



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.
שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הועדה

רו"ח צבי פרידמן – חבר

רו"ח יהושע בליצקי – חבר

חן קרסני
ע"י ב"כ עו"ד שי אביטן אדם

העורר

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד שירה פרלא
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח:

פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן בשומת מס רכישה שהוציא המשיב לעורר בגין רכישת דירה כרכישה "זכות אחרת במקרקעין" שאינה דירת מגורים, היות והמדובר, כך לטענת המשיב, ברכישה "דירת מעטפת" (טרם תיקון מס' 101 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1993 (להלן-"החוק" וואו "חוק מיסוי מקרקעין") אשר קבע כי גם דירת מעטפת תיחשב כדירת מגורים, לעניין מס רכישה, החל מיום 1.1.2024.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

יצוין כי שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת "זכות אחרת במקרקעין" הינו 6%, ואילו שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת דירת מגורים יחידה הינו בשיעור מדורג שחלקו 0%, חלקו 3.5% וחלקו 5%, ולגבי דירת מגורים שאינה יחידה 8% - 10%.

העובדות הרלוונטיות

2. ביום 25.4.2021 רכש מר חן קרסני (העורר) זכות במקרקעין הידועה כחלק מחלקה 74 בגוש 7073 בקומה עשירית בבניין של בית מגורים המהווה חלק מפרויקט חסידי אומות עולם ביפו (להלן: "הדירה"), אשר נבנה על ידי המוכרת - חברת עם הפנים ליפו בע"מ (להלן-"המוכרת" ו"או"הקבלן"), בתמורה של 4,400,000 ש"ח.

3. ביום 13.5.2021 הגיש העורר הצהרה על רכישת הדירה, ובמסגרת השומה העצמית ביקש כי מס הרכישה יחושב בהתאם לשיעורי המס החלים בשל רכישת דירת מגורים יחידה, תוך שהוא מתחייב למכור דירה אחרת שבבעלותו במסגרת המועדים הקבועים בחוק.

4. בהסכם המכר (נספח 2 להצהרת המשיב) נאמר, בין היתר;

4.1 בסעיף ההגדרות (סעיף 1.3):

"הדירה"/"דירת המעטפת" – שטח המיועד לדירת מגורים לאחר שיוכשר לכך ע"י הרוכש, בעצמו, באחריותו ועל חשבונו והמצוי במועד חתימת הסכם זה ברמת "מעטפת", דירה מס' 39 בבנין ג'.... הכול במצבה AS IS ביום החתימה על הסכם זה, וכמפורט בתוכניות המהוות חלק מנספח א' להסכם זה".

4.2 בסעיף 5:

"היזם ישלים את בניית דירת המעטפת, ובכפוף למילוי התחייבויות הרוכש לפי הסכם זה, ימסור את החזקה בדירת המעטפת לרוכש במועד המסירה במצבה AS IS נכון ליום חתימת הסכם זה כשהיא בנויה ברמת "מעטפת" (דהיינו, ללא גמר או חלוקה פנימית והכל עפ"י התוכניות והמפרט המצורפים מנספח א' להסכם זה), כשהיא פנויה מכל אדם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

וחפץ.... באחריות הרוכש לבצע בעצמו, באחריותו ועל חשבוננו את מלוא העבודות הנדרשות בדירת המעטפת עד להשלמת בנייתה לרמת גמר מלא לצורך מגורים...".

4.3 בסעיף 4.8 :

"הרוכש מצהיר כי ידוע לו שהחברה תהיה פטורה מביצוע כל העבודות להשמשת דירת המעטפת לדירת מגורים וכי עבודות אלו ייעשו ע"י הרוכש בעצמו...".

4.4 בסעיף 6.2 :

"כל השינויים והתוספות שיבוצעו ע"י הרוכש בדירת המעטפת והתאמתה למגורים יבוצעו רק לאחר מסירת דירת המעטפת לידי הרוכש....מבלי שהחברה תהיה אחראית באופן כלשהו לביצועם...".

4.5 במפרט הטכני (נספח לחוזה) - מפרט לדירת 109 מ"ר - נעשו תיקונים האמורים לשקף את האמור בחוזה המכר שהמדובר ב"דירת מעטפת", כגון בסעיף 3 למפרט הטכני בתיאור הדירה נמחק "חדר דוור", נמחק "2 חדרי שינה", נמחק "פינת אוכל" וכו'.

לגבי ריצוף ותקרת הדירה נקבע: "תקרת הדירה – בטון חשוף ובדירה ישנו ריצוף בגובה 3- ס"מ כהכנה לריצוף עתידי... ריצוף: גרניט פורצלן – בגובה 3- כהכנה לריצוף עתידי".

לגבי "אריחי קרמיקה", נרשם "ללא", תוך מחיקה של עבודות קרמיקה. גם לגבי ארון מטבח נרשם "ללא", ועוד.

5. בתאריך 7.11.2021 ועל יסוד הסכם המכר, החליט המשיב שלא לקבל את הצהרת העורר ולסווג את הדירה שנרכשה כ"זכות אחרת במקרקעין" שאינה "דירת מגורים" ולחייב את העורר במס רכישה שלא בהתאם לשיעורי מס הרכישה המוטבים החלים ברכישת דירת מגורים יחידה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העורר לא הסכים עם הסיווג האמור לעיל וביום 17.11.2021 הגיש השגה אשר נדחתה ע"י המשיב. ביום- 15.8.2022 ניתנה החלטה בהשגה, לפיה יש לסווג את הדירה שנרכשה, לצורכי מס רכישה, לא כ"דירת מגורים, אלא כ"זכות אחרת במקרקעין" (החייבת ב- 6% מס רכישה).

6. מכאן הערר שבפנינו.

7. ביום 2.5.2024 התקיים דיון הוכחות בערר דנן ובו העידו העורר – מר חן קרסני, אבי העורר – מר גדעון קרסני שפעל בשמו של בנו לרכישת הדירה ומר שלומי צברי מטעם המשיב.

