



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

בפני : ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
מר יהושע ביליצקי רו"ח, חבר הוועדה
מר תמיר שדה שמאי מקרקעין, חבר הוועדה

עורר

דוד גיא

ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי וקארין צוקרמן

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד

פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בסוגיה
6 של תשלום מס שבח. עניינו של הערר בשאלה כיצד יש לסווג את הנכס שמכר העורר – האם
7 כ"דירת מגורים מזכה" שחל עליה שיעור מס מופחת לפי סעיף 48א(ב2) לחוק, או שמא ככל
8 נכס אחר, שאינו זכאי לשיעור מס מופחת.

9

רקע בתמצית ועיקרי הערר

10 1. אמו של העורר רכשה בשנת 1996 חלק בקומת מרתף בבניין מגורים ברחוב מזא"ה בתל
11 אביב (להלן: "הנכס"). הנכס שימש למגורים, לכל הפחות, החל ממועד זה. העורר ירש
12 את הנכס מאמו בשנת 2005.

13 יצוין כי ייחוס הבעלות לכל אחד מהדיירים בבניין נעשה בדרך של החזקת מניות בחברת
14 אחוזת שמואל בע"מ (שהיא למעשה חברת גוש-חלקה) ורישום זכויות חכירה על פי שטר
15 חכירה.

16 2. ביום 7.9.2011 העורר ושאר בעלי הזכויות בבניין התקשרו בהסכם תמ"א 38/1 (חיזוק
17 ועיבוי) עם שמי אשקלוני בע"מ ושי אוחנה ניהול ויזום פרויקטים בע"מ (להלן,
18 בהתאמה: "התמ"א" ו-"החברות היזמיות").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 3. ביום 22.2.2015 ניתן היתר בנייה לתוכנית התמ"א. במסגרת היתר הבנייה אושרו בבניין
2 19 דירות מגורים (16 קיימות ועוד שלוש חדשות), שהנכס אינו בא בכללן.
- 3 4. ביום 10.11.2015, בהתאם להסכם התמ"א, פורקה חברת אחוזת שמואל והדיירים הפכו
4 לבעלים משותפים במקרקעין (במושע) עם זכויות חכירה ספציפיות של כל אחד מהם.
- 5 5. החברות היזמיות ביצעו את עבודות החיזוק והן ביקשו לקבל טופס אישור לחיבור
6 הבניין לתשתיות (טופס אכלוס או טופס 4). אולם, במסגרת ביקורות של אגף רישוי
7 ופיקוח בנייה בעיריית תל אביב נמצא כי הנכס ועבודות ההרחבה שבוצעו בו חורגים
8 מהיתר הבנייה שניתן ועיריית תל אביב סירבה לאשר את אכלוס הבניין.
- 9 6. החברות היזמיות עתרו לבית המשפט כנגד החלטת העירייה (עת"מ 57642-04-18 שי
10 **אוחנה ניהול ויזום פרויקטים בע"מ נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה תל אביב**). הוועדה
11 המקומית לתכנון ובנייה הגישה תשובה לעתירה, במסגרתה פירטה כי חלל המגורים
12 במרתף נבנה ללא היתר והבקשה להיתר שהגישו החברות היזמיות כללה את סגירת
13 הגישה אל הנכס. בין הצדדים התנהל דין ודברים והעתירה נמחקה ביום 20.11.2018.
- 14 7. בעקבות סירובה האמור של העירייה ועל מנת שיוכלו להתאים את הנכס והבניין להיתר
15 הבנייה, רכשו החברות היזמיות את הנכס מהעורר ביום 7.1.2019 תמורת 1.7 מיליון
16 ש"ח. בהסכם המכירה נקבע כי החברות היזמיות הן שישלמו את מס השבח הנובע
17 מהמכירה.
- 18 8. העורר והחברות היזמיות דיווחו למשיב על העסקה למכירת הנכס. העורר הצהיר לצורך
19 חישוב מס השבח כי הנכס הוא דירת מגורים מזכה לפי סעיף 49(א) לחוק.
- 20 9. המשיב הוציא לעורר שומה לפי מיטב השפיטה לפיה הנכס אינו דירת מגורים כהגדרתה
21 בסעיף 1 לחוק, ומשכך הוא אינו יכול להיות דירת מגורים מזכה.
- 22 10. העורר כופר בשומת המשיב ומכאן ערר זה.

