (צורפו כנספח 2 לכתב התשובה).
13. המשיב לא קיבל את עמדת העורר, ובהחלטתו בהשגה מיום 20.6.2024 קבע כי אין להתיר את החישוב הליניארי המוטב, מאחר שלעמדתו הדירות אינן בגדר "דירות מגורים", כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק, וזאת משני טעמים: האחד, כי הדירות איבדו מאופיין כדירות מגורים, בשל מצבן הפיזי, כעולה, בין היתר, מחוות הדעת השמאיות שהציג העורר עצמו למשיב, לצד העובדה כי הדירות קיבלו פטורים מתשלום ארנונה בהיותן נכסים הרוסים או ניזוקים; השני, כי הדירות אינן בבעלותו של "יחיד". עמדת המשיב בהחלטה בהשגה היא כי הוראות הצוואה מקימות מעין "הקדש", שאינו אישיות משפטית הזכאית לפטור, ואף אם לא הוקם הקדש, אין לייחס את המכירה ליחידים, שזהותם אינה ידועה.
14. כאמור לעיל, במסגרת הערר דן הסכימו הצדדים ביניהם כי הם אינם חלוקים במישור העובדתי וכי המחלוקת היא משפטית, ועל כן הוסכם ונקבע בהתאם לאותה הסכמה, כי ההכרעה תהא על בסיס כתבי הטענות, נספחיהם וסיכומי הצדדים.
- עם זאת, יוער כי במהלך ישיבת קדם המשפט הראשונה מיום 16.12.2024 נדונה בקשה לגילוי מסמכים מטעם העורר בקשר עם השומה שיצאה לרוכשי הדירות, שכן העורר סבר כי יש להחיל דין זהה בעניינו אל מול מיסוי הרוכשים, כך שאם המשיב טוען כי הדירות אינן ראויות למגורים - יש להחיל אותו דין על הרוכשים.
- ביום 16.1.2025 הוגשה תגובת המשיב במסגרתה הבהיר כי במסגרת השומה לעסקת המכר הנכסים סווגו בשגגה כדירות מגורים וכי המשיב החל בהליך תיקון שומות לרוכשים.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 ביום 28.1.2025 התקיימה ישיבת קדם משפט שניה, במסגרתה ניתנה החלטת הוועדה במעמד
2 הדיון, בה נקבע כי אין מקום לאמץ את עמדת המשיב לעיכוב ההליך עד לבירור שומת
3 הרוכשים, כי היה על המשיב לבחון טענות אלה של העורר בשלב מוקדם יותר, וכי לא הייתה
4 קיימת מניעה מלמסור את המידע המבוקש לעורר בשלב מוקדם יותר.

תמצית טענות העורר:

15. המשיב שגה כאשר קבע כי הדירות אינן בגדר דירות מגורים על פי החוק ושגה כאשר שלל מן
7 העיזבון את האפשרות ליהנות מן החישוב הליניארי המוטב.
16. בכל הנוגע לתנאי לפיו הדירה צריכה להיות בבעלותו או בחכירתו של "יחיד", אין לקבל את
9 עמדת המשיב, לפיה הדירות אינן מוחזקות לטובת יחידים. אמנם בצוואת המנוחה נקבע כי
10 הדירות ישמשו לנופש לנשים מרובות ילדים, אך לאחר החלטת בית המשפט לענייני משפחה,
11 הדירות אינן משמשות עוד לנופש בפועל, אלא נמכרו, ותמורתן נועדה לשמש לאותה מטרה,
12 קרי לטובת אותן נשים שיזכו בהטבה. לפיכך, אין להיצמד ללשון הצוואה המקורית בלבד,
13 אלא יש לבחון את המצב המשפטי לאחר החלטת בית המשפט לענייני משפחה.
17. העובדה שזהותן של הנהנות אינה ידועה במלואה במועד המכירה אינה שוללת את היותן בגדר
15 "יחידים". מדובר בנשים בשר ודם, אשר זהותן עתידה להתברר באמצעות מנגנון מסודר, ולא
16 בתאגיד או באישיות משפטית נפרדת.
- בהקשר זה, טוען העורר כי ניתן ללמוד מפסקי הדין בעניין עמ"ש (מחוזי תל אביב-יפו)
18 3168/97 עזבון המנוח ארנון ג'ובאני ז"ל נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז ת"א (3.11.1999)
19 ובעניין עמ"ש 1562/95 יוסף סלומון נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב, פ"ד כה(9) 291, כי
20 גם כאשר זהותם של יורשים או נהנים אינה מסוימת במועד נתון, אין בכך בהכרח כדי לשלול
21 את מעמדם, מקום שבו מדובר ביחידים וזהותם ניתנת לבירור בהמשך. בהתאם לכך, גם
22 בענייננו אין לשלול את תחולת ההסדר רק משום שהנהנות טרם זוהו באופן פרטני במועד
23 המכירה.
18. בדיון חזר בו המשיב מהטענה כי יש לייחס את המכירה למנהל העיזבון. מנהל העיזבון אינו
24 בעל נכס ואין לו זכויות בתמורה שתקבל מהמכירה. המשיב הוסיף וטען בהחלטה בהשגה
25 כי התמורה ממכירת הדירות מוקדשת לציבור בלתי מסוים ולכן לא ניתן לראות בו כיחיד.
26 אף לא נטען כי ענייננו במכירה של הקדש שאינו בגדר יחיד, טענה זו המועלית בהליך דן
27 מהווה הרחבת חזית אסורה.
28

29



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

19. מפסק הדין בעניין עמ"ש (מחוזי ירושלים) 132/99 הקדש בת שבע חנוך לטובת יתומים מעדת העדנים נ' מנהל מס שבח ירושלים (5.2.2002), אליו הפנה המשיב בעצמו, עולה כי מכירה של נכס שהוקם לגביו הקדש היא מכירה על ידי הנהנים מאותו הקדש, גם אם מדובר ביחידים בלתי מסוימים. לכן, אין לקבל את טענת המשיב שלפיה עצם היעדר הזיהוי הפרטני של הנהנות שולל את האפשרות לראות בהן "יחידים" לצורך חוק מיסוי מקרקעין.
20. באשר לתנאי השני, אין לקבל את קביעת המשיב כי הדירות אינן בגדר דירות מגורים לפי טיבן. העלאת הטענה לפיה הדירות אינן בגדר "דירות מגורים" רק בשלב ההשגה, ולא במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה, מהווה הרחבת חזית או למצער שינוי עמדה מצד המשיב. בנסיבות בהן המשיב עצמו התייחס לדירות, בהקשרים אחרים, כדירות מגורים, אין לאפשר לו להיבנות מטענה מאוחרת וסותרת לצורך שלילת ההטבה במס שבח.
21. העובדה שהדירות דרשו שיפוץ או שמצבן הפיזי לא היה מיטבי, אינה מוציאה אותן מגדר הגדרת דירות מגורים. מדובר בדירות המצויות בבניין מגורים, שניתן היה לשפץ ולהשיבן לשימוש למגורים. בפועל, לאחר מכירתן, הרוכשים אכן ביצעו בהן שיפוץ והדבר מחזק את המסקנה כי לא מדובר בנכסים שאיבדו את אופיים כדירות מגורים. יש לבחון את הגדרת הדירות כדירות מגורים תוך ביצוע איזון נכון וראוי בין המבחן בעניין מצבן הפיזי לבין מבחן כלכלי, בהתאם למבחנים ומבחני העזר שגובשו בפסיקה.
22. בהתאם למבחנים ומבחני העזר שנקבעו בעניין ו"ע (מינהליים חי') 20028-12-14 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין (11.6.2018) (להלן – עניין מנו), הדירות מיועדות למגורים ונמצאות במבנה מגורים ושימשו למגורים לאורך זמן. מדובר בנכסים ישנים, אשר הוזנחו בשל התנהלותו של מנהל העיזבון הקודם, כך שמבחינת המבנה - הדירות מיועדות מבחינה פיזית לשמש בפועל למגורים.
23. חוות דעתו של השמאי יניב רפאל תומכת במסקנה, לפיה הייתה כדאיות כלכלית בשיפוץ הדירות, וכי כל סכום שהושקע בשיפוץ העלה את ערכן בהתאם. לכן, אין לקבל את עמדת המשיב, לפיה עצם הצורך בהכשרת הדירות למגורים שולל את היותן דירות מגורים לפי טיבן.
24. מצבן של הדירות אמור להיבחן בהתאם למכלול נסיבות העניין. גם אם תינקט גישה מתמירה הרי יש מקום להבחין בין שתי הדירות – הדירה ברחוב נורדאו, מבחינה פיזית כוללת את כל המתקנים החיוניים למגורים, לעומת הדירה ברחוב ויצמן, אשר מצבה גרוע יותר, וזאת בעקבות פריצה ושריפה שהתרחשה. יחד עם זאת, נטען כי בפסיקה נקבע שהמבחן האובייקטיבי אינו מבחן צר הבוחן קיומם או העדרם של מתקנים פיזיים (ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד נט(2) 250 (2004) (להלן – עניין שכנר)).



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

25. התנהלות המשיב עצמו אינה מתיישבת עם עמדתו בערר. בשומות מס הרכישה של הרוכשים הוכרו הדירות כדירות מגורים, ורק לאחר בקשות העורר לקבל את שומות הרוכשים - הודיע המשיב כי בכוונתו לבחון את תיקון שומות מס הרכישה. אין מקום לקבוע דין אחד לרוכשים ודין אחר למוכר, שכן שאלת היות הדירות בגדר "דירת מגורים" לפי החוק, צריכה להיבחן לפי אותם מבחנים אובייקטיביים. הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שהמשיב עצמו הודה כי ניכוי הפחת שנעשה בתחשיב השומה בשלב א' אינו מתיישב עם הטענה כי הדירות אינן ראויות למגורים, אך השומה לא תוקנה בפועל.

26. מדובר בכספים המיועדים למטרה סוציאלית ראויה לשבח, העולה בקנה אחד עם מטרת החקיקה המעניקה פטור וחישוב לינארי. על כן, יש לקבוע כי שתי הדירות הינן בגדר "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק, כי יש להתיר בעניינן את החישוב הלינארי המוטב.

11 תמצית טענות המשיב:

27. שתי הדירות אינן עומדות בתנאי ההגדרה של "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הכוללת שני תנאים מצטברים: האחד, כי הדירה תהיה בבעלותו או בחכירתו של "יחיד", והשני, שהדירה תשמש למגורים או תהיה מיועדת למגורים לפי טיבה. בענייננו, אף אחד מתנאים אלה אינו מתקיים.

28. אשר לתנאי שהדירה תהיה בבעלותו של "יחיד" - המנוחה לא הורישה את הזכויות בדירות לנשים מסוימות ולא הקנתה להן בעלות בדירות או בתמורתן. הוראת הצוואה יצרה, לכל היותר, מטרה ייעודית או הקדש לטובת ציבור בלתי מסוים של נשים מרובות ילדים, אשר אמורות ליהנות מנופש למשך שבוע בלבד. אין בכך כדי להפוך את אותן נשים לבעלות זכויות בדירות.

