



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה

עוררת

אחוזת אלנבי בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אורית קוך

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פמת"א (אזרחי)

1  
2

### פסק דין

3

4

#### יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

5

לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בסוגיה של מס רכישה. עניינו של הערר בשאלת סיווגו של חלק מן הנכס הנרכש – האם מדובר בזכות במקרקעין שחלה עליה תקנה 12(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "התקנות"), כטענת העוררת; או שמא זכות במקרקעין שהיא "דירת מגורים" כמשמעה בסעיף 9(ג) לחוק, כטענת המשיב.

9

10

#### רקע בתמצית ועיקרי הערר

11

1. העוררת רכשה בניין לשימור ברחוב אלנבי 98 בתל אביב. הבניין מוגדר "מבנה לשימור ללא הגבלות מחמירות", כך שניתן לנצל את מלוא זכויות הבנייה של הבניין ולהוסיף לו שלוש קומות חדשות.

12  
13

14

2. במועד רכישתו על ידי העוררת, כלל הבניין, בין היתר, שתי קומות שעל פי היתר הבנייה מיועדות חלקן למגורים וחלקן למשרדים. עם זאת, שתי הקומות שימשו למגורים בלבד, כולל השטח שלפי היתר מיועד למשרדים, והן כללו בפועל כ-21 יחידות דיור קטנות, שהושכרו לשוכרים שונים (להלן: "קומות המגורים"). יצוין, כי ממועד רכישת הבניין

15  
16  
17



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ונכון למועד כתיבת פסק הדין, העוררת המשיכה להשכיר את יחידות הדיור שבקומות  
2 המגורים לשוכרים.
- 3 .3 בסעיף 8.1 להסכם הרכישה (נספח 3 לתצהיר פאקטר) נקבע כי העוררת תשלם עבור  
4 הבניין סכום של 46,000,000 ש"ח, בתוספת מע"מ כדין. עוד צוין באותו סעיף כי סכום  
5 התמורה נקבע על ידי הצדדים לפי החלוקה הבאה: סך של 32,330,000 ש"ח היווה  
6 "תמורה בגין יחידות הדיור" בבניין, ולמעשה, עבור קומות המגורים; ויתרת התמורה,  
7 סך של 13,670,000 ש"ח, שולמה "בגין שטחי המשרדים והמסחר". הצדדים לא ייחסו  
8 בהסכם הרכישה חלק מהתמורה לזכויות הבנייה.
- 9 .4 המחלוקת בערר דנן נוגעת לשיעור מס הרכישה של שתי קומות המגורים. האם שיעורו  
10 הוא 6% כרכישה של בניין או קרקע, או שמא שיעורו הוא שיעור מדורג לפי זכות  
11 במקרקעין שהיא "דירת מגורים", ובענייננו, בשיעור של כ-8% – 10% (בהתאם לסעיף  
12 9(ג1ה) לחוק שהיה בתוקף במועד רכישת הבניין).
- 13 .5 לטענת העוררת, היא רכשה את הבניין במטרה להרוס את המבנה הקיים במגבלות  
14 השימור ולבנותו מחדש בתוספת שלוש קומות חדשות. זאת לצורך השכרה של דירות  
15 נופש. על כן, היא למעשה רכשה קרקע או בניין, ולא דירות מגורים, ויש לחייבה במס  
16 רכישה בהתאם לכך.
- 17 .6 המשיב טוען מנגד כי העוררת רכשה "דירות מגורים" כהגדרתן בחוק ועליה לשלם מס  
18 רכישה בהתאם. עם זאת, המשיב לא חייב את כלל שטח קומות המגורים כדירות  
19 מגורים, אלא רק את השטחים שעל פי ייעודם התכנוני הם דירות מגורים. כך, המשיב  
20 ייחס סך של 24,438,196 ש"ח מסך התמורה לרכישה של זכות בדירת מגורים; ואילו את  
21 התמורה בגין היחידות ששימשו למגורים בניגוד לייעודן התכנוני המאושר, בסך של  
22 7,891,804 ש"ח, סיווג כזכות במקרקעין בשיעור של 6%. יצוין כי בשלב ההשגה לא  
23 הייתה מחלוקת על ייחוס התמורות ושווי השטחים.
- 24 .7 העוררת כופרת בשומת המשיב ומכאן ערר זה.