סלע המחלוקת

8. סלע המחלוקת הוא אופן סיווג הדירה שרכש העורר לעניין החבות במס רכישה - האם כ"זכות אחרת במקרקעין" שאינה דירת מגורים – כטענת המשיב היות והעורר רכש "דירת מעטפת" שבנייתה טרם הסתיימה (לפני תיקון מס' 101 לחוק), או שמא המדובר ברכישת "דירת מגורים", כטענת העורר, הזכאית לשיעורי מס הרכישה המוטבים החלים על רכישת דירת מגורים יחידה.

עמדת העורר (בתמצית)

9. לטענת העורר, עפ"י העובדות לאשורן, הדירה כפי שנמכרה לעורר, כפי שהיא נמסרה לעורר וכפי שעולה מהתחייבות החברה המוכרת בהסכם המכר – הולמת בכל תבחין מוכר אשר נקבע בפסיקה להגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (ובמקרה דנן – דירת מגורים יחידה).

ומוסיף וטוען העורר שהמשיב מבקש להיתלות בכותרת הסכם המכר ולהתעלם ממהותו, כותרת אשר נקבעה ע"י החברה המוכרת משיקוליה ללא מעורבות העורר, תוך עצימת עיניים של המשיב ולהתעלמות ממהות ההתחייבויות וממצבה הפיזי של הדירה שכפי שהיא נמכרה לרוכש ע"י החברה המוכרת. לטענת העורר, כפי שעולה משלל הראיות אשר הונחו בפני הועדה, הדירה כמפורט בהסכם המכר היא דירת מגורים כדבעי. העורר חוזר וטוען כי האמור בחוזה המכר על "דירת מעטפת" נרשם על ידי הקבלן ושעליו הקונה נדרש לחתום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

10. לטענת העורר, אין מחלוקת כי בכל פתחי החוץ של הדירה היו מותקנים חלונות מזוגגות, תריסים חשמליים ודלתות. אין מחלוקת שכל משטחי הדירה היו מרוצפים, אין מחלוקת כי בדירה היה בנוי ממ"ד (כולל דלת, חלון ומסנן אויר תקני). אין חולק על כך שחלק מהקירות והמחיצות היו מטויחים וחלקם היה מצופה תקרת גבס חלף טיח... אין מחלוקת שהדירה הייתה מחוברת לדוד שמש, אין מחלוקת על כך שבדירה לא היו מותקנים ארונות מטבח ומשטח עבודה וחלק מקירות הדירה ותקרת הדירה לא היו מחופים בחיפוי גמר.

לפיכך, לדעת העורר, בראי החוק ופסיקה, בכל תבחין מוכר, הדירה אשר נרכשה ע"י העורר הינה דירת מגורים לעניין החיוב במס רכישה.

11. לתמיכה בעמדתו מפנה העורר את הוועדה למספר פסקי דין, וביניהם ע"א 6107/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' נירה מעין, ניתן ביום 19.7.2022; ו"ע (חיפה) 14-12-20028 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ניתן ביום 11.6.2018; ע"א 03/2170 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 12.9.2004.

12. העורר מתייחס בקצרה גם לנקודות שעל בסיסן מבקש המשיב לשלול את הדירה כ"דירת מגורים" וטוען כדלקמן:

12.1 חלוקה פנימית: ראשית, אין זה מדויק שבדירה כלל לא היו מחיצות, למשל, הממ"ד היה בנוי כולל דלת וחלון תקניים וכנ"ל גם דלת חדר הרחצה, שנית, סגנון והעדפה אישית הם לפי טעמו של המתבונן ונוכל להניח שבמיסוי מקרקעין נתקלים לא פעם אחת בדירות סטודיו שאין בהן מחיצות הפרדה בין המטבח לסלון ולחדר השינה.

12.2 היות תקרת הדירה מבטון חשוף: בעיצוב המודרני משתמשים תכופות באלמנטים של בטון חשוף. אין לעניין זה דבר וחצי דבר עם שלילת התאמת הדירה למגורים.

12.3 העדר ארונות מטבח: רוכש דירה מקבלן רשאי לוותר על התקנת מטבח בביתו. גם בדירות מחיר למשתכן (תמורת זיכוי כספי מסוים) ניתן לוותר על פריטים מסוימים, מבלי שהדבר שולל את סיווג הדירה כדירת מגורים. אין נפקא מינה אם הוויתור על המטבח נעשה לפני החתימה על הסכם המכר או לאחריו.

12.4 העדר מיזוג אויר: הותקנה הכנה למיזוג אויר מרכזי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

12.5 העדר מונה מים ומונה חשמל: חיבור שעון חשמל ומים דירתיים לא נעשה ע"י הקבלן אלא ע"י הקונה לאחר קבלת החזקה בנכס.

13. לסיכום, חוזר וטוען העורר כי מיישום המבחנים וכללי הפרשנות אשר נקבעו בבתי המשפט עולה כי באופן מובהק עסקינן ברכישת "דירת מגורים", הן על-פי מצבה הפיזי של הדירה במועד מסירתה, הן על-פי טיבה, מיקומה, אופייה ואיפיונה, והן על-פי ייעודה התכנוני והשימושי.

עמדת המשיב (בתמצית)

14. לעמדת המשיב, בהתאם לסעיף 9(ג) לחוק, "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה היא דירה שבנייתה נסתיימה או טרם נסתיימה אך רק אם קיימת התחייבות מצד המוכר להשלים את בנייתה. בהיעדר התחייבות מצד המוכר לסיים את בניית הדירה כמו במקרה של רכישת "שלד" של דירת מגורים, הרי שגם אם רוכש הדירה מתחייב לסיים את בנייתה, לא תיחשב היא כ"דירת מגורים" כיוון שהתחייבויות כאמור, חייבת להיעשות מצד מוכר הדירה.

המשיב מפנה את הוועדה לקובץ בפרשנות (החבק) בהקשר של סעיף 9(ג) לחוק, לספרה "מיסוי דירת מגורים" של המלומדת ירדנה סרוסי, ולמספר פסקי דין והחלטות, כגון עמ"ש 73/89 חיים ישראל ואיה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 24.5.1990; עמ"ש 58/94 לוטם ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, ניתן ביום 23.1.1997; ע"א 3440/11 יהונתן לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ניתן ביום 20.12.2012; ע"א 4378/11 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' תפוח פז פיתוח נדל"ן, ניתן ביום 2.4.2013, וכן עניין נירה מעין הנ"ל.