29. מן הפסיקה שעסקה בעניין יצירת הקדש (ע"א 477/88 היועץ המשפטי לממשלה נ' אוניברסיטת תל-אביב, פ"ד מד(2) 476 (1990); ע"א 4660/94 היועץ המשפטי לממשלה נ' משה לישיצקי, פ"ד נה(1) 88 (1999); רע"א 46/94 אילה זקס אברמוב נ' הממונה על מרשם המקרקעין פ"ד נ(2) 202 (1996)), עולה כי אין הכרח שהמצווה ישתמש במונחים פורמליים כגון "הקדש" או "נאמנות", אלא די בכך שכוונתו להקדיש נכס למטרה מסוימת עולה מן הצוואה.

בענייננו, המנוחה אכן הקדישה את הדירות למטרה מסוימת שהינה נופש לנשים מרובות ילדים, אך לא העבירה את הזכויות בדירות ליחידים מזוהים.

29



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 פרשנות העורר אינה מתיישבת עם לשון החוק. בפסק הדין בעניין ע"א 527/69 **הטכניון מכון**
- 2 **טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, כד(1) 554 (להלן – **עניין הטכניון**) נקבע כי
- 3 כאשר המחוקק בחר להשתמש במונח "יחיד" ולא במונח הרחב יותר "אדם", יש ליתן לכך
- 4 משמעות. משמעות זו היא כי "יחיד" הוא אדם בשר ודם, מסוים ומזוהה ולא ציבור בלתי
- 5 מסוים של נהנים. מסקנה זו נתמכת גם בפסק הדין בעניין ו"ע 12-01-46096 **מומב השקעות**
- 6 **בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (נבו 9.12.2012) (להלן – **עניין מומב השקעות**), שם נדונה
- 7 ההבחנה בין יחיד לבין גוף שאינו יחיד, לצורך תחולת ההסדרים הנוגעים לדירת מגורים.

- 8 בפסק הדין בעניין ע"א 262/65 **מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' עליזה וחיים תמיר**,
- 9 פ"ד כ(1) 695 (1966), הודגש כי הדירה צריכה להיות דירתו של יחיד וכי ההסדר לא נועד לחול
- 10 על שימוש ארעי או מוגבל, כדוגמת מעון קיץ או שימוש למטרה מיוחדת. דברים אלו יפים גם
- 11 לענייננו, שכן לפי צוואת המנוחה הדירות לא נועדו לשמש למגורי קבע של יחיד או משפחה,
- 12 אלא לנופש קצר ומוגבל בזמן.

- 13 הכרה בדירות מושא הערר כדירות מגורים לפי החוק ומתן הקלה בחישוב מס שבח על ידי
- 14 חישוב לינארי מוטב, חותרת תחת התכלית הסוציאלית של עידוד מכירת דירות מגורים,
- 15 שבבסיס תיקון 8 לחוק וסעיף 49 לחוק.

- 16 אשר לתנאי השני, לפיו הדירות צריכות לשמש למגורים או להיות מיועדות למגורים לפי טיבן
- 17 - המבחן הרלוונטי הוא מצבו של הנכס במועד המכירה. בעניין ע"א 668/82 **אהרון כורש נ'**
- 18 **מנהל מס שבח מקרקעין** פ"ד לט(2) 385 (1985), נקבע כי יש לבחון אם מצבו הפיזי של הנכס
- 19 מתאים למגורים במועד המכירה, בעניין **שכנר** הוכרו מבחני עזר נוספים, כגון אופי הנכס,
- 20 סביבתו ותכניות הבנייה החלות עליו, ובעניין ע"א 6107/20 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**
- 21 **נ' נירה מעין** (19.7.2022), הובהר כי גם לאחר הרחבת מבחני העזר, מרכז הכובד נותר במבחן
- 22 האובייקטיבי - פיזי. לפי מבחנים אלה, אין די בכך שניתן לשפץ את הדירה בעתיד, אלא יש
- 23 לבחון את מצבה במועד המכירה.

- 24 יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מוביל למסקנה, כי בענייננו הדירות לא היו מיועדות
- 25 למגורים לפי טיבן במועד המכירה. מן המסמכים שהגיש העורר עצמו עולה כי הדירות לא
- 26 שימשו למגורים במשך שנים, כי מצבן היה ירוד וכי ביחס לדירה ברחוב ויצמן אף צוין כי היא
- 27 עברה שריפה, לא שופצה, מצבה הפיזי ירוד כשל שלד בניין והיא אינה ראויה למגורים.
- 28 בנסיבות אלה, אין לראות בדירות כדירות מגורים רק משום שניתן היה לשפץן בעתיד.

- 29 העורר מושתק מלטעון כיום שהדירות היו ראויות למגורים לצורך קבלת הטבת מס, לאחר
- 30 שבמסמכים שהגיש לבית המשפט לענייני משפחה ולעיריית חיפה תוארו הדירות כבלתי
- 31 ראויות למגורים.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

36. על פי הפסיקה, הנטל להוכיח זכאות להקלה במס מוטל על העורר ובעניין זה חל נטל מוגבר.
בענייננו, העורר לא הרים את הנטל להוכיח כי הדירות היו בבעלות יחיד ולא הוכיח כי הן היו מיועדות למגורים לפי טיבן במועד המכירה.
37. אשר לשומות מס הרכישה של הרוכשים - ככל שהנכסים סווגו תחילה כדירות מגורים, מדובר בטעות אשר המשיב פעל לתיקונה. מכל מקום, סיווג שגוי בשומות הרוכשים אינו יכול ליצור זכאות להטבה במס שבח אצל העורר ואינו משנה את הבחינה המשפטית הנדרשת לפי החוק ביחס למוכר.
38. יש לדחות על הסף את טענות העורר בדבר הרחבת חזית. החלטת המשיב שונתה בעקבות מסמכים חדשים שהביא העורר בפני המשיב, אשר לא היו בפניו בשלב א' של ההליך השומתי, ובין היתר נתונים אודות מצבן של כל אחת מהדירות. לעורר ניתנה הזדמנות נאותה להשמיע טיעוניו בעניין זה, הן בכתב והן בעל פה טרם מתן ההחלטה בהשגה.
39. עמדת המשיב היא כי שתי הדירות אינן עונות להגדרת "דירת מגורים" ובכך אין לנכות פחת כפי שנקבע בשומה לפי מיטב השפיטה. במידה ותתקבל עמדת המשיב יתוקן תחשיב השומה בהתאם.
- דין והכרעה:**
- א. טענת הרחבת החזית:**
40. טרם שאתייחס לטענות הצדדים בעניין המחלוקת גופה, יש להידרש תחילה לטענות העורר בעניין הרחבת חזית אסורה, נוכח העובדה כי ההחלטה בהשגה נשוא ערר זה כוללת טענה, שלא מצויה בשומת שלב א', לפיה הדירות אינן נכנסות בגדרה של הגדרת "דירת מגורים", בשל מצבן הפיזי.
- אין בידי לקבל את טענת העורר.
41. בשלב ההשגה לפי סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין רשאי המשיב, על פי הדין, לבחון מחדש את השומה שהוצאה לעורר, ואין הוא מוגבל בהכרח לנימוקי השומה לפי מיטב השפיטה. סעיף 87א' לחוק קובע כי מי שערך את השומה בשלב א' לא יחליט בהשגה עליה. הרציונל בבסיס הוראה זו הוא לאפשר לגורם חדש וניטרלי במשרד השומה לבחון את השומה העצמית ולקבוע אם יש מקום לקבלה או לדחותה. אם מצא הגורם מטעם המשיב, שדן בהשגה, כי יש לדחות את השומה העצמית, אך מטעמים אחרים או נוספים לאלו שנקבעו בשומה לפי מיטב השפיטה – אין כל עילה בדין שלא לאפשר לו לקבל החלטה כאמור.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כל זאת, בתנאי שהמשיב פעל בהתאם להוראת סעיף 87(ז) לחוק ונתן לעורר הזדמנות סבירה
- 2 להשמיע טענותיו, לרבות ביחס לטענות חדשות או נוספות שהועלו בשלב ההשגה, ושלא נידונו
- 3 בשלב א' של השומה.

42. במקרה הנדון, סבורני כי המשיב קיים את חובתו לאפשר לעורר להשמיע טענותיו בשאלה
- 5 האם הדירות הינן בגדר "דירות מגורים" לאור מצבן הפיזי, הגם שעניין זה לא עלה לדיון
- 6 בשלב א' של ההליך השומתי ובשומה לפי מיטב השפיטה אין התייחסות לסוגיה זו כנימוק
- 7 לדחיית השומה העצמית.

43. העורר התייחס בעל פה במהלך הדיון בהשגה לטענת המשיב בעניין מצבן הפיזי של הדירות
- 9 וביקש ליתן לו הזדמנות להשלמת טיעון בעניין בכתב (ראו משוב דיון מיום 12.5.2024 אשר
- 10 צורף כנספח 3 לכתב התשובה).

- 11 המשיב איפשר לעורר להגיש השלמת טיעון להשגה, במסגרתה העלה העורר את טענותיו
- 12 בקשר עם טענת המשיב לפיה הדירות אינן בגדר "דירות מגורים" נוכח מצבן הפיזי (ראו כנספח
- 13 6 לכתב הערר).

44. המשיב טוען כי רק בשלב ההשגה קיבל לידי מהעורר מסמכים, שלא עמדו לנגד עיניו בשלב
- 15 א', מהם עלה כי הנכסים אינם משמשים למגורים או מיועדים למגורים – היינו: את חוות
- 16 הדעת השמאיות, המתייחסות למצבן הפיזי של הדירות.

- 17 מאחר והעורר לא חלק על טענה זו של המשיב, בעניין עיתוי מסירת חוות הדעת השמאיות
- 18 לעיונו של המשיב, הרי שאיני מוצאת פגם בכך שהמשיב העלה לראשונה את הטענה בעניין
- 19 מצבן הפיזי של הדירות בשלב הדיון בהשגה, וזאת בגדר סמכותו לבחון מחדש את השומה.
- 20 ממילא, וכאמור לעיל, נחה דעתי כי ניתנה לעורר הזדמנות סבירה ונאותה לממש את זכות
- 21 הטיעון שלו טרם שניתנה ההחלטה בהשגה.

- 22 על כן, טענת הרחבת החזית – נדחית.