טענות העורר בתמצית

- 23
- 24 11. לטענת העורר הנכס הוא דירת מגורים בהתאם למבחן התכנוני. בתוכנית היתר הבנייה
25 של התמ"א, שאושרה על ידי רשויות התכנון, מאופיין הנכס כ"חלל מגורים". כיום,
26 כחלק מהדרישות לקבלת טופס 4 לבניין, הנכס סגור בשל סוגיית הכניסה אליו ובשל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 טעות אדריכלית. המשיב לא ציין כי גובה הנכס בהתאם לתסריט הוא 258 ס"מ, ואילו
2 גובה המקלט הצמוד באותו מפלס הוא 218 ס"מ.
3 12. עוד טוען העורר כי חל בעניינו הסייג למבחן התכנוני. הנכס שימש למגורים בפועל משך
4 עשרות שנים באזור מגורים מובהק ובבניין המשמש למגורים. הנכס נרכש כדירת
5 מגורים ומס הרכישה דווח ושולם כדירת מגורים. המשיב ערך ביקור בנכס סמוך לאחר
6 רכישתו על ידי אמו של העורר, והוא החליט שלא לתקן את הדיווח והתשלום. הרשויות
7 לא פעלו על מנת לפנות את הנכס מיושביו, והעירייה חייבה את הנכס בארנונה כדירת
8 מגורים. "חלל המגורים" מאפשר הכשרת הנכס למגורים בעתיד. העורר נהג בתום לב
9 בסוברו שמדובר בדירת מגורים, והוא הסתמך על עמדת רשויות המס שאישרו את
10 הדיווח לצורך מס רכישה.
11 13. המשיב מנוע ומושתק להחליט החלטה שסותרת את החלטתו שניתנה לאחר בדיקתו, כי
12 מדובר בדירת מגורים.
13 14. בעת הדיווח על עסקת התמ"א המשיב לא ערך דיון לעניין הפטור המגיע לנכס וגם לא
14 התנהל דיון באשר לשינוי סיווג הנכס.

טענות המשיב בתמצית

- 15
16 15. לטענת המשיב, העורר לא זכאי ליהנות מחישוב לינארי מוטב הואיל והנכס אינו עונה
17 להגדרת דירת מגורים. השימוש שנעשה בו למגורים מנוגד לייעוד התכנוני הקבוע בהיתר
18 הבנייה. משלל הראיות שהוצגו עולה כי מעולם לא הותר שימוש למגורים בנכס.
19 16. במקרה דנן לא חל הסייג למבחן התכנוני. ברוב בנייני המגורים קומת המרתף לא
20 משמשת כלל למגורים. לפני רכישת הנכס על ידי אמו של העורר, בעלי הדירות הקודמים
21 של הנכס לא ראו בו כדירת מגורים. לכל הפחות משנת 2017, טרם מכירת הנכס, עלו
22 טענות כנגד השימוש בנכס למגורים, עד לכדי בחינת הגשת כתב אישום. כבר בהסכם
23 התמ"א הובהר כי יחידת המרתף אינה דירה וכן כי נדרש להכשירה. לא ניתן היה
24 להכשיר את השימוש בדירה למגורים. העובדות הספציפיות של המקרה אינן מביאות
25 לביסוס טענת ההסתמכות. גם החברות היזמיות לא הוכיחו כי הן סברו שהעורר יהיה
26 זכאי לחישוב לינארי מוטב.
27 17. ביחס לביקור המשיב בנכס בשנת 1996 ותשלום מס הרכישה על הנכס כדירת מגורים,
28 הרי שביקורת בנכס לא נעשית לבחינת ייעוד הנכס אלא לבחינת השימוש בו, עליו אין
29 מחלוקת. כמו כן שומתה העצמית של אמו של העורר הפכה סופית מבלי שהמשיב הוציא
30 שומה משל עצמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

דיון

1

2 18. כפי שנפסק לא מכבר בגדרי ע"א 1073/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' שטיין
3 (להלן: "הלכת שטיין"), על מנת שמוכר ייהנה מחישוב המס הלינארי
4 המוטב הקבוע בסעיף 48א(ב2) לחוק, על הנכס הנמכר להיות דירה שמיועדת למגורים
5 לפי כל דין. כלומר, לא די בכך שהנכס שימש למגורים בפועל, אלא שהמגורים צריכים
6 להיות כדין, ובין היתר, לפי דיני התכנון והבנייה. עוד נפסק שם כי בנסיבות מיוחדות
7 ובמקרים נדירים יהיה מקום להחריג נכסים מסוימים מן הכלל האמור (שם, פסי' 46).