### טענות העוררת בתמצית

- 25
- 26 .8 נסיבות המקרה חריגות וייחודיות. מדובר בבניין לשימור, דבר אשר מכתוב לוחות  
27 זמנים ארוכים יותר, שאינם בשליטת העוררת, למימוש מטרתה של העוררת – הריסת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המבנה הקיים במגבלות השימור, אובדן זהות הנכס הקיים כ"דירת מגורים" ובנייה  
2 מחדש של הבניין בתוספת שלוש קומות חדשות לצורך השכרה של דירות נופש.  
3 9. ההלכה הפסוקה קבעה כי המועד הרלוונטי לבחינת חבות המס הוא "יום המכירה".  
4 במועד זה יש לבחון האם מדובר ב"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים".  
5 10. החלופה הראשונה, דירה "המשמשת" למגורים, אינה מתקיימת בנסיבות המקרה דנן.  
6 הכוונה היא לשימוש של הרוכש בדירה ביום המכירה. בענייננו, "יום המכירה" הוא יום  
7 חתימת ההסכם. באותו יום לא הייתה לעוררת חזקה במקרקעין ועל כן חלופה זו לא  
8 רלוונטית.  
9 11. החלופה השנייה לבחינת קיומה של "דירת מגורים", דירה "המיועדת לשמש למגורים",  
10 היא הבחינה העיקרית שכן היא שמה דגש על כוונותיו של הרוכש. בפסיקה נקבע כי  
11 משהוכחה כוונת הרוכש להריסת הדירה הקיימת, יש להטיל על הרוכש מס רכישה לפי  
12 שיעור מס הרכישה החל על רכישת קרקע. אין להמתין ולבחון האם הכוונה מתממשת  
13 בפועל ודי בהוכחת כוונתו של הרוכש במועד הרכישה.  
14 12. העוררת רכשה את הבניין על מנת להרוס אותו עד רמת השלד ולבנות בניין חדש שיכלול  
15 קומת קרקע מסחרית ודירות מגורים המיועדות להשכרה לטווח קצר. כוונתה של  
16 העוררת ברורה עוד טרם רכישת הבניין והיא לא נסתרה. השימוש הקיים למגורים הוא  
17 זמני עד להריסת הבניין ואינו מהווה את מטרת הרכישה.  
18 13. יש לדחות את טענת המשיב כאילו השימוש הזמני למגורים גובר על הכוונה  
19 הסובייקטיבית. מדובר בשימוש זמני וארעי שאין בו כדי לשנות את כוונתה המקורית  
20 של העוררת כפי שהוכחה באופן ברור וחד משמעי.  
21 14. לחילופין, הוועדה מתבקשת להפחית מהשומה ולקבוע את שווי דירות המגורים בהתאם  
22 לחוות דעת השמאי ברכישה (נספח 2 לתצהיר פאקטר) ולא בהתאם להחלטת המשיב.  
23 המשיב קבע כי שווי הדירות הוא 24,438,196 ש"ח. לעומת זאת, השמאי קבע כי שווי  
24 הדירות ללא השטחים המיועדים למשרדים ובהתעלם מזכויות הבנייה הוא 17,659,200  
25 ש"ח בלבד.

26 **טענות המשיב בתמצית**

27 15. אין חולק כי קומות המגורים משמשות למגורים מאז רכישת הנכס ועד היום, במשך  
28 למעלה מארבע שנים וחצי. חלופה הזמן מביא למסקנה, כי אין מדובר בשימוש זמני  
29 למגורים. על כן המקרה דנן נופל לגדרי החלופה הראשונה להגדרת "דירת מגורים" –  
30 "דירה המשמשת... למגורים".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

16. בכל הנוגע לחלופה השנייה – "דירה... המיועדת לשמש למגורים", לעמדת המשיב, כוונתה הסובייקטיבית של העוררת היא לעשות בקומות המגורים שימוש למגורים. כמו כן, גם אם כוונתיה של העוררת הן "להרוס" את הנכס, הרי שיש לבחון זאת לאור מה שאירע במציאות, והמסקנה היא כי העוררת משתמשת בקומות המגורים למגורים. מי שרכש דירת מגורים בכוונה להרסה, אולם לא מימש כוונתו זו ובמשך מספר שנים משמשת הדירה למגורים, יהיה עליו לשלם מס לפי המצב העובדתי בפועל.
17. מאחר שמדובר במבנה לשימור, העוררת אינה יכולה להרסו כליל. המדיניות המשפטית הראויה והרצויה היא שרק הריסה מוחלטת של בניין תוביל לסיווגו כקרקע. קביעת קו גבול אחר, סופה להביא למחלוקות בשאלה אימתני נכס ייחשב כ"הרוס".
18. ביחס לטענת העוררת, אשר לשיעור המס שבו חייב המשיב שטח המשמש למגורים שיעודו התכנוני הוא שימוש משרדי, המשיב מדגיש כי הוא לא מיסה יחידות אלו כזכות בדירת מגורים, אלא כזכות בקרקע בשיעור של 6%. העוררת מושתקת מלטעון כי יש להסתמך על חוות דעת השמאי, שעה שהיא עצמה סטתה ממנה בהסכם הרכישה, וגם בהשגתה היא לא טענה אחרת.