- 23 **ב. האם הדירות נמכרו על ידי "יחיד":**

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

- 25 "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או
- 26 בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה
- 27 המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה.
- 28
- 29 המונח "דירה" אינו מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין, אך קיימת הגדרה בסעיף 52 לחוק
- 30 המקרקעין, התשכ"ט-1969, כחלק מהפרק המתייחס לבתים משותפים, שם נקבע:



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "דירה" – חדר או תא, או מערכת חדרים או תאים, שנועדו לשמש יחידה שלמה
2 ונפרדת למגורים, לעסק או לכל צורך אחר.
- 3 46. על פי סעיף 48א(ב) לחוק, יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודת
4 מס הכנסה, בשיעור של עד 25%. עם זאת, סעיף 48א(ב1) וסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין
5 עוסקים בחישוב הליניארי המוטב, לפיהם מחושב מס השבח על פי תקופות ההחזקה בנכס,
6 דהיינו: שבח שנצבר עד ליום 1.1.2014, שהינו פטור או מחושב לפי שיעור המס ההיסטורי,
7 והשבח שנצבר מיום 1.1.2014 ואילך עד יום המכירה – שהוא חייב במס בשיעור של 25%.
- 8 סעיף 48א(ב1) וסעיף 48א(ב2) קובעים:
- 9 "ב(1) על אף האמור בסעיף קטן(ב)(1), במכירת זכות במקרקעין למעט במכירת
10 דירת מגורים מזכה שחלות לגבי מכירתה הוראות סעיפים קטנים (ב2) ו-
11 (ב3), או בפעולה באיגוד מקרקעין שעשה יחיד, כשיום הרכישה של הזכות
12 במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני מועד השינוי, יחולו
13 הוראות אלה:
14 (1) נרכש הנכס לפני יום התחילה, יחויב השבח הריאלי במס
15 בשיעורים כמפורט להלן:
16 (א) על השבח הריאלי עד יום התחילה – בשיעור המס הגבוה
17 ביותר הקבוע בסעיף 121 לפקודה;
18 (ב) על השבח הריאלי לאחר יום התחילה ועד למועד השינוי
19 – בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודה עד 20%;
20 (ג) על יתרת השבח הריאלי לאחר מועד השינוי – בשיעור
21 הקבוע בסעיף קטן (ב)(1) או (א1), לפי הענין;
22 (2) נרכש הנכס לאחר יום התחילה יחויבו השבח הריאלי לאחר יום
23 התחילה ועד למועד השינוי ויתרת השבח הריאלי לאחר מועד
24 השינוי, במס, בהתאם להוראות פסקה (1)(ב) ו-(ג);
25 (3) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב
26 במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-(2).
27 (ב2) (1) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת דירת מגורים מזכה
28 שיום רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי
29 בהתאם להוראות אלה:
30 (א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;
31 (ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור
32 הקבוע בסעיף קטן (ב)(1);
33 (2) הוראות סעיף קטן (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב
34 במס של יחיד לפי סעיף קטן זה."
- 35 47. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר מהי "דירת מגורים מזכה" כדלקמן:
- 36 "דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת
37 משתי התקופות שלהלן:
38 (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
39 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.

48. על תכלית הפטור ממס שבח עמד בית המשפט בע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (21.01.2014), שם נקבע על ידי כבוד השופט י' עמית (כתוארו אז) בפסקה 20:

"הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים עבר גלולים, שינויים ותיקונים במהלך השנים. אולם בסופו של דבר, או שמא בתחילתו, ניתן לומר כי קיימת תכלית סוציאלית בבסיס הפטור. ההצדקה העקרונית למתן הפטור נעוצה בכך שדירת מגורים, מעצם טיבה, נועדה לשרת את בני המשפחה לשימושם האישי והפרטי. זאת, להבדיל מנכס המיועד להשקעה, אשר נועד להצמיח רווח לבעליו. בנוסף, רבים מבעלי הדירות רוכשים את דירת מגוריהם באמצעות נטילת הלוואה (המגובה לרוב במשכנתא הרובצת על דירת המגורים), ולא אחת משמשת תמורת המכירה לרכישת דירת מגורים אחרת. הטלת מס במצבים שכאלה מעין אלה עלולה להכביד על מוכר הדירה ואף למנוע ממנו לתור אחר דירה חלופית, ובכך לסכל רצונם של אלו המבקשים לשפר את תנאי הדיור שלהם או המבקשים להעתיק את מקום מגוריהם. תוצאה כזו היתה מביאה לפגיעה באינטרס הציבור ובתכליות חברתיות שונות (נמדר – מיסוי מקרקעין, בעמ' 29; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 419 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי – מיסוי מקרקעין); ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 2-1 (2009) (להלן: סרוסי))."

ראו גם: ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (3.9.2015) (להלן – עניין מומב) שם קבעה כב' הנשיאה מ. נאור:

"מכל מקום, התכלית העיקרית של הפטור על מכירת דירת מגורים לפי חוק מיסוי מקרקעין הייתה ועודנה לשמש את הצורך הפרטי של התא המשפחתי. חשוב מכך לענייננו, בבסיס מתן הפטור עומדת התפיסה כי הדירה לא נמכרה לצורך מימוש השקעה על ידי גורם הפועל למטרות רווח (ראו גם הדרי כרך ב, בעמ' 503-504; נמדר-2014, בעמ' 192). דרישת הבעלות או החכירה בידי יחיד, להבדיל מאשר בידי כל גוף משפטי אחר, משרתת באופן ישיר תכלית זו. זוהי דרישה קניינית מובהקת שנועדה להבטיח, עד כמה שאפשר, שהדירה אכן נמכרה לצורך פרטי של התא המשפחתי ולא במימוש "רגיל" של נכס מקרקעין."

49. בענייננו, המחלוקת מתמקדת, כאמור, בשאלה האם מדובר כלל ב"דירת מגורים", ובאופן ספציפי – האם מתקיימים התנאי השלישי והתנאי הרביעי להגדרת "דירת מגורים", דהיינו – האם הדירות שנמכרו היו בבעלותו של "יחיד" והאם מדובר בדירות המיועדות מטיבן למגורים. יודגש, כי התנאים בהגדרת "דירת מגורים" הם תנאים מצטברים ולא חלופיים.

50. אציין תחילה מושכלות ראשוניים, בכל הקשור לנטלי הראייה בהליכי המס – נטל הראייה מונח ברגיל על כתפי הנישום, ובמקרה דנן – על העורר.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לא כל שכן שעה שמבקש הוא לקבל פטור ממס או הקלה מיסויית מסוימת - עליו הנטל
- 2 להוכיח את עמידתו בתנאי הפטור או ההקלה, שכן הוא בבחינת המוציא מחברו.
- 3 לעניין זה ראו: ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים
- 4 בע"מ, מג(1) 670 686 (1989); ע"א 6486/02 רחל להב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, בפסקה 19
- 5 (9.10.2005).
- 6 מאחר והעורר טוען לזכאות לחישוב ליניארי מוטב בגין שתי הדירות – הנטל על כתפיו להוכיח
- 7 כי מדובר ב"דירות מגורים", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין.
- 8 **באשר לתנאי כי הדירה היתה בבעלותו או בחכירתו של יחיד** - חוק מיסוי מקרקעין אינו
- 9 מגדיר מי הוא "יחיד" ואף אין הגדרה למונח זה גם בחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן -
- 10 **חוק הפרשנות**).
- 11 עם זאת, הפסיקה בדיני המס מבחינה בין המונח "יחיד" למונח "אדם" או "נישום". לפי חוק
- 12 הפרשנות המונח "אדם" כולל גם תאגידים וגופים משפטיים אחרים, לעומת זאת ביחס
- 13 ל"יחיד" נקבע כי משמעו רק אדם בשר ודם.
- 14 ראו לעניין זה ע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד
- 15 כד(1) 554 (להלן – **עניין הטכניון**) שם נקבע:
- 16 **"אם השתמש כאן המחוקק בביטוי "יחיד" ולא בביטוי "אדם", יש יסוד להניח כי**
- 17 **נתכוון להצטמצם במושג אשר כפי שהוא שגור בפי הבריות מובנו אדם פיסי ולא גוף**
- 18 **משפטי. חיזוק לכך אפשר למצוא גם בעובדה כי חוק זה מכיר וגם מגדיר את**
- 19 **המונחים "איגוד" ו"איגוד מקרקעין", ועלכן סביר להניח שאילו התכוון המחוקק**
- 20 **לכלול במונח יחיד גם איגוד, היה מגלה את דעתו זאת בלשון ברורה, כפי שעשה**
- 21 **לגבי המונח "קרוב".**
- 22 52. יוזכר, כי על פי צוואת המנוחה נקבע (סעיף 7.ג. לצוואה) כי:
- 23 **"את שתי הבתים בחיפה אני מוריש לטובת נופש לנשים מרובות ילדים שינוחו**
- 24 **שבע."**
- 25 53. ההחלטה שניתנה על ידי בית המשפט לענייני משפחה בירושלים קבעה כי בנסיבות העניין
- 26 ניתן לאמץ את עמדת העורר, מנהל העיזבון: **"לפעול למכירת שתי הדירות בחיפה, ותמורתן**
- 27 **תשמש למימון נופשים ליולדות, דהיינו, אין הכרח כי הנופש אמור להיות בדירות עצמן."**
- 28 החלטה זו ניתנה בעקבות בקשות של העורר שהוגשו לבית המשפט למשפחה.
- 29 54. על פי צוואת המנוחה, אותן נשים, שאמורות היו ליהנות מנופש של שבוע ימים במי מהדירות
- 30 – לא קיבלו זכות כלשהי במי מהדירות ולא היו אמורות לקבל זכות בעלות או זכות חכירה
- 31 בדירות.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המנוחה לא הורשה לאותן נשים את הדירות, ולא ביקשה להעניק להן זכויות קנייניות כלשהן
- 2 בדירות מלבד אפשרות לעשות שימוש לצרכי נופש למשך שבוע במי מהדירות, לטובת נשים
- 3 אקראיות, בלתי מזוהות, שהקריטריון היחיד הרלבנטי להן לצורך הצוואה היה היותן
- 4 מרובות ילדים. הא ותו לא.

- 5 על כן, טענת העורר לפיה לאותן נשים, שאמורות היו לנפוש במשך שבוע בדירות הוקנתה זכות
- 6 בעלות או חכירה בדירות – הינה שגויה ואף בלתי מתקבלת על הדעת, על פניה. אין בסיס בדין
- 7 להכיר באותן נשים, שאמורות היו ליהנות מנופש בדירות, כיורשות על פי הצוואה. כל שקבעה
- 8 צוואת המנוחה הוא כי נשים מרובות ילדים יוכלו לזכות בנופש בדירות למשך שבוע. אך ברור
- 9 הוא כי נשים אלה אינן יכולות להיחשב כיורשות לתקופה מוגבלת, שלאחריה יחדלו מלהיות
- 10 יורשות ובמקומן יבואו נשים אחרות, וחוזר חלילה.

- 11 55. בנקודה זה אתייחס גם לטענת העורר בפסקה 17 לסיכומיו, שם נטען כי קבלת עמדת המשיב
- 12 בעניין זה תוביל לתחולת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין ותחול פסיקת בית המשפט בעניין ע"א
- 13 499/85 **עזבון המנוחה (אדלה) שפייר נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, ואז העסקה לא תמוסה
- 14 כלל. אין מקום לקבל טענה זו. ראשית, סעיף 4 לחוק קובע כי הורשה אינה בגדר מכירה לפי
- 15 החוק. במקרה דנן, עמדת המשיב – המקובלת עליי – היא כי המנוחה לא הורשה את הדירות
- 16 למי מהנשים הפוטנציאליות מרובות הילדים שלהן רצתה לאפשר שבוע נופש בדירות. לפיכך,
- 17 ממילא לא חל סעיף 4 לחוק. כפי שיבואר להלן, לעמדתי המנוחה בצוואתה יצרה הקדש.
- 18 שנית, העובדות הנוגעות לפסק הדין בעניין **שפייר** שונות מהמצב כאן. בעניין **שפייר** היתה
- 19 הוראה בצוואה למכור את הדירה כדי לממן תשלום על פי הצוואה לנהנה ידוע. במקרה שלנו
- 20 – אין "נהנות" ידועות, לא היתה הוראה למכור את הדירות, והנשים שאמורות היו להנות
- 21 מההשות הזמנית בדירות לא קיבלו כל זכות קניינית בדירות.