8 19. בענייננו, אין מחלוקת כי הנכס שימש למגורים. עם זאת, הצדדים חלוקים בשאלה, האם
9 המגורים היו כדין. לפיכך, על מנת להגיע למסקנה אם יש מקום להחיל את שיעור המס
10 המוטב על הנכס, יש לבחון תחילה האם המגורים בנכס היו כדין, ובפרט, בפן התכנוני.
11 אם יימצא כי ייעודו התכנוני של הנכס אינו למגורים, יהיה מקום להמשיך ולבחון האם
12 נסיבות המקרה מצדיקות את הפעלת החריג לכלל והחלת שיעור המס המוטב באופן
13 מיוחד.

14 20. אקדים ואציין, כי לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים
15 בדיונים שנערכו לפניי, אני סבורה כי דין הערר לדחייה.

16 הנכס אינו דירת מגורים לפי הדין

17 21. לאחר שבחנתי את העניין אני סבורה כי הנכס אינו מוגדר כדירת מגורים לפי הדין.

18 22. לפני ועדת הערר הובאו שלל אינדיקציות לכך:

19 22.1. מהיתר הבנייה המקורי של הבניין ומשטר החכירה עולה כי הבניין לא כולל דירת
20 מגורים בקומת המרתף, כי הנכס נבנה כחלק מקומת המרתף מבלי שהוא נכלל
21 בהיתר הבנייה וכי הוא מוגדר כמרתף (נספחים 1 ו-3 לתצהיר המשיב).

22 22.2. משנת 1972 ועד לשנת 1993 בוצעו ארבע עסקאות מכירה של הנכס במסגרתן
23 הוצהר למשיב כי סוג הנכס אינו דירת מגורים (מש/1). בהצהרה משנת 1972
24 הנכס הוגדר אף כ"מחסן במרתף".

25 22.3. בהסכם התמ"א משנת 2011 הנכס לא הוגדר כדירת מגורים בבניין ואף היה
26 ברור לצדדים כי נדרשת "הכשרה" של הנכס כדירת מגורים (נספח 5 לתצהיר
27 המשיב). כך, בהואיל השלישי להסכם התמ"א נכתב כי "[ו]על החלקה קיים בנין





