



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

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

**העוררים:**  
1. יוסף אזריאל ת"ז 059578153  
2. אלונה אזריאל ת"ז 022845358  
ע"י ב"כ עו"ד צבי הרשקוביץ ועו"ד יואב יפת

נגד

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

### פסק דין

- 1 יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:
- 2 פתח דבר:
- 3 המחלוקת בערר זה עוסקת בשאלה מהו הנכס שרכשו העוררים, בני הזוג, יוסף ואלונה אזריאל (להלן
- 4 יחד - **העוררים**), – האם כטענתם רכשו "דירת מגורים", או שמא רכשו קרקע, כפי עמדת המשיב,
- 5 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**).
- 6 הערר ענינו בהחלטת המשיב מיום 17.1.2021, בה דחה את השגת העוררים על שומת מס רכישה וכן
- 7 על החלטת המשיב להטיל קנס גירעון בשיעור של 30% על העוררים. המשיב קבע בהחלטה בהשגה כי
- 8 הנכס שרכשו העוררים הינו קרקע ולא "דירת מגורים" – כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין
- 9 (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - **חוק מיסוי מקרקעין** או **החוק**) בשל כך שהמבנה שעמד על
- 10 המקרקעין – נהרס ותחתיו נבנה בניין חדש.
- 11 העובדות שאינן שנויות במחלוקת:
- 12 1. ביום 31.8.2016 נחתם הסכם מכר (להלן – **הסכם המכר**) בין שמואל ואביהו גרוברמן (להלן
- 13 – **המוכרים**) לבין העוררים, למכירת בית מגורים המצוי בגוש 10445 חלקה 132 ברחוב יוסף
- 14 פישר 8 בקריית ביאליק (להלן – **הנכס**) תמורת סך של 2,330,000 ₪.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ביום 20.9.2016 דיווחו העוררים למשרדי המשיב על רכישת דירת מגורים במסגרת הסכם  
2 המכר (נספח 2 לכתב הערר).
- 3 העוררים הצהירו כי הדירה שרכשו תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת וכי הם  
4 מתחייבים למכור את דירתם הנוספת בתוך פרק הזמן הקבוע בחוק, ולפיכך ביקשו לשלם מס  
5 רכישה על דירת מגורים יחידה. שומתם העצמית של העוררים בגין רכישת הנכס מושא הסכם  
6 המכר הועמדה על סך של 32,024 ₪. בהמשך, מכרו העוררים את דירתם הנוספת בפרק הזמן  
7 הקבוע בחוק.
- 8 המשיב לא הוציא לעוררים שומה לפי מיטב השפיטה בתוך 8 חודשים ממועד שומתם  
9 העצמית.
- 10 ביום 30.4.2020 נשלחה החלטה על תיקון שומה, אלא שכותרתה היתה "פירוט נימוקים  
11 לקביעת שומת מס רכישה לפי מיטב שפיטה לפי סעיף 79א(א) ברכישת זכות במקרקעין"  
12 (נספח 5 לכתב הערר). בהחלטה ציין המשיב כי השומה בגין הנכס תוקנה לרכישת קרקע,  
13 לאחר בחינה מחודשת ובדיקה של היתר הבניה, כמו גם ביקור שערך המשיב במקום, בו  
14 הסתבר כי הדירה נהרסה. בנוסף, ציין המשיב כי ייבדק נושא הטלת קנס גירעון, וזאת לאור  
15 העובדה כי הבית שנרכש בהסכם המכר – נהרס.
- 16 לאחר תיקון השומה, העמיד המשיב את סכום מס הרכישה על סך של 139,800 ₪.
- 17 ביום 7.8.2020 הוגשה השגה על החלטתו של המשיב לתקן את השומה (נספח 6 לכתב הערר).  
18 בהשגה העלו העוררים טענות באשר להחלטת המשיב להוציא כביכול שומה לפי מיטב  
19 השפיטה בלא כל נימוק ממשי מלבד הריסת הבית. עוד נטען, כי עובדת הריסת הבית אינה  
20 מובילה בהכרח לתיקון השומה, וכשלעצמה אינה מקימה למשיב זכות להוציא שומה לפי  
21 מיטב השפיטה. העוררים ביקשו כי השומה העצמית תיוותר על כנה.
- 22 ביום 17.1.2021 דחה המשיב את השגת העוררים וחזר על קביעתו כי העוררים רכשו קרקע  
23 ולא דירת מגורים כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (נספח 7 לכתב הערר). המשיב ציין כי נפלה  
24 טעות סופר במסמך תיקון השומה שכותרתו "שומה לפי מיטב שפיטה מכוח סעיף 79א(א)",  
25 וכי בפועל מדובר בתיקון שומה אשר בסמכותו של המשיב מכוח סעיף 85(א) לחוק, ולא  
26 בשומה לפי מיטב השפיטה.
- 27 ביום 20.1.2021 החליט המשיב לחייב את העוררים בקנס גירעון לפי סעיף 95(ב) לחוק מיסוי  
28 מקרקעין, בסך של 32,333 ₪ המהווים 30% מסכום הגירעון. בנימוקיו ציין המשיב כי כוונתם  
29 של רוכשי הנכס במועד הרכישה, הייתה לבנות בית מגורים חדש לאחר הריסת הבית הישן.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על כך הוגש הערר דנן.

### תמצית טענות העוררים:

- 1  
2  
3  
4  
5 7. בחינת החלטת המשיב (נספח 7 לערר), על פי לשונה ותוכנה, מובילה למסקנה כי מדובר  
6 בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 79(א) לחוק, ולא מדובר בטעות רק בכותרת ועל  
7 כן המשיב לא הוציא החלטה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. בנוסף לכך, טענת המשיב כי  
8 עסקינן בפגם צורני בלבד וכי יש באמתחתו צילום מסך של שאילתא "טיפול בעסקה" ממחשב  
9 שע"מ המעיד כי מדובר בתיקון שומה, לא נתמכה בראיה (אלא להיפך) ולפיכך, יש לקבוע כי  
10 לא הוכחה. על כן, המשיב פעל בחוסר סמכות עת שהוציא לעוררים שומה לפי מיטב השפיטה,  
11 בחלוף המועד הקבוע בחוק לעשות כן.
- 12 8. כוונת העוררים במעמד חתימת ההסכם, הן בהיבט האובייקטיבי והן בהיבט הסובייקטיבי,  
13 הייתה רכישת בית לצורך מגורים בו.
- 14 אין מחלוקת כי העוררים עומדים במבחן האובייקטיבי לאור מאפייני בית המגורים שנרכש,  
15 העובדה ששימש למגורים בעבר ועמדת המשיב בעניין זה.
- 16 9. שגה המשיב עת פירש חלק מסעיפי הסכם המכר ככאלה המעידים על כוונת העוררים לבצע  
17 "עבודות נרחבות" בנכס לצורך הריסתו (סעיף 15 להחלטת המשיב, נספח 7 לכתב הערר).  
18 קריאה נכונה של הסכם המכר מובילה למסקנה כי מדובר בעבודות לצורך שיפוץ והרחבת  
19 הנכס, הדורשות קבלת היתר בניה כחוק, ועל כן הללו קיבלו ביטוי בהסכם המכר.
- 20 10. אין לייחס משמעות לעובדה שעובר לחתימה על הסכם המכר, הנכס לא שימש למגורים  
21 תקופה קצובה בשל פטירת המורישים שהורישו הנכס למוכרים, ואין בכך כדי לייחס לעוררים  
22 כוונה להריסת הבית, כבר במועד הרכישה. העוררים לא עברו להתגורר בבית משום שהיה  
23 ישן והצריך שיפוץ והרחבה.
- 24 11. אומנם במעמד חתימת הסכם המכר ידעו העוררים אודות זכויות הבניה החלות על הנכס,  
25 אולם בניגוד לטענת המשיב, הם ביקשו לנצלן לצורך שיפוץ והרחבת הבית שנרכש, ולא לצורך  
26 הריסתו – והובאו ראיות לכך. העובדה שהעוררים החליטו, לאחר חתימת ההסכם, להרוס  
27 את הבית, אין בה כדי להעיד על כוונתם להרוס את הבית ביום החתימה על עסקת המכר.  
28 העוררים תכננו לבצע שיפוץ והרחבת הבית, אולם בפועל, לנוכח עלויות בניה גבוהות וחוסר  
29 שביעות רצון מהתוצאה התכנונית עבור הרחבת הבית, העדיפו העוררים להרוס את הנכס.  
30