- 22 56. בכל קנה מידה של הגיון וסבירות – אין אפשרות להתייחס לאותן נשים שאמורות היו לנפוש
- 23 שבוע בדירות – כמי שקיבלו זכויות קנייניות בדירות. יתר על כן, כיצד בכלל ניתן למסות את
- 24 אותן נשים?! על מנת לשום את אותן נשים שאמורות לנוח שבוע, יש לבחון את הנתונים
- 25 הקונקרטיים של כל אחת מהן, לצורך עריכת שומת מס שבת. היעלה על הדעת, כי אישה
- 26 שאמורה לבוא לנוח למשך שבוע תידרש להגיש שומת מס לצורך זה? הדעת נותנת שאין כל
- 27 היתכנות לכך.

- 28 לפיכך, הטעון שהעלה העורר, לפיו אותן נשים מרובות ילדים בלתי ידועות, שאמורות היו
- 29 לנוח שבוע במי מהדירות, נחשבות כ"יחיד" לצורך עמידה בתנאי השלישי של הגדרת "דירת
- 30 מגורים" – אינו יכול לעמוד.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אדגיש שוב, גם כאשר מדובר ב"יחיד" – בחינת זכאותו לחישוב ליניארי מוטב מושפעת
2 ממכלול נתוניו לצרכי מס (למשל, האם בבעלותו של אותו "יחיד" דירה אחרת או דירות
3 אחרות).
- 4 57. זאת ועוד, לעמדתי, אין לקבל את טענת העורר לפיה צוואת המנוחה שונתה על ידי בית
5 המשפט לענייני משפחה בהחלטתו האמורה לעיל וכי יש להתייחס אפוא למצב הדברים
6 במישור העובדתי בהתאם לשינוי.
- 7 סבורני, כי לצורך הבחינה המיסויית - החלטת בית המשפט לענייני משפחה אינה יכולה לשנות
8 את הוראות המנוחה בצוואה. בית המשפט לענייני משפחה שקל בקשה שהוגשה על ידי
9 העורר, בה נטען כי לאור מצבן הפיזי של הדירות ומחמת שלא היה קיים מקור כספי בעיזבון
10 לשיפוץ הדירות ו/או לאחזקתן ותפעולן לאחר מכן כ"מלוניות" לצורך מימוש צוואת המנוחה
11 המורשה – וסבר כי ניתן לפרש את האמור בצוואה כמאפשר את מכירת הדירות ושימוש
12 בכספים שייוותרו לאחר המכירה, ככל שייוותרו, לצורך מימוש רצונה של המנוחה. בהתאם
13 לכך ניתנה ההחלטה המאשרת את מכירת הדירות.
- 14 עצם העובדה כי בפועל הדירות נמכרו, תחת הפעלתן כדירת נופש לנשים מרובות ילדים למשך
15 שבוע, וזאת לבקשת העורר ומטעמים כלכליים גרידא, אין בה כדי לשנות את סמכויות המשיב
16 במישור דיני המס. החלטה זו אף אינה משנה ואינה משפיעה על מעמדן וסיווגן של אותן נשים
17 אקראיות, שאמורות היו ליהנות מנופש בדירות על פי הצוואה, לצורך קבלת פטור ו/או חישוב
18 ליניארי מוטב. יתר על כן, אם אמנם חל איזה שינוי כתוצאה מהחלטת בית המשפט לענייני
19 משפחה, הרי ששינוי זה דווקא הרחיק את הזיקה בין אותן נשים, שנטען להיותן בגדר "יחיד"
20 לצורך המס, לבין הדירות, כך שבוודאי קשה אף ביתר שאת לטעון כי קיימת למי מהן זכות
21 בעלות או חכירה בדירות.
- 22 58. זאת ועוד, מקובלת עליי טענת המשיב לפיה צוואת המנוחה יצרה הקדש. אקדים ואומר, כי
23 גם ביחס לטענה זו העלה העורר טענה של הרחבת חזית אסורה, אולם דינה של טענה זו
24 להידחות, שכן עיון בהחלטה בהשגה מעלה כי המשיב אכן קבע בהחלטתו כי מדובר בהקדש,
25 ולפיכך אין כל מניעה בדין מלדון בטענה זו של המשיב במסגרת הערר דנן.
- 26 לגופו של עניין, ההוראה בצוואת המנוחה לפיה נקבע כי הדירות ישמשו לנופש ומנוחה למשך
27 שבוע לנשים מרובות ילדים – משמעה יצירת הקדש, גם אם המנוחה לא עשתה שימוש במונח
28 הספציפי של יצירת הקדש. די בכך שכוונת המנוחה באה לידי ביטוי בצורה מפורשת בצוואה.
29 המחוקק אינו דורש שימוש במונח ספציפי לשם הבהרת הכוונה ליצירת הקדש, אלא נדרש
30 קיומם של ארבעה יסודות: כוונה ליצור הקדש, קביעת מטרות ההקדש, נכסיו ותנאיו.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

59. על מנת לקבוע כי המצווה "התכוון" ליצור הקדש מבחינה משפטית, יש לבחון אם מבחינה עובדתית יש בהוראותיו משום ניסיון ליצירת הקדש כאמור. במקרה שלפנינו, בהחלט עולה כוונה כזו של המנוחה, אשר למעשה הורתה להקדיש את שתי הדירות למטרת נופש למנוחתן של נשים מרובות ילדים. כך שקיימים מטרה, תנאי וכוונה של ההקדש, כאשר נכסיו של הקדש זה הן שתי הדירות, באמצעותן אמור היה ההקדש לממש את המטרה.
- על כן, אין לראות בהוראה האמורה בצוואת המנוחה כהוראה להעברת הזכויות הקנייניות בדירות לנשים מסוימות, כטענת העורר, אלא יש לראות בהוראה הרלבנטית לענייננו בצוואת המנוחה כיוצרת "הקדש". (לעניין יצירת הקדש ציבורי מכוח הוראות צוואה ראו למשל ע"א 490/99 **הקדש מנחם ובלומה אטינגר קרן צדקה לזכרם על-ידי נאמני ההקדש נ' תנחום אבן טוב ואח'** (1.5.2003))
60. גם העובדה כי המנוחה לא מינתה נאמן להקדש אין בה, כשלעצמה, כדי לשלול קיומו של הקדש, שכן על פי סעיף 21 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979, ככל שלא מונה נאמן, רשאי בית המשפט למנות נאמן.
- העורר מונה אמנם כמנהל העיזבון של המנוחה, אך יש לראותו כמחזיק בנכסי ההקדש – דהיינו: בשתי הדירות, בנאמנות לצורך קיום הוראות הצוואה של המנוחה. יתר על כן, עצם העובדה, שהעורר סבר כי לא ניתן לקיים את הוראות המנוחה כלשונן ולהשתמש בדירות לצורך המטרה שקבעה המנוחה, בהיעדר כספים לשיפוץ הדירות ולהבאתן למצב פיזי תקין וראוי לצורך המטרה לה נועדו על פי הצוואה, ולכן פנה לבית המשפט לענייני משפחה וביקש כי זה האחרון יתיר את מכירת הדירות חלף השימוש שנקבע בהן בצוואת המנוחה – איננה מבטלת את העובדה והמסקנה המשפטית בדבר מהות קביעתה של המנוחה בצוואתה ובדבר קיומו של הקדש. הלכה למעשה החלטת בית המשפט לענייני משפחה משמעה כי נכסי ההקדש הוחלפו בנכסים אחרים המשמשים לאותה מטרה, דהיינו שבמקום דירות יחזיק מעתה ההקדש את הכספים שהתקבלו ממכירת אותן דירות (לעניין "תורת העקיבה" ראו למשל דנ"א 2568/97 **כנען נ' ממשלת ארצות-הברית**, פ"ד נז(2) 632).
- זאת ועוד, גם העובדה כי הקדש ציבורי אינו בגדר אישיות משפטית ולא ניתן לרשום על שמו נכסי מקרקעין במרשם המקרקעין, כפי שקבעה ההלכה הפסוקה (ראו: רע"א 46/94 **אילה זקס אברמוב ואח' נ' הממונה על מרשם המקרקעין**, פ"ד נז(2) 202) (להלן – **עניין אברמוב**), אין בה כדי להוביל למסקנה כי לצורך דיני המס אותן נשים שאמורות היו ליהנות מנכסי ההקדש בנופש למשך שבוע - הן בעלות הזכויות בדירות. יתרה מזאת, עיון בפסק הדין בעניין **אברמוב** מבהיר את המורכבות המשפטית העשויה להתקיים בשל השימוש במכשיר המשפטי של "הקדש".



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

61. תפקידה של ועדת הערר במסגרת הערר דגן אינו לפתור את כל המורכבויות הנוצרות בשל קביעת המנוחה בצוואתה ביחס לשימוש בדירות, שמשמעה יצירת הקדש, אלא תפקידו הוא לקבוע מיהו "המוכר" במקרה דגן, והאם על בסיס מסד הנתונים העובדתי והמשפטי - ניתן לראות בהקדש כ"יחיד" לצורך הגדרת "דירת מגורים" – והתשובה לכך היא שלילית.
62. העורר, כמנהל העיזבון, החזיק בדירות והיה אמור, על פי הוראת המנוחה, לתפעל אותן כדירות נופש, מעין צימרים או "מלוניות" כלשונו, לטובת נשים מרובות ילדים, או לחלופין לפנות בבקשה מתאימה כימונה נאמן להקדש לצורך הפעלתו. העורר לא סבר כי ניתן להפעיל את ההקדש במתכונת שקבעה המנוחה בשל מצבן הפיזי של הדירות ובשל הצורך במימון של "סכומים גבוהים ביותר" בכדי להכשיר את הדירות למטרה שנקבעה על ידי המנוחה, ולכן פנה, כאמור, לבית המשפט לענייני משפחה על מנת שזה יאפשר לו את מכירת הדירות, תוך שהתמורה ממכירתן תשמש, בדרך אחרת, בשל הנסיבות של מצב הדירות, למטרה אליה כיוונה המנוחה.
- כך או כך, לא ההקדש שיצרה המנוחה, ולא אותן נשים שאמורות היו ליהנות מנכסי ההקדש – ושאינן בעלות זכויות קנייניות – של בעלות או חכירה בדירות – יכולים להיחשב כ"יחידים" ולפיכך גם אינם יכולים להיחשב כמי שמכרו את הדירות. לפיכך, בנסיבות ענייננו לא מתקיים התנאי לחישוב הליניארי המוטב, לפיו על הדירה להיות בבעלותו או בחכירתו של "יחיד".
63. אוסיף גם ואבהיר, כי, תכלית הפטור המבוקש, כפי שזו הובהרה לעיל, היא בעיקרה תכלית סוציאלית, הנוגעת לשימוש הנעשה בדירה על ידי התא המשפחתי. ההצדקה העקרונית למתן הפטור נעוצה בכך שדירת מגורים נועדה לשרת שימוש אישי ופרטי, של תא משפחתי, הזקוק לדירה לצורך מגוריו הקבועים, והפטור אינו מיועד לשימוש ארעי ומוגבל.
- לעניין זה ראו את ע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' תמיר פ"ד (1) 695 (1966).
- הענקת ההקלה במס שבח בנסיבות ענייננו, כאשר הדירות לא שימשו ולא נועדו לשמש כדירות פרטיות ואישיות של אותן "נהנות" מהוראות הצוואה, וכאשר גם אילו הוראות הצוואה כלשונן היו מיושמות - היה מדובר בשימוש ארעי לתקופה של שבוע, כאשר זהות הנשים מתחלפת בכל פעם, ודאי שאינו עולה בקנה אחד עם תכלית הפטור. מסקנה זו מקבלת משנה תוקף עת עסקינן בנשים שזהותן כלל איננה ידועה במועד המבוקש למתן הפטור – קרי: במועד מכירת הדירות. למעשה, בהעדר הסדרה וקביעת קריטריונים כלשהם באשר לאופן שבו תיושם הצוואה, אפילו אין זה ברור מי נכללת באותה קבוצה של נשים הזכאיות ליהנות מהדירות. כך למשל, מה הקריטריון לפיו יש לקבוע כי מדובר באישה "מרובת ילדים"?