### דיון

19. החוק והתקנות מבחינים בין מס הרכישה המוטל על רכישת נכס שהוא "דירת מגורים", שהוא מס רכישה בשיעור מדורג ומשתנה, לעיתים גבוה ולעיתים נמוך, ובענייננו, בשיעורים של 8% – 10%; ובין מס הרכישה המוטל על נכס שאינו "דירת מגורים", עליו מוטל מס רכישה בשיעור אחיד של 6%. בהתאם, מחלוקות רבות מתעוררות בין רוכשים ובין המשיב ביחס לסיווג הזכות הנרכשת.
20. סעיף 9(ג) לחוק קובע כי "דירת מגורים" לצורך מס רכישה היא, בין היתר, "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים".
21. ההלכה הפסוקה התמקדה בעיקר בחלופה השנייה, של דירה "המיועדת לשמש למגורים". בהקשר לאותה חלופה נקבע, כי על מנת להגיע למסקנה האם נרכשה דירת מגורים, יש לבחון שני היבטים: אובייקטיבי וסובייקטיבי. מבחינה אובייקטיבית, האם הדירה היא דירת מגורים מבחינת טיבה, ומבחינה סובייקטיבית, האם הרוכש מתכוון שיעשה בה שימוש למגורים.
22. בענייננו, אין מחלוקת כי מבחינה אובייקטיבית נרכשו דירות מגורים (למעט החלק שמועד על פי ההיתרים למשרדים, אליו אתייחס בהמשך). הסוגיה העומדת לפתחנו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 היא אפוא מהי כוונתה הסובייקטיבית של העוררת – האם לרכוש דירות מגורים או  
2 שמא קרקע או בניין. אקדים ואציין כי לדידי העוררת התכוונה לרכוש דירות מגורים,  
3 ועל כן יש לדחות את הערר.
- 4 23. העוררת טוענת כי היא רכשה את הבניין על מנת להרסו ולבנותו מחדש מרמת השלד,  
5 מבלי ליחס חשיבות לדירות הקיימות. ואכן, אני מקבלת את טענת העוררת כי היא  
6 תכננה להרוס חלקים נרחבים מן הבניין ולבנות בו דירות שישמשו לדירות נופש. במובן  
7 זה, נכונה אני להניח כי במצב היפותטי שבו היתר ההריסה והבנייה היה ניתן לה באופן  
8 מיידי, היא הייתה פועלת על פי תוכניתה האמורה והייתה הורסת חלק מן הבניין  
9 ומנצלת את זכויות הבנייה, מבלי ליחס חשיבות לדירות המגורים שרכשה.
- 10 24. עם זאת, עדיין אין בידי לקבל את הערר. שכן, המצב התכנוני בישראל, ביחוד כאשר  
11 מדובר במבנה לשימור, אינו כאותו מצב היפותטי. בענייננו, העוררת הייתה מודעת היטב  
12 לכך שייקח זמן רב עד להריסת הבניין – כחמש-שש שנים רק עד להוצאת היתר הבנייה  
13 (סעיף 30 לתצהיר פאקטר וסעיף 23 לתצהיר ספיר). לא יכולה להיות גם מחלוקת כי  
14 לדירות המגורים היה ערך אובייקטיבי משמעותי בעת רכישת הבניין (וראו למשל את  
15 הערכת שווי השמאי בנספח 2 לתצהיר פאקטר ואת תמחורן השונה והגבוה יותר של  
16 יחידות הדיור בהסכם הרכישה, נספח 3 לתצהיר פאקטר); ושהעוררת המשיכה להשכיר  
17 את הדירות ברווח שנתי של כמיליון ש"ח ויותר, המהווה תשואה של 2%-2.5% (עמ' 11,  
18 ש' 1 – 10 לפרוטוקול).
- 19 25. בנסיבות הללו, העוררת – שהייתה מודעת היטב לערך הכלכלי של הדירות ולזמן הרב  
20 שייקח להוצאת הפרויקט לפועל – ידעה במועד הרכישה כי עד למועד ההריסה היא  
21 תשתמש בדירות כדירות מגורים, תוך הפקת רווחים בסך מיליוני ש"ח. לפיכך, לצד  
22 כוונתה הסובייקטיבית להרוס את הבניין, העוררת גם התכוונה להמשיך ולהשכיר את  
23 הדירות כדירות מגורים, והיא פעלה על פי כוונתה זו. במילים אחרות, העוררת רכשה  
24 דירות מגורים, עם כוונה סובייקטיבית להמשיך להשתמש בהן כדירות מגורים לזמן  
25 משמעותי, גם אם לא בלתי מוגבל.
- 26 26. חיזוק למסקנתי ניתן למצוא בפרויקט מקביל שהקימה העוררת, ברחוב אלנבי 103 בתל  
27 אביב. מדובר בפרויקט דומה, ששימש דוגמה להתנהלות ולמשך הזמן הנדרש להוצאת  
28 ההיתר ("אלנבי 103 היא הקופי פייסט", עמ' 14, ש' 14 לפרוטוקול). באותו מקרה,  
29 הוצאת ההיתר ארכה כשש שנים, משנת 2013 ועד שנת 2019 (סעיף 30 לתצהיר פאקטר).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 כך שלא יכולה להיות מחלוקת כי העוררת ציפתה להתארכות ההליכים, והיא התכוונה  
2 להשכיר את הדירות במשך אותו הזמן.