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו'ע 21-11-49897 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ובו 16 דירות מגורים בחצאי קומות ויחידת מרתף..."; ובסעיף 5.9 נכתב "למרות
2 האמור לעיל, הרי ככל שיחול היטל השבחה ו/או כל תשלום אחר לצורך
3 'הכשרת' דירת המרתף (חדר הסקה) כדירת מגורים לכל דבר ועניין יחול
4 התשלום על בעל הזכויות בדירת המרתף...".
- 5 גם בהסכם בין החברות היזמיות לעורר לתוספת בנייה, הוגדר הנכס כ"יחידת
6 מרתף" (נספח 6 לתצהיר המשיב).
- 7 22.4 לפי היתר הבנייה שניתן לתוכנית התמ"א, בבניין 16 דירות, כאשר הנכס אינו
8 בא בכללן (נספח 7 לתצהיר המשיב; וראו עמ' 44 – 45 להסכם התמ"א, נספח 5
9 לתצהיר המשיב, שם מפורטות 16 הדירות בבניין לצד בעליהן, כאשר לצד העורר
10 מצוין "מרתף"). כמו כן, בהיתר הבנייה אושרה תוספת של שלוש דירות חדשות,
11 כך שבסך הכול אושרו בהיתר הבנייה 19 דירות, שאינן כוללות את הנכס.
- 12 22.5 בתסריט תוכנית התמ"א שעליו העורר מבקש להתבסס, מוגדר הנכס כ"חלל
13 מגורים קיים" חלף "דירת מגורים" כיתר הדירות בבניין (ע/1). יתרה מזו,
14 בתסריט מסומן כי הכניסה לנכס תחסם בהתאם לתוכנית התמ"א (ע/1; סעיף
15 41 לתשובת הוועדה המקומית לעתירה, נספח 12 לתצהיר המשיב; כן ראו דברי
16 ב"כ העורר בעמ' 41, ש' 5 – 20 לפרוטוקול; וכן עמ' 54, ש' 22 – 27 לפרוטוקול).
17 דבר זה מעיד כי הכוונה התכנונית הייתה הפסקת השימוש בנכס בפועל.
- 18 22.6 בשנת 2015 פורקה חברת אחוזת שמואל במסגרת הסכם התמ"א והדיירים הפכו
19 לבעלים משותפים במקרקעין. במסגרת השומה שיצאה לעורר ביחס לפירוק
20 החברה, הוגדר הנכס כנכס אחר ולא כדירת מגורים (עמ' 53, ש' 2 – 12
21 לפרוטוקול הדיון). אומנם המשיב לא צירף לתצהירו את השומה המדוברת, אך
22 טענתו שעלתה במסגרת החקירה הנגדית לא נסתרה.
- 23 22.7 במסגרת ביקורות של אגף רישוי ופיקוח בנייה בעיריית תל אביב, לצורך בחינת
24 מתן טופס 4 לבניין, נמצא, בין היתר, כי הנכס ועבודות ההרחבה שבוצעו חורגים
25 מההיתר שניתן. לאור אותן חריגות, לא ניתן טופס 4 לבניין.
- 26 22.8 במסגרת העתירה המנהלית שהגישו החברות היזמיות ביחס לסירוב העירייה
27 להעניק טופס 4 לבניין, הן טענו במפורש כי: "במבנה קיים מרתף המשמש כחלל
28 מגורים מזה למעלה מ-20 שנה. על פניו, המרתף לא הוסדר ברישוי מעולם...
29 ודוק, המרתף כאמור אינו חלק מהיתר הבניה. אין בבקשה להיתר משום בקשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו'ע 21-11-49897 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לאשר את המרתף, והיתר הבניה אכן אינו מהווה אישור לחלל המגורים
2 שבמרתף. המרתף מוצג כמצב קיים בלבד... גם בהיתר הבניה שניתן ביום
3 22.2.2015, בחלקו המילולי, אין כל אזכור לקומת המרתף, ואיה נוספת לכך כי
4 המרתף אינו מהווה חלק מהיתר הבניה, ואינו נכלל בעבודות שאושרו במסגרת
5 היתר הבניה" (נספח 11 לתצהיר המשיב, בפס' 16, 19 ו-20 לעתירה). יצוין כי
6 העורר היה המשיב 2 לאותה עתירה.
- 7 22.9. במסגרת תשובת הוועדה המקומית לתכנון ובנייה לאותה עתירה מנהלית, נטען
8 כי היתר הבנייה לא כלל אישור למגורים במרתף, הבנייה שבוצעה לא תאמה
9 להיתר וכי הבקשה להיתר שהגישו החברות היזמיות כללה חסימת הגישה אל
10 הנכס, כדלהלן: "אולם, היתר הבנייה מס' 15-0053 מלמד כי חלל המגורים
11 הקיים, אשר סומן כבר במסגרת בקשה זו, ונבנה ללא היתר כדין, 'טופל' על
12 ידי מבקשות ההיתר עצמן, הן העותרות כאן, בכך שהבקשה להיתר אשר