15. לטענת המשיב, במועד מכירת הדירה ומסירתה, בנייתה של הדירה טרם נסתיימה והדירה נמסרה לעורר כאשר אינה ראויה למגורים: לא היו בה כלים סניטריים דוגמת אמבטיה או מקלחת, לא היה מטבח, הריצוף היה חסר פאנלים ובגובה "3-3" כהכנה לריצוף עתידי, הדירה הייתה ללא חלוקה לחדרים מלבד קירות הממ"ד וללא דלתות פנים, כאשר הבטון חשוף ואף החשמל חשוף וללא גופי תאורה או נורות.

כך עולה מהסכם המכר והמפרט הטכני שצורף אליו שעליהם חתם העורר, שבו ראו הצדדים כרכישה של "דירת מעטפת" ללא גימור או חלוקה פנימית כאשר באחריות הרוכש לבצע בעצמו על חשבוננו את השלמת בניית הדירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

16. לא זו אף זו, לטענת המשיב בתאריך 19.11.2021 (שבעה חודשים לאחר מועד רכישת הדירה) הגיש העורר בקשה לעיריית תל-אביב שעניינה קבלת הנחה בארנונה שבמסגרתה טעם העורר כי "הדירה נקנתה ברמת מעטפת ונדרש להשלמה לרמת דירת מגורים שניתן להתגורר בה. נכון למועד זה טרם הסתיימו העבודות בדירה". הבקשה מלמדת כי אף לשיטת העורר הוא רכש "דירת מעטפת" שבנייתה טרם הסתיימה ויש להתאימה למגורים.
17. ומוסיף וטוען המשיב שנטל הראייה להוכחה כי הממכר הוא דירת מגורים מוטל על כתפי העורר ואולם בכך לא עמד.
18. לטענת המשיב, פסקי הדין שצוטטו ע"י העורר לא רלוונטיים לעניין הערר דן העוסק החיוב במס רכישה.
19. לפיכך מבקש המשיב להורות על דחיית הערר תוך חיוב העורר בהוצאות משפט ראויות ובשכ"ט עו"ד כדין.

המסגרת הנורמטיבית

חוק מיסוי מקרקעין

20. סעיף 9(ג) לחוק, עובר לתיקון 101 הרלוונטי לעניינינו, קובע כדלקמן:

**"... במכירת זכות במקרקעין שהם בנין או חלק ממנו,
שהוא דירת מגורים..."**

בסעיף קטן זה:

**"בנין" – בנין שאינו ארעי... ובנין שבנייתו טרם
הסתיימה, למעט בנין שאין לגביו התחייבות של
המוכר לסיים את בנייתו..."**

"דירת מגורים" – כל אחת מאלה:

**(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים,
ובדירה שבנייתה טרם הסתיימה, למעט דירה
שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את
הבניה.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים...".

(ההדגשות – לא במקור)

21. בתיקון מס' 101 לחוק שחוקק בשנת 2023, במסגרת חוק ההסדרים הוספה להגדרת "דירת מגורים", לעניין החבות במס הרכישה, פסקה (3) כדלקמן:

"(ד) דירת מעטפת המיועדת לשמש למגורים, לרבות דירה שבניית קירותיה החיצוניים טרם הסתיימה, שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה ובלבד שהסתיימה בנייתם של הקירות החיצוניים של הדירה".

ובפסקה (1) "והכל למעט דירה המנויה בפסקה (3)".

תחולת תיקון מס' 101 לחוק, לגבי החלת מס רכישה על "דירת מעטפת" כעל "דירת מגורים", ביום 1.1.2024 ואילך.

בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר:

"... אין הצדקה לכך שרוכשים של דירות מעטפת ייהנו מיתרון המיסוי ויתחמקו מתשלום שיעור מס הרכישה המוטל על דירת מגורים. באותו האופן אין הצדקה לכך שאלה שרוכשים דירת מעטפת, שהיא דירתם הראשונה, לא ייהנו משיעורי מס הרכישה הנמוכים יותר, המוטלים על מי שרוכש דירה ראשונה...".

בעניינינו, תיקון מס' 101 לא חל היות ורכישת הדירה הייתה בשנת 2021 לפני תחולת התיקון לגבי "דירת מעטפת".

הפסיקה

22. הפסיקה עסקה רבות בדבר קיומם של מתקנים פיזיים הנמצאים בדירה (ריצוף, כלים סניטריים, מטבח וכיוצ"ב) להיות הדירה "מיועדת לשמש למגורים" (לפי טיבה)."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כך, בע"א 668/82 כורש אהרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 19.5.1985)
קבע בית המשפט, בין היתר:

"הייעוד למגורים מהווה אם כן תחליף לשימוש בפועל למגורים... המחוקק נקט לשון ברורה ממנה עולה כי העדיף את המבחן האובייקטיבי ולראות האם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיזית..."

דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל, בדירות מגורים וראויים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה...".

23. בפסיקה מאוחרת בעניין שכנר (ראו סעיף 11 לעיל) קובע בית המשפט מפי כב' השופט ברק, בין היתר:

"... יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו, כל נכס ונסיבותיו הוא... הנסיבות הרלוונטיות מגוונות ורבות, ובכללן אופי הנכס ומתקניו הפנימיים... גם מועד הבניה הוא נסיבה שצריכה להילקח בחשבון בין יתר הנסיבות ואין לצפות כי יש להחיל אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפני מאה שנה כמו נכס שנבנה זה עתה..."

האם קיים פוטנציאל ממשי להשתמש בנכס המערערות למגורים ולכן הוא בגדר, 'דירת מגורים' על פי המבחן האובייקטיבי האמור? לדעתי, התשובה על כך היא בחיוב. הנכס כולל מתקנים חיוניים למגורים... אומנם אין בנכס מקלחת או אמבטיה והדבר הוביל את בית המשפט קמא למסקנתו כי הנכס איננו מיועד למגורים לפי טיבו. אך, לטעמי אין בעובדה זו כשלעצמה, כשבוחנים את כלל נסיבות המקרה, כדי לשלול את טיבו של הנכס כבעל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

פוטנציאל לשמש למגורים, שכן המתקנים הקיימים
בנכס יכולים לשמש תחליף למקלחת או אמבטיה
ולמלא את הפונקציות שלהן, כך שעל אף חשיבות
המתקן האמור... אינני רואה, איפוא, בהעדר מקלחת
או אמבטיה בנכס, עובדה שיש בה כשלעצמה כדי
לשלול את טיבו של הנכס כמיועד למגורים בנסיבות
של המקרה דנן...".