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

64. עוד יובהר, כי לא ניתן לקבל את עמדת העורר, הגורס כי העמדת הדירות (או הכספים ממכירתן) לטובת נופש של שבוע לנשים מרובות ילדים, מהווה מטרה סוציאלית או חברתית ראויה, המצדיקה את מתן הפטור המבוקש.
- גם אם מקובלת עלי טענת העורר כי המטרה שעמדה לגד עיני המנוחה בהעמדת הדירות לשימוש לנופש לנשים מרובות ילדים היא מטרה חיובית וראויה – אין בכך כדי לשמש כנימוק למתן הטבת המס המבוקשת. לא כל מטרה חברתית ראויה מהווה תכלית ראויה למתן פטור ממס. התכליות הרלבנטיות למתן הקלות במס נקבעות על ידי המחוקק במהלך הליך החקיקה, ולא ניתן להוסיף תכליות שונות, שאינן תואמות את כוונת המחוקק ואשר לא לשמן ולמטרתן נחקק הפטור.
65. באשר לתנאי בדבר היות דירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה: תנאי זה מתייחס לשתי חלופות: הדירה משמשת בפועל למגורים, או שהדירה מיועדת למגורים לפי טיבה.
- בחינת הסוגיה של מגורים בפועל מצריכה הבאת ראיות קונקרטיות למגורים בדירה, ואינה מצריכה, לרוב, מלאכת פרשנות מורכבת על ידי ועדת הערר. במקרה דנן, אין כל מחלוקת כי הדירות לא שימשו למגורים במשך תקופה ארוכה ביותר. הדירות לא שימשו למגורים ועמדו ריקות, לכל הפחות, במשך תקופה של למעלה מ- 30 שנה (ראו סעיף 2 ל"בקשה למתן הוראות לגבי פרשנות צוואת המנוחה" שהגיש העורר ביום 24.5.2021 לבית המשפט לענייני משפחה, אשר צורפה כחלק מנספח 1 לכתב התשובה). על כן, חלופה זו אינה רלבנטית לענייננו.
66. החלופה בדבר ייעוד הדירה למגורים לפי טיבה אינה מוגדרת בחקיקה, וגבולותיה הוגדרו במרוצת השנים על-ידי פסיקת בית המשפט, בהתבסס על המבחן האובייקטיבי-פיזי, לפיו נדרשת בחינת השאלה אם הנכס, בהתאם למצבו הפיזי, מתאים למטרת מגורים, ביום המכירה.
- בעניין שכנר קבע בית המשפט העליון כדלקמן:
- "המועד הקובע לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המס, כלומר, מועד "מכירת הזכות במקרקעין". הדבר מתבקש על פי הגיון פשוט. שכן, הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המס, ולכן, במועד זה יש לבחון את התקיימות תנאי הפטור (ראו: ע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' עליזה וחיים תמיר, פ"ד כ(1) 695; הדרי, בעמודים 471-472; נמדר, בעמודים 78-79, 137-138).
67. בחינת התקיימותו של המבחן האובייקטיבי נעשית בראי עיניו של האדם הסביר – כלומר, האם אדם סביר היה בוחר בנכס המסויים לשמש לו למגורים? על פי מבחן זה יש לבחון אם קיימים בנכס מתקנים בסיסיים למגורים, כגון מטבח, מקלחת, שירותים ואספקת מים וחשמל.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ראו לעניין זה: ע"א 178/87 יחזקאל בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד מג(1) 743,
2 בפסקה 5 (1989); וכן ראו ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, לט(2) 385,
3 בפסקה 6 (1985), שם נקבע:
- 4 "הייעוד (למגורים) מהווה אם כן תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת הגדרה.
5 אולם מהו המבחן לייעוד זה? האם כוונת הבעלים היא הקובעת, קרי - המבחן
6 הסובייקטיבי או שמא קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים קרי - המבחן
7 האובייקטיבי? המחוקק נקט לשון ברורה ממנה עולה כי העדיף את המבחן
8 האובייקטיבי. הדיבור "לפי טיבה" מלמד כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא,
9 לצורך מבחן זה, ולראות האם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה
10 פיסית. דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת המצאותם של מתקנים המצויים בדרך
11 כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים כגון מתקני
12 חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה. כך, לדוגמא, דירה המשמשת לבית
13 עסק או משרד אשר נותרו בה המתקנים הללו לא תשנה את טיבה גם אם אין בעליה
14 מיעד לה שימוש לצורך מגורים. שינוי היעוד על פי ההגדרה הנדונה יוכל להעשות
15 רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה, כגון שיהרסו חדרי השירותים או המטבח כך
16 שלא תהא עוד יאה למגורים (לדעה דומה ראה: הדרי, המעבר מדירת יחיד לדירת
17 מגורים בחוק מס שבח - מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון מס, עמ"ש
18 ח', 1981, 128, בעמוד 150).
- 19 68. למבחן האובייקטיבי-הפיזי התווספו במהלך השנים אלמנטים נוספים, אשר אותם ניתן
20 להביא בחשבון בבחינת השאלה אם מדובר בדירה המיועדת למגורים לפי טיבה, וזאת בנוסף
21 לבחינה הפיזית של מתקנים הנמצאים בדירה. כך, שגם אם נמצאים כל המתקנים הפיזיים –
22 אין הכרח כי ייקבע כי מדובר ב"דירת מגורים", ואף להיפך, גם אם לא מצויים כל המתקנים
23 הפיזיים – אין משמע בהכרח כי אין מדובר ב"דירת מגורים".
- 24 ראו לעניין זה בפרשת שכנר, בפסקה 9, שם נקבע:
- 25 "בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה
26 למגורים", יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא.
27 הנסיבות הרלבנטיות מגוונות ורבות. ובכללן, אופי הנכס ומתקניו הפנימיים,
28 תוכניות הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלבנטי. גם מועד הבנייה של הנכס
29 הוא נסיבה שצריכה להילקח בחשבון בין יתר הנסיבות ואין לצפות כי יש להחיל
30 אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפני מאה שנה כמו נכס שנבנה זה עתה. גם
31 השימוש שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולים
32 להיות נסיבות רלבנטיות שיש בהן כדי ללמד על טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל
33 לשמש למגורים."
- 34 ראו גם: ע"א 1046/12 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, בפסקאות 28-29
35 (21.01.2014); ו"ע 4036-03-14 אנדרי לין נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, בפסקאות 34-35
36 (08.03.2016) (להלן – עניין לין).
- 37 69. על כן, ועדת הערר נדרשת לבחון את כלל הנסיבות העובדתיות הקונקרטיות, תוך לקיחה
38 בחשבון גם את השימוש שנעשה בנכס, את גיל הנכס ועברו וכן את סביבת הנכס.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 במסגרת מבחן זה, יש להתחשב גם בייעוד המקרקעין מבחינה תכנונית, אם כי יש לזכור כי
2 זוהי נקודת מוצא בלבד.
- 3 ראו: ע"א 237/87 **ניצה גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז**, מד(3) 348, בפסקה 5 (1990);
4 ו"ע (מינהליים י-ם) 44579-08-14 **עליזה גבאי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**, בפסקה 36
5 (13.12.2018); ו"ע (מינהליים ת"א) 34577-08-17 **דוד גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**
6 **(אזרחי)**, בפסקאות 45-47 (12.08.2019).
- 7 **70.** מן הכלל אל הפרט: אף שהתנאים המנויים בהגדרת "דירת מגורים" הם תנאים מצטברים
8 ואף כי כבר קבעתי לעיל, כי התנאי לפיו על הדירה להיות בבעלות או בחכירתו של "יחיד"
9 אינו מתקיים במקרה הנדון - אבחן, בבחינת למעלה מן הצורך, האם מתקיים התנאי לפיו על
10 הדירות להיות מיועדות למגורים לפי טיבן.
- 11 עליי להקדים ולציין, כי מהחומר שהועמד לעיוננו (שהרי הצדדים סברו שאין צורך בקיום
12 דיון הוכחות בערר דנן), אין כל אינדיקציה באשר לשימוש שנעשה בזמן כלשהו בדירות מושא
13 הערר, טרם פטירת המנוחה וטרם מכירתן. אין בפנינו כל ראיה ביחס לשאלה אם בעבר
14 הרחוק שימשו הדירות למגורים – אם לא, מאחר והעורר לא הציג בפנינו כל ראיה או
15 אסמכתא לשימוש שנעשה בדירות טרם פטירת המנוחה. לא הוצג בפנינו כל מידעאם הדירות
16 הושכרו אי פעם למגורים, או למטרות אחרות.
- 17 בהינתן העובדה שהמנוחה נפטרה בשנת 1990, לפני כ- 36 שנים, ובהינתן העובדה כי נטל
18 הראיה מונח על כתפי העורר להוכיח את השימוש שנעשה בדירות טרם מכירתן ואף טרם
19 פטירת המנוחה, ובהינתן העובדה כי נטל זה לא הורם – אזי מלכתחילה קיים חסר ראיתי
20 לצורך הקביעה האם מדובר בדירות העשויות להיכנס בגדרן של המבחן הרביעי של הגדרת
21 "דירת מגורים", דהיינו האם הדירות "מיועדות למגורים לפי טיבן".
- 22 **71.** הדירה בויצמן: מדובר בנכס שניזוק קשה והוזנח פיזית במשך שנים רבות. בדירה בויצמן
23 פרצה שריפה מספר שנים לפני מועד המכירה. בגין השריפה הוחלף המנעול בדירה ולעורר כלל
24 לא הייתה גישה אליה, עד שהובא פורץ שהחליף את המנעול (ראו דברי העורר במכתב שנשלח
25 לעיריית חיפה ביום 30.3.2020, עמוד 106 לכתב התשובה).
- 26 **72.** נתונים עובדתיים ביחס למצבה של הדירה בויצמן מצויים בידי הוועדה רק במסגרת חוות
27 דעת שמאיות שנערכו ביחס לדירה האמורה במהלך השנים.
- 28 חוות דעת ראשונה (כרונולוגית) שנערכה ביחס לדירה בויצמן היא של השמאי שאול ויסמן,
29 והיא נושאת תאריך 24 באוקטובר 2006 – כלומר: כ- 16 שנה לערך לאחר פטירת המנוחה.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

חוות הדעת של השמאי ויסמן ביחס לדירה בויצמן צורפה כחלק מ**נספח 6** לכתב התשובה
(החל בעמוד 146 לנספח 6).