13 הוגשה לאישור המשיבה כללה סגירת הגישה לחלל זה, על ידי קיר אטום,
14 ואילו חלל המגורים הנוסף סומן כאטום. בחתך C-C לתכנית אף רואים כי
15 נכתב 'כניסה תיחסם' הנה כי כן, היתר הבניה שניתן לעותרות אינו מאפשר
16 גישה לחלל שנבנה שלא כדין בקומת המרתף" (נספח 12 לתצהיר המשיב, סעיף
17 41 לתשובה לעתירה).
- 18 22.10. ואכן, בסמוך לאחר רכישת הנכס, פעלו החברות היזמיות לפינוי הדיירים
19 שהתגוררו בנכס ולחסימת הגישה לנכס על מנת לקבל טופס 4 (עמ' 30, ש' 17 –
20 עמ' 31, ש' 28 – 34; ועמ' 32, ש' 28 – 30 לפרוטוקול). הנכס נותר חסום לכל
21 הפחות עד למועד דיון ההוכחות, ולא נמסרה לבית המשפט כל הודעה אחרת
22 בעניין (עמ' 23, ש' 27 – עמ' 24, ש' 24; וכן נספח 16 לתצהיר המשיב). מובן מאליו
23 שאילו היה מדובר בדירת מגורים, לא היה כל צורך לחסום את הכניסה אליה.
- 24 22.11. ביום 17.7.2022 הגישו החברות היזמיות בקשה לשימוש חורג בנכס כמשרד
25 (נספח 18 לתצהיר המשיב). ב"שימוש הנוכחי" צוין כי הוא "מרתף" (סעיף ג'
26 לבקשה לשימוש חורג); ותחת הכותרות "פירוט הבקשה להקלה" ו-"נימוקי
27 הבקשה להקלה" נכתב, בהתאמה, "שימוש חורג מהיתר ממרתף לשימוש של
28 משרד לתקופה של לצמיתות" ו-"השמשות קומת מרתף" (סעיף ט' לבקשה
29 לשימוש חורג). יתרה מזו, בדומה לאמור לעיל, סביר להניח כי אם היה מדובר
30 בדירת מגורים לא הייתה מוגשת בקשה לשימוש חורג כמשרד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 22.12. במסגרת התנגדות דיירי הבניין לבקשה לשימוש חורג צוין כי "המדובר במחסן
2 שיעודו התכנוני הינו מקלט מחסן משותף לכלל דיירי הבניין ולא ניתן לעשות
3 בו שימוש כמשרד פרטי" (נספח 19א לתצהיר המשיב, בעמ' 1 לנימוקי
4 ההתנגדות) ובהמשך: "חלק המרתף שמבוקש להפכו למשרד, ששימש בעבר,
5 באופן פלילי ועברייני, למגורים, מעולם לא קיבל היתר בניה כדין" (נספח 19ב
6 לתצהיר המשיב, בעמ' 1 להשלמה להתנגדות).
- 7 23. מנגד, העורר לא התייחס לאותן אינדיקציות וכל שטען הוא כי בתסריט היתר הבנייה
8 הנכס מסומן כ"חלל מגורים קיים" בגובה מסוים. אולם, התסריט לא קבע מהבחינה
9 התכנונית כי מדובר בדירת מגורים לפי הדין, אלא הוא אך מתאר מצב קיים. לא בכדי
10 הנכס הוגדר כ"חלל מגורים קיים", ולא כדירת מגורים, ואף ב"כ העורר הודתה כי הדבר
11 לא מהווה ראיה מהבחינה התכנונית (עמ' 51, ש' 32 – 34 לפרוטוקול).
- 12 ההיפך הוא הנכון, אם אכן היה מדובר בדירת מגורים, סביר להניח כי הייתה נרשמת
13 דווקא "דירה" ולא "חלל". התסריט האמור מעיד לכל היותר כי אכן הנכס שימש
14 למגורים, עניין שאינו במחלוקת ואשר רלוונטי אך לבחינת החריגים (וראו גם סעיפים
15 17 ו-19 לעתירה המנהלית, נספח 11 לתצהיר המשיב, שם מציינות החברות היזמיות כי
16 "כאשר פנו העותרות בבקשה להיתר בניה, התנתה הוועדה המקומית את הדיון בה (לא
17 כל שכן את אישורה) בהצגת יחידת המרתף בתכניות ההיתר... המרתף מוצג כמצב
18 קיים בלבד").
- 19 24. יתרה מזו, כאמור, בהיתר הבנייה מסומן כי חלל המגורים חסום. כלומר, כי לא ניתן
20 לעשות בו שימוש, כך שוודאי שאין בתסריט כדי ללמד כי מדובר בדירת מגורים לפי
21 הדין.
- 22 25. העורר טוען כי הנכס קיים ולא אטום, ושרק הכניסה אליו נחסמה. בכל הכבוד, אין כל
23 רלוונטיות להבחנה אם הנכס נאטם לחלוטין, נאטם בחלקו או רק נחסם. החשוב
24 לענייננו הוא שלא ניתן לעשות שימוש בנכס, בוודאי שלא למגורים, בהתאם להיתר
25 הנוכחי. אילו היה מדובר בדירה, לא היה כל צורך לחסום או לאטום אותה כך שניתן
26 להיכנס אליה רק דרך החלון (עמ' 24 ו-30 לפרוטוקול), וגם לא היה כל צורך לבקש
27 לעשות בה שימוש חורג כמשרד. ניסיונו של העורר להבחין בין אטימה מוחלטת ובין
28 חסימה רק מעיד על חולשת טענותיו. בהקשר זה אעיר, כי העד מטעם העורר טוען
29 ל"טעות סופר של האדריכל" (עמ' 24 ו-30 לפרוטוקול) אך העורר לא הביא ולו בדל ראיה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לכך, לרבות לא את אותו אדריכל. כמו כן, מניעת גישה לנכס אינה טעות סופר, כי אם
2 דבר ממשי ועקרוני, וחסימת הגישה בפועל גם אפשרה בסופו של דבר את אכלוס הבניין.
- 3 26. בדומה, אין כל רלוונטיות לטענת העורר כי הכניסה לנכס הייתה פתוחה בעבר. כאמור,
4 אין מחלוקת בין הצדדים שהנכס שימש למגורים בפועל. השאלה היא האם מבחינה
5 תכנונית הדבר היה מותר. מצבו הנוכחי של הנכס מעיד שלא (וראו דברי ב"כ העורר בעמ'
6 55, ש' 32 לפרוטוקול).
- 7 27. כך גם בנוגע לכל יתר האינדיקציות שהעלה העורר בקשר לשאלה הנדונה – עניין
8 בהוכחה כי הנכס שימש למגורים בפועל וכי היה לעורר בסיס לסבור כי המגורים היו
9 כדין. אולם, השאלה בנקודה זו היא לא אם הנכס שימש למגורים או מה היה אומד דעתו
10 הסובייקטיבי של בעל הנכס ביחס לאפשרות להתגורר בו, אלא האם מבחינה
11 אובייקטיבית מדובר בדירת מגורים, בדגש על הפן התכנוני.
- 12 28. בכל הנוגע לטענה בדבר בדיקת המשיב את הנכס לאחר רכישתו על ידי אמו של העורר,
13 המשיב הוא לא הגורם שקובע מבחינה תכנונית אם מדובר בדירה או לא. גם אם המשיב
14 אישר בזמנו כי מדובר בדירה, הדבר לא הופך את סיווג הנכס מהבחינה התכנונית
15 לדירה, וקביעת המשיב נכונה אך לצרכי מס. כמו כן, בדיקתו נועדה לצורך קביעת
16 השימוש למגורים בפועל, שאלה שאינה במחלוקת. אכן, לקביעתו המיסויית של המשיב
17 יכולה להיות השפעה מבחינת הסתמכות הנישום והחרגת המקרה מן הכלל, ואדון
18 בסוגיה זו בהמשך.
- 19 29. לסיכום חלק זה אני סבורה כי הנכס אינו מהווה דירת מגורים בהתאם לדין. עם זאת,
20 יש לבחון האם נסיבות העניין מצדיקות החרגה של הנכס מן הכלל והחלת שיעור מס
21 לינארי מוטב גם במקרה דנן. כאמור לעיל, אני סבורה כי התשובה לכך היא שלילית, כפי
22 שאפרט להלן.
- 23 המקרה דנן אינו נופל בגדר אחד החרגים
- 24 30. העורר טוען כי אף אם מבחינה אובייקטיבית תכנונית לא מדובר בדירת מגורים, הרי
25 שנסיונות המקרה מצדיקות התייחסות לנכס כאל דירת מגורים, בדומה לנסיבות הלכת
26 שטיין.
- 27 כאמור בהלכת שטיין, מדובר במקרים חריגים ומובחנים. לדידי, מדובר באותם מקרים
28 בהם בעל הנכס היה משוכנע, והיה לו על מה להתבסס, סובייקטיבית ואובייקטיבית, כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 21-11-49897 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 מדובר בדירת מגורים. זאת בדומה לבחינת כשרות ניכוי מס תשומות בחשבוניות מע"מ
2 – תחילה יש לבחון אם מדובר בחשבוניות שמקיימות את כל הוראות הדין מבחינה
3 אובייקטיבית, ואם יימצא שלא, יש לבחון האם המקרה נופל בגדר החריג הסובייקטיבי
4 המצומצם בו על הנישום להוכיח שהיה תם לב ושלא גילה ושלא יכול היה לגלות
5 באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה (וראו למשל ע"מ (מחוזי
6 ת"א) 23602-06-17 אלימלך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3, פס' 8 ואילך (26.7.2018);
7 ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 7699/18 אלימלך נ' מס ערך מוסף תל אביב 3
8 (18.6.2020)). זאת כמובן בשינויים המחויבים של עוסק מורשה בעל מומחיות מסוימת
9 אל מול אדם פרטי.

10 31. מחומר הראיות עולה כי בענייננו יש פנים לכאן ולכאן.

11 מחד גיסא, הנכס משמש למגורים לכל הפחות משנת 1996; הבניין שבו נמצא הנכס הוא
12 בניין מגורים; העירייה חייבה את הנכס בארנונה כדירת מגורים; הנכס מוגדר כ"חלל
13 מגורים" בתסריט היתר הבניה לתמ"א; אמו של המשיב דיווחה בשנת 1996 בשומתה
14 העצמית על רכישתה של דירת מגורים; השומה העצמית של אמו של המערער הפכה
15 סופית ונציג המשיב אף ביקר בבניין באותו הזמן.

16 מאידך גיסא, העורר ידע, ולכל הפחות היה עליו לדעת, קודם למכירה, כי הנכס לא מיועד
17 למגורים. כך, כאמור לעיל, בהסכם התמ"א משנת 2011 צוין כי העלות בגין "הכשרת"
18 דירת המרתף כדירת מגורים לכל דבר ועניין תושפת על העורר; במסגרת פירוק השיתוף
19 בחברת אחוזת שמואל בשנת 2015 הנכס סווג כנכס אחר ולא כדירת מגורים; בשנת 2017
20 העורר ניהל ערר מול המשיב בסוגיה זהה – האם מחסן בקומת מרתף ברחוב ביאליק
21 בתל אביב, שהיה בבעלות העורר וששימש למגורים שלא כדין, נכלל בהגדרת דירת
22 מגורים שבחוק (ו"ע (מינהליים ת"א) 34577-08-17 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל
23 אביב (12.8.2019); נספח 20 לתצהיר המשיב); העורר היה המשיב 2 בעתירה המנהלית
24 שהוגשה על ידי החברות היזמיות בה נטען במפורש כי הנכס אינו מיועד למגורים;
25 והעורר מכר את הנכס לחברות היזמיות ולא בכדי – הוא היה מודע היטב לאי-התאמת
26 הנכס להיתר הבניה.

27 32. בשקלול האמור, אני סבורה כי בנסיבות המקרה דנן אין להחיל את החריג. לו היה
28 מדובר אך בנישום שהתגורר בנכס שנים רבות, שהסתמך על קביעת המשיב משנת 1996
29 ותו לא – אזי יתכן והיה מקום להחלת החריג. אולם זהו אינו המקרה. כאמור, העורר
30 היה מודע, לכל הפחות משנת 2011, כי הנכס אינו דירת מגורים "רגילה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

33. כמו כן, מחומר הראיות עולה כי העורר לא הסתמך על שומת מס הרכישה משנת 1996 או על עמדת המשיב. העורר לא הכיר את דיווח המס של אמו (עמ' 17, ש' 9 – 33 לפרוטוקול). יתרה מזו, במסגרת הסכם מכירת הנכס, העורר גלגל את תשלום מס השבח לרוכשים משום שצפה את טענות המשיב כנגד סיווג הנכס כדירת מגורים מזכה.

וראו את שאמר בחקירתו:

6 "עו"ד בן דוד: ... מה שהיה בביאליק היה לפני העסקה במאז"ה, נכון?

7 העד, מר דוד: נכון.

8 עו"ד בן דוד: נכון? זאת אומרת לפני העסקה במאז"ה כבר היה לך עניין עם

9 מיסוי מקרקעין שאמרו לך יש כאן בעיה של היתר, נכון?

10 העד, מר דוד: נכון.

11 עו"ד בן דוד: אוקיי. בעסקה כאן גלגלת את מס השבח ליזם קבעתם שהיזם

12 משלם את מס השבח נכון? נכון? זה היה בגלל העסקה בביאליק?

13 העד, מר דוד: נכון למדתי לקח.

14 עו"ד בן דוד: באת חכם יותר?

15 העד, מר דוד: משתדל.

16 עו"ד בן דוד: שינה לך מה יהיה סכום מס השבח?