(ההדגשות לא במקור)

עינינו הרואות שהפסיקה המאוחרת יותר הקלה במידה מסוימת על הימצאות
מתקנים פיזיים החיוניים לקיומה של "דירת מגורים" וגילתה יותר גמישות, ואולם,
כל מקרה ומקרה בנסיבות המיוחדות שלו ויש להתחשב בכלל נסיבות המקרה (כמו
דירה שנבנתה לפני מאה שנים כאשר השירותים נמצאים בחצר משותפת מחוץ לדירה)

24. בפס"ד בענין נירה מעין ואח' (ראו סעיף 11 לעיל) (אשר צוטט ע"י העורר) מדובר היה
על רכישת נכס (דירת יוקרה) מקבלן שהתחייב להתקין בדירה את כל האביזרים
והמתקנים הנחוצים לדירת מגורים, אלא שמאוחר יותר ביקשו העוררים לקבל זיכוי
כספי מהקבלן תוך שהקבלן דרש והתרה בהם לסיים את עבודות הפנים בדירה.
העוררים ביצעו בדירה שיפוץ מינימלי והכרחי (אשר סולק ע"י המוכר) כדי ליהנות
מהפטור ממס השבח במכירת הדירה.

בהינתן שבדירות יוקרה מעדיפים הרוכשים לאבזר את הדירה לפי ראות עיניהם,
ובהינתן שהקבלן התחייב להתקין בדירה את כל האביזרים (עפ"י חוזה המכר) ואף
התרה בהם לסיים את עבודות הגימור, הרי שבנסיבות מיוחדות אלו הבעתי את דעתי,
באמירת אגב בלבד, שיתכן ויש מקום לראות את הדירה כדירת מגורים עוד לפני
השיפוץ. וכך הבעתי את דעתי, בין היתר, באותו פסק דין:

"מכל מקום האמור לעיל הינו בגדר אמירת אגב וטוב
יעשה המחוקק אם ישנה ויחדד את הגדרת "דירת
מגורים, ... האמור לעיל אומנם הוא בגדר אמירת
אגב, אך יש בה כדי לתמוך בתוצאה שדין הערר
להתקבל... מכל מקום אין צורך להכריע בסוגיה זו...".

כב' השופט הרי קירש לא הסכים לאמירת האגב וכך קבע, בין היתר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"אינני שותף לדעתו של רו"ח פרידמן... אף אם הפסיקה 'הגמישה' או 'ריככה' את מבחן המתקנים הפיזיים החיוניים כאמת מידה לדירת המגורים, אין פירוש הדבר כי גם בהעדר מוחלט של מתקנים (במצב מעטפת) די בפוטנציאל וייעוד כדי לכונן 'דירת מגורים'..."

בית המשפט העליון שדן בסוגיה זו ואשר קיבל את עמדת ועדת הערר ודחה בדעת רוב, את ערעור מנהל מיסוי מקרקעין, עסק בסוגיית השיפוץ בלבד (כעסקה לגיטימית/מלאכותית) מבלי להתייחס כלל לסוגייה של אמירת האגב שהועלתה בבית המשפט קמא.

25. בעניין לנגר (ראו סעיף 14 לעיל) קבע, בין היתר, כדלהלן:

"לשון החוק ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים, רק מקום בו ניתנה התחייבות של המוכר, היא לא של הקונה לסיים את הבנייה יראו את הדירה כדירת מגורים לצורך מס רכישה..."

דעת מלומדים

26. המלומדת ירדנה סרוסי קובעת בספרה הנ"ל, בין היתר: "סעיף 9 לחוק נועד לאפשר הקלה בגין רכישה של דירת מגורים למי שרכש מקבלן דירה "על הנייר"..." באין התחייבות מצד המוכר להשלים את הבנייה. כגון: שאדם רוכש "שלד" של "דירת מגורים" ומתחייב בעצמו לסיים את הבנייה, הנכס הנרכש לא ייחשב "דירת מגורים" לעניין ההקלה במס רכישה..." ("מיסוי דירות מגורים" עמוד 577). (ההדגשות-לא במקור).

פסקה זו של המלומדת סרוסי נכתבה לפני חקיקתו של תיקון 101 לחוק.

27. המלומדים ברזילי, צוקרמן וקדם קאופמן בחנו את התיקון וקבעו, בין היתר, כדלקמן:

"... 'דירת מעטפת' אם כן אינה 'דירת מגורים' אלא 'דירה במצב מעטפת'. קרי, דירה ללא גימור ועבודות פנים, היעדרות כלים סניטריים וברזים, ריצוף, דלתות פנים, מטבח וכיוצא באלו. למעשה מדובר בדירה שאינה ראויה למגורים. מי שבחר ב'דירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מעטפת' הוא רוכש שרוצה לבצע שינוי מהותי יותר ומעוניין להשקיע בדירה... לאור המחלוקות הרבות סביב הנושא, תוקן במסגרת חוק ההסדרים סעיף 9 לחוק... נקבע בו שהתיקון יכנס לתוקפו רק ב- 1.1.2024 על מנת לאפשר לרוכשי דירות מספיק זמן להתכונן למהלך...". ("השלכות מיסוי של דירת מעטפת", BDi CODE, המהדורה הדיגיטלית, 2024) (ההדגשות-לא במקור)

28. המלומד משה מזרחי קובע, בין היתר:

"...התיקון השני: מס רכישה בעת רכישת דירות מעטפת. בדירה שניה, כאשר מחיר הדירה הוא עד 5.8 מיליון שקל, משלמים 8% מס רכישה ומעל זה 10%. זהו נטל כבד מאוד. כדי להתגבר התפתחה נורמה של קניית דירות מעטפת – למעשה השלד בלבד, ללא קירות הפנים והגימור, ומובן שדירה כזאת זולה יותר. עד כה רכישה כזו נחשבה לרכישת זכות במקרקעין, שמס הרכישה עליה הוא 5% - 6%. מדובר בהפרשים משמעותיים מאוד במס. הפסיקה הלכה עם הנישומים וקבעה שזו אינה דירת מגורים.

