



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בפני: כב' השופט אביגדור דורות – יו"ר הועדה
אבי הוכמן – חבר ועדה
גבע בלטר – חברת ועדה

העורר: יגאל אברג'יל
ע"י ב"כ עוה"ד חי אוחנה

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין- ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד אמיר שקר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

1
2
3
4
5 1. לפנינו שני עררים שהדיון בהם אוחד- על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין- ירושלים (להלן:
6 "המשיב") מיום 30.6.20, בגדרה נדחתה השגת העורר על שומת מס שבח שהוצאה לו (להלן:
7 "השומה"); וכן על החלטת המשיב להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה בארבעה
8 חודשים נוספים.

הרקע העובדתי

9
10
11
12 2. ביום 24.3.1994 העורר רכש, יחד עם שני שותפים נוספים (להלן: "השותפים"), בחלקים
13 שווים, זכות במקרקעין הידועים כגוש 30014 חלקה 47, ברחוב דן 1 פינת יששכר 7 בירושלים
14 (להלן: "הנכס" או "המקרקעין"), בתמורה לסך של 1,811,700 ₪ (610,000 \$).

15
16 3. בין העורר ושותפיו לבין מוכר המקרקעין, ששון דרגן (להלן: "המוכר") נתגלעה מחלוקת רבת
17 שנים שבמסגרתה נוהלו הליכים משפטיים (ת"א 3119/01), שבמסגרתם ניתן פסק דין ביום
18 17.5.2009 שקבע כי יש לאכוף את הסכם המכר ועל העורר ושותפיו לשלם את יתרת התמורה
19 שטרם שולמה; בהליך נוסף (ת"א 17644-03-16) נחתם הסכם פשרה בין הצדדים, לפיו על
20 העורר ושותפיו לשלם את יתרת התמורה עבור רכישת מקרקעין בהתאם לפסק הדין הקודם,
21 וכן סכום נוסף של 50,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1
- 2 4. ביום 12.8.2018 מכרו העורר ושותפיו את זכויותיהם במקרקעין בתמורה לסך של 14,200,000
- 3 שם כאשר מתוך התמורה הכוללת, סך של 5,500,000 שם מיוחס לעורר.
- 4
- 5 5. ביום 17.10.2018 העורר הגיש הצהרה למשרדי מיסוי מקרקעין לפיה שווי המכירה של חלקו
- 6 במקרקעין עומד על סך של 5,500,000 שם. העורר הגיש שתי שומות עצמיות- האחת, לפי חישוב
- 7 ליניארי מוטב עד לשווי של 2,362,544 שם; והשנייה, לפי חישוב מלא, על יתרת השווי -
- 8 3,137,456 שם.
- 9
- 10 6. ביום 13.3.2019 הוציא המשיב שומה לפי מיטב השפיטה. בשומה קבע המשיב, לאחר שביקר
- 11 פעמיים בנכס, כי הנכס אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" ולכן העורר לא זכאי לחישוב
- 12 ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ה- 1965
- 13 (להלן: "החוק"). במסגרת השומה הוכרו לעורר הוצאות שנדרשו, למעט ההוצאות אשר
- 14 פורטו בסופה.
- 15
- 16 7. ביום 17.4.2019 נשלחה למשיב בקשת העורר למתן ארכה בת 45 ימים להגשת השגה. ביום
- 17 20.5.2019 ניתנה ארכה להגשת השגה עד ליום 20.6.2019.
- 18
- 19 8. ביום 19.6.2019 העורר פנה למשיב בפנייה הנושאת כותרת "השגה". ביום 30.6.2019 שלח
- 20 המשיב לעורר מכתב בו הוסבר כי פנייתו אינה עונה להגדרת השגה לפי סעיף 87 לחוק,
- 21 משחסרה בטופס השגה, ציון סכום המס ודרך חישובו ולא צוין מהו הסכום שאינו שנוי
- 22 במחלוקת.
- 23
- 24 9. ביום 1.7.19 הוגשה למשיב השגה כנדרש, במסגרתה העורר ביקש לקבוע כי הוא זכאי לחישוב
- 25 ליניארי מוטב בגין מכירת המקרקעין, לקבוע כי הוא זכאי להתרת ניכוי הוצאות השבחה בגין
- 26 עבודה עצמית שביצע במהלך השנים, ולנצל את זכאותו לפריסת השבח לפי סעיף 48א(ה)
- 27 לחוק.
- 28
- 29 10. ביום 20.2.2020 פנה המשיב לסמנכ"ל מיסוי מקרקעין, לבקשת ארכה למתן החלטה בהשגה
- 30 עד 1.7.2020, דהיינו שנה ממועד הגשת ההשגה. ביום 21.2.2020 אושרה בקשת המשיב על ידי



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 הסמנכ"ל ובהתאם נשלח לעורר מכתב הודעה כי ניתנה ארכה למתן תשובה בהשגה עד ליום
2 1.7.2020.
- 3
- 4 11. בגין ההחלטה להאריך למשיב את המועד למתן החלטה בהשגה, הגיש העורר את הערר בתיק
5 ו"ע 20-05-3944.
- 6
- 7 12. ביום 30.6.2020 ניתנה החלטת המשיב בהשגה, לפיה נדחתה ההשגה. נקבע כי המקרקעין
8 אינם עומדים בהגדרת "דירת מגורים" ולכן העורר לא זכאי לחישוב ליניארי מוטב, נדחתה
9 בקשת העורר להתרת עלות מוערכת של עבודה עצמית כהוצאה מהשבת, ונדחתה הטענה
10 בדבר קביעת שווי רכישה נוסף.
- 11
- 12 13. לצד דחיית ההשגה, הוחלט לתקן את השומה בהתאם לסעיף 85 לחוק, באופן ששווי הרכישה
13 עבור חלקו על העורר, נקבע על סך של 603,900 ₪ ליום 24.3.1994 ונקבע כי הסכום העודף
14 ששילם העורר בעקבות הסכם הפשרה, בגין שערך התמורה שלא שולמה במועד הרכישה,
15 אינו מותר בניכוי כהוצאה מהשבת.
- 16
- 17 14. על החלטה זו של המשיב, הגיש העורר את הערר שבתיק ו"ע 20-07-61186. הדיון בשני
18 העררים אוחד.

טענות הצדדים

טענות העוררים

- 23 15. לטענת העורר, הנכס שימש במרבית תקופת השבח למגורים ולכן יש לייחס למכירה חישוב
24 ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב) לחוק.
- 25
- 26 16. לטענת העורר, בהיות הנכס במצב פיזי ירוד לאחר שנפרץ וניזוק, בין השאר, על ידי שריפה
27 שפרצה בחלק מחדריו, וכפועל יוצא חסרים בו מתקנים הכרחיים למגורים, כגון מערכות מים
28 וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה, אין כדי להוציא אותו מהגדרת דירת
29 מגורים. ועוד, כי יעוד הנכס מבחינה אובייקטיבית, לפי טיבו ובהתאם לקיומן של תשתיות
30 למתקנים המצויים בדרך כלל בדירת מגורים, מלמד אף הוא כי הנכס מהווה דירת מגורים.
31



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 עוד לטענת העורר, מקום שהנכס מצוי באזור המיועד למגורים לפי תכנית המתאר וכן שימש
- 2 בעבר למגורים ואינו מיועד לשימוש אחר, יש להמשיך ולראות בו כעונה להגדרת דירת
- 3 מגורים.
- 4
- 5 18. לטענת העורר, עיון בחוות הדעת השמאית שנערכה על ידי הגברת צביה זעירא מראה כי הנכס
- 6 הינו מבנה לשימור אשר אין אפשרות להריסתו. כך, לטענתו, סיווג הנכס כקרקע לצורך חישוב
- 7 השבח הינו מלאכותי ואינו מתיישב עם המצב התכנוני שלו. נטען כי מחוות הדעת עולה כי
- 8 עלות התאמת המבנה למגורים לא גבוהה.
- 9
- 10 19. לטענת העורר, חלק מהנכס (חדר אחד) שימש לבית כנסת המהווה אף הוא שימוש למגורים
- 11 לפי סעיף 49 לחוק.
- 12
- 13 20. לטענת העורר, המחלוקת רבת השנים בין העורר ושותפיו לבין המוכר דרגן, מנעה מהעורר
- 14 להירשם כבעלים החוקי של הנכס ולכן נבצר ממנו לעשות שימוש בו או לאכלס אותו, בין
- 15 השאר, מפני שדרגן לא פינה אותו כפי שנדרש ונתרו פולשים שהתגוררו בו דרך קבע. כך,
- 16 לטענתו, הסיבה העיקרית שלא אוכלס הנכס נעוצה המחלוקת בין הצדדים ובמצב המשפטי
- 17 שנוצר בעקבות כך, אך אין זה משנה מטיבו של הנכס ומטרתו לשמש לצרכי מגורים. העורר
- 18 הוסיף וטען כי לצורך בחינת תקופת השימוש שבה הנכס שימש למגורים יש לכלול גם תקופות
- 19 שבהן לא נעשה בו כל שימוש, כך שייחשבו אף הן כתקופות בהן נעשה שימוש למגורים.
- 20
- 21 21. לטענת העורר, הנכס שימש למגורים במרבית תקופת השבח ורק ערב מסירת החזקה לעורר
- 22 ושותפיו, בעקבות הסכם הפשרה, ומפחד מפני פולשים, נקט דרגן בפעולות לניתוק החשמל
- 23 והמים, תלש חלונות ושבר אלמנטים חיוניים בממכר בכדי למנוע פלישת גורמים לא רצויים.
- 24 לטענתו, בחינה של תקופת השבח מראה כי הנכס שימש למגורים לפחות ארבע חמישיות
- 25 מתקופת השבח.
- 26
- 27 22. בניגוד לגישת המשיב, טען העורר כי הפסולת בנכס אינה פוסלת אותו מלהיות בית מגורים.
- 28 הואיל והנכס שימש בעבר כדירת מגורים, אין די בפגיעה הפיסית ובהזנחה כדי להוציא מעמדו
- 29 כדירת מגורים.
- 30



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 23. בהמשך לכך, לטענת העורר, יש לקבוע את ההוצאה שהוציא להשלמת הרכישה כיום רכישה
- 2 חדש של הנכס. במועד החתימה על הסכם הפשרה ניתנה לו זכות הבעלות והחזקה במקרקעין
- 3 שלא הייתה נתונה לו באופן חד-משמעי קודם לכן. לחילופין טען העורר, כי יש להתיר את
- 4 סכום הפשרה כהוצאה מותרת בניכוי מהשבח מפני שאלמלא אותה ההוצאה לא הייתה נתונה
- 5 לעורר זכות הבעלות והחזקה בנכס ולא היה בידי להתקשר בעסקת המכירה נשואת השומה.
- 6
- 7 24. העורר הוסיף בהקשר זה, כי ניתן לראות בתשלום ששולם כריבית או כשכר טרחת עו"ד, שהיו
- 8 נדרשים בניכוי לצורך הוכחת הבעלות של העורר ושותפיו בנכס, ומטעמים אלו יש להתיר את
- 9 ההוצאה בניכוי מהשבח. כך, לטענתו, סבר גם המשיב בשומה הראשונה, טרם התיקון.
- 10
- 11 25. לטענת העורר, יש להתיר בניכוי מהשבח את ההוצאות בגין השווי המוערך של עבודתו
- 12 העצמית להשבחת הממכר, לפי סעיף 139(1) לחוק. העורר סבל מחסרון כיס חמור בעקבות
- 13 עבודה רבה שעשה וכספים שהוציא בעקבות השתלשלות האירועים אשר החלה מרכישת
- 14 המגרש, עובר לקבלת החזקה וכלה במכירת הנכס.
- 15
- 16 26. לטענת העורר, החלטת המשיב להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה אינה כדין, משום
- 17 שלא התקבלה במסגרת שמונה החודשים המנויים בסעיף 87(ד) לחוק. לטענת העורר, השגתו
- 18 הוגשה ביום 19.6.2019, וגם אם תתקבל טענת המשיב לפיה ההשגה הוגשה ביום 1.7.2019,
- 19 דין ההחלטה להארכת המועד למתן החלטה בהשגה, שניתנה יומיים לפני תום תקופת שמונת
- 20 החודשים לגישת המשיב, להתבטל עקב הפגמים שנפלו בה, מאחר וניתנה ללא כל נימוק, או
- 21 הסבר ראוי וללא התייחסות ל"תנאים המיוחדים" כלשון סעיף 87(ד) לחוק.
- 22 לטענת העורר, השאלה שעומדת בבסיס ההשגה הינה האם הנכס מהווה דירת מגורים מזכה
- 23 כמשמעותה בחוק ובפסיקה, ומשרדי מיסוי מקרקעין עסקו בסוגיות אלו במקרים רבים מאד.
- 24 לטענתו, אף אם תתקבל טענת המשיב כי מדובר בסוגיה מורכבת בעלת השלכות רחוב, המשיב
- 25 לא האריך את המועד בצורה מסודרת בשלב מוקדם יותר, תוך יידוע העורר וב"כ.
- 26
- 27 27. לטענת העורר, לפי הוראות סעיף 111 לחוק, הסמכות להאריך את התקופה למתן החלטה
- 28 בהשגה נתונה באופן בלעדי למנהל, אולם המנהל אינו חתום על הודעת המשיב להארכת
- 29 המועד מיום 26.2.2020, ורק בדיעבד, לאחר פניות בא כוח העורר, נטען שסגן המנהל אישר
- 30 את הארכת המועד המבוקשת.
- 31



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 לטענת העורר, המשיב לא נימק ולא הציג לעורר את "המידע" והנימוקים בבסיס החלטתו
2 להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה. החלטת המשיב סתמית ולא מנומקת, סותרת את
3 כללי המנהל התקין, והדבר מנע מהעורר אפשרות מהותית לערור על ההחלטה כראוי ולרדת
4 לשורשם של דברים. העורר טען כי העדר הצגת טעמים מיוחדים ונימוקים בבסיס דחיית
5 המועד למתן החלטה בהשגה, הינו פגם היורד לשורש ההחלטה המביא לבטלותה.

6

7

טענות המשיב

- 8 לטענת המשיב, המקרקעין לא עונים להגדרת "דירת מגורים" והעורר לא זכאי לחישוב
9 ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק. זאת, בין היתר, בשל מצבו הרעוע של המבנה שבנוי
10 על המקרקעין, שאין בו מתקנים בסיסיים שאמורים להיות בדירת מגורים, אין בו חשמל
11 ומים, חלקו שרוף וחלק הרוס כליל ללא קורת גג; וכן על בסיס הממצאים של חוות הדעת
12 השמאי מטעם המשיב, לפיהם למבנה אין ערך כלכלי וכי שווי העסקה אינו מושפע משוויו של
13 המבנה.

14

- 15 30. לטענת המשיב, יום הרכישה הקובע הוא המועד שבו נכרת ההסכם בין הצדדים, ביום
16 24.3.1994, ושווי הרכישה הוא שווי המקרקעין במועד זה- ואין בהסכם הפשרה כדי לשנות
17 ממסקנה זו.

18

- 19 31. לטענת המשיב, העורר לא הרים את הנטל הרובץ לפתחו להוכחת עבודה עצמית לצורך
20 השבחת המקרקעין וממילא לא הובאו ראיות להוכחת שוויה, משכך אין להתיר הוצאה זו
21 בניכוי מהשבח.

22

- 23 32. לטענת המשיב, בהתאם להוראות סעיף 87(ד) לחוק, המנהל רשאי להאריך את המועד למתן
24 החלטה בהשגה מטעמים מיוחדים שבמקרה דנא התקיימו. כך, לטענת המשיב, הערר הוגש
25 בחוסר תום לב של העורר, תוך העלאת טענות אשר סותרות את העובדות שאירעו בפועל.
26 לטענת המשיב, ביום 16.3.2020 נשלח לעורר מייל המפרט את הטעמים המיוחדים בגינם
27 נתבקשה הארכת המועד למתן ההחלטה בהשגה. נכתב במפורש שהטעמים הם מורכבות
28 הסוגיה והשלכות הרחב שלה על תיקים נוספים. טעמים מיוחדים אלו הוכרו בפסיקה
29 כמתקיימים עם דרישות החוק כך שלטענת המשיב, דרישת הטעמים המיוחדים התקיימה.

30

31

דיון והכרעה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 33. במוקד שני העררים ארבע סוגיות מרכזיות:
- 2 א. האם המקרקעין עונים להגדרת "דירת מגורים מזכה" לצורך חישוב ליניארי מוטב לפי
- 3 סעיף 48א(ב2) לחוק.
- 4 ב. מהו מועד הרכישה של הזכויות במקרקעין והאם יש בהסכם הפשרה שנחתם כדי לשנותו.
- 5 ג. האם העורר הוכיח שביצע עבודה עצמית לצורך השבח במקרקעין והאם הוכחה שוויה
- 6 המוערך של עבודה זו, באופן שניתן להתירה בניכוי מהשבח לפי סעיף 39(1) לחוק.
- 7 ד. האם המשיב פעל בגדר סמכותו עת החליט להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה
- 8 בארבעה חודשים נוספים.

9

10 הדיון להלן יעשה בהתייחס לסוגיות אלו בהתאמה.

11

12 האם המקרקעין עונים להגדרת "דירת מגורים"

13

14 34. כאשר נדרשים להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה", יש לפתוח בבחינה – האם מדובר

15 בדירת מגורים. סעיף 1 לחוק מגדיר מהי דירת מגורים:

16

17 "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או

18 בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה

19 המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;".

20

21 35. בע"א 6107/20 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' נירה מעיין (19.7.22) נקבעו הדברים הבאים

22 (כב' השופט נ' הנדל, פסקה 7):

23

24 "דירת מגורים מוגדרת בחוק כדירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי

25 טיבה. הסיפא היא הרלוונטית לענייננו. הצדדים חלוקים בשאלה האם הדירה הייתה

26 מיועדת למגורים לפי טיבה. ראשית, נבחר כי המועד הקובע לבחינת התקיימותו של

27 תנאי זה, כמו גם יתר התנאים להגדרת הדירה כדירת מגורים, הוא מועד המכירה

28 (ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250, 256 (2004) (להלן: עניין שכנר)). שנית, כפי שטוענים המשיבים, המבחן שנקבע בפסיקה לשאלה האם

29 הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה הוא מבחן אובייקטיבי הבודק קיומו של

30 פוטנציאל ממשי למגורי קבע בדירה (שם; ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי

31 מקרקעין נתניה, פס' 30, 32 לפסק דינו של השופט י' עמית (פורסם בנבו), (21.1.2014)

32



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 (להלן: עניין חכים)). מבחן זה יוכרע על פי מגוון נסיבות – הן נסיבות פיזיות, ביניהן
2 טיב המבנה והימצאותם של מתקנים החיוניים למגורים, כגון מתקני חשמל,
3 שירותים, מטבח וכיוצא באלו, והן נסיבות אחרות, כגון תכנית הבינוי של הנכס,
4 סביבתו, מועד בנייתו והשימוש שנעשה בו בפועל (עניין שכנר, בעמ' 256 – 257,
5 וההפניות שם)".
- 6
- 7 36. בו"ע (חי') 20028-12-14 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין (11.6.18) מדובר היה בנכס שלא
8 שימש במשך שנים רבות למגורים, שחסרים בו מתקנים הכרחיים למגורים, כגון מערכות מים
9 וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה. ועדת הערר סברה כי מצבו הפיזי
10 הנוכחי של הנכס אינו מספיק לשם הכרעה בשאלת תחולת ההגדרה של המונח "דירת
11 מגורים", אלא נדרשת בחינה רחבה יותר. יו"ר הועדה כב' השופט ר' סוקול קבע את הדברים
12 הבאים בהקשר זה (פסקה 25, 26):
- 13
- 14 "25. דומה כי אין להסתפק במבחן יחיד אלא כל מקרה ייבחן על פי נסיבותיו.
15 לגישתי, על בית המשפט להיעזר במבחני משנה שונים ומגוונים ולאזן ביניהם. בין
16 מבחני המשנה הנ"ל יכללו מבחנים פיסיים ומשפטיים, כגון מצבו הפיסי של הנכס
17 וקיומם של מתקנים חיוניים; האפשרות המעשית אובייקטיבית להשלים את החסר
18 על מנת להביא את הנכס למצב בו ניתן יהיה להשתמש בו למגורים; היתר הבנייה
19 שניתן והייעוד הקבוע בו; ייעוד הנכס על פי תכניות המתאר הרלבנטיות וכדומה. כן
20 יבחן ייעודו המהותי של הנכס ובמסגרת זו יכללו מבחנים כגון השימוש שנעשה בנכס
21 בפועל; השימוש הצפוי בנכס בעתיד; השימוש שנעשה בנכסים שונים באותו מבנה
22 או במבנים סמוכים. בית המשפט יבחין בין נכס חדש לנכס ישן; בין נכס המיועד
23 לשימוש לנכס המיועד להריסה וכדומה. דומני כי גם למבחן הכדאיות הכלכלית יש
24 לתת משקל מסוים, אם כי לא משקל מכריע, שהרי ראינו כי הכדאיות הכלכלית
25 תלויה בנסיבות רבות ומגוונות.
- 26
- 27 26. כאן ראוי להוסיף כי ההסתמכות על קביעת מעמדו של הנכס שנקבעה
28 במסגרת אחרת צריכה להיעשות בזהירות. אין די בכך שהרשות המקומית הגדירה
29 את הנכס כניזוק ופטרה את המחזיק בו מתשלום ארנונה כדי לקבוע כי אינו מיועד
30 למגורים, ואף אין די בקביעה כי מדובר במבנה מסוכן, כדי לשלול את המסקנה
31 שמדובר בנכס שעל פי טיבו מיועד למגורים. המבחנים לכל אחד מהחיקוקים השונים
32 עשויים להביא לתוצאות שונות, שכן לכל חוק ישנה תכלית משלו והמבחנים שיקבעו
33 יהיו אותם מבחנים שנועדו לקדם את אותה תכלית."



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1
2 37. ביום 3.1.2019 מפקחת מטעם המשיב ביקרה במקרקעין, ומן הביקור עלו, בין היתר,
3 הממצאים הבאים:
4
5 "[...] מצאתי מבנה אבן חד קומתי הבנוי בצורת ר, לא מחובר לחשמל או למים/ביוב.
6 בנכס 3 חלקים: חלל מלבני אליו נכנסים בדלת (פלדלת)- החלל מרוצף, ברובו לפחות
7 (מה שאפשר היה לראות מתחת לגרוטאות הרבות שהיו בו) ישנם פתחי חלונות (ללא
8 החלונות עצמם, יש סורגים). אין אמבטיה, אין מקלחת, אין מטבח, ישנו חדר עם
9 שירותים שבורים ולא מתפקדים (כשהכניסה אליו מחוץ לחלל זה). חלק נוסף-
10 כשיוצאים מחלל הראשון לחצר אליו מגיעים לחלק נוסף ובו 2 חדרים. המבנה עבר
11 שריפה. יש רק קירות שרופים (יש גג). חלק נוסף- הנמצא בין 2 חלקים אלו- חלק זה
12 התמוטט- אין תקרה, הקירות חלקם ממוטטים. אי אפשר להיכנס אליו."
13
14 38. רוח דברים אלו נמצאה גם בעדות אמיר רבינוביץ, רכז החוליה, שביקר במקרקעין:
15 "זה לא עולה בהגדרת דירת מגורים. אמנם יש איזשהו חלל שלא הרוס לגמרי. אבל
16 בין זה לבין דירת מגורים יש מרחב רב" (עמוד 20 לפרוטוקול, שורה 14).
17
18 39. כפי שציין המשיב בפסקה 34 לסיכומיו, בחוות דעת של השמאי גיל יזרעאלי מיום 20.3.2017,
19 תיאר השמאי את המקרקעין באופן הבא: "**המבנה הרוס, ריק ופנוי ואיננו תורם במצבו לשווי**
20 **השוק של הנכס**". עוד ציין המשיב את חוות הדעת השמאי שהוכנה בנובמבר 2018 לבנק
21 ירושלים עבור רכישת המקרקעין, בה נכתב כך: "**הנכס ריק מאדם ואינו ראוי למגורים**
22 **במצבו**", "**על המגרש כיום בנוי בניין ותיק, אשר אינו תורם לשווי החלקה**", "**גג המבנה**
23 **שטוח ובחלקו הרוס. מבנה זה מיועד להריסה**".
24
25 40. בחקירתו הנגדית העיד העורר עצמו כי הנכס לא היה ראוי למגורים במועד מכירתו:
26 "ש. בס' 5 להסכם המכירה שלך ציינתם לרוכשים שהנכס לא ראוי למגורים במצבו
27 היום נכון?
28 ת. אנחנו דאגנו לשים שם פסולת כדי שלא יהיה ראוי למגורים [...]" (עמודים 8-9
29 לפרוטוקול, שורות 33 ו-1 בהתאמה).
30
31 41. בע"א 667/82 **כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד לט(2) 385 נקבעו הדברים הבאים
32 (פסקה 9):
33



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

9. בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים" יש לבדוק כל מקרה לגופו על – פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלוונטיות מגוונות ורבות, ובכללן אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תכניות הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלוונטי. גם מועד הבנייה של הנכס הוא נסיבה שצריכה להיות מובאת בחשבון בין יתר הנסיבות, ואין לצפות כי יש להחיל אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפי מאה שנה כמו על נכס שנבנה זה עתה. גם השימוש שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולות להיות נסיבות רלוונטיות שיש בהן כדי ללמד על טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים."
42. העורר לא הציג לוועדה תמונות שיכולות ללמד על מצב הנכס, וכן לא צירף מסמכי ארנונה או מסמכים אחרים שיכולים לתמוך בטענותיו. בתצהירו העיד העורר כי הנכס שימש במשך שנים את המוכר דרגן למגורים (ס' 19 לתצהיר), אך הדבר לא הוכח כלל ודרגן לא זומן לעדות בפני הוועדה. בחקירתו הנגדית, כנשאל העורר לגבי העניין השיב כך:
- "ש. בס' 19 לתצהיר שלך אתה מציין שהמוכר ששון דרגן התגורר בנכס. זה היה לפני רכישת הנכס על ידך נכון?
ת. אתה שואל שאלות אבל עברו הרבה שנים אני צריך להיזכר. ס' 19 אתה מתכוון?
ש. כן
ת. שימש את מר ששון דרגן או מי מטעמו.
ש. ששון דרגן לא גר שם?
ת. לא. יכול להיות שכן, זה או ששון דרגן או מי מטעמו. מישהו גר שם."
43. מהחומר והתצלומים שהוגשו לוועדה ניתן להיווכח כי למעשה המבנה נשוא השומה הרוס כליל, שרוף בחלקו ומחוסר קורת גג בחלקו האחר. וגם, כפי שתואר לעיל, במבנה לא מצויים מתקנים בסיסיים למחייה ומגורים והוא נטוש ומוזנח. מצבו הרעוע של הנכס, מלמד כי אין הוא עומד בהגדרת דירת מגורים או בעל "פוטנציאל לשמש למגורים". דברים דומים נקבעו על ידי כבי' השופט הנדל בעניין **נירה מעין**, שם נקבע לגבי דירת מעטפת, כי מאחר והיא נעדרת מתקנים פיזיים הדרושים למגורים, ועל אף שמדובר בדירה שממוקמת בבניין המיועד למגורים- לא ניתן להגדירה כדירה "המיועדת למגורים לפי טיבה" (פסקה 8 לפסק הדין).
44. העורר טען כי הריסת המבנה נעשתה על ידי ששון דרגן שמכר את הזכויות בנכס לעורר ולשותפיו וגם גרם נזק במתכוון לנכס בכדי שלא יפלוש אליו. עוד טען, כי המצאות פסולת



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1 רבה בנכס אינה פוסלת אותו מלהיות בית מגורים. אולם, אין בטענות אלו כדי לסתור את
2 העובדה כי ביום מכירת המבנה הוא היה במצב שלא יכול היה לשמש כדירת מגורים
3 כהגדרתה בחוק.
4
5 45. אין בסיס לטענת העורר כי עלות השמשת הנכס למגורים אינה גבוהה. כמו כן, אין בסיס
6 לטענתו כי הנכס אינו ניתן להריסה. במסגרת חקירת העורר הוצגה החלטת וועדת שימור
7 בעניין המקרקעין, שקובעת כי יש צורך לשמר רק את שתי החזיתות (עמוד 19 לפרוטוקול,
8 שורה 26). ובנוסף, בתיק רישוי הבנייה של עיריית ירושלים ביחס למקרקעין הוגשה בקשה
9 להיתר לתמ"א 38 הריסה ובנייה (עמוד 20 לפרוטוקול, שורה 26).
10
11 46. הגדרת דירת מגורים מזכה מחייבת קיומם של שני תנאים מצטברים: על הדירה לעמוד
12 בהגדרת "דירת מגורים", ובנוסף לכך, בהגדרת "דירת מגורים מזכה". בהינתן אי-קיומו של
13 התנאי הבסיסי- "דירת מגורים", אין המבנה יכול להיחשב כ"דירת מגורים מזכה" (ראו לענין
14 זה, פסקה 26 בעניין חכים).
15
16 47. בענייננו, בכל זאת אציין כי העורר טען כי חלק מהממכר שימש כבית כנסת באופן המהווה
17 שימוש למגורים לפי סעיף 49 המגדיר "דירת מגורים מזכה". טענתו זו של העורר לא הוכחה
18 די הצורך בפני הועדה. על אף שבסעיף 19 לתצהירו, הצהיר העורר כי בית הכנסת שימש באותן
19 שנים ועד היום, במסגרת חקירתו הנגדית אמר כך: "[...] הוא שימש כבית כנסת אבל לא
20 היה פעיל בתקופה הזאת כי הרסנו אותו. ש. אז בית הכנסת לא היה פעיל? ת. לא." (עמוד 8
21 לפרוטוקול, שורה 24).
22
23 48. לאור כל האמור מצאתי כי המקרקעין אינם עונים להגדרת "דירת מגורים" ולכן אינם עונים
24 להגדרת "דירת מגורים מזכה" לצורך חישוב ליניארי מוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק.
25
26 מועד הרכישה של הזכויות במקרקעין
27 49. לפי סעיף 19 לחוק: "'יום המכירה' או 'יום הפעולה' לענין חישוב השבח והמס הוא היום
28 שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד".
29
30 50. נהוג לראות ביום המכירה כיום בו נכרת הסכם מחייב למכירת הזכות במקרקעין, ושווי הנכס
31 יהיה שוויו במועד זה. בענייננו, הסכם מחייב זה נכרת בין העורר ושותפיו לבין המוכר ביום
32 24.3.1994.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

1 51. לטענת העורר, הסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים מהווה הסכם רכישה חדש למקרקעין,
2 מאחר וטרם הסכם הפשרה, לא היה ברור האם ההסכם ייאכף. לחילופין, טען העורר כי רק
3 בהסכם הפשרה ניתנה לו הזכות במקרקעין. דין טענות אלו להידחות.
4

5 52. המוכר הצהיר כי הוא מכר את המקרקעין ביום כריתת ההסכם. מעיון בהסכם הפשרה עולה
6 כי הצדדים מתייחסים למועד כריתת ההסכם כמועד בו הועברה הזכות במקרקעין לעורר
7 ושותפיו: "ביום 27.1994 נחתם הסכם לפיו התובע מכר לנתבעים את כל הזכויות בנכס [...]".
8

9 53. יצוין כי במסגרת הסכם הפשרה האמור, הסכימו הצדדים על תשלום יתרת הכספים שהיה
10 על העורר ושותפיו לשלם למוכר לשם השלמת העסקה. ברי כי לא מדובר בהסכם חדש
11 למכירת המקרקעין אלא אך ורק באופן הסדרת תשלום יתרת התמורה בגין הרכישה בשנת
12 1994. העולה מן האמור הוא כי יום הרכישה הוא המועד שבו נכרת ההסכם בין הצדדים, ביום
13 24.3.1994. העולה מן האמור הוא, כי יום הרכישה הוא המועד שבו נכרת הסכם המכר בין
14 הצדדים ביום 24.3.1994.
15

עבודה עצמית של העורר

16
17
18 54. סעיף 39(1) לחוק קובע כך:
19

20 "כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של
21 המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שויה המוערך של
22 עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת המקרקעין,
23 אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה ניתנת לניכוי לפי
24 סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;"
25

26 55. העורר טען כי יש להכיר בהשקעתו בנכס ובחיסרון הכיס שנוצר לו עקב פעולות שונות שביצע
27 בו או בהקשרו, במטרה להשביח את ערכו. אולם, מהחומר שבפניי לא מצאתי ביסוס לאותן
28 העבודות שביצע העורר לצורך השבחת המקרקעין או תיעוד המצביע על מועד ביצוע העבודות
29 הנטענות. בהלימה, העורר לא סיפק כל אומדן או ראיות לצורך העבודה שביצע לכאורה.
30 למותר לציין כי הנטל בהוכחת הוצאה המותרת בניכוי ושיש בה כדי להשביח את המקרקעין,
31 מוטל על הנישום מבקש הניכוי. אין ספק כי העורר לא עמד בנטל האמור בענייננו - לא בהוכחת
32 העבודות שביצע ושווין ולא בהוכחה כי אלו אכן השביחו את המקרקעין ותרמו לעליית ערכם.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

56. די בדברים אלו בכדי לדחות את טענת העורר לניכוי שווי עבודתו העצמית מהשבח. יש להתייחס לטענה נוספת שהעלה העורר, לפיה עצם העובדה שקיבל מתמורת המכירה חלק גדול יותר מהחלק שקבלו שותפיו, מוכיחה כי הוא פעל להשבחת המקרקעין במהלך השנים. טענה זאת אינה מתקבלת. מסתבר יותר כי ההפרש בחלוקת התמורה מהמכירה נובע מכך שהעורר סירב למכור את הנכס בעוד שותפיו הסכימו אחרת. כך עולה כי אין בחלוקה המתוארת כדי להוכיח כי העורר השקיע יותר משותפיו בעסקה. היה על העורר להביא את שותפיו לעדות, כדי לבסס את טענתו. הימנעותו מהבאת השותפים לעדות עומדת בעוכריו. נקבע בפסיקה כי אי הבאתו של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו לחקרה שכנגד. ראו בעניין זה את: ע"א 256/17 הרשקוביץ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ, פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.8.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 25 לפסק דינו של השופט יי עמית (20.3.2018).

סכום הפשרה – מותר בניכוי?

57. העורר טען כי יש להתיר לו את סכום הפשרה כהוצאה המותרת בניכוי מהשבח. בתצהיר העורר נטען כי העורר ושותפיו הסכימו בהסכם הפשרה לשלם סכום נוסף של 50,000 ₪ למוכר, על מנת לסיים את המחלוקת ולקבל את החזקה בנכס (הסכם הפשרה צורף כנספח ב' לתצהיר העורר).

58. סעיף 39 לחוק מציינ כי:

"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה..."

(ב7) הוצאות שהוציא החוכר או בעל הזכות במקרקעין, לפי הענין, לשם הוכחת זכותו במקרקעין;

59. סבורני כי הסכום הנוסף הוא בבחינת הוצאה שהוציאו הרוכשים לשם רכישת הזכות במקרקעין, אלא שמדובר בהוצאה מטעם שלושת הרוכשים ועל כן, יש להכיר בשליש מסכום זה (16,667 ₪) כהוצאה שהוציא העורר, המותרת בניכוי.

הארכת המועד למתן החלטה בהשגה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1
2 60. על פי חוק מיסוי מקרקעין, המועד למתן החלטה בהשגה נקבע בסעיף 87(ד) אשר כולל את
3 הסמכות להארכת המועד, באופן הבא:
- 4
5 "87(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים
6 מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה...; המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים,
7 להאריך את התקופה האמורה עד תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת
8 ההשגה".
- 9
10 61. העורר טען כי החלטת המשיב להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה אינה כדין, משום
11 שלא התקבלה במסגרת שמונה החודשים המנויים בסעיף 87(ד) לחוק. עוד טען העורר כי
12 ההחלטה אינה מנומקת ואינה כוללת את ה"טעמים המיוחדים", כנדרש בחוק ובפסיקה.
- 13
14 62. בטענות דומות דנתי במסגרת עניין אחר, והדברים שנקבעו שם יפים לענייננו. ראו ו"ע 28563-
15 05-19 שטול ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (31.12.20), פסקה 51:
- 16 "[...] במקרה שלפנינו ראוי להתייחס להיסטוריה החקיקתית, כדי לעמוד על מטרת
17 החקיקה (סעיף 87 לחוק). עד לשנת 1999 לא הייתה הוראה בחוק מיסוי מקרקעין
18 המגבילה את המנהל להשיב להשגה תוך תקופה מסוימת. הוראה כזו הוספה לסעיף
19 87 בשנת 1999 בתיקון מספר 41 לחוק (ראו: אהרן נמדר, **מיסוי מקרקעין**, חלק
20 רביעי, עמ' 669).
- 21
22
23 בתיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2001 קוצר המועד שהיה קבוע למתן
24 החלטה בהשגה מתקופה של שנה לתקופה של 8 חודשים. נראה כי תכלית החוק
25 המתקן הייתה לקצר את הליכי ההשגה ולחייב את המשיב לזרז את הליך ההשגה.
26 יחד עם זאת, הוסיף החוק המתקן את הסמכות של המנהל להאריך את מועד מתן
27 ההחלטה בהשגה, מטעמים מיוחדים, בארבעה חודשים נוספים.
- 28
29 [...] על מנת להצדיק אישור להארכת מועד נדרשים טעמים מיוחדים, ובעל הסמכות
30 להאריך את המועד, אינו הפקיד המוסמך בלשכת מיסוי מקרקעין באזור בו מצויים
31 המקרקעין, אלא מדובר בסמנכ"ל מיסוי מקרקעין בהנהלת רשות המיסים. כלומר,
32 קיימת הפרדה בין בעל התפקיד המחליט בהשגה ובין בעל התפקיד השוקל את
33 הארכת המועד למתן החלטה בהשגה.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

- 1
2 מבלי לקבוע רשימת מבחנים סגורה, אציין כי הטעמים הנדרשים אמורים להפיג את
3 החשש שהארכות מועד יהפכו לשגרה ולכלל הנוהג, באופן שהכלל שקבע המחוקק (8
4 חודשים עד להחלטה בהשגה) יהפוך לחריג וירבו המקרים בהם החלטות בהשגות
5 יינתנו רק לאחר שנה[...].
- 6
7 63. ביום 16.3.2020 נשלח לעורר מייל מטעם המשיב, המציין את הטעמים המיוחדים בגינם
8 נתבקשה הארכת המועד למתן תשובה בהשגה. "הטעמים המיוחדים" כפי שהובאו במייל
9 הם: "מורכבות הסוגיה והשלכות הרוחב שיש לשאלות העולות מן התיק על תיקים אחרים
10 במשרדי מיסוי מקרקעין" (נספח ה' לערר). אכן אושרה הארכת מועד של 4 חודשים נוספים
11 למתן החלטה בהשגה, אולם האישור אינו כולל נימוקים. מדובר בליקוי, שכן היה על הודעת
12 האישור לכלול פירוט של הטעמים המיוחדים שהצדיקו את ההחלטה, ולו בקצרה, אולם איני
13 סבור שמדובר בליקוי כה חמור, המצדיק לקבוע כי המועד לא הוארך ואין להחלטה כל תוקף.
14
- 15 64. בתצהירו של סמנכ"ל מיסוי מקרקעין נכתב כי הוא החליט להאריך את המועד למתן תשובה
16 בהשגה, מן הטעם שהתבקשה חוות דעת משפטית מהלשכה המשפטית אצל המשיב. דברים
17 דומים ניתן למצוא בחקירתו הנגדית של הסמנכ"ל:
18
19 "[...] השאלה האם הדירה עונה על הדרישות הפיזיות של דירת מגורים. היות ובאותו
20 זמן היינו אומנם שנה אחרי פס"ד מנו, הנושא של המבחן הפיזי של דירת מגורים
21 בהחלט הייתה סוגיה שעלתה בתיקים, לא מעט שומות, ולכן ביקשתי לוודא שבמידה
22 והמשרד יחליט כי אין מדובר בנכס העונה על הגדרת דירת מגורים כהגדרתה בס' 1
23 לחוק מיסוי מקרקעין, הנושא ייבדק היטב והעמדה תיבחן היטב לפני התשובה של
24 המשרד על ההשגה [...] הסכמתי איתה שיש לקבל חו"ד משפטית, ברורה, מנומקת
25 שאכן אין המדובר בדיר מגורים כהגדרתה בס' 1 ועל כן נתתי את אישורי הארכת
26 המועד." (עמוד 16 לפרוטוקול, שורה 24).
- 27
28 וכן בעדותו של אמיר רבינוביץ:
29
30 "מעיון במסמכים היה פס"ד חדשני של אסתר מנו, שנקודת ההסתכלות איך
31 מסתכלים על הגדרת דירת מגורים והייתה התלבטות משפטית רוחבית, סוגיות רוחב
32 שמדובר בנכס הרוס, מוזנח במשך השנים. פס"ד מנו נתן פתח להסתכל על זה



בית המשפט המחוזי בירושלים
בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין – ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

1 משפטית. להתייעץ עם יועץ משפטי לראות איזה כיוון זה שולח אותנו. (עמוד 18
2 לפרוטוקול, שורה 25).

3
4 65. מצאתי כי הטעמים שהוצגו הינם בגדר "טעמים מיוחדים" המצדיקים את הארכת המועד
5 במקרה זה. בהקשר זה, ניתן לעמוד על כך שהעורר עצמו ביקש ארכה להגשת השגה, מהנימוק
6 שדרוש לו זמן להכין את נימוקי ההשגה בשל מורכבות העסקה (פניית ב"כ העורר דאז מיום
7 17.4.2019).

8
9 66. לאור כל האמור, איני סבור שיש הצדקה לקבל את הטענות הפרוצדורליות שהועלו על ידי
10 העורר ואין בהן כדי להביא לקבלת הערר.

סוף דבר

11
12
13
14 67. לאור כל האמור, אציע לחברי הועדה לדחות את העררים, למעט בסוגיה של הסכום הנוסף
15 ששולם למוכר בהסכם הפשרה, כאמור לעיל בפסקה 59. לאור התוצאה, נקבע בזאת כי על
16 העורר לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים
17 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

חבר הועדה, אבי הוכמן

אני מסכים לחוות דעתו של יו"ר הועדה.

חברת הועדה, גבע בלטר

אני מצטרפת לחוות דעתו של כבי השופט א' דורות.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט כאמור בחוות דעתו של יו"ר הועדה.

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

7 יולי 2024

ו"ע 20-05-3944 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-05-3944 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים
ו"ע 20-07-61186 אברג'יל יגאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

1
2
3

ניתן היום, א' תמוז תשפ"ד, 07 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

גב' גבע בלטר,
חברת וועדה

אברהם הוכמן,
חבר וועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר

4