השמאי ויסמן ציין כבר בסעיף 1 לחוות דעתו כי "**בעת הביקור נוכחנו לדעת כי דירה זו אינה ראויה למגורים במצבה**" ולכן הוא אמד את עלויות השיפוץ הנדרשות בכדי להביאה למצב בו ניתן יהיה להשתמש בה למגורים. השמאי ויסמן מתייחס בסעיף 4.2 לחוות דעתו ל"תיאור הדירה", ומציין בסעיף 4.2.3 כדלקמן:

"רמת הגמר של הדירה גרועה ביותר וכוללת ריצוף טראצו בכל חלקי הדירה. בחדר הרחצה ובמטבח נערמו ערימות של פסולת. החלונות עשויים בחלקם במסגור של עץ ובחלקם במסגור אלומיניום. על קירות הבית נמצאו סדקים, קילופי טיח, בטון וברזל חשוף.
לאורך קירות מעקה המרפסת נמצאו סדקים מעקה חשוף לא מטווח."

בסעיף 5.1 לחוות הדעת של השמאי ויסמן הוא מתאר את המפגעים והליקויים בדירה בויצמן:

"להלן תיאור המפגעים הקיימים בדירה כפי שעולה מהביקור במקום:

1. קילופי טיח ברזל ובטון חשוף על התקרה בחדר שינה ובחדר המגורים.
2. סדקים מפוזרים, דורשי הקשחת המבנה ותיקונייהם.
3. סדקים וקילופי טיח במעקה המרפסת.
4. צביעה כללית של הדירה.
5. תיקון ו/או החלפת דלתות פנים.
6. תיקון ו/או החלפת חלונות ותריסים.
7. החלפת המטבח הקיים אשר נמצא הרוס ולא ראוי לשימוש.
8. תיקון ו/או החלפת הקרמיקה במטבח.
9. שיפוץ חדר הרחצה כולל צנרת מים וביוב."

השמאי ויסמן קבע (ראו סעיף 8 לחוות דעתו) כי שווי הדירה בויצמן במצבה הוא כ- 36,000 דולר כולל מע"מ, וכן העריך השמאי ויסמן את עלות שיפוץ הדירה על מנת להשמישה כראויה למגורים בסכום של כ- 18,000 דולר בתוספת מע"מ.

74. בנוסף לחוות הדעת של השמאי ויסמן, הונחה בפנינו חוות דעת של השמאי יניב רפאל, שנערכה לבקשת העורר ביום 10.1.2022 (צורפה **נספח 2** לכתב התשובה), לשם הערכת שוויה של הדירה הנ"ל טרם מכירתה. חוות דעת זו הוצגה על ידי העורר בפני המשיב כחלק מהחומר העובדתי שהוגש בשלב ההשגה. חוות דעת זו נערכה פרק זמן לא ידוע לאחר השריפה שאירעה בדירה זו.

השמאי יניב רפאל התייחס בסעיף 8.3 לחוות דעתו לתיאור רמת הגמר של הדירה:

"תיאור רמת הגמר של הדירה: הדירה נשרפה בעבר ולא שופצה ועל כן מצבה הפיזי ירוד כשלב שלד בניין ואינה ראויה למגורים."



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

במועד הביקור מצב הדירה היה מתחת לסביר, הדירה אינה ראויה למגורים, רמת התחזוקה ירודה ביותר, עבודות גמר לא קיימות ולמעשה יש לבצע את כל עבודות הגמר קומפלט לצורך הפיכת הדירה לראויה למגורים. במועד הביקור הדירה לא היתה מאוכלסת וככל הנראה הדירה לא אוכלסה במשך שנים רבות.

להלן תיאור מצב הדירה במועד הביקור:

- הדירה מפויחת לאחר שריפה ומצבה אינו ראוי למגורים, יש להקים מחדש את המערכות הכוללים בין היתר, חשמל, אינסטלציה, החלפת ריצוף, טיח בקירות וצבע, החלפת מטבח, חדרי רחצה [כך במקור, צ.ל – רחצה, א.ו.], וכו', יש לבצע שיפוץ מקיף לדירה.
- ריצוף הדירה טרצו ישן 20/20.
- בכניסה דלת ביטחון, יש להשלים עבודות גמר בין הקיר למשקוף.
- קירות הדירה לא מטויחים ולא צבועים.
- תקרת הדירה לא מטויחת ולא צבועה. קיימים אזורים בתקרה בהם קיים ברזל בטון חשוף.
- צנרת חשמל, אין שקעים ומפסקי חשמל בדירה.
- תאורה חשמלית לא קיימת בדירה.
- חלונות הדירה עץ ישן, חלק משמשות החלונות שבורות.
- מסקנה: נוכח מצב הדירה נדרש לבצע עבודות שיפוץ כלליות ומקיפות. יש לבצע עבודות גמר מלאות לכל הדירה כולל החלפת צנרת חשמל ומים, החלפת ריצוף, יישום טיח שחור ולבן, צביעה קומפלט, החלפת דלתות פנים וחלונות ישנים, התקנת מטבח, חיפוי קרמיקה בחדר רחצה והתקנת כיור רחצה, אסלה ומקלחת/אמבטיה. יובהר כי הנכס לא מאוכלס ולא מתוחזק מזה שנים רבות ומצבו בהתאם.

75. מהאמור בחוות הדעת ניתן אפוא לקבוע כי במועד המכירה היתה הדירה בויצמן במצב שלא איפשר מגורים בה כלל ועיקר וכי היו חסרים בנכס מרבית המתקנים הדרושים למגורים. מהתמונות שצורפו לחוות הדעת של השמאי יניב רפאל (ראו סעיף 9.3 תצלומי הנכס בעמוד 8 לחוות הדעת), עולה כי הדירה במצב שלדי לחלוטין, בחלקים מהתקרה חשופים חלקי ברזל ובטון, ולמעשה לא ניתן להבחין במטבח ו/או בחדר רחצה. התמונות מלמדות על הזנחה קשה ועזובה שנמשכו שנים רבות. מסקנתו של השמאי רפאל, כפי שהיא מופיעה בעמוד 7 לחוות הדעת, היא כי על מנת שהדירה תהיה ראויה למגורים יש לבצע עבודות גמר מלאות לכל הדירה, להרבות התקנת צנרת חשמל ומים, התקנת מטבח וחדר רחצה על כל חלקיו ומתקניו.

76. מהראיות שהוצגו עולה כי כל המתקנים החיוניים הדרושים למגורי אדם בדירה נהרסו וניזוקו באופן משמעותי ביותר. כך, שללא שיפוץ מקיף והשקעה ניכרת ומשמעותית לא ניתן לעשות בנכס שימוש למגורים. השמאי יניב רפאל ערך תחשיב של עלויות שיפוץ כללי לשנת 1992 עם הצמדה למדד לשנת 2021, על מנת לאפשר שימוש במגורים (ראו סעיף 17 בעמוד 29 לחוות הדעת שצורפה כנספח 2) וקבע כי עלויות שיפוץ ממודדות משנת 1992 עד שנת 2021 מועד עריכת חוות הדעת, מגיעות לסכום של כ- 56,000 ₪.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

77. לא למותר לציין, כי נושא הערכת עלויות השיפוף של הדירה בויצמן נראה בעייתי או לכל הפחות - לא ברור דיו, זאת בשים לב לקביעה של השמאי ויסמן בשנת 2006, של 18,000 דולר עלויות שיפוף (שער דולר ממוצע לשנת 2006 עמד על כ- 4.5 ₪ לדולר), דהיינו – 81,000 ₪, לעומת הקביעה של השמאי רפאל בשנת 2021 - 15 שנה מאוחר לחוות הדעת של השמאי ויסמן ולאחר השריפה שאירעה בדירה – שהעמיד את עלויות השיפוף על 56,000 ₪ בלבד. הערכת שווי עלויות השיפוף של השמאי רפאל נראית איפוא לא סבירה, בנסיבות העניין.
78. העורר טוען כי מחוות הדעת עולה כי יש כדאיות כלכלית בביצוע שיפוף, וכי בסופו של יום ולאחר מכירת הדירות אכן בוצע בהן שיפוף באופן המכשיר אותן למגורים (ראו העתק תמונת הדירה לאחר שיפוף שצורפה כנספח 7 לכתב הערר).
- ראשית יאמר, כי לא הובאו בפנינו ראיות באשר לעלויות השיפוף בפועל של הדירה על ידי הרוכשים, כך שלא ניתן לתת משקל לטיעון זה או לתמונה (החלקית) שלאחר השיפוף. שנית, יש להבהיר כי מבחן הכדאיות הכלכלית הינו מבחן יחסי. דהיינו: בחינת הכדאיות הכלכלית היא, בראש ובראשונה, עניין של היחסיות בין שווי הנכס טרם שיפוצו לבין עלויות השיפוף ושווי לאחר השיפוף, לרבות במישור שכר הדירה שניתן יהיה לקבל עבור השכרתו. במקרה דנן, של הדירה בויצמן, עמדת השמאי ויסמן היתה כי נדרשת השקעה של כמעט 50% משווי הדירה בעלויות שיפוף (הערכת השווי היתה 36,000 דולר ואילו עלויות השיפוף – 18,000 דולר). לא הובאו בפנינו נתונים – ככל שקיימים – באשר לדמי שכירות שהתקבלו בעד הנכס לאחר שיפוצו. חוות הדעת השמאיות לא עסקו בשאלת הכדאיות הכלכלית. בנסיבות אלו, אינני סבורה כי מצויים בידינו נתונים מספקים ואיני סבורה כי ניתן לקבוע שהעורר עמד בתנאים הנדרשים להוכחת כדאיות כלכלית, אם וככל שמבחן זה אמנם רלוונטי או בעל משקל משמעותי בבחינת השאלה האם מדובר ב"דירת מגורים" לצורך מס שבח.
79. מחוות הדעת של השמאי ויסמן ושל השמאי רפאל ניתן ללמוד כי הנכס מצוי באזור המיועד למגורים וכי על פי תכנית המתאר המבנה מיועד למגורים ומסחר; היתר הבניה שניתן לנכס היה למגורים. מדובר בנכס ישן שנבנה בשנות השלושים של המאה העשרים.
- לטענת העורר הנכס נזנח לאחר פטירת המנוחה ונותר במצבו זה שנים רבות בשל מחדליו של מנהל העיזבון הקודם.
- אלא שאין בידינו לקבוע כי המחדל באשר למצב הנכס מונח לפתחו של מנהל העיזבון הקודם. אין בפנינו מידעמתי מונה מנהל העיזבון הקודם, וממילא לא הובאו בפנינו ראיות לאפשרויות כלשהן שהיו בידי מנהל העיזבון הקודם לפעולה ביחס לדירה (או שתי הדירות, למעשה) ולאפשרויות מימון של העיזבון את ביצוע פעולות השיפוף הנדרשות.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 איננו יודעים גם מה היה מצב הדירה במועד פטירת המנוחה או אף לפני כן, כך שהטענה כי
2 הנכס התדרדר למצבו שלא מרצונה של הבעלים, המנוחה – היא טענה שלא קיימת לה הוכחה,
3 ולכן ספק בעיניי אם אפשר לתת משקל לטיעון זה בבחינת השאלה האם הנכס איבד את
4 מעמדו כדירת מגורים. יתר על כן, ספק בעיניי האם לצורך העניין שבפנינו קיימת חשיבות
5 כלשהי לשאלה לפתחו של מי רובץ "האשם" במצבה של הדירה ולכך שהפכה לדירה שאינה
6 ראויה למגורים.
- 7 מעבר למידע המצוי בחוות הדעת של השמאי ויסמן והשמאי רפאל, הוצגה בפנינו הודעת 80.
8 העירייה מיום 14.2.2021, לפיה ובעקבות בקשות חוזרות של העורר, אושר פטור מארנונה
9 לשתי הדירות בהתאם לסעיף 1330(1) לפקודת העיריות [נוסח חדש] - פטור אשר מוענק
10 לנכסים הרוסים או ניזוקים, שאינם ראויים לשימוש.
- 11 גם אם ניקח בחשבון כי אין בכוחה של החלטה של רשות אחרת בעניין מצבו של הנכס כדי
12 לשנות מטיבו של הנכס או ייעודו למגורים, בהינתן שמדובר בחוקים שונים המיועדים
13 למימוש תכליות שונות – לא ניתן להתעלם מהצהרות העורר, הן במסגרת הבקשות לקבל
14 פטור מארנונה והן במסגרת הבקשה למתן הוראות שהוגשה לבית המשפט לענייני משפחה,
15 בהן נטען שוב ושוב כי הדירות לא ראויות למגורים וכי הכשרתן למגורים אינה כדאית
16 מבחינה כלכלית.
- 17 כך עולה, למשל, מהבקשה למתן הוראות שהגיש העורר לבית המשפט לענייני משפחה (אשר
18 צורפה כנספח 2 להשגת העורר המצורפת **כנספח 1** לכתב התשובה), שם נאמר:
- 19 **4. בביקור שערך [...] נוכח הח"מ לראות כי הדירה ברחוב נורדאו 28 חיפה אינה ראויה**
20 **למגורים ואילו לגבי הדירה ברחוב חיים 5 חיפה הרי לא ניתן היה להיכנס [...].**
21 **5. הח"מ פנה לעיריית חיפה בבקשה לפטור את הדירות מחוב ארנונה בהיותם בלתי**
22 **ראויות למגורים.**
23 **ובהמשך:**
24 **10.ב. מצב הדירות הוא קשה ביותר והכשרת הדירות למגורים לצורך נופש ליולדות**
25 **מצריך מימון של סכומים גבוהים ביותר"**
- 26 לעמדתי, בחינה כוללת של הנכס ברחוב ויצמן מובילה למסקנה ברורה כי במועד המכירה לא 82.
27 היה הנכס ראוי למגורים. לצורך הכרעה בשאלה האם הנכס על פי טיבו מיועד למגורים, דורש
28 הדין כי במועד המכירה יתקיימו מאפיינים פיזיים אובייקטיביים, אשר יעידו על התאמת
29 הנכס למטרת מגורים. בכל הקשור והמתייחס לדירה ברחוב ויצמן 5 – עמדתי היא כי לא
30 התקיימו במועד המכירה מאפיינים פיזיים אובייקטיביים שכאלו. ברמה הפיזית חסרו בנכס
31 במועד הרלבנטי – הוא מועד המכירה – כלל הרכיבים האובייקטיביים המשמעותיים
32 ההופכים נכס לדירת מגורים – מטבח, מקלחת, מערכות חשמל ואינסטלציה אשר בהעדרם
33 לא ניתן לומר כי קיים פוטנציאל למגורים בדירה (השוו: עניין שכנר, בפסקה 10).