אולם, כעת התיקון לחוק (תיקון 101) מגדיר דירת מעטפת ככזו שהסתיימה בניית הקירות החיצוניים, היא כמו דירת מגורים וייגבה מס רכישה מלא החל על דירות מגורים...". ("תיקונים במיסוי מקרקעין", מיסים, לז' 2/א-115 (2023)) (ההדגשות – לא במקור)

מן הכלל אל הפרט

29. כפי שראינו לעיל, הפסיקה המאוחרת יותר (פס"ד בעניין שכנר) הקלה במידה מסוימת על הימצאות מתקנים פיזיים החיוניים לקיומה של "דירת מגורים" וגילתה יותר גמישות במסגרת הבדיקה אם הנכס ראוי למגורים, ואולם נקבע כי יש להתחשב בכלל מצבור נסיבות המקרה וכל מקרה ומקרה בנסיבותיו המיוחדות (כגון דירה ישנה שנבנתה לפני כ- 100 שנים והשירותים נמצאים בחצר משותפת מחוץ לדירה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לאור האמור לעיל, ולאחר עיון בראיות שהונחו בפני הוועדה, כולל דיון ההוכחות מיום 2.5.2024, הגעתי לתובנה כי דין הערר להידחות וכי במועד מסירת הדירה "בנייתה טרם הסתיימה" (ואין התחייבות המוכר להשלימה), מהנימוקים הבאים:

הסכם המכר והמפרט הטכני

30. מהסכם המכר והמפרט הטכני שצורף להסכם (סעיף 4 לפרק העובדות) עולה כי הצדדים להסכם ראו בנכס הנמכר "דירת מעטפת" וכי ובאחריות הרוכש לבצע בעצמו, באחריותו ועל חשבונו את מלוא העבודות הנדרשות בדירת המעטפת **עד להשלמת בנייתה לרמת גמר מלא לצורך מגורים...**" (סעיף 5 לחוזה המכר). לפי המפרט הטכני שצורף להסכם המכר המוכרת התחייבה להעביר לרוכש את הדירה, כאשר תקרת הדירה אינה צבועה וכוללת בטון חשוף, ללא חלוקה לחדרים (למעט חדר ממ"ד), ללא דלתות פנים, ללא מטבח, ריצוף בסיסי בגובה 3- כהכנה לריצוף עתידי (ללא פאנלים), ללא כלים סניטריים וללא תאורה.

30.1 העורר (מר חן קרסני) מצהיר בתצהירו שהדירה שנמסרה לו נראתה כדירת מגורים, ומצבה הפיזי לפני שנמכרה לו ונמסרה לו היא כמפורט בתשריט המכר המצורף כנספח א'2 לתצהירו.

דא עקא, שהתוכנית שעל פי תשריט המכר נערכה ביום 28.5.2017, כ- 5 שנים לפני חוזה המכר, נכתב שהתוכנית מותנית בקבלת היתר בניה ויתכנו בה שינויים.

תשריט המכר שצורף לתצהיר העורר בנספח א'2 לא תואם את חוזה המכר והמפרט הטכני שלו שצורף לחוזה המכר, ואין בתוכנית זו כדי להעיד על מצבה הפיזי של הדירה במועד מסירתה.

30.2 כשנשאל העורר בחקירתו הנגדית מדוע חתם על חוזה המכר ועל המפרט הטכני כאשר הדירה מוגדרת לכל אורך החוזה (הן בסעיף ההגדרות והן בסעיף 5 לחוזה וכו') כ"דירת מעטפת" שיש להשלים את בנייתה, השיב כדלקמן:

"ש: אז למה זאת דירת מעטפת? למה חתמת עליה

כדירת מעטפת? אתה בתצהיר שלך כותב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שאתה רכשת את הדירה לאחר שבנייתה הושלמה...

ת: כמו שאני מבין את זה המבנה של קונסטרוקטור חתם עליו אבל עדיין צריך היה לעשות כל מיני השלמות ולכן היא הוגדרה כמעטפת, כמו למשל המטבח.

ש: בעצם היה צריך לעשות כל מיני השלמות כדי שיהיה אפשר לגור בה?

ת: כן..."

(פרוטוקול הדיון, עמודים 22 - 27)

30.3 אביו של העורר, מר גדעון קרסני, שפעל וסייע לבנו ברכישת הדירה, נשאל בחקירה הנגדית מדוע חתם העורר על דירת מעטפת וזו הייתה תשובתו:

ש: "תסביר לי מה המשמעות של מה זה נקרא דירת מעטפת? הבן שלך רכש דירת מעטפת... אתה יכול להסביר לי מה זה אומר דירת מעטפת:

ת: תראי, ...אנחנו קנינו דירה ראויה למגורים מכל הבחינות שמופיעות בתצהיר שלי... אני לא זוכר שקראתי את הסעיף הזה או סעיף אחר עד הסוף באמת לעומק... זה חוזה שנרשם על ידי היזם שהקונה נדרש לחתום עליו ומה את רוצה שאני אסביר..." (עמודים 45 - 46).

30.4 תשובה זו של העורר ואביו יש בה כדי להרים גבה. היעלה על הדעת שהעורר לא היה מודע להגדרת "דירת המעטפת" שחזרה מספר פעמים בחוזה המכר ובמפרט הטכני? היעלה על הדעת שלא היו מודעים לנושא מהותי כל כך של פירוט השלמות הבניה ע"י המוכר? חזקה היא שהעורר ואביו, כאנשים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

משכילים, קראו את כל המידע הרשום בחוזה המכר ובמפרט הטכני בנושא חשוב של רכישת דירה בסכום נכבד.

יתכן, שהעורר בחר במודע ברכישת דירת מעטפת, שכן הדירה הנרכשת הייתה דירתו השנייה ורק מאוחר יותר, כנראה, חזר בו והחליט להגיש בקשה לראות בדירה הנרכשת כדירתו היחידה וליהנות משיעורי מס הרכישה המוטבים של דירה יחידה, תוך שהוא מתחייב למכירת דירתו האחרת שבבעלותו במסגרת המועדים הקבועים בחוק.