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

ו"ע 32808-02-21 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

12. יש לדחות כחסרת בסיס את טענת המשיב לפיה, בשל כך שתפקידו של העורר 1 הוא יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה בקריות, אזי ידע הוא על המצב התכנוני של הבית ועל כך שבתים אחרים באותו רחוב נהרסו ונבנו תחתם בניינים בני מספר קומות. מדובר בטענה אבסורדית שאינה נכונה וגם מספר הבתים שנהרסו בשכונה הינו זניח.
13. העורר 1 אינו מכחיש את דבר ידיעתו אודות זכות הבניה אותן ביקשו העוררים לנצל, אך זאת בדרך של שיפוץ והרחבה ולא בדרך של הריסה. העורר 1 אף השעה את עצמו מטיפול בכל הנוגע לנכס מושא הערר ולהליכי הרישוי בו (נספח 9 לתצהיר העורר 1). העוררת 2 הינה עקרת בית ואינה מעורה בפועלו של בעלה, העורר 1, ועל כן לא היתה בקיאה בפרטי הרכישה. ממילא העוררים אינם יזמים ולא היתה להם כל כוונה לעסוק בבניית בניין. השינוי בכיוון בו בחרו העוררים ביחס לנכס נובע מכך, שהתייעצו עם אנשי מקצוע רבים, לא באופן פורמלי, והבינו את המשמעות של השיפוץ וההרחבה של הנכס והעלויות הנוגעות לכך ומחמת חוסר ההיגיון הכלכלי שבכיוון זה – שינוי עמדתם ובחרו להרוס את הנכס ולבנות בניין.
13. מבחינה סובייקטיבית, במועד החתימה על הסכם המכר, לא רצו העוררים להרוס את הבית. העוררים מצביעים על אינדיקציות, הנתמכות בפסיקה, לביסוס כוונותיהם הסובייקטיביות במעמד הרכישה: המבנה בהסכם המכר לא היה זניח; המבנה היווה את בסיס העסקה; טרם חתימת הסכם המכר לא הוצא היתר ולא הוכנו תכניות להריסת הבית, אלא הוכנו תכניות ומדידות לשיפוץ והרחבת הבית; התמורה תאמה את ערך המבנה בהשוואה לעסקאות מכר דומות באזור; ניתנה הצהרה על ידי העוררים ביחס לשימוש בנכס לצורכי מגורים כנדרש בחוק. לפיכך, לא היה מקום לתקן את השומה, ולסווג את העסקה כעסקת לרכישת קרקע.
14. שגה המשיב בטענתו כי משך הזמן הקצר בין רכישת הנכס להוצאת היתר הבניה, יכול להעיד על תכנון מוקדם להריסת הבית. ראשית, מדובר במסגרת זמנים שאינה חריגה לנכס בנסיבות הנ"ל; שנית, מומחיותו של העורר בעיסוקו כיו"ר ועדת התכנון והבניה, נזקפת לזכותו לעניין ידיעת זמני הגשת בקשה להיתר.
15. המדידה שבוצעה לנכס עוד בטרם רכישתו, לא הוזמנה או נערכה עבור העוררים אלא על ידי אחד המוכרים שהינו אדריכל (נספח 10 לתצהיר העורר 1). אומנם, מפת המדידה שימשה את העוררים, אולם לצורך תכנון הרחבת הבית הנרכש ותכנון השיפוץ בו, ולא לצורך הריסתו כפי שטען המשיב. לראיה, תכנית המדידה מבטאת את מצבו של הבית הקיים במעמד הרכישה ולא מסומן על גביה כמיועד להריסה.
16. גרסתו של אדריכל גרינברג תומכת בעמדת העוררים ומלמדת כי במועד רכישת הנכס רצונם היה לשפץ את הנכס ולהרחיבו.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוררים אף הציעו להיבדק בפולגרף כדי לאמת את כוונתם הסובייקטיבית במועד רכישת  
2 הנכס. המשיב דחה הצעה זו. מבלי להיכנס לשאלות של קבילות בדיקת פולגרף – יש בהצעה  
3 זו כדי להעיד על אמינות טענות העוררים.
- 4 17. העד מטעם המשיב אינו העד הרלבנטי. מי שהחליט על פתיחת השומה הוא מר רוני ברק,  
5 המשיב בחר במכוון שלא להביאו לעדות והדבר פועל לחובתו.
- 6 **תמצית טענות המשיב:**
- 7 18. הפסיקה הציבה מבחן כוונות ליעוד הדירה למגורים, המתייחס ליסוד האובייקטיבי וליסוד  
8 הסובייקטיבי במועד הרכישה. בעוד שאין מחלוקת כי המבחן האובייקטיבי מתקיים בענייננו,  
9 עיקר הסוגיה היא בעניין המבחן הסובייקטיבי - האם כוונתם של העוררים במועד הרכישה  
10 הייתה כי הנכס שנרכש ישמש למגורים, או למטרת הריסה ובניה מחדש. הוכחתו של היסוד  
11 הסובייקטיבי הינה מורכבת וקיים קושי בהוכחת כוונה.
- 12 19. כפי שקבעה ההלכה, רכישת בית, הריסתו ובניית בית אחר תחתיו, לא ייחשב כ"דירה  
13 המיועדת למגורים" לפי סעיף 9 לחוק, ועל כן על הרוכש לשלם מס רכישה לפי המהות  
14 הכלכלית של העסקה. הפסיקה התוותה מספר אינדיקציות על מנת לברר ולעמוד על כוונותיו  
15 של הרוכש במועד הרכישה, וביניהן בחינת הפעולות שנקט הרוכש בסמוך למועד הרכישה  
16 ולאחר רכישת הנכס.
- 17 20. על פי הדין, נטל השכנוע והראיה מונח על כתפי העוררים להוכיח טענתם כי במועד הרכישה  
18 של הנכס כוונתם היתה להתגורר בו. יכולת הבחינה של המשיב לאמוד את כוונתם  
19 הסובייקטיבית של העוררים בעת רכישת הנכס היא מוגבלת ונשענת על ראיות אובייקטיביות,  
20 הנסיבות הסמוכות לעסקה והשכל הישר.
- 21 21. במקרה דנן, רק העורר 1 הגיש תצהיר. המשיב הוא שדרש את חקירת העוררת 2 ואת חקירת  
22 האדריכל מר גרינברג. מעדות האדריכל גרינברג עולה, כי באופן אובייקטיבי ברור היה כי  
23 העוררים לא יכולים להתגורר בדירה שנרכשה וכי היו חייבים להרוס אותה.
- 24 גרסת העורר 1 כפי שהשתקפה בחקירתו הנגדית – אינה הגיונית ואינה מתקבלת על הדעת.  
25 העוררים מבקשים שוועדת הערר תאמין להם, כי רכשו נכס כדי לשפצו מבלי לראותו כלל  
26 לפני הרכישה ולא ביררו דבר וחצי דבר לגבי עלויות שיפוץ והיתכנות השיפוץ טרם החתימה  
27 על הסכם המכר. כל זאת, כאשר הטענה שהושמעה היא כי לא היתה מצויה הפרוטה בכיסם  
28 של העוררים לבצע שיפוץ בהיקף של מיליון ₪ והם סברו, משום מה, כי ניתן יהיה לבצע שיפוץ  
29 והרחבה של 100 מ"ר נוספים והוספת בריכה – כל זאת בעלות של כ-100,000 ₪ או 200,000  
30 ₪.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 חיזוק נוסף לכך כי כוונת העוררים הייתה לרכוש קרקע ולא בית מגורים, ניתן למצוא  
2 בחקירתה הנגדית של העוררת 2 שהעידה כי לא ראתה את הבית לפני רכישתו והשתמשה  
3 במונח "קרקע", פעמים ספורות, בהתייחסותה לנכס הנרכש.
- 4 העוררת 2 העידה כי לא עניין אותה לראות את הנכס לפני רכישתו וציינה בחקירתה כי המבנה  
5 שהיה קיים היה בית הרוס לגמרי וכי לא ראתה את הנכס כי כל מבוקשה היה כי בעלה, העורר  
6 1, יבנה לה בית – משמע היה ברור לה כי הבית הקיים ייהרס.
- 7 העוררים טענו כי לא ביצעו בדיקות מקדמיות במועד רכישת הנכס, והחלטתם להרוס את .22  
8 הנכס התגבשה לאחר רכישתו, כאשר בפועל ביקרו בנכס לראשונה רק לאחר הרכישה.  
9 התנהלות כזו אינה סבירה ואינה מבססת כוונה לשיפוץ והרחבת הבית, בייחוד לאור תפקידו  
10 של העורר כיו"ר ועדה מקומית לתכנון ובניה קריות. יתר על כן, נוכח העובדה כי ההחלטה  
11 אם לשפץ או להרוס התגבשה, לפי עדות העוררים, במועד מאוחר למועד הרכישה, אזי יש  
12 לייחס כוונת הריסה למועד רכישת הנכס.
- 13 העוררים לא שיפצו את הבית הישן ואף לא בנו בית חדש אלא הרסו את הבית ובנו בניין בן .23  
14 5 דירות, אשר חלקן נמכרו לבני משפחתם. יתר על כן, העוררים מכרו לבנם את דירתם הישנה,  
15 והוא - כדי לשלם את התמורה - לקח משכנתא. בנוסף, אין זה סביר כי אדם ייכנס לפרויקט  
16 של בניית בניין בלי שייערך לכך מראש. לכן, כל ההתנהלות מעידה על תכנון מוקדם מצד  
17 העוררים להרוס את הנכס ולבנות בניין במקומו.
- 18 בפועל ובניגוד להצהרתם, העוררים מעולם לא התגוררו בנכס. מסעיפי הסכם המכר משתמע .24  
19 כי העוררים תכננו לבצע הערכות מוקדמת לצורך ביצוע עבודות הריסה ובניה נרחבות לנכס,  
20 לרבות אישור המוכרים להגשת בקשות ותכניות לצורך קבלת היתרים הנדרשים בקשר לנכס  
21 והתחלת עבודה על הממכר (בכפוף לאישור המוכרים).
- 22 העובדה כי בחלוף שנה בלבד מחתימת הסכם הרכישה, הוגשה בקשה לקבלת היתר לוועדה .25  
23 המקומית לתכנון ובניה, לצורך הריסת המבנה הקיים והקמת בית מגורים חדש תחתיו,  
24 ובחלוף ארבע שנים וחצי - על הריסתו של הנכס שנקנה בנוי בניין בן 5 דירות ובריכה, המצוי  
25 בשלבי סיום בניה, מעידה כי הייתה היערכות תכנונית וכלכלית מוקדמת, מצד העוררים  
26 להרוס את הנכס ולהקים בניין דירות.
- 27 בנוסף, עוד בטרם נחתם חוזה המכר, בוצעה מדידה בשטח הנכס על ידי מודד ומדידה זו .26  
28 שימשה את העוררים.

29



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

ו"ע 32808-02-21 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

27. אומנם מכתב מטעם האדריכל גרינברג הועבר לעיונו של המשיב ובו מוצגות התוכניות  
1 האפשריות להרחבת בית המגורים שנרכש, אולם במכתב אחר מיום 15.2.2017 נראה כי  
2 העוררים שכרו את שרותיו של אדריכל אחר, מרסלו מרינברג, אשר הוא זה שביצע את עבודות  
3 ההריסה והקמת הבניין עבור העוררים.  
4
28. יש ליתן משקל לעובדה כי העורר 1 הוא יו"ר הועדה המקומית לתכנון ובניה בקריות, בקיא  
5 בתחום התכנון והבניה בסביבת מגוריו, והכיר היטב את היתרי ההריסה והבניה שניתנו  
6 בשנים הקודמות בשכונה האמורה. עובדה זו מחזקת את ההנחה כי כוונת העוררים במועד  
7 רכישת הנכס, לא הייתה כי הנכס ישמש למגורים, אלא הוא מיועד היה להריסה ובניית בית  
8 מגורים חדש.  
9
29. באשר להחלטה על תיקון השומה, המסמך שנשלח תחת הכותרת "שומה לפי מיטב השפיטה"  
10 מקורו בטעות, וכותרתו מהווה פגם צורני בלבד. במועד בו נשלח המסמך, עם הכותרת  
11 השגויה, הייתה קיימת הסמכות למשיב להורות על תיקון השומה, וזאת לפי סעיף 85 לחוק  
12 והמשיב הפעיל סמכות זו.  
13
- העד מטעם המשיב, מר דיסטלפלד, הוא רכז עררים במשרדי המשיב והוא מעיד בכל העררים  
14 כנציג המשרד. על כן, מר דיסטלפלד מוסמך להעיד על הפגם הצורני שנפל בהחלטה לתקן את  
15 השומה. השומה שודרה למחשב שע"מ כתיקון שומה וניתנה עדות על כך על ידי עד המשיב.  
16 בנוסף, העוררים לא נפגעו בשל הפגם בהחלטת התיקון והם קיבלו את יומם הן בשלב השומתי  
17 והן בפני ועדת הערר.  
18
- 19 **תמצית תשובת העוררים:**
30. אין לייחס משמעות למועד הפנייה לאדריכל גרינברג או להיעדר תשלום בגין פגישות הייעוץ  
20 עמו, לצורך הקביעה בדבר כוונת העוררים במועד הרכישה. בין אם מועד הפנייה לאדריכל  
21 היה טרום חתימת הסכם המכר, או בזמן הסמוך לאחר מכר, ניתן ללמוד מהמסמכים שהפיק  
22 האדריכל כי כוונת העוררים הייתה להרחיב ולשפץ את הנכס, תוך ניצול זכויות הבניה  
23 הנובעות ממנו, וזו הייתה כוונתם במועד הרכישה.  
24
31. המשיב שגה עת קבע כי יש לייחס לעוררים כוונה להרוס את הנכס במועד הרכישה, גם  
25 כשהחלטה התגבשה במועד מאוחר יותר ממועד הרכישה, בשעה שביקרו העוררים לראשונה  
26 בנכס הנרכש. במרבית עסקאות המכר רוכשים אינם מבצעים בדיקה תכנונית מקדימה  
27 לרכישה. נוסף לכך, העורר בקיא באזור הבניה ובזכויות הבניה אותן ניתן לנצל, ומשכך בדיקה  
28 תכנונית מקדימה הייתה מיותרת בשלב הטרם חוזי.  
29



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

32. בהתאם לפסיקה, בחינת כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש היא במעמד הרכישה. בחינת כוונת הרוכש במועד מאוחר למועד הרכישה, עלול להוביל לריקון הפסיקה מתוכן בנושא זה ובאופן היפותטי, עלול לייחס כוונת רכישה שגויה לרוכש פלוני, רק כי לא ביצע בדיקות מקדימות בעת רכישת נכס.

33. אין להיבנות מעדותה של העוררת 2 שאינה בעלת ניסיון או הכשרה בתחום המקרקעין והיא אינה מעורבת בפועלו של בעלה - העורר 1. לפיכך העובדה כי השתמשה בעדותה במונח "קרקע" במקום "בית" אינה מעידה על כוונת הרכישה של העוררים במועד החתימה על הסכם המכר.

### התשתית המשפטית:

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

11 "א) במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן –  
12 מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע,  
13 לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת  
14 הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה  
15 עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים היא שווי המכירה – שווי  
16 המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."

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

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

22 בענייננו, מבקשים העוררים ליהנות משיעור המס בגין רכישת דירת מגורים יחידה. דירת  
23 מגורים מוגדרת בסעיף 9(ג) לחוק כדירה, אשר משמשת או תשמש בעתיד למטרות מגורים.  
24 דהיינו, סעיף 9(ג) מציע כחלופה גם נכסים אשר לגביהם, כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש  
25 היא לשימוש למטרות מגורים.

26 "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

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

30 (2) "...

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





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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לעניין זה ראו את פסק דינו של כבוד הנשיא מ. שמגר בפסק הדין המנחה לעניין הגדרת דירת  
2 מגורים וייעודה לצורך מס רכישה, ע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין,  
3 מא(3) 386 (1987) (להלן – פרשת פרידמן), כדלקמן:
- 4 "נראה, כי המבחן לייעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט  
5 אובייקטיבי - הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" - ואלמנט  
6 סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש לייעד את ה"דירה" לשמש למגורים.
- 7 אשר לאלמנט הראשון - הגדרת ה"דירה" נראה לנו, כי בשונה מהגדרת דירה בחוק,  
8 הרי אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה"  
9 (ההדגשה שלי - מ' ש'), אלא יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה  
10 יותר, שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות  
11 בהם "דירות". לפיכך, המשמעות הרצויה הינה, שמבנה יהיה "דירה", אם יש בו  
12 פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם  
13 הסביר ...
- 14 אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - כאן הקושי רב יותר. מחד גיסא, לשון  
15 התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון, כי  
16 גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כעבור עשר שנים, מספקת את דרישות  
17 התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו...
- 18 מאידך גיסא, על-פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשר בין הרכישה לבין מימוש  
19 הכוונה לייעד את הדירה למגורים: לשון ההגדרה "דירה המשמשת או מיועדת  
20 לשמש למגורים" ..., ולשון תקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי "הדירה תשמש  
21 למגורים"....
- 22 אין ספק, כי הפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש  
23 בדירה, יאפשר השתמטות ממס. לעומת זאת, הפירוש הצר מתיישב יותר עם נוסח  
24 התקנות ומגשים את כוונת המחוקק. לפיכך נראה, כי יש לדרוש קשר בין הרכישה  
25 לבין הגשמת כוונת המגורים; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת  
26 כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח  
27 אל הפועל."
- 28 36. בבואנו לבחון את האלמנט הסובייקטיבי לעניין הכוונה לרכוש את הנכס למטרת מגורים,  
29 קיים קושי משמעותי לאמוד ולקבוע את כוונת הרכישה הסובייקטיבית של הרוכש, במועד  
30 הרכישה.
- 31 37. על מנת לקבוע עמידה במבחן הסובייקטיבי – שומה על ועדת הערר להשתכנע כי כוונת הרוכש  
32 במועד הרכישה, הייתה להתגורר בדירת המגורים הנרכשת, ולקבוע כי קיימות ראיות  
33 מהימנות לכוונתו זו, בלא שנמצא מקום להטיל בהן ספק.
- 34 מאידך, כאשר מסכת הראיות המונחות בפני ועדת הערר מוכיחות כי כוונתו המקורית של  
35 הרוכש במועד הרכישה הייתה להרוס את דירת המגורים ולא להשתמש בה לצרכי מגורים,



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 גם כאשר בפועל הנכס טרם נהרס – אזי לא ניתן יהא לקבוע כי התקיימו תנאיו של המבחן  
2 הסובייקטיבי.
- 3 ראו: ו"ע 15-06-18942 הרצברון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (4.5.2017).
- 4 38. במסגרת ערר ו"ע 11-12-9750 טובה נס' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ירושלים (3.10.2012),  
5 נקבעו מספר קריטריונים, אשר בהתקיימם ניתן להגיע למסקנה כי כוונת הרוכש בעת רכישת  
6 הנכס היא להרסו: פעולות שמבצע הרוכש בסמיכות למועד רכישת הנכס, המבטאות את  
7 כוונותיו לגבי הנכס הנרכש, כגון: מתן הצהרה מפורשת שהזכות במקרקעין תשמש למגורים  
8 בשלמות וכחטיבה אחת או לחילופין, אי מתן הצהרה שכזאת; הוצאת היתר בניה והכנת  
9 תכניות לשם בנייה על גבי המקרקעין, תקופה ארוכה בטרם נעשה הסכם המכר; התמורה  
10 שהתקבלה אכן מתאימה לערך הקרקע שנרכשה ואינו כולל בתוכו סכום המיוחס למבנה.
- 11 39. ראו לעניין זה גם ו"ע 21-05-6584 מוטי דביר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (21.2.2023)  
12 (להלן – פרשת דביר), שם נקבע:
- 13 "המועד שצריך להיבחן אינו המועד בו ניתנו מלוא האישורים ותכנית ההריסה  
14 מומשה, אלא המועד בו ברור מה הנתלב בו בחרו העוררים לפסוע. הפסיעה בנתיב  
15 – בדמות פעולות של ממש מסוג הכנת תכנית מדידה והגשת הבקשות המתאימות,  
16 מלמדת על הכוונה הברורה להרוס את הבית והוצאתה אל הפועל בנתיב הנדרש  
17 לשם כך – אשר אכן מעצם טבעו דרוש לו זמן (הגשת הבקשות המתאימות והוצאת  
18 האישורים הנדרשים, כמו גם מכירת כמחצית המגרש ושינוי תוכניות הבנייה  
19 בהתאם). העובדה כי הדבר אורך זמן, אין בה כדי לטשטש את התמונה – ולפיה  
20 סמוך לרכישה וקודם לקבלת החזקה, החלו העוררים בעשיית הפעולות הנדרשות  
21 כדי להביא למימוש תכניתם להרוס את הבית, למכור חלק מהחלקה ולבנות על גבי  
22 היתרה."
- 23 וכן ראו: ו"ע 14-09-58675 עו"ד דורון סילבה פריאנטה בנאמנות נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
24 תל אביב (28.2.2016).
- 25 40. אחד הסממנים העיקריים לבחינת כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש הוא פרק הזמן בו הרוכש  
26 מממש את כוונתו לעשות במקרקעין שימוש למגורים. בפרשת פרידמן, סבר כבוד הנשיא  
27 שמגר (בדעת מיעוט), כי יש ליתן למונח "מיועדת למגורים" פרשנות צרה לעניין משך הזמן  
28 שחלף ממועד הרכישה עד למועד הגשתה של כוונת המגורים, וכי זמן של שנים "הוא למעלה  
29 ממה שנצרך לו אדם סביר להגשמת כוונת מגורים." (פסקה 9).
- 30 מנגד, כבוד השופט בך, שייצג את דעת הרוב, סבר כי יש ליתן למונח "מיועדת למגורים"  
31 פרשנות גמישה ורחבה יותר. התשובה לשאלה - מה היו כוונותיו הסובייקטיביות של הרוכש  
32 במועד הרכישה, לא בהכרח תוכרע לפי השנים שחלפו ממועד הרכישה עד למגורים בפועל, כי  
33 אם תוכרע על-ידי השכל הישר, ניסיון החיים ונסיבות המקרה (עמ' 396):



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "תישאל השאלה: איפוא הגבול? מהו "הזמן הנראה לעין", שבו צריכה הדירה  
2 לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי  
3 השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם,  
4 לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו  
5 סיכוי שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי  
6 במקרה כזה אין הדירה "מיועדת לשמש למגורים" במובן התקנות.
- 7 אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה,  
8 משימה אשר מטבע הדברים מוגבלת היא בזמן, מתכוונת היא להיכנס לאותה דירה,  
9 שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו מתקבלת ככנה בידי כולי עלמא, אזי  
10 די בכך כדי שנוכל לקבוע, כי הדירה "מיועדת מגורים תוך זמן הנראה לעין".
- 11 41. ממכלול הפסיקה אשר עסקה בבחינת המרכיב הסובייקטיבי עולה, כי העמידה על כוונתו של  
12 הרוכש הינה עניין מורכב ותלוי בנסיבות הקונקרטיות של כל מקרה לגופו. שומה על ועדת  
13 הערר להפעיל שכל ישר והגיון בריא בבואה לבחון את הראיות המונחות בפניה. עוד ברור, כי  
14 לא ניתן בהכרח לדבוק במועד הרכישה כמועד שבו מתגבש היסוד הסובייקטיבי ויש מקום  
15 אפוא, להגדיל את רדיוס הבחינה על ציר הזמן, לעיתים לפעולות שבוצעו לפני יום העיסקה  
16 ולעיתים לבחינת פעולות שבוצעו לאחר יום העיסקה.
- 17 **דיון והכרעה:**
- 18 **א. שומה לפי מיטב השפיטה או תיקון שומה?**
- 19 42. טרם שנידרש לבחינת הסוגיה העיקרית לגופה, יש מקום לדון תחילה בטענת העוררים לפיה  
20 החלטת המשיב, עליה הוגשה ההשגה - הוצאה בחוסר סמכות. לטענת העוררים, המשיב  
21 הוציא להם שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 79א(א) לחוק מיסוי מקרקעין,  
22 וזאת בחלוף המועד הקבוע בחוק לעשות כן, וללא כל נימוק מוצדק. על כן, לשיטת העוררים,  
23 השומה בטלה.
- 24 מנגד, עמדת המשיב היא כי כותרת ההחלטה שנשלחה ביום 30.4.2020 - "שומת מס רכישה  
25 לפי מיטב השפיטה" - מקורה בטעות, וכי מהות ההחלטה היא תיקון שומה לפי סעיף 85(א)  
26 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר הוצאה במסגרת המועד הקבוע בחוק. עמדת המשיב היא כי  
27 הכותרת השגויה אינה אלא פגם צורני שאין בו כדי לפגום בתוקפה של ההחלטה לתקן את  
28 השומה העצמית של העוררים.
- 29 43. סעיף 79א(א) לחוק מיסוי מקרקעין עניינו במתן הנמקה בשומה לפי מיטב השפיטה, מדוע  
30 לא אושרה השומה העצמית. סמכות המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה קבועה בסעיף  
31 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ועליו להפעילה בתוך 8 חודשים ממועד הגשת ההצהרה  
32 והשומה העצמית.



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

ו"ע 21-02-32808-02 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 44. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק ב"תיקון שומה" והוא מקנה למשיב את הסמכות לתקן  
2 שומה לפי סעיף 78(ב) או (ג) לחוק או לפי סעיף 82 לחוק. במקרה של תיקון שומה – על המשיב  
3 לפעול בתוך 4 שנים ממועד אישור השומה העצמית או מיום הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה.
- 4 45. סעיף 108 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו "פגמים וליקויים", קובע כדלקמן:  
5 **"הודעה שניתנה או כל פעולה אחרת שנעשתה לפי חוק זה לא יגרע תוקפן בגלל פגם**  
6 **בצורה או בגלל טעות, ליקוי או השמטה שאין בהם כדי לפגוע בעיקר או להטעות".**
- 7 46. במקרה שלפנינו, אכן הכותרת של החלטת המשיב מיום 30.4.20 (נספח 5 לתצהיר העורר) היא  
8 "פירוט נימוקים לקביעת שומת מס רכישה לפי מיטב שפיטה על פי סעיף 79(א) ברכישת  
9 זכות במקרקעין". יש לבחון אפוא האם מהותית מדובר בשומה לפי מיטב השפיטה.
- 10 בגוף ההחלטה האמורה צוין, כי לאחר בדיקה מחודשת, לאור ביקור בשטח וכן מבדיקה של  
11 היתר הבניה שנתקבל, התברר כי הבית שנרכש – נהרס ולכן תוקנה השומה שנערכה עבור  
12 הנכס, לשומה של רכישת קרקע.
- 13 47. המשיב ציין בהחלטה בהשגה מיום 17.1.2021 (נספח 7 לתצהיר העורר) כי שלח ביום 30.4.20  
14 החלטה על תיקון שומה. המשיב הבהיר (ראו סעיפים 26-21 להחלטה בהשגה) כי בסמכותו  
15 להורות על תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק על פי העילות המנויות בו ובמקרה דנן, לאור  
16 הריסת הבית – יכול המשיב לתקן את השומה לפי כל אחת משלוש העילות של סעיף 85 לחוק.  
17 המשיב אף ציין בסעיף 24 להחלטתו כי בצילום מסך של שאילתת "טיפול בעסקה" עולה כי  
18 ההחלטה מיום 30.4.20 יצאה לפי קוד"06" – שהוא הקוד לתיקון שומה.
- 19 עוד צוין כי הכותרת השגויה אינה אלא פגם צורני שאינו פוגם בתוקפה של ההחלטה.
- 20 48. סבורני, כי הדין עם המשיב, כי אכן נפלה טעות צורנית בכותרת ההחלטה על תיקון השומה  
21 מיום 30.4.20, וכי מהותית מדובר על החלטה לתיקון שומה ואין המדובר בשומה לפי מיטב  
22 השפיטה.
- 23 ההחלטה גופה משקפת כי הורתה והולדתה במידע חדש שהגיע למשיב בדבר הריסת הבית  
24 והיתר הבניה שניתן לבניית בניין תחתיו. בגוף ההחלטה אף נאמר כי זו הסיבה לתיקון  
25 השומה. יתר על כן, ההחלטה מיום 30.4.20 ניתנה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק  
26 וניתן להיווכח כי העובדה החדשה שנודעה למשיב, בדבר הריסת הבית והוצאת היתר בניה –  
27 בהחלט עשויה להקים עילה לתיקון שומה לפי כל אחת מן החלופות של סעיף 85(א) לחוק.
- 28 49. ראו לעניין זה: ע"א 34/83 יואל בורשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פ"ד (לט)1)  
29 712 (1985), שם קבע כבוד הנשיא מ. שמגר (עמ' 716):



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "אין נפקא מינה, מה היתה כוונת המשיב ברשמו כותרת כפי שרשם, החוק קבע  
2 הוראות מפורשות, מה דינו של פגם, שאין בו כדי לגרור אחריו את תוצאות הלוואי  
3 המוגדרות בו (פגיעה או הטעיה), אשר אותן ביקש המחוקק למנוע, ואמת המידה  
4 לתקפותה או לפסלותה של הפעולה היא איפוא בשניים אלה בלבד:  
5 (א) אם מדובר על פגם בצורה, על טעות, על ליקוי או על השמטה, וכן (ב) אם יש  
6 באלו כדי לפגוע בעיקר או כדי להטעות.  
7 הכוונה אין בה כדי להוסיף או כדי לגרוע."  
8
- 9 50. לא מצאתי כי הטעות שנפלה בכותרת ההחלטה או בציון השגוי של סעיף החוק יש כדי לפגוע  
10 בעוררים או להטעותם. כאמור, קריאה של ההחלטה גופה מעידה על מהותה. יתר על כן,  
11 העוררים לא קנו לעצמם כל זכות כי לא תוצא להם שומה מתוקנת – כל עוד לא חלף המועד  
12 בן 4 השנים ממועד אישור השומה העצמית. על כן, לא נגרם כל נזק לעוררים בשל הטעות  
13 בכותרת ההחלטה ובציון השגוי של הסעיף בחוק.
- 14 51. התכלית המובהקת של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין היא להביא לתוצאה של גביית מס  
15 אמת. בנסיבות הקונקרטיות שבפנינו, שלילת סמכותו של המשיב לתקן את השומה העצמית  
16 של העוררים, בהינתן העובדה כי הבית נהרס – וכאשר לגישתו יש בכך כדי לשנות את השומה  
17 המקורית, תפגע בתכלית של האפשרות לבחון האם הוצאה שומת מס אמת. זאת אין להתיר.  
18 בוודאי כאשר ברור כי המשיב טעה בכותרת אך לא במהות.
- 19 52. אשר על כן, לעמדתי יש לדחות את טענת העוררים לפיה החלטת המשיב מיום 30.4.20 הוצאה  
20 בחוסר סמכות. כאמור, מדובר בהחלטה על תיקון השומה העצמית, אותה רשאי המשיב  
21 להוציא תוך 4 שנים ממועד אישור השומה העצמית. מהותית – ברי כי מדובר בהחלטה על  
22 תיקון של השומה העצמית ואף אין ספק כי היא הוצאה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85(א)  
23 לחוק ועל כן הוצאה כדין.
- 24 **ב. האם העוררים עמדו בנטל הנדרש להוכחת היסוד הסובייקטיבי?**
- 25 53. אין מחלוקת בין הצדדים בדבר קיומו של האלמנט האובייקטיבי, שכן בהתאם לחוזה המכר  
26 הנכס הוא בית מגורים. בהסכם המכר הוגדר הממכר כבית מגורים. בעמוד 1 להסכם המכר  
27 (נספח 1 לתצהיר המשיב) נאמר כי המוכרים "רשומים כבעלים של בית מגורים..." וכן אין  
28 גם מחלוקת כי הנכס לא שימש למגורים במועד הרכישה – ראו בעמוד 3 להסכם המכר כי  
29 "ידוע לקונה כי המוכר לא התגורר בממכר, המהווה בית מגורים ישן..."
- 30 54. באשר לאלמנט הסובייקטיבי – לעמדת העוררים כשלו מלהרים את נטל הראיה המונח על  
31 כתפיהם ולא הצליחו להוכיח כי כוונתם הסובייקטיבית היתה לרכוש את בית המגורים  
32 הספציפי שהיה על המקרקעין למטרת מגורים בו.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

55. מחומר הראיות שהונח לפנינו, קיים ספק משמעותי באשר לכוונת העוררים להתגורר בנכס הספציפי שנרכש, בשל מגוון נימוקים וטעמים:
- א. בית המגורים שנרכש היה ישן ובמצב מוזנח ואף אדם לא התגורר בו במשך חודשים רבים לפני המכירה; המוכרים עצמם היו יורשים של הנכס ולא התגוררו בו מעולם;
- ב. מעדות האדריכל פלג גרינברג עולה כי לאחר בדיקה מהירה שעשה לנכס הסתבר לו חד משמעית כי מדובר בנכס בעייתי שצריך להרוס אותו;
- ג. העוררים טענו כי פעלו תחת תקציב כספי מוגבל, אך בכל זאת לא ערכו כל בדיקה באמצעות אדריכל לגבי אפשרויות ועלויות שיפוץ לפני הרכישה, אלא רק לאחריה ובדיקה זו הובילה כמעט מיידית למסקנה כי אין כל כדאיות כלכלית לשיפוץ הבית;
- ד. העוררים כלל לא נכנסו לתוך הבית טרם רכישתו ורק ראו אותו מבחוץ. תמוה בעיניי כיצד אדם המעוניין לרכוש נכס לצורך מגורים בו - אינו טורח אפילו להיכנס לתוך הבית פנימה כדי לראות את חלוקת החדרים ומצב התחזוקה של הבית, ולא מקבל אפילו הערכה גסה של עלויות שיפוץ והרחבה, לפני שהוא נכנס להוצאה כספית כה גדולה.
- ה. העורר 1 הוא יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה בקריות, מכיר ובקיא בנושא של זכויות בנייה בכלל ובנכס הספציפי בפרט, והוא אף אישר היתרי בניה של נכסים סמוכים שבהם נהרסו בתי מגורים ישנים ונבנו תחתם בניינים בני מספר קומות ודירות. העוררים היו מודעים למצב התכנוני של הנכס ולפוטנציאל הגלום בו ובשל כך היו מוכנים לשלם את המחיר הגבוה ששילמו, שאינו משקף כלל את שוויו של הבית הישן שעמד על המקרקעין.
- ו. התוצאה הסופית של הריסת הבית ובניית בניין שבבנייתו היו מעורבים בני משפחה של העוררים (בנם ובן דוד של העורר), תוך נקיטה בפעולות מימון של הבנייה באמצעות בני המשפחה – מעידה על תכנון מוקדם להרוס את הבית לבנות בניין.
- להלן יפורטו נימוקי החלטתי זו.
56. העורר הצהיר בסעיף 10 לתצהירו כי **"...אבהיר באופן חד משמעי כי במועד רכישת הבית, הוא נרכש מתוך מטרה ברורה אחת ויחידה והיא – מגורים לאחר הרחבה ושיפוץ של הבית"**.
- אלא שמעדותה של העוררת 2 בחקירתה בפנינו עלו עובדות אחרות, והסתבר כי הכוונה היתה לבנות בית (עמ' 20 לפרוטוקול מיום 12.10.2021):



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

ו"ע 32808-02-21 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "ש. את מעידה פה שאת יחד עם בעלך התכוונתם לקנות נכס ולעשות איתו מה?  
2 ת. אני התכוונתי שהוא יבנה לי בית פרטי, מעבר לזה אני לא יודעת, אני לא  
3 מתערבת. לא מעורבת במה שמחליטים."
- 4 57. עיון בעדויות העוררים בחקירתם בבית המשפט מעלה קושי משמעותי לקבל את עמדתם בדבר  
5 כוונתם הסובייקטיבית ברכישת הנכס.
- 6 העורר בעדותו מחד התעקש, כלשונו, כי הכוונה היתה לגור בבית לאחר שיפוץ והרחבה, אך  
7 מאידך – לא ביצע שום בדיקה לפני רכישת הנכס למרות שהעיד שהוא גייס את כל הכספים  
8 שהיו לו לצורך העסקה.
- 9 הדעת נותנת כי בני זוג, אשר מבצעים את העסקה הגדולה בחייהם, והם מצויים תחת תקציב  
10 כספי מוגדר ומוגבל – יבדקו היטב את יכולתם לעמוד ברכישת הנכס ושיפוצו טרם ביצוע  
11 העסקה, ולא לאחריה. אלא שלא כך פעלו העוררים.
- 12 58. מטעם זה, נראית עדותו של העורר 1 בלתי אמינה, בשל כך שאינה עולה בקנה אחד עם שורת  
13 ההיגיון והשכל הישר:
- 14 "ש. אני מבינה שאתה עומד על כך שכשאתה רצית לקנות את הבית, הכוונה  
15 שלך הייתה?  
16 ת. לגור בבית, לא רק כשרציתי אני עומד על כך גם כשקניתי את הבית,  
17 חודשים רבים לאחר מכן, לגור בבית. אשתי כל הזמן אמרה "מפריע לי  
18 המדרגות", "קשה לי בבית" ואני רוצה לגור בבית עם גינה ואני מתעקש  
19 על כך שזו הייתה הכוונה שלנו כשקנינו את הבית." [עמוד 13 לפרוטוקול  
20 שורות 5-8]
- 21 ....  
22 ש. לפני שקניתי את הנכס, איזה בדיקות עשית?  
23 ת. אני לא צריך לעשות בדיקות, כיוון שאני יו"ר הוועדה ודרך אגב, גרתי 100  
24 ומשהו מטר משם, וגרתי די קרוב לנכס ואני מכיר את האזור, גדלתי  
25 בשכונה הזו, זו השכונה הכי ותיקה בצור שלום, איפה שאני גדלתי ואני גר  
26 מיום היוולדי וידעתי שיש שם אופציות כי בעבר אישרתי לכמה מבנים, וזו  
27 הסיבה ששילמתי את המחיר, אבל לא בשביל לממש אותן, הזכויות לא  
28 בורחות. לשיטתך שכולם עושים, אני ממליץ לך רק עכשיו שתי עסקאות  
29 שאנשים עשו, שיפצו וגרים שם אפילו שיש להם זכויות. ההערכה שלי,  
30 בכל האזור של הבינוי הנמוך שיש למעלה מ-100 מבנים, אני לא בטוח שיש  
31 יותר משתי בקשות לבנייה רוויה בשנה ואת יכולה לבדוק את זה.
- 32 ש. העדות שלך, כשאתה רוכש את הנכס הזה, למרות שאתה יודע שאתה רוצה  
33 לשיטתך, לשפץ אותו ולעבור לגור שם, אתה לא עושה שום בדיקות, אתה  
34 קונה אותו ככה, בלי לבדוק כלום? לבדוק אם אפשר לשפץ, לחזק, אם  
35 הבניין להריסה, או יחזיק מעמד, כמה אפשר לבנות עליו, כמה יעלה  
36 לבנות?
- 37 ת. אגיד לך הכוונה המקורית שלי הייתה, גייסתי את כל הכסף שהיה לי, את  
38 קרן ההשתלמות שלי פדיתי עבור הרכישה והגדלתי משכנתא, וחשבתי כי  
39 בתוספת קטנה אוכל להגיע למצב שאגור בבית וגם אם לא אצליח להפוך  
40 אותו לבית חלומתיי ביום אחד, אבל תכננתי לגור ולשפץ אחר כך הבנת





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

ו"ע 32808-02-21 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שבתוכנית הסתבר שהבתים האלה נבנו הפוך, הסלון שלהם לכיוון הכביש,  
2 בעוד שהיום כל מרכז החיים של כולם, שהסלון לכיוון הגינה.  
3 את זה לא ראית כשראית את הנכס? .ש.  
4 לא הבנתי את המשמעות של השיפוץ אחרי זה, אחרי זה הבנתי שהשיפוץ  
5 זה להפוך את כל הבית וחשבתי שעל סמך המצב הקיים השיפוץ לא קל  
6 תכנונית, לא פשוט ביצועית ותכנונית.  
7 אני באמת לא מבינה, נכנסת לבית וראית שהסלון פונה לכביש? .ש.  
8 לא, לא נכנסתי לבית. .ת.  
9 לא נכנסת לבית לפני שקנית אותו? .ש.  
10 לא. הבית הזה לדעתי היה סגור איזה חודש חודשיים כי הבעלים נפטר,  
11 ואז הגעתי למתווך והמתווך קבע איתי בזה, במגרש, ראיתי את הבית  
12 מבחוץ. הוא לא הצליח לפתוח, וראיתי את הבית מבחוץ וראיתי שהוא ישן,  
13 והוא אמר לי שגרו בו עד לפני חודשיים, והוא מייצג את הבנים של האדם  
14 שנפטר שהתגורר שם. אמרתי ממילא זה האיזור שאני מחפש, וממילא אני  
15 צריך לצבוע את הקירות ולשפץ וידעתי בוודאות שאני מעוניין בבית הזה.  
16 אז למה לא צבעת את הקירות כשנכנסת אם כל מה שרצית זה לצבוע את .ש.  
17 הקירות ולהיכנס וידעת שזה בית ישן, איך שבוע לאחר מכן, אתה פונה  
18 לאדריכל ומבקש סקיצה? ופתאום אחרי הסקיצה אתה מבין שכל  
19 התוכניות שלך יורדות לטמיון, אתה לא יכול לשפץ, ולעבור לגור?  
20 אסביר: כשקניתי את הנכס עדיין היה לי איפה לגור, היה לי את הבית .ת.  
21 הישן שלי 115 מ"ר שתי קומות, אני ושלושה ילדיי, ולא נכנס לבית ישן  
22 של פחות מ100 מטר ונעזוב את הבית שלנו שיש לנו איפה לגור. אם לא היה  
23 לי איפה לגור הייתי נכנס AS IS לבית.  
24 ואז פנית לאדריכל וגילית להפתעתך אני מדייקת שמה? .ש.  
25 זה לא היה להפתעתי וזה לא היה באותו יום, אני פניתי אליו ואח"כ  
26 ביקשתי שמעבר לתכנון הראשוני יעשה לי סדר גודל של עלויות ואז  
27 התחלתי לבדוק ואמרו לי והציעו לי כל מיני עצות ואמרו לי שלא כדאי לי,  
28 אשקיע הרבה כסף ובעתיד אצטרך להשקיע, ולקח לי זמן להתבשל עם  
29 עצמי והייתי מוגבל מבחינה כלכלית. עובדה שלקח לי המון שנים, ולא כמו  
30 יזם שלוקח לו חמש שנים לבנות, אני לא מכיר כזה יזם וגם הגדולים  
31 שבונים 200 דירות מהרגע של העסקה עד טופס 4 לוקח להם שנתיים. אני  
32 לא מכיר יזם, כמו שאת מנסה לטעון שמתברבר עם בניין חמש שנים. אני  
33 לא הייתי מתעסק עם יזם כמוני. " [עמוד 13 שורות 32-17, עמוד 14 שורות  
34 1-28] [ההדגשות אינן במקור]
- 35 59. זאת ועוד, להבדיל מעלויות של שיפוץ והרחבה של הבית, שאותן באופן תמוה מאוד העוררים  
36 לא טרחו כלל לברר טרם הרכישה, על אף התקציב הלחוץ, הרי שביחס לאפשרויות הבנייה  
37 בנכס, היתה לעוררים, או לכל הפחות לעורר 1 – מודעות מלאה באשר לאפשרויות שהרכישה  
38 של הנכס מעניקה להם:
- 39 "ש. תאשר לי שאת הפוטנציאל הזה לעשות את מה שעשית, ידעת מהרגע  
40 הראשון?  
41 ת. כן, זה ידעתי לא אכחיש, וגם לא הייתי משלם לו לא היה הפוטנציאל ואני  
42 לא מכיר מישהו שמשלם בקריות על נכס כזה 2.3 מליון ₪ כשהוא לא יודע  
43 שיש לנכס כאלה זכויות. ברור שידעתי שיש זכויות כאלה." [עמוד 16  
44 שורות 24-27]
- 45 60. בנוסף, קשה עד מאוד לקבל את גרסתו של העורר, סגן ראש עיריית קריית ביאליק ויו"ר  
46 הוועדה לתכנון ובניה בקריות, לפיה חשב שעלות השיפוץ וההרחבה תהיה בערך 200,000 ₪.





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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ראשית, מאחר והעוררים לא נכנסו כלל לתוך הבית לפני הרכישה, לא ברור כלל איך יכלו  
2 להעריך הערכה כספית כזו של השיפוץ בלי שראו כלל באיזה מצב הנכס.
- 3 שנית, כיצד אפשר לקבל גרסה כזו לגבי ההערכה של עלויות שיפוץ והרחבה, כאשר העוררים  
4 כלל לא נפגשו עם אדריכל, לא קיבלו סקיצה של השיפוץ וההרחבה המוצעים ואף לא קיבלו  
5 הצעת מחיר כלשהי לפני שרכשו את הנכס?
- 6 עדותו של העורר, משקפת את הקושי ליתן אמון בגרסתו:
- 7 " ש. נלך בכל צעד אחורה, אתה נפגש עם האדריכל ואתה מבין שעלות השיפוץ  
8 היא לא כמו שחשבת, מה אתה מבין מהפגישה עם האדריכל, ומה קרה  
9 בפגישה עם האדריכל שגרמה לך לשנות את הכיוון?  
10 ת. אני חשבתי שעלות השיפוץ תהיה בערך כ 100 אלף עד 200 אלף ₪. הבריכה  
11 הייתה אופציה.  
12 ש. בית המשפט: על סמך מה אדוני חשב שזה יעלה לו כ 100 עד 200 אלף ₪?  
13 ת. אני בחיים לא הייתי בסרט כזה, בשביל לבצע את העסקה "גירדתי" את  
14 כל המקורות שהיו לי כולל פדיון קרן ההשתלמות שלי.  
15 ש. לבית המשפט: זה בדיוק העניין, כשאדוני אומר שזה לא כסף ששכב שהיה  
16 פשוט לגייס, איך יכול להיות שבמצב כזה, אתה לא יודע בדיוק מה עומד  
17 לקרות, אתה אומר ראיתי את הבית, ולא נכנסתי אפילו פנימה, וזה בית  
18 שאדוני מתכנן לגור בו, ואתה לא נכנס אפילו פנימה ולא רואה מה המצב?  
19 ת. אני אחרי הרכישה קיבלתי מפתח ולמעשה שברנו את המנעול ונכנסנו אני  
20 והמתווך. חשבתי שבאזור ה 200 אלף ₪ שיפוץ. אגיע למצב שאני אגור שם.  
21 ש. אתה פונה לאדריכל ומבקש לבנות עוד 100 מטר וגם להוסיף בריכה ואתה  
22 חושב שמשפצים 100 מטר של מבנה הרוס, ובונים עוד 100 מטר ומוסיפים  
23 בריכה בחצר וכל זה ב 100 עד 200 אלף ₪.  
24 ת. הבריכה הייתה אופציה שיהיה לה תכנון עתידי ולא ביצוע בשלב ראשון, זו  
25 הייתה אופציה ולגבי השיפוץ כן, היום הקבלנים מדברים שעלות שלד וגמר  
26 מינימאלי מגיע ל 2,000 עד 2,500 ₪ ואמרו לי שזה סדר הגודל של השלד  
27 שתדעי.  
28 ש. בית המשפט: אדוני לא מעביר אישה ושלושה ילדים לגור בשלד. 200 אלף  
29 ₪ שלד, איפה הבית?  
30 ת. אמרתי באיזור ה 250 אלף ₪ אבל לא מיליון. בניית ה 100 והבריכה זה  
31 המצב האידיאלי." [עמוד 14 שורות 29-32, עמוד 15 שורות 1-18]  
32  
33  
34 61. הנה כי כן, העורר סותר עצמו במהלך עדותו, באופן שאינו מאפשר מתן אמון בגרסתו.  
35 התעקשותו כי כוונתו וכוונת אשתו, העוררת, היתה לגור בנכס נראית תמוהה בהתחשב  
36 בעובדה כי מדובר בבית ישן ובמצב מוזנח, והעידה על כך העוררת בעצמה:
- 37 "ש. בגלל שהתכוונת לבנות בית פרטי, את קוראת לזה קרקע ולא עניין אותך  
38 המבנה הקיים?  
39 ת. המבנה הקיים היה ממש לא טוב, הוא היה בית הרוס לגמרי." [עמוד 21  
40 שורות 1-2]



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

ו"ע 32808-02-21 אזוריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

62. כאמור, אין מחלוקת כי הנכס לא שימש למגורים במועד הרכישה וגם לא לאחריו. הדברים  
הברורים שנאמרו על ידי העוררת בחקירתה בבית המשפט, כי מדובר היה בבית הרוס לגמרי  
מבהירים באופן חד משמעי כי הטענה שנשמעה מפי בעלה, העורר 1, כאילו היתה כוונה לצבוע  
ולהיכנס לגור – הינה רחוקה מאוד מהמציאות.
63. דברים ברוח דומה לאילו שנשמעו מפי העוררת ניתן למצוא בעדותו של האדריכל מר פלג  
גרינברג:
- ש"ת. התחלת להגיד לגבי הביקור בנכס עצמו, מתי ביקרת בנכס אם בכלל?  
ת. יום אחרי שהוא היה אצלי, אני מכיר את האזור אני עובד המון בקריות,  
ומכיר את התצ"א ואני רואה את התצ"א ואני רואה את המבנה AS IS ואני  
רואה את התוכניות שלו בוועדה המקומית והלכתי להתרשם באופן פיזי,  
ולראות שהמצב הקיים בפועל באמת לא שונה ממה שראיתי במחשב.  
ש. כמה זמן יצא זמן לקח לך להתרשם ולהבין שהשיפוץ של הבית הזה הוא  
בעייתי או יגרור עלויות שלשיטתך חריגות?  
ת. לאחר בדיקת התוכניות, וההבנה איך התכנון אמור להיות, כי עשיתי כמה  
בתים בחיי, הבנתי שיש שם בעיה.  
ש. זה היה מיידי?  
ת. אחרי שאימתתי את הנתונים ובפגישה שלנו לא היה זמן להוציא את כל  
החומר מהאתר של הארכיב של הוועדה המקומית אבל אחרי שהוצאתי  
וראיתי את המבנה בפועל, ואת מצבו בפועל, יום לאחר מכן, הבנתי שיש פה  
בעייתיות וכנראה צריך להרוס את המבנה הזה. " [למוד 9 שורות 14-26]
64. יתרה מזו, כשנשאל אדריכל גרינברג בחקירתו מה ביקש ממנו העורר בפגישה ביניהם כשבוע  
לאחר רכישת הנכס, השיב כי התבקש לבדוק את תכנון הבית הקיים ואת העלויות לשיפוץ.  
האדריכל השיב כי מיד ראה כי יש בעיה תיכנונית בנכס, מאחר והסלון פנה לכביש ולא לגינה,  
ונתן הסבר על המשמעות לעורר:
- ש"ת. "הסברתי לעורר שמבחינה תכנונית אנחנו צריכים כמעט לפרק את כל הבית הקיים  
וזה מגביר עלויות באופן טבעי מעבר לשיפוץ רגיל. אני עושה עשרות ומאות בתים  
תכנונית, נגיד שעד חיזוק מבנה באופן של שניים שלוש קורות פלדה, זה בסדר  
ואמרתי לו שאני לא חושב שהבית יחזיק מעמד לכל חיזוק שהוא. מפה לאחר  
שהעברתי מכתב אחד או שניים עם סקיצה, וזה נגמר בשלב הזה." [למוד 9 שורות  
2-6]
65. זאת ועוד, ממכתבו של האדריכל גרינברג מיום 19.9.2016, זמן קצר לאחר רכישת הנכס, עולה  
כי הוא העריך כי עלותו הכללית של שיפוץ הנכס הנרכש היא בסך 1,050,000 ₪.
- כאמור, אדריכל גרינברג הסביר בעדותו את העלויות החריגות של שיפוץ הבית והסביר כי  
מצב המבנה לא השאיר ברירה לרוכשים, אלא להרסו ולבנות מבנה חדש:
- ש"ת. הרבה פעמים כשיש מבנים שהם כל כך ישנים, החלופה שלהרוס את  
המבנה ולבנות משהו אחר תחתיו היא חלופה שלא בהכרח יקרה יותר, היא  
יכולה להיות דווקא זולה?



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת. צריך לחלק את התשובה לשניים: יש מצבים שאין ברירה. בעקבות התכנון  
2 כמו רוב התכנונים שקיימים ברחוב הזה, ולא דווקא ברחוב הזה, באופן  
3 כללי במגרש, אני לא חושב שהייתה לו ברירה במצב המבנה. זה לא יותר  
4 זול אבל בתוספת של סכום מסויים, אולי זה שווה, אבל אף פעם זה לא יותר  
5 זול, אין חיה כזו, להרוס ולבנות זה גורר עלויות. [עמוד 9 שורות 27-32]
- 6 המסקנה המתבקשת ממצבו הפיזי של הבית ומההערכה הכללית של עלויות שיפוץ והרחבה .66  
7 גבוהות - קרי: השקעה של כ- 50% משווי הרכישה של הנכס כדי להביאו למצב בו יוכלו  
8 העוררים להתגורר בנכס - היא כי אפשרות שיפוץ הנכס והרחבתו במצבו הקיים הייתה בלתי  
9 סבירה בעליל מבחינת כדאיות כלכלית, וספק אם יכולה היתה בכלל לעמוד על הפרק מבחינת  
10 העוררים.
- 11 אם לא די בכך, הרי שמעדותו של האדריכל גרינברג עולה כי גם מבחינה הנדסית לא סביר  
12 היה לשמר את המבנה - והברירה היחידה היתה להרסו.
- 13 ראו לעניין זה: ע"ש (תל אביב-יפו) 436-87 קורט יונגסטר נ' מנהל מס רכוש אזור  
14 המרכז, פד"א טו 124 (1987), שם נדונה השאלה, לצרכי מס רכוש, האם מבנה נטוש מסוים  
15 הוא בניין או קרקע, לאור מצבו הפיזי, כאשר הועלו טענות לכוונה לשפצו:
- 16 "ההגדרה של "בנין" אינה כוללת שימוש בבנין. הקובע הוא כאמור האפשרות  
17 להשתמש בבנין כמות שהוא למען שיפוצו והבאתו לידי יצירה מושלמת. לא אומר  
18 כי העובדה שהבעלים מתכוונים לעשות זאת דיה: וברור גם כי כל חורבה ניתן  
19 לשפצה, ובשל כך בלבד אין לראותה עדיין כבנין. ולפיכך, שאלת האפשרות לשפץ  
20 חייבת להיות נמדדת במבחן הסבירות. אפשרות כזו היא סבירה כאשר קיימת  
21 כדאיות כלכלית..."
- 22 כבוד השופט בדן קבע בפרשת פרידמן, כי יש לתת את הדעת לטיבו של הנכס הנרכש כדי לאמוד .67  
23 את האפשרות כי אכן רכישתו היתה לצורך שימוש בו למגורים:
- 24 "לצורך קביעה זו ישנה חשיבות לצורתה החיצונית של הדירה, משמע שקל יותר  
25 להגיע אל המסקנה, שהדירה אכן מיועדת לשמוש כדירת מגורים כאשר היא,  
26 מבחינת טיבה וצורתה כבר הותאמה לכך. דהיינו, טיב הדירה כשלעצמו אינו  
27 מספיק, אך יש בו כדי להוות ראיה בעלת משקל לחיזוק טענת הבעלים החדשים  
28 שזוהו גם השימוש המיועד לאותה דירה." (פרשת פרידמן, עמ' 395).
- 29 כפי שהבהרתי לעיל, חומר הראיות שהונח בפנינו מוביל בבירור למסקנה כי הבית שנרכש לא  
30 יכול היה לשמש למטרת מגורים לעוררים - לא בסמוך לרכישתו ולא בכלל. כבר במועד  
31 הרכישה היה הבית במצב גרוע - מבחינה פיזית, תכנונית, תחזוקתית ומבחינת עמידות  
32 המבנה. שיפוץ והרחבה של הבית הקיים - לא יכולים היו כלל להיות אופציה סבירה מבחינת  
33 העוררים. כך הבהיר אדריכל גרינברג בעדותו וכך גם עלה בבירור מעדות העוררת.



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

ו"ע 21-02-32808-02 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אחזור ואדגיש כי טענת העוררים לפיה תכננו לרכוש ולהתגורר בנכס- היא טענה מוקשית .68  
2 בעיניי בנסיבות שתוארו לעיל. העוררים לא ידעו ולא בדקו כלל לפני שרכשו את הנכס מה  
3 ההתכנות התכנונית והכלכלית של שיפוץ הבית.
- 4 לטעמי, הראיה המשמעותית ביותר לכך שהעוררים לא התכוונו באמת לשפץ את הבית הקיים  
5 היא כי הם לא נכנסו כלל לתוך הבית!
- 6 ראו שוב עדות העורר בחקירתו הנגדית (עמ' 14 לפרוטוקול):
- 7 **ש"אני באמת לא מבינה, נכנסת לבית וראית שהסלון פונה לכביש?**  
8 **ת.לא, לא נכנסתי לבית.**  
9 **ש.לא נכנסת לבית לפני שקנית אותו?**  
10 **ת.לא. הבית הזה לדעתי היה סגור איזה חודש חודשיים כי הבעלים נפטר,**  
11 **ואז הגעתי למתווך והמתווך קבע איתי בזה, במגרש, ראיתי את הבית**  
12 **מבחוץ. הוא לא הצליח לפתוח, וראיתי את הבית מבחוץ וראיתי שהוא ישן,**  
13 **והוא אמר לי שגרו בו עד לפני חודשיים, והוא מייצג את הבנים של האדם**  
14 **שנפטר שהתגורר שם. אמרתי ממילא זה האיזור שאני מחפש, וממילא אני**  
15 **צריך לצבוע את הקירות ולשפץ וידעתי בוודאות שאני מעוניין בבית הזה. "**
- 16 אחזור גם ואדגיש, כי מה שהעורר ידע בוודאות ועוד לפני החתימה על הסכם המכר הוא מהן  
17 זכויות הבנייה במקרקעין (ראו עדותו בעמוד 13 לפרוטוקול):
- 18 **"ידעתי שיש שם אופציות כי בעבר אישרתי לכמה מבנים, וזו הסיבה ששילמתי את**  
19 **המחיר, אבל לא בשביל לממש אותו, הזכויות לא בורחות."**
- 20 העובדה כי העוררים לא טרחו לראות את הבית מבפנים והסתפקו בלהסתכל עליו מבחוץ .69  
21 מובילה למסקנה סבירה כי מדובר ברוכשים ביקשו לקנות קרקע כדי לבנות בית, אך לא חתמו  
22 על הסכם המכר כדי לגור בבית שהיה במקרקעין.
- 23 אחזור ואפנה דווקא לעדות העוררת, המעידה יותר מכל על כוונתם הסובייקטיבית של  
24 העוררים לרכוש קרקע, ולא את הבית (עמ' 18 לפרוטוקול):
- 25 **ש"כלומר לפני שרכשתם את הקרקע, כן ראיתם את הבית, או שראית רק**  
26 **מבחוץ?**  
27 **ת.ראיתי את הקרקע, אחרי שרכשנו אותו.**  
28 **ש.זאת אומרת שלא עניין אותך לראות את הבית עצמו, מה יש שם, ומה אין**  
29 **שם, ואיך הוא נראה ?**  
30 **ת.לא. אמרתי לבעלי שאני רוצה בית קרקע, עם גינה ובריכה לילדים ולנכדים**  
31 **וזהו, בית פרטי. "**
- 32 העוררת רצתה – וידעה – שמטרת הרכישה היא לבנות בית. לכן, התנהגותה האדישה כלפי  
33 פנים-הבית מוכיחה כי היחס של העוררים כלפיו הייתה כאל קרקע בלבד, ולא כאל בית  
34 שמתכוונים לגור בו.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שאם לא כן, ברור כי היו העוררים נכנסים ובודקים את החלל הפנימי של הבית, את כמות  
2 החדרים, את המצב התחזוקתי וכדומה, והאם אלו מתאימים לצרכיהם.
- 3 70. אין זה מתקבל על הדעת בעיניי, כי בני זוג, עם ילדים ונכדים, עם רצונות ומאוויים לשיפור  
4 רמת חייהם ומגוריהם, ישלמו עבור בית ישן והרוס בשטח של 100 מ"ר תמורה כספית בסך  
5 של 2,330,000 ש"ח, וזאת בהיעדר ביקור מקדים בתוך הבית, בהיעדר ידיעה על מסוגלותם  
6 להתגורר במבנה בעתיד, בהיעדר הערכה כלכלית לעלויות השיפוץ הנדרש, ובהיעדר חוות דעת  
7 מגורם מקצועי לעניין שיפוץ והרחבת המבנה – לפני החתימה על הסכם הרכישה.
- 8 71. דווקא העובדה שהעוררים מצאו לנכון להקדיש זמן לבדיקת זכויות הבנייה על המקרקעין  
9 טרום הרכישה, ולא ביצעו פעולות מקדימות שרוכש סביר היה מבצע כמו הפעולות שתוארו  
10 לעיל, מעידה על כוונתם הסובייקטיבית שלא להתגורר בנכס הספציפי, אלא להרוס אותו  
11 ולבנות אחר תחתיו.
- 12 72. כל זאת, בצירוף העובדה כי המשיב הציג כראיה היתרים דומים להריסת מבנה והקמת בניין  
13 ברחובות סמוכים לרחוב שבו מצוי הנכס שבנדון, כאשר על חלקם חתום העורר עצמו כיו"ר  
14 הועדה המקומית לתכנון ובנייה (נספחים א'-ד' לבקשת המשיב מיום 24.4.2023) – מחזקים  
15 את המסקנה המתבקשת כי הכוונה היתה להרוס את הבית ולא היתה כוונה להתגורר בו.
- 16 73. העוררים ביקשו למזער את העובדה כי במסגרת תפקידו אחראי העורר, בין היתר, על מתן  
17 היתרי בנייה, אישור שינויים בתוכניות מתאר מקומיות ופיקוח על הבנייה במרחב, וכי העורר,  
18 בכובעו המקצועי, ידע היטב מה המצב התכנוני של הנכס ומה הפוטנציאל הגלום בו.
- 19 סבורני, כי דווקא יש לתת משקל משמעותי וניכר לתפקידו של העורר כיו"ר הוועדה המקומית  
20 לתכנון ובנייה בקריות, להיכרותו את האפשרויות התכנוניות של הנכס, להיכרותו את הבנייה  
21 שנעשתה באיזור – בנייה שהוא נתן לה את ההיתר.
- 22 74. אוסיף ואומר, כי העוררים בחרו להגיש רק תצהיר של העורר, בעוד שהעוררת לא הגישה  
23 תצהיר מטעמה, והעוררים אף לא זימנו את אדריכל גרינברג לעדות. למעשה, המשיב הוא זה  
24 שזימן את העוררת ואת האדריכל לעדות, על מנת שניתן יהיה לברר כדבעי את האלמנט  
25 הסובייקטיבי.
- 26 הימנעותם זו של העוררים מהבאת ראיות בדמות תצהיר של העוררת ושל האדריכל, כמו גם  
27 של גורמים רלוונטיים אחרים – בנם של העוררים שהיה מעורב בבנייה של הבניין וכן בן-הדוד  
28 של העורר – **פועלת לחובתם**.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

75. בסיכומיהם מבקשים העוררים להמעיט גם במשקל שיש ליתן לדברים שנאמרו בחקירתה של העוררת בבית המשפט, והציגו אותה כעקרת בית, המטפלת בילדים ונכדים ואינה מבינה דבר ברכישת הנכס או בכוונות לגבי השימוש בו.
- גם אם אקבל את הטענה, המוקשית כשלעצמה, כי מדובר במי "שאינה מבינה דבר ברכישת הנכס", ייאמר מיד, כי דווקא בשל היות העוררת, כנטען, עקרת בית, יש להניח כי תרצה לדעת כל שאפשר לדעת על הבית בו היא מתעתדת, כביכול, להתגורר ולקיים את משק הבית שלה. ואם לא נכנסה כלל לתוך הבית – לא בכדי לא נכנסה אליו ולא התעניינה במצוי בו. לא בכדי גם חזרה והתייחסה בעדותה לנכס כאל "קרקע".
76. לאחר החתימה על הסכם המכר הגישו העוררים הצהרה למשיב בה הצהירו כי רכשו דירה למטרת מגורים בשלמות וכחטיבה אחת (השומה עצמית נספח 2 לתצהיר העורר).
- בפועל העוררים לא התגוררו בבית המגורים בשום שלב לאחר קבלת החזקה בנכס ואף לא הובאו ראיות כלשהן כי הנכס הושכר למגורי אחרים.
77. בעדותו ביקש העורר לשכנענו כי ההחלטה לא לעבור להתגורר בבית הקיים התגבשה רק כחצי שנה לאחר מועד הרכישה (עמ' 17 לפרוטוקול):
- "ש. אני רוצה להבין, מתי לטענתך שינית למעשה כיוון והחלטת שאתה לא רוצה לשפץ את הבית ולעבור לגור בו אלא לבנות בניין בן 5 קומות?  
ת. אני מעריך כ 5-6 חודשים משהו כזה לאחר הרכישה."**
78. גרסה זו נראית תמוהה ובלתי סבירה, מאחר ועל פי הנטען כשבוע ימים לאחר החתימה על הסכם המכר כבר הבהיר אדריכל גרינברג לעוררים כי אין היתכנות למגורים בנכס כמות שהוא וכי דינו הריסה. אם כך – החלופה היחידה שעמדה על הפרק היא הריסת הבית!
79. התנהלותו הכלכלית של העורר בתקופה שלאחר רכישת הנכס מחזקת את אי-הסבירות שבביצוע עסקת מקרקעין בלא היערכות תכנונית וכספית מוקדמת. העורר טען, כי לאחר רכישת הנכס תמורת 2,330,000 מיליון ₪ מצבו הכלכלי היה בעייתי: **"הייתי מוגבל מבחינה כלכלית"** (עמוד 14 לפרוטוקול) ו- **"הבנתי שאין לי כסף להיכנס עכשיו למה שתכננתי"** (עמוד 16 לפרוטוקול), **"אני מתחיל לחשוב ומבין שזה לא סיפור זול"** (עמוד 15 לפרוטוקול).
- אלא שאין זה סביר, כי העוררים, אשר מתקשים כלכלית והשקיעו את כל חסכוניותיהם ברכישת הנכס - יעדיפו משיקולי עלות, לפעול להריסת הבית הקיים ולבנות תחתיו בניין מגורים מאשר לשפץ את הבית הקיים – כאשר בניית הבניין אינה כרוכה דווקא בעלויות נמוכות יותר.



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

ו"ע 21-02-32808-02 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 חיזוק לכך ניתן למצוא בחקירתו הנגדית של מר גרינברג (עמ' 9 לפרוטוקול):
- 2 **"זה לא יותר זול אבל בתוספת של סכום מסויים, אולי זה שווה, אבל אף פעם זה לא**  
3 **יותר זול, אין חיה כזו, להרוס ולבנות זה גורר עלויות".**
- 4 80. אילו העוררים באמת היו רוצים בית פרטי צמוד קרקע, יכלו להרוס את המבנה שהיה קיים  
5 ולבנות בית פרטי, כפי שכביכול רצו. אך זאת לא עשו בפועל והדברים מדברים בעד עצמם.  
6 **בסופו של יום, אין הסבר בפי העוררים מדוע בסוף נבנה בניין דירות ולא בית פרטי.**
- 7 81. יש לתת את הדעת גם לכך שהעוררים ביצעו פעולות לצורך הריסת הבית ובניית בנין דירות.  
8 יש לייחס משקל למועד הגשת הבקשה לקבלת היתר בנייה לוועדה המקומית לתכנון ובנייה  
9 קריות, לצורך הריסת המבנה הקיים והקמת בניין מגורים בעל 5 דירות תחתיו.
- 10 הבקשה הוגשה לוועדה ביום 28.9.2017, כשנה בלבד לאחר רכישת הנכס, וכחצי שנה לאחר  
11 שהעורר טען, כי שינה את דעתו בנוגע לשיפוץ הנכס לצורך מגורים.
- 12 זהו פרק זמן סביר להיערכות לצורך הגשת בקשה להיתר בניה, תכנון, השגת מימון לעלויות  
13 הבנייה והתארגנות לבניה משותפת של העוררים ובני משפחתם הקרובים שהפכו לשותפים.
- 14 82. רק בחקירתו הנגדית הואיל העורר, לראשונה, לחשוף את העובדה כי הבניין נבנה בסופו של  
15 דבר עם שותפים – בנו, בן דודו ושותף נוסף. בתור מי שהעיד על עצמו שאינו יזם – הצליח  
16 העורר ליזום הקמתו של בניין בבנייה עצמית ובמינימום של חשיפה כלכלית, תוך שהוא  
17 והעוררת מקבלים את הדירה הגדולה וצמודת הקרקע בבניין.
- 18 ארגון קבוצת שותפים לבניה משותפת אינו עניין ספונטני ומצריך תכנון והיערכות – כפי  
19 שעולה מעדות העורר בעמודים 17-18 לפרוטוקול.
- 20 83. בכדי להקים את הבניין נדרשו העוררים ובני משפחתם השותפים לפרויקט הבנייה המשותפת  
21 לערוך מספר עסקאות מקרקעין, ואף עניין זה הצריך היערכות מוקדמת, מבחינה כלכלית  
22 ותכנונית, טרם בניית הבניין:
- 23 **"ש. זה נכון שהבניין שבנית עם שותפים בפועל אחת מהדירות היא של הבן**  
24 **שלך?**  
25 **ת. כן**  
26 **...**  
27 **ש. מי עוד האנשים שיש להם דירות בבניין בזה?**  
28 **ת. אושרי בוסקילה, שמעון אזריאל והבן שלי.**  
29 **ש. מי זה שמעון אזריאל?**  
30 **ת. בן דוד שלי ולא עובד בעירייה אם זה למה שאת מתכוונת.**  
31 **ש. לבית המשפט: מי אלה השותפים שבנו איתך?**





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

ו"ע 21-02-32808-02 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת. אושרי, הבן שלי, את הדירה האחרונה לא הצלחתי למכור, בסוף עשית  
2 הגדלת משכנתא בבנק כנגד הנכס הזה. אגב הבן שלי קנה את הבית הישן,  
3 מכר אותו וקנה את החדש."
- 4 84. באשר לבדיקת הפוליקרף שהציע העורר במהלך חקירתו הנגדית בבית המשפט: ראשית, ככל  
5 שהעוררים רצו באמת להציג בדיקת פוליקרף – הלא יכלו להציע הצעה זו למשיב עוד במהלך  
6 הדיון בהשגה, או לכל המאוחר טרם דיון ההוכחות, אך לא עשו כן ונימוקיהם, ככל הנראה,  
7 עמם. על כן, סבורני כי עצם העלאתה של "הצעה" שכזו תוך כדי דיון ההוכחות – הינה חסרת  
8 משקל, ונראה כי לא נועדה אלא כדי לצבור "נקודות זכות" לעוררים בעניין אמינותם, מבלי  
9 לעמוד ממש מאחורי הצעתם זו.
- 10 שנית, הלכה היא כי ממצאי בדיקת פוליקרף הם ראיה קבילה רק בהסכמתם המוקדמת של  
11 הצדדים. כאמור, העוררים לא פנו מבעוד מועד למשיב בהצעתם זו בעניין בדיקת הפוליקרף.  
12 ככל שרצו העוררים לבסס את אמינות טענתם בעניין ההיבט הסובייקטיבי של רכישת הנכס  
13 באמצעות בדיקת פוליקרף – היה עליהם לפנות למשיב לקבל הסכמתו, לכל המאוחר, **טרם**  
14 **דיון ההוכחות**, על מנת שיוכלו להציג את ממצאי הבדיקה בפני ועדת הערר. כאמור, העוררים  
15 לא פעלו כך, ועל כן בוודאי שאין לזקוף לחובת המשיב את דחיית ההצעה תוך כדי דיון  
16 ההוכחות ואין ליתן משקל להצעה זו (ראו: ע"א 61/84 יוסף ביאזי נ' אברהם לוי, מב(1) 446  
17 ((27.4.1988)).
- 18 ממילא, תפקידה של ועדת הערר הוא לקבוע ממצאי מהימנות של העדים המעידים בפניה  
19 ולטעמי אין מקום כי ועדת הערר תתפרק מתפקידה זה.
- 20 85. אשר על כן, ולאור כל הנימוקים שפורטו לעיל, עמדתי היא כי העוררים לא הרימו את הנטל  
21 להוכיח במישור הסובייקטיבי כי כוונתם היתה לרכוש את הנכס למטרת מגורים בו, ועל כן  
22 לא עמדו במבחן הסובייקטיבי.
- 23 בסיכומו של דבר, סבורני כי יש לקבוע כי בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו - המהות הכלכלית  
24 האמיתית של הסכם המכר היא של רכישת קרקע על ידי העוררים ולא רכישה של דירת  
25 מגורים למטרת מגורים בה. בהתאם לכך, יש לחייב את העוררים במס רכישה על רכישת  
26 קרקע.
- 27 **ג. קנס הגירעון:**
- 28 86. המשיב השית על העוררים בהחלטתו מיום 20.1.21 קנס גירעון בשיעור של 30% מגירעון המס,  
29 בסך של 32,333 ₪.
- 30





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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 87. סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר עניינו קנס על גירעון קובע כדלקמן :
- 2 **"(א)** במכירה או בפעולה באיגוד שלגביהן שולם מס על פי סעיף 16 ונקבע לגביו  
3 גרעון העולה על 50% מהמס המגיע במכירה או בפעולה כאמור, ולמנהל יש  
4 טעמים סבירים להאמין כי הגרעון לא היה מתהווה אילו לא התרשל המוכר  
5 או עושה הפעולה ללא הצדק סביר בהצהרה שמסר על פי סעיף 72ח או על  
6 פי הפרק השביעי או באי מסירת הצהרה כאמור, יווסף לסכום המס המגיע  
7 על המכירה, קנס השווה ל-15% מסכום הגרעון.
- 8 **"(ב)** היו למנהל טעמים סבירים להאמין כי הגרעון כאמור בסעיף קטן (א) נוצר  
9 במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום המס, יווסף לסכום המס קנס  
10 השווה ל-30% מסכום הגרעון."
- 11 88. התכלית העומדת בבסיסו של קנס הגירעון הנ"ל היא יצירת תמריץ לנישומים לדווח באופן  
12 ראוי ומלא על עסקאותיהם ולמנוע מצבים של הגשת הצהרות רשלניות או כוזבות.
- 13 ראו לעניין זה: ו"ע 20-02-69745 בליס דר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (17.4.2023)  
14 : (פסקה 66):
- 15 **"לשוננו של סעיף 95(ב) לחוק והשימוש בביטויים "במזיד" ו"מתוך כוונה להתחמק**  
16 **מתשלום מס" מעידים על יסוד נפשי של כוונת זדון המיוחסת לנישום, אשר מושגת**  
17 **עליו קנס על פי סעיף זה.**
- 18 לטעמי, בדומה למצב הדברים של השתת קנס פסילת ספרים לפי סעיף 95(א) לחוק  
19 מס ערך מוסף (ראו לעניין זה: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ'  
20 מנהל מע"מ (26.8.14) (להלן – הלכת זאב שרון)), כך גם במקרה של הטלת קנס  
21 גירעון לפי סעיף 95(ב), מדובר בהוראת חוק שנועדה ליצר הרתעה וכן לתמרץ נישום  
22 לדווח דיווח מלא, שלם ואמיתי, הנושאת מימד "מעין עונשי" – ראו הלכת זאב שרון  
23 בפסקה 26.
- 24 כמו בעניין קנס פסילת ספרים כך גם בעניין קנס גירעון לפי סעיף 95(ב) לחוק נראה  
25 כי טמונה בהפעלת הסמכות להשית קנס בשיעור זה "פגיעה משמעותית בזכויותיו  
26 של העוסק, לעומת פעולת המיסוי עצמה" (הלכת זאב שרון בפסקה 27).
- 27 על כן, מקום בו עשויה להתקיים פגיעה משמעותית בזכויות הקניין של הנישום –  
28 דוגמת המקרה של הטלת קנס גירעון בשיעור של 30% וכאשר הוראת החוק מציינת  
29 כי קנס כזה יוטל במקרה של יצירת הגירעון במזיד ומתוך כוונה להתחמק מתשלום  
30 מס - יש בסיס בדין להטיל את נטל הבאת הראיות הראשוני על כתפי המשיב, הגם  
31 שאין המדובר בהפעלת סמכות פלילית ממשית, אך יש בה אלמנט התרעתי "מעין  
32 עונשי".
- 33 89. יש לבחון אפוא, אם במקרה דנן, עמד המשיב בנטל הראיה הראשוני. לשם כך, יש לבחון את  
34 נימוקי המשיב להחלטתו וכן את הממצאים והראיות שהובאו בפנינו.
- 35 המשיב נימק את החלטתו להטלת הקנס (נספח 8 לכתב הערר), כדלקמן:



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "בהתאם לממצאי ביקור בנכס ובהתאם למבחן האדם הסביר, כוונת הרוכשים  
2 במועד הרכישה, היתה לבנות על הריסותיו של בית המגורים הישן, בית מגורים  
3 חדש".
- 4 90. אין מחלוקת כי העוררים הצהירו על רכישת דירה למגורים, אולם הבית הנרכש נהרס על ידם  
5 ונבנה תחתיו בניין מגורים, וזאת ללא דיווח מצד העוררים. כמו כן, כפי שפורט לעיל, ספק  
6 גדול אם העוררים היו מתקשרים בהסכם המכר מבלי שידעו מה בכוונתם לעשות בנכס  
7 הנרכש, במיוחד לאור העובדה כי כלל לא טרחו להיכנס לתוך הבית טרם רכישתו. בנסיבות  
8 אלו, ניתן לומר כי המשיב עמד בנטל הבאת הראיות הראשוני שהיה מונח על כתפיו ואיני  
9 סבורה כי העוררים הצליחו לסתור את הראיות שהביא המשיב בעניין כוונותיהם של העוררים  
10 בעת רכישת הנכס.
- 11 91. בהינתן הקביעות שנקבעו לעיל בעניין אי-עמידתם של העוררים במבחן הסובייקטיבי ותוך  
12 שניתן משקל לתפקידו של העורר כיו"ר הוועדה לתכנון ובנייה קריות ולידיעותיו בעניין  
13 הזכויות התכנוניות של הנכס המסוים כמו גם היותו הגורם שנתן היתרי הריסה ובנייה  
14 לנכסים דומים באזור – סבורני כי המקרה דנן מצדיק הטלת קנס גירעון ואין מקום להתערב  
15 בהחלטת המשיב בעניין זה.
- 16 92. טרם סיום, אבקש להתייחס לחוות דעתו של חבר הוועדה מר שרם, אשר חולק על עמדתי ועל  
17 עמדת חברת הוועדה עו"ד סימון בעניין קנס הגירעון. כמו כן, אבקש להתייחס גם ל"הערות"  
18 שהעיר חבר הוועדה שרם בעניין המבחן הסובייקטיבי.
- 19 מוצאת אני להסתייג הן מהעמדה המוצגת בעניין קנס הגירעון והן מהעמדה המוצגת ביחס  
20 למבחן הסובייקטיבי.
- 21 93. באשר לקנס הגירעון: חבר הוועדה שרם סבור כי "ניתן להימנע מהטלת קנס גירעון על  
22 העוררים", מאחר ולטעמו נוצר "הפרש מס גדול דיו" ומאחר והעוררים יידרשו לשלם גם  
23 ריבית והפרשי הצמדה כחוק.
- 24 לא מצאתי בטיעון זה משום הנמקה מדוע לא יוטל קנס גירעון בעניינם של העוררים. חבר  
25 הוועדה שרם מסכים כי העוררים כשלו בעמידה במבחן הסובייקטיבי ועל כן דין הערר  
26 להידחות. יתר על כן, חבר הוועדה שרם אף הגדיל והדגיש בחוות דעתו עד כמה בלתי אמינה,  
27 תמוהה ולא הגיונית בעיניו גרסתם של העוררים, עד כדי כך שקבע, כי אין כל ספק בדבר העדר  
28 עמידתם במבחן הסובייקטיבי וחבותם בתשלום מס רכישה לפי רכיב קרקע ולא דירת  
29 מגורים.
- 30 לא ברורה אפוא, מהי הסיבה שמוצא חבר הוועדה שרם לחרוג מהוראות החוק ולא להטיל  
31 קנס גירעון על העוררים.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כמו כן, עניין תשלום ריבית והפרשי הצמדה כחוק על תוספת המס לפי פסק הדין – הרי אף  
2 הוא נעשה לפי הוראות החוק, והסיכון כי יושתו ריבית והפרשי הצמדה קיים ביחס לכל מי  
3 שמגיש ערר על החלטה בהשגה ואינו בוחר לשלם את המס שבמחלוקת תחת מחאה כדי לנטרל  
4 סיכון זה.
- 5 הקביעה אם יוטל קנס גירעון אם לאו אינה לפי "תחושת בטן" או גחמה. הקביעה אם יש .94  
6 מקום להטלת קנס גירעון מבוססת על הוראת סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין. כאשר קיים  
7 פער של למעלה מ- 50% בין מס הרכישה ששולם לפי השומה העצמית לבין מס הרכישה המגיע  
8 על פי דין מהעוררים, כפי שנקבע בפסק דין זה, וכאשר הרושם הברור העולה כי הוא כי  
9 העוררים פעלו מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס הרכישה בו הם חייבים על פי הדין – כפי  
10 שחבר הוועדה שרם בעצמו סבור – הרי שיש מקום להטיל קנס גירעון.
- 11 העובדה כי קנס הגירעון מטיל על העוררים תשלום כספי משמעותי נוסף – היא תוצר לוואי  
12 של התנהלותם – התנהלות שחבר הוועדה שרם מצא להגדיר כבלתי אמינה בעליל. ודי  
13 לחכימא.
- 14 באשר להערות חבר הוועדה שרם בעניין המבחן הסובייקטיבי: מכלול האמירות המצויות .95  
15 ב"הערות" אלו באשר למבחן הסובייקטיבי שמצא חבר הוועדה שרם לנכון להעיר, וביתר  
16 שאת אלו הנוגעות להיפוך נטל הראיה – עומדות בסתירה גמורה לעקרונות יסוד במשפט  
17 הכללי ובסתירה גמורה לעקרונות יסוד בדיני המס, בפרט.
- 18 כלל ידוע ונקוט מימים ימימה, כי "המוציא מחברו – עליו הראיה". העוררים נחשבים  
19 כ"תובעים" והמשיב נחשב כ"נתבע" – ראה לעניין זה תקנה 12(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין  
20 (סדרי הדין בפני ועדות ערר) תשכ"ה-1965. לפיכך, נטל הראיה והשכנוע מוטל על כתפי  
21 העוררים מתחילתו ועד סופו.
- 22 לא כל שכן, שיש להטיל על העוררים את נטל הראיה באשר להתקיימות המבחן הסובייקטיבי  
23 מאחר וכאשר עסקינן בהוכחת עובדות, אשר מצויות תחת ידיהם של העוררים ובידיעתם  
24 הוסבייקטיבית, הקשורות בהוכחת ה- state of mind שלהם בעת רכישת הנכס וכוונותיהם  
25 ביחס אליו – לא זו בלבד שהוראות הדין מורות כן, אלא אף לא יעלה על הדעת להטיל על  
26 המשיב את חובת הראיה במצב דברים כזה, מטעמים של היגיון ושכל ישר.
- 27 לא למותר לציין, כי הגיון ושכל ישר זה הובילו לקביעה של נטלי הראיה כאמור.
- 28 סיכום של דבר:
- 29 .96 לעמדתני, דין הערר להידחות על כל חלקיו, וכך אמליץ כי ייפסק.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לעמדתי יש להורות כי החלטת המשיב בהשגה מושא הערר – תעמוד בעינה. יש למסות את  
2 העוררים כמי שרכשו קרקע ומס הרכישה יחושב בהתאם משווי המכירה בסך של 2,330,000  
3 ₪.
- 4 בנוסף, עמדתי כי יש להורות כי ההחלטה על הטלת קנס גירעון על העוררים – תעמוד בעינה.  
5
- 6 העוררים יישאו בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך  
7 30 מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.  
8
- 9 עו"ד אהובה סימון, חברת הוועדה: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה, על כל חלקיו.  
10 אני חולקת על דעת המיעוט בנושא קנס הגירעון, שהביע חבר הוועדה שרם, ואף חולקת על ההערות  
11 שהעלה בדבר המבחן הסובייקטיבי.
- 12
- 13 מר אברהם שרם, חבר הוועדה: קראתי בעיון רב את פסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית  
14 וינשטיין, ואני מבקש להוסיף ולהדגיש.
- 15 **בעניין עצמו**
- 16 1. אני מסכים עם קביעתה של יו"ר הוועדה כי יש לקבל את עמדת המשיב שהשומה תוקנה  
17 במסגרת החלטה לתיקון שומה, שניתנה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ואין המדובר  
18 בשומה לפי מיטב השפיטה. בעיקר נוכח העובדה שתכליתו של סעי' 85 הנ"ל הינו גביית מס  
19 אמת.
- 20 2. כפי שציינה יו"ר הוועדה, "קיים ספק באשר לכוונת העוררים להתגורר בנכס הספציפי  
21 שנרכש, בשל מגוון נימוקים וטעמים", ולא אחזור עליהם שוב. אציין שאילו היה מדובר רק  
22 בספק, יתכן והייתי נוטה לאפשר לעוררים ליהנות מהספק.  
23 לדעתי אין מדובר רק בספק, אלא הרבה מעבר לכך!
- 24 3. אני שותף מלא להתרשמותה של יו"ר הוועדה באשר למסקנה העולה מהראיות ועדותם של  
25 העוררים. העובדה שמצאתי את עדותם של העוררים (שניהם) לא אמינה, חסרת הגיון תכנוני  
26 וכלכלי, בלתי סבירה ומלאת סתירות, חסרת קוהרנטיות והתאמה ביניהם, וכן מעלה תהיות  
27 ותמיהות, אינה מותירה כל ברירה בידי אלא לקבוע שאין באפשרותי לקבל אותן.
- 28 4. גם העובדה שהעורר משמש כיו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה, אינה תורמת לאמינות  
29 עדותו, ודי לחכימה ברמיזה.
- 30 5. לאור האמור אני מסכים ומצטרף לקביעת יו"ר הוועדה שדין הערר להידחות.  
6.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 החלטת המשיב בהשגה מושא הערר – תעמוד בעינה. יש למסות את העוררים כמי שרכשו  
2 קרקע ומס הרכישה יחושב בהתאם משווי המכירה בסך של 2,330,000 ₪.
- 3 לדעתי הפרש המס גדול דיו ומשקף מס אמת שהוא תכליתו של החוק. לכן למרות האמור  
4 בסעי' 91 בפסק דינה של יו"ר הוועדה, אפשר לדעתי להימנע מהטלת קנס גירעון על העוררים  
5 – בעיקר אם נלקח בחשבון שהתשלום שעליהם לשלם נושא גם ריבית והצמדה מיום  
6 ההחלטה.
- 7 אני מסכים עם עמדת יו"ר הוועדה שהעוררים יישאו בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך  
8 כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית  
9 כחוק מהיום ועד התשלום המלא.
- 10 אני מבקש להעיר בעניין המבחן הסובייקטיבי.
- 11 כחבר ועדה אני מוצא עצמי כבול לחוק ולפסיקות בית המשפט העליון. אולם דעתי אינה נוחה  
12 מכך שרשויות המדינה נדרשות למבחן הסובייקטיבי ועושות בו שימוש.
- 13 אי הנוחות מתחזקת כאשר גם המשיב עצמו מודה כי הכלים לבחון מה הייתה כוונתם  
14 הסובייקטיבית של העוררים הינם מוגבלים, והוא אינו בעל יכולות לבחון כליות ולב (ראה ס'  
15 16 לסיכומי המשיב) על אחת כמה וכמה נכון הדבר כשהן עושות כך בנצלן את העובדה שנטל  
16 ההוכחה לכוונה הסובייקטיבית רובץ לפתחם של העוררים.
- 17 לדעתי ראוי היה שהמחוקק יתן דעתו ליצור ודאות ויציבות גדולה יותר בעולם המס, ויקבע  
18 מבחן טוב יותר מאשר מבחן הנשען על הסובייקטיביות של הנישום. טוב יעשה המחוקק אם  
19 למשל ישקול להפוך את היוצרות, ויטיל את נטל ההוכחה על המשיב, אם זה יחליט שלא  
20 לקבל את הצהרת שנישום, מה שיביא לצמצום השימוש במבחן הסובייקטיבי באופן טבעי  
21 ויגרום לרשויות להגביל עצמן למקרים הברורים ממש, ולעמידה במבחן האובייקטיבי בלבד  
22 ו/או כל מבחן טוב יותר כאמור.
- 23 יש קושי לא מבוטל בהוכחת ה"מחשבות בלב אישי", ועל כך נאמר כבר: "רבות מן השבבות בלב  
24 איש יצתה והנה היא תקום." - (משלי יט, כא) הניסיון להוכיח "מחשבות" מעמיד גם את בתי  
25 המשפט בעמדה בלתי הגיונית ולטעמי - באופן מובנה - גם לא חפה מטעויות.

### סוף דבר:

- 26  
27  
28  
29  
30 הערר בעניין מהות העסקה – האם רכישה של קרקע או דירת מגורים – נדחה על דעת כל חברי ועדת  
31 הערר.
- 32 הערר בעניין קנס הגירעון – נדחה בדעת רוב של יו"ר הוועדה, כבי' השופטת אורית וינשטיין וחברת  
33 הוועדה עו"ד אהובה סימון, כנגד דעתו החולקת של חבר הוועדה מר אברהם שרם.



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

ו"ע 21-02-32808 אזריאל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 העוררים יישאו בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד המשיב בסך 40,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום  
2 מהיום שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

3 פסק הדין ניתן לפרסום.

4 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

5  
6  
7 ניתן היום, ט' סיוון תשפ"ג, 29 מאי 2023, בהעדר הצדדים.  
8  
9  
10

אבי שרם  
חבר ועדה

אהובה סימון, עו"ד  
חברת ועדה

אורית וינשטיין, שופטת  
יו"ר הוועדה

11  
12  
13  
14