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

83. העורר טוען, כי מדובר בדירת המיועדת למגורים לפי טיבה, וזאת נוכח העובדה כי על פי המצב התכנוני מדובר בנכס המיועד למגורים, ששימש בעבר למגורים, וגם לאחר שיפוצו שימש למגורים. עם זאת, באיזון שבין מצבו הפיזי המוזנח וההרוס של הנכס במועד הקובע, דהיינו במועד המכירה, לבין הגדרתו מבחינה תכנונית – סבורני כי גובר המבחן הפיזי אובייקטיבי במקרה הנדון. גם אם בעבר הרחוק שימש הנכס למגורים - ועניין זה כלל לא הוכח בפנינו, וגם אם מבחינת התב"ע מדובר בנכס שיעודו למגורים - אינני סבורה כי רק בשל כך ניתן לקבוע שבמועד המכירה מדובר בנכס שעל פי טיבו מיועד למגורים, בנסיבותיו הקונקרטיות.
84. הדירה בנורדאו: גם במקרה של הדירה הנ"ל מדובר בנכס ישן שנבנה לפני שנים רבות, בשנות השלושים של המאה העשרים. לטענת העורר גם נכס זה נזנח בשל מחדליו של מנהל העיזבון הקודם. לעניין טענה זו – אין לי אלא להפנות לקביעותיי לעיל, בעניין האפשרות להטיל את המחדל להזנחת הנכס לפתחו של מנהל העיזבון הקודם בהעדר ראיות לכך ובהיעדר ראיות לפעולותיו או העדר פעולותיו וכן לאפשרויות המימון שעמדו לרשותו לביצוע פעולות בנכס או לשיפוצו, כמו גם לקביעתי באשר להעדר הנפקות לזהות "האשם" במצב של הנכס.
- נתונים עובדתיים ביחס למצבה של הדירה בנורדאו הובאו בפנינו, גם ביחס לדירה זו, באמצעות שתי חוות דעת – האחת של השמאי ויסמן מיום 24.10.2006 (נספח 6 לכתב התשובה החל בעמוד 132), שעסקה באומדן שווי ועלויות השיפוץ של הדירה, וכן במסגרת חוות דעת של השמאי רפאל, שנערכה לבקשת העורר ביום 10.1.2022 (צורפה אף היא כחלק מנספח 2 לכתב התשובה), לשם הערכת שוויה של הדירה הנ"ל טרם מכירתה. חוות דעת זו הוצגה על ידי העורר בפני המשיב כחלק מהחומר העובדתי שהוגש בשלב ההשגה.
85. גם בעניין הדירה בנורדאו השמאי ויסמן ציין כבר בסעיף 1 לחוות דעתו כי "בעת הביקור נוכחנו לדעת כי דירה זו אינה ראויה למגורים במצבה" ולכן הוא אמד את עלויות השיפוץ הנדרשות בכדי להביאה למצב בו ניתן יהיה להשתמש בה למגורים. השמאי ויסמן מתייחס בסעיף 4.2 לחוות דעתו ל"תיאור הדירה", ומציין בסעיף 4.2.3 ו- 4.2.4 כדלקמן:
- "רמת הגמר של הדירה גרועה ביותר. בעת הביקור נמצאו בדירה יונים. רצפת הדירה בחלקה P.V.C מתקלף. תקרת הדירה בחדר המגורים ובמטבח מתקלפת, במקום נראה בטון וברזל חשוף. לאורך הקיר בחדר השינה נמצא סימני רטיבות על הקיר.
- המטבח הרוס וישן, לאורך הקיר בין הארונות נמצא קרמיקה שבורה. בחדר הרחצה נמצא סימני חלודה מסביב לברזים.
- החלונות עשויים בחלקם במסגור עץ ובחלקם מסוגר אלומיניום. דלת הכניסה ראשית עשויה מעץ.
- יצוין כי קירות הפנים בחלקם מחופים טפט מתקלף וקילופי טיח וצבע.



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

ו"ע 24-07-1701 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בהיקף מעקה המרפסת נמצאו קילופי טיח וסדקים בבטון.
רמת הגמר ומצב התחזוקה בדירה גרוע ביותר. בכל הדירה צואה ונוצות יונים. "

86. בסעיף 5.1 לחוות הדעת של השמאי ויסמן הוא מתאר את המפגעים והליקויים בדירה
בנורדאו:

"להלן תיאור המפגעים הקיימים בדירה כפי שעולה מהביקור במקום:

1. רטיבות לאורך הקיר בחדר המגורים.
2. קילופי טיח ברזל ובטון חשוף על התקרה בחדר שינה ובחדר המגורים.
3. סדקים מפוזרים, דורשי הקשחת המבנה ותיקונים.
4. טיפול במערכות מים וביוב במטבח, בחדר הרחצה ובשירותים.
5. סדקים וקילופי טיח במעקה המרפסת.
6. קילוף חיפויי קיר, סיווד וצביעה מחדש.
7. תיקון ו/או החלפת דלתות פנים.
8. תיקון ו/או החלפת חלונות ותריסים.
9. החלפת המטבח הקיים אשר נמצא הרוס ולא ראוי לשימוש.
10. תיקון ו/או החלפת הקרמיקה במטבח.
11. החלפת רצפת P.V.C המודבק על ריצוף טראצו.
12. ניקוי וחיטוי ממזיקים אשר נגרמו מיונים.
13. צביעה כללית לאחר ביצוע כל התיקונים. "

השמאי ויסמן קבע (ראו סעיף 8 לחוות דעתו) כי שווי הדירה בנורדאו במצבה הוא בגבולות של 40,000 דולר, וכן העריך השמאי ויסמן את עלות שיפוץ הדירה על מנת להשמישה כראויה למגורים בסכום של כ- 18,000 דולר בתוספת מע"מ, דהיינו גם במקרה זה עלות השיפוץ המוערכת הינו כ-50% משווי הדירה במצבה הנוכחי.

87. השמאי יניב רפאל התייחס בסעיף 8.3 לחוות דעתו לתיאור רמת הגמר של הדירה:

"תיאור רמת הגמר של הדירה: במועד הביקור מצב הדירה היה מתחת לסביר, הדירה אינה ראויה למגורים, רמת התחזוקה ירודה ביותר והדירה דורשת שיפוץ כללי לצורך הפיכת הדירה לראויה למגורים. במועד הביקור הדירה לא היתה מאוכלסת וככל הנראה הדירה לא אוכלסה במשך שנים רבות.

להלן תיאור מצב הדירה במועד הביקור:

- בכניסה דלת ביטחון סטנדרטית.
- בפנים הדירה דלתות ומשקופי עץ ישנים, בחלק מהחדרים לא קיימות דלתות.
- ריצוף קרמיקה.
- במטבח טפטים מקולפים בקירות, ארונות המטבח הרוסים ויש להחליפם.
- חלונות עץ ישנים. חדר הרחצה בלוי ובמצב תחזוקתי ירוד.
- בחלק מהדירה קיים שטיח בלוי מקיר לקיר. "