הפנייה לעיריית תל-אביב לקבלת הנחה בארנונה וקבלת הדירה "דירת מעטפת"

31. בתאריך 19.11.2021 הגיש העורר בקשה לעיריית תל-אביב שעניינה קבלת הנחה בארנונה מהנימוק ש"הדירה נקנתה ברמת מעטפת ונדרש להשלימה לרמת דירת מגורים שניתן להתגורר בה, נכון למועד זה טרם הסתיימו העבודות בדירה" (ראו תצהיר משלים מטעם המשיב שלא נסתר), (ההדגשות לא במקור).

31.1 העורר בחקירתו הנגדית התבקש להסביר את הבקשה והפנה את התשובה לאביו כדלקמן:

"עו"ד פרלא: ... אני רוצה לשאול אותך, חן, אתה הגשת בקשה לעיריית תל אביב לקבל הנחה בארנונה ואתה כותב שם... .. אז אתה כתבת לעיריית תל-אביב ב- 19/4/21 שהדירה היא צריך להשלים, צריך לעשות בה עוד עבודות כדי שהיא תהיה דירת מגורים שניתן להתגורר בה, נכון?"

העד מר חן קרסני: עדיף שתשאלו את השאלה הזו את אבא שלי.

כב' השופט קירש: אתה הגשת את זה?

ת: אבא שלי הגיש את זה בשמי...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כב' השופט קירש: מה שכתוב פה שפרטי הבקשה זה
'סוג הבקשה: פטור לנכס שאינו ראוי לשימוש' – זה
אתם הגדרתם.

ת: כן... "

(עמודים 43 - 44).

31.2 גם אביו של העורר, מר גדעון קרסני, בחקירתו הנגדית, לא נתן הסבר המניח
את הדעת כדלקמן:

"ש: ... אני רוצה להפנות אותך לפניה לעיריית תל-
אביב... כתוב 'הדירה נקנתה ברמת מעטפת ונדרש
להשלימה...' אתה כותב... שזה לא דירה שניתן
להתגורר בה, שזאת דירת מעטפת... אז אתה יכול
להסביר...

ת: בהחלט... אמרו לי תפנה... ותרשום את הדברים
האלה ורשמתי בדיוק מה שהם ביקשו ממני.

כב' השופט קירש: ... אני לא מבין, אני לא אכתוב גם
אם מישהו מכתוב לי... אבל זה לא כתוב פה בבקשה,
זה רק בגלל שמישהו פקיד בעירייה אמר תכתבו
... ככה?

ת: אני עונה כמיטב יכולתי, אדוני, לא לא יודע להגיד
מה חשוב ומה לא חשוב"

(עמודים 59 – 60)

מצב בדירה במועד מכירתה – דירת מעטפת שבנייתה טרם הסתיימה

32. לטענת העורר (על אף חוזה המכר והמפרט הטכני שלו ועל אף תוכן הבקשה לעיריית
תל אביב) הדירה על פי מצבה הפיזי במועד מסירתה הייתה דירת מגורים הראויה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

למגורים, הן על פי טיבה, מיקומה, אופייה, איפיונה, עפ"י יעודה התכנוני והשימוש שנעשה בה בפועל (ראה לעיל תמצית טענות העורר).

33. ואולם, הן מהעדויות של העורר ואביו והן מהתמונות שהוצגו בוועדה במעמד קדם המשפט (והן נספח ג' לתצהיר העורר), העורר לא עמד בנטל ההוכחה שאכן המדובר ב"דירת מגורים" ראויה למגורים שבנייתה הסתיימה כמפורט להלן:

(א) **תקרת הדירה מבטון חשוף**: לטענת העורר בעיצוב המודרני משתמשים תכופות באלמנטים של בטון חשוף. בתמונות שצירף העורר בפני הוועדה עולה שהמדובר בתקרה מבטון חשוף המורכב מבלוקים של איטונג, ללא טיח, הכולל חציבה בתקרה כהכנה להנחת כבלי חשמל לתאורה.

צודק העד מטעם המשיב (מר צברי) "שיש בטון דקורטיבי שאפשר לעשות אותו בצורה מסוימת שאפשר לגור בו. לא בטון כזה שהוא למעשה בטון חשוף לחלוטין בלי טיח" (עמוד 81, שורות 10 - 14).

התקרה כפי שמופיעה בתמונות, אינה תקרה דקורטיבית שבה נהוג לגור בעידן המודרני, אלא בטון חשוף לחלוטין מבלוקים של איטונג ללא טיח וחציבה להנחת כבלי חשמל ואינו מהווה תקרה דקורטיבית.

(ב) **העדר ריצוף סופי**: לטענת העורר אין מחלוקת שכל משטחי הדירה היו מרוצפים בריצוף גרניט פורצלן.

אכן, לפי התמונות יש ריצוף, אך לפי המפרט הטכני המדובר בריצוף גרניט פורצלן בגובה 3- **כהכנה לריצוף עתידי** ולא ריצוף סופי, ואכן לפי התמונות בצבע שנמסרו לוועדה על ידי ב"כ העורר במעמד קדם המשפט, עולה כי אכן מאוחר יותר הריצוף הושלם בריצוף פרקט בצבע חום ובריצוף מיוחד, וכך ענה העד מטעם המשיב(מר צברי) בחקירתו הנגדית ע"י ב"כ העורר:

"ש: אוקיי, האם אתה חולק על כך שהדירה הייתה בכללותה מרוצפת בריצוף גרניט פורצלן?"

ת. אני חולק על זה שאפשר לקרוא לדבר הזה ריצוף. אני חושב שברגע שעושים הכנה לריצוף בגובה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מסויים שהוא הגובה הלא תקני בשביל ליישר בסופו של דבר עם גובה פלדלת זה ללא ריצוף...

כב' השופט קירש: האם אתה טוען וחושב שהייתה חובה להוסיף עוד שכבה של ריצוף על פי החוק...

העד, מר צברי: אני לא רוצה לענות באופן חד משמעי... אבל אני חושב שחייב להשלים לקו אפס של הממ"ד כי לא יכול להיות שתהיה מדרגה בכניסה לממ"ד...". (עמוד 71).

(ג) **העדר פאנלים**: אין מחלוקת שבדירה לא היה פאנלים (גם לפי עמדת העורר). (ראו עמוד 55)

(ד) **העדר מטבח**: אין מחלוקת כי בדירה בעת מסירתה לא היה מטבח (לרבות מרכיבים בסיסיים, כגון ארונות, כיור וברז) ואולם לטענת העורר זה נוהג מקובל לפיו רוכש הדירה מקבל מהקבלן זיכוי בגין המטבח והרוכש משדרג את המטבח לפי ראות עיניו, וכך טוען ב"כ העורר בדיון ההוכחות:

"... אני מצרף לכם גם מכרזים של רשות מקרקעי ישראל, גם מפרטים של המשרד לשיכון והבינוי שאומרים באופן מפורש שיש אפשרות לקבל זיכוי על פריטים מסוימים: מטבח, ברזי רחצה, כיור, כל מה שקשור..."

לטענה זו של העורר עונה העד מטעם המשיב: "... אני יודע שבדרך כלל זה מבוצע במסגרת העבודה על הדירה, כלומר לפני שמקבלים את הדירה מזמינים כבר קבלן אחר בזמן הבניה של הדירה או מבקשים מהקבלן לבנות מטבח אחר מאשר הסטנדרט הקיים..." ושואל חבר הוועדה: "...לא, כי פה הקבלן התחייב לבנות מטבח, הוא התחייב, אלא שהלקוח אומר תן לי זיכוי... חוץ מזה לפי מיטב ידיעתי, אתה מקבל זיכוי, אתה בונה מטבח משלך ובמועד המסירה המטבח כבר מוכן..." (עמודים 78 - 79)

במקרה דנן, הקבלן כלל לא התחייב להתקין את המטבח ולתת זיכוי במידה ורוכש הדירה ירצה לשדרג את המטבח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(ה) **קירות הדירה לא היו מטויחים:** גם לטענת העורר חלק מהקירות לא היה מטויח. בחקירה הנגדית של העד מטעם המשיב עונה העד:

"אני מחפש מקום אחד עם טיח, לא מצאתי..." (עמוד 73). ואכן מהתמונות שהוצגו בפני הוועדה אין טיח בקירות הדירה ולא נצפה אפילו קיר אחד עם טיח.

(ו) **חלוקה פנימית של הדירה:** גם לטענת העורר לא כל מחיצות הפנים הותקנו בדירה אלא חלקם בדירה אלא חלקם.

וראו עמוד 75 בדבר מחיצות הפנים של הדירה לפיו אומר העד מטעם המשיב (מר צברי): "מהתמונה הזאת, כמו שאני מבין...אני לא מצליח להבין איפה פה הקיר הפנימי שאמור להפריד בין חדר השינה למקלחת... אני לא רואה קיר פנימי, אני לא רואה דלת פנים..."

יתר הקירות שאני מכיר זה קירות חיצוניים..."

ואכן מהתמונות שהוצגו בפני הוועדה חלק מהקירות והדלתות לא היו קיימים במועד צילום הדירה.

(ז) **העדר חיבור קבוע לחשמל ומים:** ראו עמוד 58, שורה 6 עד שורה 8, עדות אביו של העורר: "... בשלב קבלת הדירה... החשמל עדיין לא חובר כי לא היה מונה והקבלן עבד עם חשמל זמני..."

(ח) **העדר מקלחת:** ראו עמוד 47, שורה 1 עד שורה 9, עדות אביו של העורר על העדר מקלחת.

(ט) **פרוטוקול מסירת הדירה לא צורף לערר אלא רק בשלב הסיכומים,** אשר הוצא מהתיק, וראו עמוד 48, שורה 3 עד שורה 24, על הסברי אביו של העורר לגבי אי צירוף הפרוטוקול. העורר אף לא הביא לעדות את הקבלן שיתמוך בגרסתו שהדירה שנמסרה בפועל הייתה שונה מהמפרט.

34. התייחסות לפס"ד בעניין מנו (ראו סעיף 11 לעיל) שהעורר הסתמך עליו בהרחבה: צודק המשיב שפסק דין זה לא רלוונטי לעניינו היות ופס"ד זה עסק בשאלת סיווגה של הדירה אשר בנייתה נסתיימה ואף התגוררו בה בעבר, וועדת הערר בחנה, לעניין החיוב במס שבח, האם הנכס במצבו במועד המכירה "משמש או מיועד לשמש למגורים". שאלה זו אינה רלוונטית לעניינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

סוף דבר

35. בהתאם לסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה היא "דירה המשמשת או המיועדת לשימוש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם הסתיימה, למעט דירה שאין עימה התחייבויות מצד המוכר לסיים את הבנייה...".

יצוין שתיקון 101 לחוק בעניין "דירת מעטפת" כ"דירת מגורים", לעניין מס הרכישה שתחולתו החל מיום 1.1.2024, לא רלוונטי לערר דנן היות וחוזה הרכישה נחתם בשנת 2021 טרם כניסתו לתוקף של תיקון 101 לחוק.

במקרה דנן ראינו, בהתאם למצבור הנסיבות והתמונה הכללית של הדירה, שהמדובר בדירה אשר בנייתה טרם הסתיימה במועד מכירתה ובמועד מסירתה, ואין התחייבות של המוכר לסיים את בנייתה.

אדרבא, העורר חתם על כך שהוא מקבל "דירת מעטפת" במצב AS IS. מעיון בחוזה המכר ובמפרט הטכני שצורף לו עולה כי הדירה נמסרה לעורר במצב שאין היא ראויה למגורים. העורר ואביו התקשו לענות על שאלות בנוגע למצב הדירה בעת מכירתה ולא עמדו בנטל ההוכחה הרובץ עליהם להראות שהדירה אכן הייתה ראויה למגורים במועד מסירתה וכי "בנייתה הסתיימה".

לא זו אף זו, העורר אף פנה לעיריית תל אביב בבקשה לקבל הנחה בארנונה בטענה שהדירה אינה ראויה למגורים והמדובר בדירת מעטפת שבנייתה טרם הסתיימה (נכון למועד הבקשה תקופה מסוימת לאחר מסירתה לעורר).