- 3 27. בנקודה זו, אציין כי אינני מקבלת את האמור בסעיף 35 לתצהיר פאקטר כי לעוררת  
4 "אין עניין ביחידות הקיימות כיום כפי שהן והיא אדישה לשימוש הנעשה בהן".  
5 השכרת יחידות הדיור משך שנים רבות, שחלקן משמשות בניגוד להיתר ושלא על פי דין,  
6 תוך עשיית רווח כלכלי מכובד, אינה מתיישבת עם אדישות. לעוררת היה חשוב להמשיך  
7 ולהשכיר את הדירות למגורים, אף בניגוד להיתר. אם אכן היה מוכח לי כי העוררת  
8 הייתה אדישה למגורים, למשל אם היא לא הייתה מאריכה את חוזי השכירות הקיימים  
9 לדיירים או פועלת להריסת הבניין בהקדם, היה מקום לקבל את הערר. אך זהו אינו  
10 המקרה. יצוין כי העוררת לא צרפה תיעוד המלמד על ניסיון מצידה לקדם את הריסת  
11 הבניין, תוך עמידה בדרישות השימור, וגם בכך יש ללמד כי כוונתה הסובייקטיבית  
12 הייתה לעשות בנכס שימוש למגורים. וראו הדברים מתוך חקירתו של נציג העוררת, מר  
13 פאקטר (עמ' 10, ש' 19 – 28 לפרוטוקול):
- 14 "עו"ד טהרני: הבנתי, אתה מסכים איתי שזה פרויקטים שמין הסתם, בניין  
15 לשימור, אתה מביא בחשבון שזה ייקח הרבה זמן.  
16 העד, מר פאקטור: כן.  
17 עו"ד טהרני: ויש לך הכוונה, אני מניח, לנצל באופן מיטבי את הבניין מבחינה  
18 כלכלית.  
19 העד, מר פאקטור: זה הולך ומתארך, כלומר, אני אומר הרבה זמן, פעם, מה שהיה  
20 פעם, הוא לא היום, זה כל הזמן הולך ומתארך במהלך השנים.  
21 עו"ד טהרני: לא, זה אני מבין, אני אומר, בתקופת הביניים, אתה מעוניין אבל לנצל  
22 את הנכס מבחינה כלכלית.  
23 העד, מר פאקטור: התכנון הוא שזה ייקח כמה שפחות, אז אין לי עניין בזה, אבל  
24 ככל שמתארך הזמן, אם יש הכנסה, למה שלא תהיה הכנסה, כאילו מה, אני אזרוק  
25 אותה?".
- 26 28. יפים לענייננו דברי חברי, כב' השופט קירש, בגדרי ו"ע (מינהליים ת"א) 17-06-1576 קטן  
27 נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (9.9.2019) (להלן: "עניין קטן"):
- 28 "לטעמי אין להסיק מן הנסיבות כי העוררות לא רכשו, מבחינתן, חלק מדירת  
29 מגורים קיימת (לרבות זכויות בנייה). אמנם ההלכה הפסוקה מחייבת, בין השאר,  
30 יישום מבחן סובייקטיבי בנוגע למס רכישה, אולם לדעתי לא מונח בפני הוועדה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו'ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 בסיס לקביעה כי במקרה דנן הדירה לא 'עניינה' את העוררות. לעיתים רכישת בית  
2 מגורים קיים נעשית גם עם מבט לעתיד (לניצול החלקה באופן אחר) והדבר איננו  
3 מביא בהכרח למסקנה כי בהווה הממכר איננו 'דירת מגורים'. הרי בערר זה עצמו  
4 הודגש – אגב הדיון בהיקף הזכויות שהיו בידי העורר – כי טרם התקבל היתר  
5 בנייה וכי הוצאת תכנית ההריסה אל הפועל הייתה עוד חזון למועד. אם כך, נראה  
6 כי הצד השני של אותו מטבע הוא כי בהווה העוררות רכשו דירת מגורים".
- 7 29. בכלל, קשה להלום שהמערערת תשתמש בדירות בפועל כדירות מגורים ותפיק מהן רווח  
8 כלכלי משמעותי לזמן ממושך בסכום מצטבר של מיליוני ש"ח, ועדיין תמוסה כאילו  
9 היא רכשה קרקע.
- 10 30. בנקודה זו אציין, כי לשיטתי יש לדחות את הערר גם מכיוון שנסיבות העניין מקיימות  
11 את החלופה הראשונה לבחינת דירת מגורים – "דירה המשמשת... למגורים". הדירות  
12 שימשו והמשיכו לשמש למגורים בפועל במועד הרכישה. אינני סבורה כי יש לצמצם את  
13 החלופה הראשונה – המונח "משמשת" למגורים – דווקא למצב בו הרוכש הוא זה  
14 שהתגורר בדירה עובר לרכישתה (בניגוד לאשר נקבע בגדרי ע"ש (מחוזי ת"א) 140/99  
15 לין-ביכלר משאבי אנוש בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין מרכז, פ"ד כח 347 (2001)).  
16 להשקפתי, "משמשת" יכול לכלול כל מצב בו הדירה שימשה וממשיכה לשמש למגורים  
17 מבחינה אובייקטיבית, ללא הכרח כי דווקא הרוכש הוא שהתגורר בה קודם. לכאורה,  
18 מבחינה תכליתית, ביחס לשאלה האם מדובר בדירת ש"משמשת" מגורים, אין כל הבדל  
19 אם דווקא הרוכש הוא שהתגורר בדירה וממשיך להתגורר בה, או דייר אחר.
- 20 31. נוסף על החלופה השנייה, שמהותה היא כוונה עתידית סובייקטיבית של הרוכש,  
21 המחוקק מצא לנכון לבחון גם חלופה מעשית אובייקטיבית – האם הדירה משמשת  
22 הלכה למעשה למגורים. המובן הפשוט של ההגדרה "דירה המשמשת או המיועדת  
23 לשמש למגורים" הוא דירה שמשמשים בה בהווה, בפועל, למגורים, ואם לא  
24 משתמשים בה, אז מתכוונים להשתמש בה בעתיד. בכלל, בבחינה האם מדובר ב"דירת  
25 מגורים", הדגש לדידי צריך להיות על החלופה הראשונה, שהיא השכיחה  
26 והאינטואיטיבית יותר, ולא על החלופה השנייה, אשר באה לרבות על הראשונה במקרים  
27 מסוימים. כך גם תגבר הוודאות ויפחת הצורך "לבחון כליות ולב".
- 28 32. אשר לחשש שעלול להתעורר מאותם מקרים, בהם הרוכש ימשיך להשתמש בדירה  
29 למגורים אך על מנת לקבל מס מופחת בגין דירת מגורים ומיד לאחר מכן יהרוס את  
30 הדירה, הרי שמדובר בעסקה מלאכותית (סעיף 84 לחוק) ויש להתמודד עם תכנוני מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 מעין אלו בדרך זו. אף ייתכן גם כי מגורים שכאלו כלל לא יחשבו מלכתחילה כמגורים,  
2 בהתאם למבחנים שנקבעו בגדרי ע"א 4299/11 גיצלטר נ' רשות המיסים - מנהל מס  
3 שבח מקרקעין, פסי' 20 – 22 (21.1.2014).
- 4 33. מסקנה זו גם עולה בקנה אחד עם ההלכה שנקבעה בגדרי ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל  
5 מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386 (1987) (להלן: "עניין פרידמן"). באותו מקרה הדירה  
6 לא שימשה בפועל למגורים, ועל כן נבחנה הכוונה העתידית הסובייקטיבית במסגרת  
7 החלופה השנייה. אולם כאשר הדירה משמשת למגורים, די בחלופה אובייקטיבית זו על  
8 מנת לקיים את ההגדרה. וראו והשוו ע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף  
9 חברה לייזום פרוייטקים 1998 בע"מ, פסי' 9 – 10 (10.8.2006) (ההדגשות שלי – י"ס):
- 10 "אין חולק על כך שהשאלה האם יחידות המגורים והשטחים הנלווים אליהם  
11 עונים להגדרת המונח 'דירת מגורים' שבסעיף 9(ג) לחוק, צריכה להיבחן הן על פי  
12 המבחן האובייקטיבי (התאמתן של היחידות לשמש למגורים) והן על פי המבחן  
13 הסובייקטיבי (השימוש בפועל או ייעודן לשימוש למגורים על פי כוונת הצדדים)...  
14 אשר להתקיימותו של המבחן הסובייקטיבי במקרה שלפנינו. מבחן זה בוחן כאמור  
15 את השימוש בפועל הנעשה בדירה במועד ביצוע העסקה או את הכוונה לייעד אותה  
16 לשימוש למגורים בעתיד".
- 17 34. לא בכדי, גם במסגרת ו"ע (מינהליים ת"א) 58675-09-14 פריאנטה נ' מנהל מיסוי  
18 מקרקעין תל אביב (28.2.2016) (להלן: "עניין פריאנטה"), הייתה משמעות לכך שהדירה  
19 לא שימשה בפועל למגורים, על מנת לקבוע כי לא נרכשה דירת מגורים (כן ראו למשל,  
20 ו"ע (מינהליים חי') 25210-02-21 בן עוז נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסי' 46  
21 ((26.6.2023)).
- 22 35. בצד הדברים האלה, המשיב מתבקש לקחת לתשומת לבו פסק דין זה. המשיב טוען  
23 לאורך שנים, כי כוונת הריסה משמעה רכישת קרקע, מבלי להתחשב במגורים בפועל  
24 במקום (למשל, ו"ע (מינהליים מרכז) 6584-05-21 דביר נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז,  
25 פסי' 30 (21.2.2023); ו"ע (מינהליים חי') 18942-06-15 הרצברון נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
26 חיפה, פסי' 58 (4.5.2017); ו"ע (מינהליים י-ם) 9750-12-11 נס נ' מנהל מיסוי מקרקעין  
27 מחוז ירושלים, פסי' 11 (3.10.2012)). לעומת זאת, בענייננו, המשיב שם דגש דווקא על  
28 המגורים בפועל. יובהר, כי יהא על המשיב להמשיך ולצעוד באופן עקבי ושיטתי עם קו  
29 טענתו זה. לדידי, על מנת שזכות במקרקעין תיחשב כ"דירת מגורים" יש לבחון אם היו







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 מגורים כנים ובתום לב בדירה המתאימה לשמש למגורים, ודי בכך לקיים את המשמעות  
2 האובייקטיבית של "משמשת" למגורים.
- 3 36. על זאת יש להוסיף כי מחומר הראיות שהוצג בפניי, לא השתכנעתי כי דירות המגורים  
4 יאבדו בהכרח מצביוןן כדירות מגורים, גם תחת כוונת ההריסה והבנייה המתוכננת.  
5 בתשריטים של קומות המגורים שצורפו (נספח 14 לתצהיר פאקטר), מסומנים בצהוב  
6 החלקים שיהרסו בקומות המגורים, ומדובר בחלקים קטנים יחסית מתוך כלל הדירות.  
7 גם אם חלקים מסוימים בדירות יהרסו וייבנו קירות פנימיים, לא הוכח כי הדירות  
8 יאבדו מזהותן כדירות, וכי הדבר לא יוצא מגדר "שיפוץ", וראו עמ' 7, ש' 11 – 18  
9 לפרוטוקול:
- 10 "עו"ד טהרני: זה שיש בנייה חדשה, אני לא חלקתי על זה, אבל אם אני מסתכל  
11 פה, כתוב אלמנטים להריסה,  
12 העד, מר ספיר: הכל הריסה, אתה רואה את כל הצהוב?  
13 עו"ד טהרני: לא, אז זה בדיוק מה שאני אומר, אתה מסתכל פה, היחס של הצהוב  
14 הוא לא כל כך גדול.  
15 העד, מר ספיר: מה לא גדול, צהוב, צהוב, צהוב, כל המחיצות פנים,  
16 עו"ד טהרני: זה לא כל המחיצות פנים, יש לך פה את האפור הזה.  
17 העד, מר ספיר: אין בינינו ויכוח, זה התוכנית".
- 18 37. כמו כן, היתר הבנייה שהתבקש מעיריית תל אביב התבקש לדירות מגורים. כאשר נשאל  
19 על כך נציג העוררת, מר פאקטר הוא טען כי "זה נותן גמישות יותר" (עמ' 14, ש' 19  
20 לפרוטוקול). כלומר, גם מבחינת ייעוד הדירות שייבנו, אין זה ברור כי הן ישמשו אך  
21 למלונאות.
- 22 38. מכלל האמור עולה כי העוררת רכשה דירות מגורים שהמשיכו להתגורר בהן לפרק זמן  
23 ממושך, שיעברו שיפוץ אך לא יאבדו בהכרח את צביוןן כדירות מגורים, ואשר יישארו  
24 דירות מגורים, למצער, על פי המהות התכנונית. במצב עניינים זה, אין בידי לקבל את  
25 הערר.
- 26 39. בהקשר זה אציין, כי אומנם העובדה שהעוררת רכשה מבנה לשימור הערימה קשיים  
27 בהקשר של היתרי הבנייה והריסת הבניין, ובהתאם של שיעור מס הרכישה, אולם  
28 לעוררת גם יתרון כלכלי בכך שהיא רכשה בניין לשימור, שלא ניתן להרסו לחלוטין. וראו  
29 דבריו של מר פאקטר בחקירתו: "יש לזה את הכלכלה שלו, יש היגיון בכלכלה של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הבניינים לשימור, שהעבודה היא הרבה יותר קשה, אבל גם התמורה היא יותר  
2 משתלמת בסוף" (עמ' 9, ש' 13 – 14 לפרוטוקול. כן ראו עמ' 4, ש' 5 – 9 לפרוטוקול).  
3 כלומר, ייתכן כי העוררת מפסידה אלמנטים מסוימים בעצם העובדה שרכשה מבנה  
4 לשימור, אולם בסופו של דבר, מבנה שכזה שווה יותר, דווקא בגלל אותה המשכיות  
5 והעובדה שלא ניתן להרסו. במילים אחרות, לעוררת רווח דווקא מהעובדה שלא מדובר  
6 ברכישת "קרקע" חשופה.
- 7 40. בכל הנוגע לטענת העוררת בדבר ייחוס השטחים וקביעת שווי דירות המגורים, העוררת  
8 צודקת בטענתה העקרונית כי אין להטיל מס של "דירות מגורים" על שטחים שאינם  
9 מיועדים למגורים. שכן, לא מדובר בדירות מגורים מבחינה אובייקטיבית. אולם נראה  
10 שהמשיב פעל בהתאם.
- 11 41. המשיב ייחס לכלל דירות המגורים שווי של 32,330,000 ש"ח, בהתאם לשווי שקבעו  
12 הצדדים בהסכם הרכישה. עם זאת, המשיב מיסה את העוררת במס של דירות מגורים  
13 אך על שווי של 24,438,196 ש"ח; ואילו ההפרש מוסה לפי שיעור מס של 6%, עקב אי-  
14 התאמתן של הדירות למגורים מבחינת ייעודן. לו המשיב היה ממסה כדירות מגורים גם  
15 את שטחי המשרדים שמשמשים כדירות, הרי שהוא היה מחייב את כלל הסכום של  
16 32,330,000 ש"ח לפי שיעורי מס של דירות, ולא רק כ-24 מיליון ש"ח.
- 17 42. העוררת טוענת למעשה כנגד השווי למ"ר למגורים שקבע המשיב, ולא כנגד הכללת  
18 שטחי המשרדים בשטחי דירות המגורים. אולם טענה בדבר תמחור השווי למגורים לא  
19 עלתה בהשגה ולא הובררה די הצורך בהליך. שעה שהטענה לא עלתה בהשגה, המשיב  
20 לא הגיש חוות דעת נגדית לחוות דעת השמאי, השמאי לא הוזמן להיחקר על חוות דעתו  
21 ואין די נתונים בפנינו כדי לקבוע מהו השווי הנכון למ"ר. לכאורה, השווי שקבע המשיב  
22 נקבע על פי סעיף 8.1 להסכם הרכישה, ומשכך הוא שווי ראוי שמשקף את השווי שראו  
23 הצדדים בעת ביצוע העסקה.
- 24 43. מכל מקום, אין מחלוקת אמיתית בין הצדדים בעניין אי-חיוב שטחי המשרדים כדירות  
25 מגורים, וככל שהעוררת תציג תחשיב למשיב לפיו הוא טעה בהכללת השטחים (בשונה  
26 מתמחור השווי למ"ר), המשיב כבר נתן הסכמתו לפעול בהתאם (עמ' 24, ש' 4 – 5  
27 לפרוטוקול).
- 28 44. לפנים משורת הדין, אני סבורה כי גם מבחינת שווי המ"ר למגורים, ולמרות מחדלה של  
29 העוררת מהעלאת הטענה בהשגה, יש מקום שהמשיב ילך כברת דרך כלפיה. המשיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 מודה כי הוא לא מיסה את זכויות הבנייה, אלא אך את השטחים הקיימים בהתאם  
2 לחלוקה בהסכם הרכישה (עמ' 26, ש' 5 לפרוטוקול: "אנחנו לא מיסינו זכויות בנייה,  
3 היא אומרת את זה במפורש..."). ניתן להניח כי המהות הכלכלית האמיתית של הסכם  
4 הרכישה הייתה גם רכישת זכויות הבנייה, על אף שלא נקבע להן שווי במסגרת ההסכם  
5 (וראו סעיפים 11 – 14 לתצהיר פאקטר לפיהם כדאיות הרכישה נבחנה אך בהתאם  
6 לשטחי הבנייה בכללותם, לרבות זכויות הבנייה). ניתן גם להניח כי במקרה הפוך, בו  
7 שיעור המס על זכויות הבנייה היה גבוה יותר משיעור המס על דירות מגורים, המשיב  
8 היה טוען זאת (וראו למשל עניין קטן). על כן, ראוי כי המשיב יבחן טענה זו בחפץ לב,  
9 וינסה להגיע לשווי מ"ר מוסכם שמביא בחשבון כי הסכום של 46,000,000 ש"ח טומן  
10 בחובו גם תשלום עבור זכויות הבנייה.

11 45. לפני סיום אני מצטרפת לקריאה שנקראה עוד לפני כארבעים שנים בעניין פרידמן,  
12 וחוזרת ונקראת על ידי בתי המשפט (למשל, פס' 4 לפסק דינו של כב' השופט קירש בעניין  
13 פריאנטה) כי המחוקק יכונן מבחן אובייקטיבי בלעדי, שאינו דורש מבית המשפט  
14 "לבחון כליות ולב" וכוונות עתידיות. זאת בייחוד לאור הפער בין שיעורי המס על "דירת  
15 מגורים" ועל זכות אחרת במקרקעין, פער שמביא "לזגזוג" הולך וגובר בעמדות הצדדים  
16 האם מדובר בקרקע או בדירת מגורים, והכל בהתאם לגובה המס (וראו פס' 10 – 12  
17 לפסק דינו של רו"ח הכהן בעניין פריאנטה).

18 46. לאחר כתיבת חוות דעתי, הובאו בפניי חוות דעתם של חברי הוועדה. אבקש לציין כי  
19 אינני מוצאת לקבוע מסמרות בעניין האמור בסעיף 3 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן  
20 ובעניין האמור בסעיף 2 לחוות דעתו של רו"ח לזר ואותיר את ההכרעה בכך לעת מצוא.

21 47. סיכומם של דברים, אין בידי לקבל את הערר. עם זאת, שעה שניתן למצוא תימוכין  
22 לעמדת העוררת, ביחס למשמעות המגורים בפועל, בפסיקת ועדות הערר, אין צו  
23 להוצאות.

24

25

### רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

26 קראתי בעיון רב את חוות דעתה המלומדת של חברתי כב' יו"ר הוועדה ואני מצטרף לדעתה,  
27 לאחר התלבטות לא קלה, שדין הערר להידחות ללא צו להוצאות ואנמק:

28 1. כפי שהזכירה חברתי, נסיבות המקרה דגן חריגות ומיוחדות. המדובר ברכישת בניין  
29 שלם, המיועד לשימור קל, הכולל יחידות מסחר, משרדים, יחידות מגורים (21 יחידות