17 העד, מר דוד: מה זה שינה לי? לא, לא ידעתי יכול להיות איך לא יודע, לא יודע

18 לא שינה לי כלום" (עמ' 14, ש' 10 – 22 לפרוטוקול).

34. בהקשר זה אוסיף כי בעוד שבהלכת שטיין הנישומים הסתמכו גם על שומת מס שבח

20 שהוציא להם המשיב מספר שנים קודם לכן, בענייננו העורר מבקש להסתמך על שומת

21 מס רכישה, אשר יצאה עשרות שנים קודם למכירה.

35. האמור לעיל גם משליך על האיזון שיש לערוך בעת בחינת החריג בין התכלית של שמירת

23 שלטון החוק ובין התכלית הסוציאלית שבבסיס מתן הפטור לדירת מגורים מזכה (וראו

24 פסק דינו של כב' השופט סולברג בהלכת שטיין). במקרה דנן, לא מדובר באדם מן

25 השורה שנקלע לסיטואציה בעייתית ושנדרש לשלם מס גבוה על דירתו היחידה

26 שהתגורר בה שנים רבות, אלא בנישום מתוחכם, שמכר בשנים מועטות שני נכסים

27 (שאינם דירת מגורים) כדירת מגורים מזכה ושגלגל מלכתחילה את המס לרוכשים.

36. לא למותר לציין כי גם החברות היזמיות לא הסתמכו ולא היו יכולות להסתמך על סיווג

29 הנכס כדירת מגורים לאור טענותיהן המפורשות בעתירה המנהלית שהגישו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

37. אין בידי לקבל את טענות העורר בדבר משמעות דיווחה של אמו על רכישת דירת מגורים
ובדיקת המשיב את הדירה. אם המשיב טעה, הוא לא כבול בטעותו לנצח, ומותר ואף
חובה עליו לחזור בו מטעותו, בכפוף לטענות "חיצוניות" כגון הסתמכות, התיישנות
וכדומה. בענייננו כאמור, לא מצאתי כי טענת ההסתמכות עומדת ולא נטענה כל טענה
רלוונטית נוספת המצדיקה את השארת המצב על כנו. משכך, אין בביקור המשיב
וקביעתו בעבר כדי להביא לקבלת הערר. לא למותר לציין שטענות ההשתק השיפוטי
אינן ממין העניין, שכן הסוגיה כלל לא נדונה בפני ערכאות שיפוטיות וממילא המשיב
לא טען טענה הפוכה בפני בית משפט כלשהו.

38. סיכומים של דברים, הערר נדחה.

העורר יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט באי-כוחו בסך של 75,000 ש"ח. הסכום ישולם
תוך 30 ימים, אחרת יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מיום מתן פסק הדין.

לעניין גובה ההוצאות אציין, כי חלק לא מבוטל מטענות העורר לא היו מדויקות ואף
גבלו בהטעה (למשל, בנוגע למשמעות שטר החכירה משנת 1952 בסעיפים 2 – 4 לסיכומי
העורר; או בנוגע למצב המשפטי הקיים ביחס להגדרת דירה, בסעיפים 23 ו-33 – 37
לסיכומי העורר, שם הביא העורר את דברי חברי ועדות הערר שנהפכו בהלכת שטיין).
כמו כן, נטענו טענות ארוכות, לעיתים סותרות, בקשר לעניינים שאינם במחלוקת, ואני
מקבלת בהקשר זה את טענות המשיב שבסעיפים 72 – 82 לסיכומיו (וכן ראו למשל
בסעיפים 29 – 30 לסיכומי העורר בנוגע לסוגיית אטימת הנכס, שהיא אינה רלוונטית
כלל כאמור בפס' 25 לעיל). התחושה העולה היא שמרבית הטענות בערר לא נועדו לסייע
לוועדה, אלא דווקא לטשטש ולבלבל. העורר ייקח זאת לתשומת ליבו.

מר יהושע ביליצקי, חבר הוועדה

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה יו"ר הוועדה, השופטת ירדנה סרוסי, בחוות דעתה
המלומדת והמפורטת.

מר תמיר שדה, חבר הוועדה

אני מסכים עם חוות דעתה של יו"ר הוועדה, השופטת ירדנה סרוסי.

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 יוני 2023

ו"ע 49897-11-21 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2
3
4
5
6

ניתן היום, כ"ה סיוון תשפ"ג, 14 יוני 2023, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

7
8
9
10
11
12
13