36. אשר על כן, אני מציע לחבריי לדחות את הערר ולהשית על העורר הוצאות משפטיות בסכום של 30,000 ש"ח אשר יישאו ריבית והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין.

יהושע בליצקי, רו"ח:

אני מסכים עם חוות דעתו של חברי, רו"ח צבי פרידמן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כב' השופט ה' קירש:

1. אני מסכים עם המסקנה אליה הגיע חברי, רו"ח צבי פרידמן. הוראות ה"הסכם למכירת דירה ברמת מעטפת" אינן מותירות מקום לספק כי היזם המוכר לא התחייב בפני הרוכש (העורר דנן) לסיים את בניית הדירה בהתאם למלוא המפרט המקורי. בהעדר התחייבות כזו מצד המוכר, מעמדו של הנכס כ"דירת גמורים" לעניין הטלת מס רכישה תלוי בתשובה לשאלה אחת: האם בניית הדירה "נסתיימה" בעת כריתת הסכם המכר? זו שאלה עובדתית בעיקרה ועל העורר מוטל הנטל לשכנע את ועדת הערר, בראיות מהימנות, כי אכן כך היה.

חברי רו"ח פרידמן פירט ונימק מדוע העורר לא הצליח להרים את הנטל האמור, ואני מצטרף לדעתו.

2. ברי כי המושג "סיום בנייה" עשוי להקיף קשת של מצבים עובדתיים וייתכנו מקרים גבוליים בהם קשה יהיה להכריע אם עבודות הבנייה אכן חצו את "קו הגמר", אם לאו. במקרה הנוכחי הובאו בפני ועדת הערר כראיות הסכם המכר על נספחיו השונים; אסופה בלתי ממצה של תמונות אשר צולמו בדירה "**בשלבם השונים**" לאחר מסירת הנכס לידי הרוכש (סעיף 7 לתצהירו של אביו של העורר, מר גדעון קרסני); עדויותיהם של העורר ואביו; וכן מעט מסמכים נוספים. לא הובא עד מטעם היזם המוכר.

3. עיון בהסכם המכר מגלה כוונה להדגיש, שוב ושוב, כי הדירה נמכרת במצב "מעטפת" ולא במצב גמור – מבלי להשאיר ספק בעניין.

הדבר בא לידי ביטוי, בין היתר, בכותרת ההסכם, בהגדרת המונח "הדירה/דירת מעטפת" שבסעיף 1.3, בסעיף 4.8, בסעיף 5.2 ובסעיף 6.1. מנגד, ההסכם מחדד את חובתו של הרוכש לבצע על חשבונו, בעצמו ובאחריותו את העבודות הנחוצות "**להשמת דירת המעטפת לדירת מגורים**" (סעיף 4.8) וזאת "**עד להשלמת בנייתה**" [של דירת המעטפת] **לרמת גמר מלא לצורך מגורים**" (סעיף 5.2 סיפא). הדברים פורטו בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן ולא ארחיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

4. נסיון העורר להיתלות בהפניה לתוכניות הדירה, הקיימת בהגדרת המונח "הדירה/דירת המעטפת" – "כמפורט בתוכניות המהוות חלק מנספח א' להסכם זה" – לא יצליח. אכן להסכם המכר מצורפת תוכנית (שרטוט) של דירתו העתידית של העורר (ראו עמוד 56 לתצהיר מטעם המשיב). אולם ברור כי תוכנית זו מציגה את המצב הסופי של הדירה (מבחינת מידות, מיקום וחלוקה לחדרים שונים) אילו הבנייה הייתה מתבצעת עד סיומה בידי היזם.

אולם אין בתוכנית זו כדי להעיד על המצב הפיזי של הנכס בעת מכירתו לעורר (ויוזכר כי היזם המוכר לא התחייב לסיים את כלל בניית הדירה, והעורר היה אחראי לכך). והנה אותה לשון של "עפ"י התוכניות והמפרט המצורפים כנספח א' להסכם זה" מצויה גם בסעיף 5.2 להסכם. אולם שם מובהר היטב כי משמעות הביטוי "As Is" במקרה הנוכחי היא "רמת מעטפת (דהיינו ללא גמר או חלוקה פנימית...)".

כלומר, הצדדים הבינו והסכימו כי מצב הנכס בפועל בעת המכירה והמסירה איננו כפי שרשום בתוכנית המקורית.

5. ואשר למצב בפועל בעת המכירה: נמצא כי מתקני הנכס באותה עת לא איפשרו, למשל, את רחצת הגוף או בישול אוכל, ורק חלק מקירות הפנים (המחיצות) של הדירה נבנו עד לאותו מועד (ועל העובדה האחרונה ניתן להיווכח מהתמונות שהעורר עצמו הגיש). על העדר גימור בסיסי בפנים הדירה בעת המכירה ניתן ללמוד מן האמור במפרט (עמוד 37 לתצהיר המשיב). שם פריטים רבים, הסטנדרטיים בדירה מוגמרת, נמחקו וצויין לידם "אין" או "ללא" או "0".

6. כאמור, בסוגיית "סיום" בנייה ייתכן מנעד נסיבות שונות ומגוונות. במקרה דנן אני מסכים עם המסקנה לפיה הנכס נמכר בטרם סיום. יתרה מכך, זו הייתה כוונתם המוצהרת והמפורשת של המוכר ושל הרוכש – זאת העסקה שנערכה ביניהם.

7. אם לא די באמור, העורר ביקש וקיבל מעיריית תל אביב פטור מארנונה "לנכס שאינו ראוי לשימוש". לצורך זה העורר הצהיר כי "הדירה נקנתה ברמת מעטפת ונדרש להשלימה לרמת דירת מגורים שניתן להתגורר בה...". בכך, לטעמי, נסתם הגולל על טיעוני העורר בערר הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 מרץ 2025

ו"ע 39040-09-22 קרסני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

* * *

לפיכך, הוחלט פה אחד כאמור בסעיף 36 לחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק-הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט"ז אדר תשפ"ה, 16 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.

רו"ח יהושע בליצקי
חבר הועדה

רו"ח צבי פרידמן
חבר הועדה

כב' השופט ה' קירש
יו"ר הועדה

חתימה