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 שפוצלו ללא היתר) וזכויות בניה לבניית 3 קומות נוספות. זאת בתמורה כוללת של 46  
2 מיליון שקלים, כאשר 32.33 מיליון שקלים יוחסו (בהסכם המכר) לדירות המגורים  
3 והיתרה (13.67 מיליון שקלים) ליחידות המסחר והשירותים. אין בהסכם המכר כל  
4 ייחוס לתמורה בשל זכויות הבנייה הנוספות.
- 5 2. בעניין **שערי כרמיאל בע"מ** (ו"ע 12-66-32738-ניתן ביום 11.7.2014 ועמ"מ 5920-14 -  
6 ניתן ביום 1.9.2016) נידון המקרה של רכישת 3 בניינים הכוללים 362 יחידות דירות  
7 מגורים כמקבץ דיור ושם התעוררה השאלה: האם הרוכשת (המערערת) רכשה מספר  
8 רב של דירות מגורים (ואז יחול מס רכישה החל על רכישת דירת מגורים), או שמא  
9 רכשה המערערת 3 מבנים המהווים יחד מקבץ דיור (ואז יחול מס רכישה החל על בניין-  
10 זכות אחרת במקרקעין). ועדת הערר, ובעקבותיה גם בית המשפט העליון, קבעו כי יש  
11 להכריע בשאלה זו לפי 2 מבחנים מצטברים. הראשון: אומד דעתם של הצדדים בעת  
12 ביצוע העסקה- האם התכוונו לרכוש מקבץ דירות כמכלול או שמא רכישת קבוצה של  
13 נכסים פרטניים, והשני: טיבו של הנכס - האם ניתן לפצל את הנכס ולמכור חלק  
14 מהדירות או להשכיר חלק מהן ברכישה של 362 דירות נפרדות שלא לפי הוראות משרד  
15 הקליטה. בית המשפט קבע, כי בהינתן מאפייניה הייחודיים של הזכות במקרקעין  
16 שנמכרה למערערת, תוך בחינת התוכן הכלכלי והמהות הכלכלית האמיתית של העסקה,  
17 שהמדובר ברכישה של בניין-מקבץ דיור אחד שלם כמכלול ולא ברכישת 362 דירות  
18 מגורים ולכן יחול מס רכישה החל על רכישת בניין.
- 19 3. אומנם, במקרה דנן נראה שלא מתקיים המבחן השני של טיב הנכס (כבמקרה של שערי  
20 כרמיאל), אך לדעתי גם המבחן הראשון עשוי לעמוד בפני עצמו, גם במקרה ואין המדובר  
21 במקבץ דיור, כאשר בית המשפט ישתכנע שאכן התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של  
22 העסקה הינו רכישת בניין שלם כמכלול אחד ולא של רכישת נכסים פרטניים (וראו  
23 בעניין זה את דברי המלומדים אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם על מיסוי מקרקעין  
24 בעמוד 1077). לכאורה, המקרה דנן, עשוי לחסות תחת המבחן של רכישת בניין שלם  
25 כמכלול אחד היות ואין חלוקה פרטנית של התמורה לפי כל יחידה ויחידה של השטח  
26 המסחרי, שטח המשרדים, דירות המגורים, על כל יחידה ויחידה, וזכויות הבניה  
27 הנוספות. אמרתי "לכאורה" שכן, נושא זה לא הועלה ע"י המערערת לא בשלב ההשגה,  
28 לא בשלב כתב הערר וגם לא בשלב הסיכומים. נושא זה הועלה במהלך דיון ההוכחות  
29 ביום 8.4.24 אך לא זכה לכל התייחסות מצד ב"כ העוררת (ראה עמודים 34-35  
30 לפרוטוקול הדיון). רוצה לומר, לו הייתה העוררת מרימה את הנטל והייתה משכנעת את  
31 הוועדה על נחיצותו של רכישת הבניין כמכלול שלם ושאכן התוכן הכלכלי האמיתי של





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 36235-01-23 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 העסקה הינו רכישת הבניין כמכלול שלם על כל יחידותיו מבלי לעשות חלוקה פרטנית  
2 של היחידות השונות, יתכן והערר היה מתקבל והיה מוטל מס רכישה לפי שיעור מס  
3 הרכישה החל על רכישת בניין כמכלול אחד, אך כאמור לעיל העוררת לא הרימה נטל  
4 זה.
- 5 4. באשר לטענות העוררת, כי למעשה רכשה קרקע וכי הדירות לא עניינו אותה (המבחן  
6 הסובייקטיבי): אני מסכים עם קביעותיה של חברתי, שקשה להלום שתקופה ארוכה  
7 מאוד המערערת תשתמש בפועל בדירות כדירות מגורים ותשכיר אותן לזמן ממושך  
8 מאוד ועדיין תמוסה כאילו רכשה קרקע על אף שהדירות לא עניינו אותה. לא זו אף זו,  
9 גם אם חלקים מסויימים בדירות ייהרסו וייבנו קירות פנימיים חדשים לא הוכח כי  
10 הדירות יאבדו מזהותן כדירות מגורים וכי הדבר לא ייצא מגדר "שיפוץ" (גם אם  
11 המדובר בשיפוץ מהותי), זאת בדומה לתמ"א 381 - בניה לפי תכנית חיזוק שלא בדרך  
12 של הריסה שגם שם דירות המגורים לא מאבדות את צביון כדירות מגורים.
- 13 5. אשר על כן אני מצטרף לתוצאה לפיה דין הערר להידחות ללא צו להוצאות.

### רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה

- 14  
15  
16
- 17 1. קראתי את חוות דעתם של חבריי, כבוד יו"ר הוועדה ורו"ח צבי פרידמן, וגם אני מצטרף  
18 לתוצאה לפיה דין הערר להידחות ללא צו להוצאות.
- 19 2. עם זאת, ברצוני להדגיש כי מקובלים עלי בהחלט דבריו של חברי רו"ח צבי פרידמן בכל  
20 הקשור בפסק דין **שערי כרמיאל בע"מ** וגם לדעתי, אם העוררת הייתה מוכיחה כי אכן  
21 כוונת הצדדים היתה לרכוש "בניין" שלם כמקשה, ללא הפרדה בין מרכיביו השונים,  
22 יתכן והיה מקום לקבל את הערר.

23  
24 לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.

25  
26  
27  
28  
29





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 אוקטובר 2024

ו"ע 23-01-36235 אחוזת אלנבי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13

ניתן היום, כ"ח אלול תשפ"ד, 01 אוקטובר 2024, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