88. ניתן אפוא לקבוע כי מרבית המתקנים החיוניים הדרושים למגורי אדם בדירה מצויים היו במצב הרוס או ניזוקו באופן משמעותי, שהצריך שיפוץ מקיף והשקעה כספית ניכרת בלעדיה לא ניתן לעשות בנכס שימוש למגורים.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 השמאי יניב רפאל ערך תחשיב של עלויות שיפוץ כללי לשנת 1992 עם הצמדה למדד לשנת
2 2021, על מנת לאפשר שימוש במגורים (ראו סעיף 17 בעמוד 27 לחוות הדעת שצורפה כחלק
3 מנספח 2) וקבע כי עלויות שיפוץ ממודדות משנת 1992 עד שנת 2021 מועד עריכת חוות הדעת,
4 מגיעות לסכום של כ- 33,000 ₪.
- 5
- 6 89. אציין גם בעניין הדירה בנורדאו, כי נושא הערכת עלויות השיפוץ של הדירה נראה בעייתי עקב
7 הפער המשמעותי בהערכת עלויות השיפוץ בין השמאי ויסמן לשמאי רפאל. אחזור ואומר, כי
8 קביעת עלויות השיפוץ של השמאי רפאל, שנעשית בפער של 15 שנה ממועד הערכת העלויות
9 של השמאי ויסמן, בסכום נמוך יותר מהשמאי ויסמן – נראית לא סבירה בנסיבות.
- 10
- 11 90. העורר טען כי בהשוואה לדירה בויצמן, מצב הדירה בנורדאו הוא טוב יותר ועל כן, לשיטתו,
12 לכל הפחות יש לקבוע כי הדירה בנורדאו נכנסת בגדרה של הגדרת "דירת מגורים".
- 13 אלא שבעולה משתי חוות הדעת, בפועל לא קיים מטבח בדירה בנורדאו. המטבח הרוס, ונקבע
14 כי יש צורך להחליף את כל ארונות המטבח. במצב דברים זה בוודאי שלא ניתן לקבוע כי קיים
15 מטבח, כאשר לא ניתן לעשות בו שימוש במצבו ביום המכירה. כך הם פני הדברים גם ביחס
16 לחדר הרחצה – שצילום שלו כלל לא קיים בחוות הדעת.
- 17 91. מה שניתן לקבוע, לאור שתי חוות הדעת השמאיות, הוא כי המתקנים החיוניים הדרושים
18 למגורי אדם בדירה בנורדאו גם הם ניזוקו וללא שיפוץ ממשי והשקעה כספית ניכרת לא ניתן
19 לגור בנכס.
- 20
- 21 92. לעמדתי, אין לקבל את טענת העורר כי יש לבחון את מצב הדירה בנורדאו בהשוואה לדירה
22 בויצמן, וכי מאחר ומצב הדירה בנורדאו הוא "טוב יותר", כנטען – הרי שיש לקבוע, לכל
23 הפחות, כי הדירה בנורדאו נכנסת בגדרה של "דירת מגורים".
- 24
- 25 93. ועדת הערר אינה אמורה לבצע השוואה בין מצבן של שתי הדירות לצורך ההכרעה בעניין
26 הקביעה ביחס לכל דירה. ועדת הערר אמורה להתייחס לכל נכס בפני עצמו, בהתאם
27 לנסיבותיו הקונקרטיות ומצבו הפיזי האובייקטיבי במועד המכירה. גם אם קיים הבדל בין
28 המצב של הדירה בויצמן לעומת הדירה בנורדאו, אין משמע כי אך בשל כך ייקבע כי הדירה
29 בנורדאו "משמשת לפי טיבה למגורים".
- 30
- 31 94. כאמור, אין בפנינו אלא שתי חוות הדעת של השמאי ויסמן ושל השמאי רפאל, אשר שניהם
32 קבעו גם ביחס לדירה בנורדאו כי היא אינה ראויה למגורים במועד המכירה, וכי מצבה הפיזי
33 מצריך שיפוץ כולל. יתר על כן, גם במקרה של הדירה בנורדאו אינני סבורה כי ניתן לתת
34 משקל של ממש לטענת העורר בעניין הכדאיות הכלכלית.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

95. עוד עולה מחוות הדעת כי על פי הנתונים התכנוניים הנכס נמצא באזור המיועד למגורים, ועל פי תכנית המתאר המבנים יועד למגורים והיתר הבניה שניתנו לנכס הינו למגורים. לטענת העורר די בכך על מנת לקבוע כי מדובר ב"דירת מגורים" לצורך חוק מיסוי מקרקעין.
- דעתי אחרת.
96. ראשית, כפי שכבר הבהרתי לעיל, במקרה דנן, ובאיזון שבין מצבם הפיזי המוזנח וההרוס של הנכסים במועד הקובע, דהיינו במועד המכירה, לבין הגדרתם מבחינה תכנונית – גובר באופן מובהק המבחן הפיזי-אובייקטיבי. גם אם בעבר הרחוק שימשו הנכסים למגורים - ועניין זה כלל לא הוכח בפנינו, וגם אם מבחינת התב"ע מדובר בנכסים שיועדו למגורים - אינני סבורה כי רק בשל כך ניתן לקבוע שבמועד המכירה מדובר בנכסים שעל פי טיבם מיועדים למגורים, בנסיבות הקונקרטיות.
97. שנית, ובמישור העקרוני, סבורני לא ניתן לקבל את הטענות לפיו הייעוד התכנוני של הדירות, שהוא למטרת מגורים, יכול לשמש כנימוק יחיד לביסוס קביעה כי מדובר ב"דירות מגורים" במשמעות החוק. הייעוד התכנוני הוא רק רכיב אחד מבין הרכיבים הנבחנים, ולטעמי, במקרה הנדון, המבחן האובייקטיבי הפיזי מטה את כפות המאזניים לקביעה כי שתי הדירות אינן עונות על המבחן הרביעי שבהגדרת "דירת מגורים", שכן על פניו, בהתאם לנתונים האובייקטיביים – דירות אלו, על פי טיבן במועד המכירה, אינה מסוגלות ואינן מיועדות לשמש למגורים.
98. העורר נסמך בעיקר על פסק הדין בעניין **מנו** ועל הקביעות שנקבע שם ביחס לדירה בה עסקה ועדת הערר שם. אלא שכאמור לעיל, כל מקרה נבחן לגופו ועל פי נסיבותיו ואינני סבורה כי ניתן להקיש ממקרה אחד למקרה אחר. יתר על כן, ועדת הערר בעניין **מנו** נתנה משקל מכריע לייעוד התכנוני, ודעתי אינה כדעת הוועדה בעניין **מנו** בנושא זה. לדעתי, ובהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, המבחן האובייקטיבי הפיזי היה ונותר המבחן המשמעותי יותר, שאם לא כן, יהפוך המבחן האובייקטיבי בעניין מצבו הפיזי של הנכס הנבחן – לריק מתוכן ולחסר משמעות, ככל שייקבע כי הייעוד התכנוני תמיד יטה את הכף, כפי שסברה ועדת הערר בעניין **מנו**.
99. בנוסף, ועדת הערר בעניין **מנו** יצרה למעשה סוג של מבחן "סובייקטיבי", דהיינו – מבחן של הנסיבות שבגינן ננטש הנכס או שמצבו הפיזי התדרדר שלא מרצון הבעלים. סבורני, כי קביעה זו בעניין **מנו** אינה עולה בקנה אחד עם המדיניות השיפוטית הנכונה בעניין ההכרעה אם נכס מהווה "דירת מגורים" אם לאו, המחייבת היצמדות למבחן אובייקטיבי ולא סובייקטיבי.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בית המשפט העליון בפסיקתו בעניין **שכנר** התייחס לבחינה של נסיבות אובייקטיביות, אותן
2 צריך לקחת בחשבון בבואנו לקבוע אם מדובר ב"דירה שמיועדת למגורים לפי טיבה". הכנסת
3 מבחן סובייקטיבי, המצריך בחינת כוונותיו ומניעיו של הבעלים בעניין השאלה מדוע ולמה
4 חלה התדרדרות במצבו הפיזי של הנכס, כקריטריון להכרעה – אינה מייצרת וודאות ויציבות
5 משפטית, ומכניסה אלמנטים שאין בידי המשיב אפשרות לברר ולוודא באופן פשוט וחד
6 משמע.
- 7 הדברים נכונים במיוחד במצבים דוגמת המצב בערר דנן – כאשר המנוחה נפטרה לפני שנים
8 רבות, אין יורשים ידועים, אין מידע לגבי השימוש בדירות בשנים שקדמו לפטירתה, ואין
9 מידע לגבי מצבן הפיזי הדירות בשנים שקדמו לפטירת המנוחה.
- 10 100. זאת ועוד, בהינתן העובדה כי שתי הדירות לא שימשו למגורים במשך שנים רבות, לכל הפחות
11 שלושים שנה – הרי שיש לתת את הדעת לשימוש שהמנוחה התכוונה לייעד לדירות אלו,
12 כ"מלוניות", ולא כנכסים שימשו למטרת מגורים. נתון זה, כשלעצמו, מצטרף ליתר
13 הנסיבות, המובילות למסקנה כי לא מדובר בדירות שנועדו לשמש למגורים לפי טיבן.
14
- 15 101. סיכומו של דבר הוא כי בחינה כוללת של שתי הדירות מובילה למסקנה כי לא ניתן לקבוע
16 שהדירות על פי טיבן יועדו למגורים. הדירות עמדו ריקות ולא שימשו למגורים במשך עשרות
17 שנים, מצבן הפיזי במועד המכירה היה גרוע ביותר, וכל חוות הדעת השמאיות שהוזמנו על
18 ידי העורר בעצמו, קבעו כי מדובר בנכסים שאינם ראויים למגורים, ושנדרשת השקעה כספית
19 ניכרת לצורך שיפוצם, כזו המגיעה כדי מחצית משווייה המוערך של כל דירה. צוואת המנוחה
20 ביחס לדירות קבעה כי הן לא יישמשו למגורים אלא למטרת נופש כ"מלוניות" לנשים מרובות
21 ילדים, כך שהשימוש שיועד להן אף הוא לא היה למטרת מגורים. בנוסף, שתי הדירות קיבלו
22 מעיריית חיפה פטור מתשלום ארנונה בשל היותן נכסים הרוסים וריקים, כאשר העורר טען
23 בפני העירייה כי הדירות בלתי ראויות למגורים.
24
- 25 102. נתתי דעתי לטענת העורר בעניין השומות שהוצאו לרוכשי הדירות, שבהן המשיב לא התערב
26 ולא קבע כי אינן "דירות מגורים".
27
- 28 אכן, נדרשת אחידות בקביעה בשומה שיוצאת למוכר הדירות ובשומה לרוכשי הדירות ביחס
29 לשאלה אם מדובר ב"דירות מגורים", ולא יתכן שהמשיב יקבע קביעות סותרות למוכר
30 ולרוכש בסוגיה זו. אלא שבמקרה דנן, המשיב עמד על טעותו ביחס לשומות שיצא לרוכשים
31 והודיע כי תיקן את שומות מס הרכישה שהוצאו לרוכשים – ראו הודעה מיום 16.1.2025.
32 בנסיבות אלו, לא ניתן להיתלות על טעותו של המשיב, ביחס אליה הודיע כי ביצע תיקון.



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

ו"ע 1701-07-24 חנה יעקובי(המנוחה) ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עם זאת, על המשיב לבצע תיקון להחלטה בהשגה ולאור העובדה כי קביעתי היא שהדירות
מושא הערר אינן נכנסות למסגרת ההגדרה של "דירת מגורים", אזי על המשיב לבטל את
ניכוי הפחת שביצע בחישוב מס השבח.

סוף דבר:

103. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי לדחות את הערר במלואו ולקבוע כי הדירות מושא הערר
לא היו בבעלותו של "יחיד" במועד מכירתן, ואף לא היו "מיועדות למגורים לפי טיבן" במועד
המכירה.

החלטת המשיב בהשגה תעמוד בעינה, בכפוף לתיקון חישוב מס השבח וביטול ניכוי הפחת.

104. העורר יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד המשיב בסכום כולל של 25,000 ₪ אשר ישולם
בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד
התשלום המלא בפועל.

עו"ד רפאל מרסיאנו, חבר הוועדה: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו.

מר אבי כאכון, חבר הוועדה: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו.

ניתן היום, ד' אלול תשפ"ו, 17 אוגוסט 2026, בהעדר הצדדים.

אבי כאכון,
חבר הוועדה

רפאל מרסיאנו, עו"ד
חבר הוועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה