



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין**

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בפני      כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הועדה  
גב' גבע בלטר, חברת הועדה  
גב' אריאלה אקשטיין, חברת הועדה

**העוררים:**

1. שמואל ידיד  
2. רבקה ידיד, בשם עזבון מרדכי ידיד ז"ל  
3. חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ (בפירוק)  
ע"י ב"כ עו"ד גיל קובץ

**העורר:**

בו"ע 20270-07-22  
ע"י ב"כ עו"ד אלי אלקלעי

נגד

**המשיב:**

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד נטע גורביץ  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

**פסק דין**

**יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות**

1  
2  
3  
4  
5 1. לפנינו שלושה עררים שהדיון בהם אוחד, אשר עניינם בהחלטת המשיב מיום 6.4.22 בהשגות  
6 אשר הגישו העוררים. בנוסף, הגיעו הצדדים בערר ו"ע 20270-07-22 להסדר דיוני, על פיו פסק  
7 הדין שיינתן בשלושת העררים, יחול גם בערר הנוסף הנ"ל.

8  
9 2. כרקע יצוין כי חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ (בפירוק) (להלן – "החברה") נוסדה בשנת 1961  
10 כאשר למאיר ידיד ז"ל, לשמואל ידיד, ליעקב ידיד ז"ל, ליוסף ידיד ז"ל וליצחק ידיד ז"ל היו  
11 20% מהון המניות של החברה.

12  
13 3. ביום 8.3.17 ניתן צו לפירוק החברה בתיק פ"ק 6923-06-16 ומונה מנהל מיוחד לחברה. תיק  
14 הפירוק מתנהל בפניי ומשום כך, הסוגיות שנדונו בו נמצאות בידיעתי כבית משפט של פירוק.

**הרקע העובדתי**



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
- 2 4. ביום 22.6.1961 רכשו מאיר ידיד ז"ל (ת"ז 351007) (להלן – "מאיר"), שמואל ידיד (ת"ז
- 3 350991) (להלן – "שמואל"), יעקב ידיד ז"ל (ת"ז 351023) (להלן – "יעקב"), יוסף ידיד ז"ל
- 4 (ת"ז 108230) (להלן – "יוסף") ויצחק שמואל ידיד ז"ל (ת"ז 35094) (להלן – "יצחק שמואל")
- 5 את הזכויות במקרקעין – מגרש ובניין שעל המגרש, הנמצאים ברחוב הורקנוס 4 בירושלים
- 6 (גוש 30052, חלקה 52).
- 7
- 8 5. ביום 26.07.1961 נוסדה החברה (חברת בית כהגדרתה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה). לכל
- 9 אחד מחמשת האנשים הנ"ל היו חלקים שווים בחברה – 2 מניות לכל אחד, המהווה 20%
- 10 מהון המניות המונפק (20% לכל אחד).
- 11
- 12 6. ביום 23.10.1976 נפטר יצחק שמואל ועל פי צו הירושה חולקו מניותיו כמפורט להלן: 8.889%
- 13 לאליהו ידיד (ת"ז 351031) (להלן – "אליהו"), 8.889% למרדכי ידיד ז"ל (ת"ז 351015) (להלן
- 14 – "מרדכי"), 2.222% לשמואל.
- 15
- 16 7. ביום 5.2.1977 מכר יוסף את מניותיו בחברה (20% מהון המניות המונפק) בתמורה ל-180,000
- 17 לירות (ש"ח) לרוכשים הבאים: 19% לאליהו, 7% ליעקב ו-4% למרדכי.
- 18
- 19 8. ביום 8.5.2016 העביר מאיר את מניותיו בחברה (20% מהון המניות המונפק) במכר ללא
- 20 תמורה לידי בנו יצחק ידיד (ת"ז 24099822) (להלן – "יצחק"). ביום 24.8.22 ניתן פסק דין
- 21 בבית המשפט לענייני משפחה בירושלים (תמ"ש 18816-06-20), בגדרו נקבע כי ההסכם מיום
- 22 8.5.16 במסגרתו העביר מאיר ידיד ז"ל, אביו המנוח של יצחק, 20 מניות ליצחק, בטל וכי
- 23 מניותיו של המנוח תחולקנה בין יורשיו, בהתאם לצו הירושה, כך שנעימה ידיד תירש מחצית
- 24 מהעזיבון (10 מניות) וכל אחד מחמשת ילדיו ירש 1/10 מעיזבונו (2 מניות). ערעור על פסק
- 25 הדין הנ"ל נדחה (עמ"ש 51603-10-22).
- 26
- 27 9. לאחר כל השתלשלות המפורטת לעיל, הון המניות המונפק בחברה התחלק עד לפסק הדין
- 28 בתמ"ש 18816-06-20 באופן הבא: יצחק – 20 מניות, שמואל – 22.222 מניות, מרדכי –
- 29 12.889 מניות (יצחק, שמואל ומרדכי ביחד, להלן: "העוררים" / "המוכרים"), אליהו –
- 30 17.889 מניות, יעקב – 27 מניות (אליהו ויעקב ביחד, להלן – "הרוכשים" / "הקונים"). לאור
- 31 החלטת בית המשפט בתיק פר"ק 6923-06-16 ידיד ואח' נ' חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ
- 32 ואח' (להלן "תיק הפר"ק") מיום 24.01.2023 – נעשתה חלוקת מניות חדשה במכירה, כך



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 שליצחק נותרו 2 מניות בחברה, כתוצאה מפסק הדין בתיק התמ"ש (נספח 2 לתצהירו של
- 2 שמואל דוד שהוגש במסגרת ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים,
- 3 ביחס לסוגיית רכיב ההוצאות שנדרשו לניכוי מהשבח ע"י יצחק).
- 4
- 5 10. ביום 2.06.2016 הגישו הרוכשים בקשה לפירוק החברה.
- 6
- 7 11. ביום 8.03.2017 ניתן צו לפירוק החברה ועו"ד יעקב אמסטר מונה כמנהל מיוחד של החברה
- 8 (להלן – "המנהל המיוחד"). על ההחלטה האמורה הוגש ערעור על ידי שמואל, אשר נדחה
- 9 ביום 27.11.2017 (ע"א 3620/17).
- 10
- 11 12. ביום 27.2.2018 המנהל המיוחד פרסם בשני עיתונים הזמנה להציע הצעות לרכישת
- 12 המקרקעין (בהזמנה המקרקעין הוגדרו כמגרש עליו בניין מיועד להריסה). למנהל המיוחד
- 13 הוגשו שתי הצעות: אחת, בסכום זעום ושניה, הצעת אליהו ויעקב בסכום של 50 מיליון ₪.
- 14 לאחר מכן, הוגשה תגובה מטעם שמואל ומרדכי במסגרתה הגישו הצעה מטעם רמי לוי שיווק
- 15 השקמה בע"מ (להלן – "שיווק השקמה") ביחד עם שמואל ומרדכי, לרכישת המקרקעין
- 16 תמורת 55 מיליון ₪. נקבעה התמחרות ליום 11.6.18 ובסיומה ביקש המנהל המיוחד לאשר
- 17 את הצעת שיווק השקמה על סך 67 מיליון ₪ בתוספת מע"מ. ביום 26.6.18 הוגשה בקשה
- 18 מטעם חברה בשליטת שיווק השקמה (רמדן) לביטול הצעתה בהתמחרות, על בסיס מידע שלא
- 19 גולה לה. ביום 15.7.18 התקיים בפניי דיון בתיק הפר"ק וביום 30.7.18 ניתנה החלטתי
- 20 (בבקשות 34, 40, 43), בגדרה התקבלה בקשת רמדן לביטול הסכם המכר ונקבע כי הזוכים
- 21 בהתמחרות הם אליהו ויעקב תמורת 66.5 מיליון ₪, בתוספת מע"מ. עוד נקבע בהחלטה כי
- 22 מתווה המכר יהיה בדרך של העברת הזכויות לבעלי המניות בפטור ממס שבח לפי סעיף 71
- 23 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין") ולאחר
- 24 מכן, מכר לאליהו ויעקב. במסגרת בקשה מס' 50 בתיק הפר"ק עתרו אליהו ויעקב בבקשה
- 25 לביטול ההחלטה מיום 30.7.18, במסגרתה נטען כי יש לערוך התמחרות חדשה. ביום 20.2.19
- 26 דחיתי את הבקשה לביטול ההחלטה מיום 30.7.18 ואת הבקשה לעיכוב המכר.
- 27
- 28 13. ביום 12.8.2020 נחתם הסכם לפיו "החברה החליטה להעביר את הזכויות במקרקעין לבעלי
- 29 מניותיה כל אחד על פי חלקו בהחזקת המניות כאמור בכותרת הסכם זה ללא תמורה אגב
- 30 פירוק, ומקבלי ההעברה מסכימים לקבל מהחברה את הזכויות במקרקעין לפי חלקם בחברה,
- 31 בהתאם לשיעור המניות המוחזק בידם ללא תמורה אגב פירוק" (להלן – "הסכם הפירוק").



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 בו ביום (12.8.2020) נחתם הסכם לפיו בעלי המניות, המוכרים, ימכרו את זכויותיהם
- 2 במקרקעין (55.111 מניות) לבעלי המניות הרוכשים (להלן – "הסכם המכירה").
- 3
- 4 14. ביום 13.9.2020 הגישו המוכרים הצהרה על הסכם הפירוק והסכם המכירה בהתאם לסעיף
- 5 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (העתק הצהרה על הסכם הפירוק צורף כנספח 1 לתצהירו של
- 6 שמואל דוד שהוגש בעררים המאוחדים, וכן העתק הצהרה על הסכם המכירה אשר צורף
- 7 וסומן שם כנספח 2). בשומתם העצמית להסכם הפירוק קבעו כי ההסכם מהווה העברת זכות
- 8 במקרקעין אגב פירוק איגוד פטור ממס שבח בהתאם ועל פי הוראות סעיף 71 לחוק. בשומתם
- 9 העצמית להסכם המכירה קבעו כי יש לייחס 60% משווי המכירה למכירת "זכות אחרת"
- 10 בחישוב מס שבח מלא על פי סעיף 48א לחוק.
- 11
- 12 15. 40% משווי המכירה יוחסו ל-7 דירות מגורים אשר נטען כי על פי סעיף 49(א) לחוק עומדות
- 13 בהגדרת "דירת מגורים מזכה", ובכפוף לתקרת הפטור (2,140,600 ₪) כאמור בסעיף
- 14 49(א)2 לחוק חושב לדירות המגורים חישוב ליניארי לדירה מזכה עפ"י סעיף 48א(ב) לחוק.
- 15
- 16 16. ביום 6.4.2021 במסגרת שלב א, נערך ביקור במקרקעין בהשתתפות השמאית המחוזית של
- 17 אזור ירושלים והסביבה, הממונה מטעם רשות המיסים.
- 18
- 19 17. ביום 29.4.2021 הוציא המנהל שומה לפי מיטב השפיטה בקשר להסכם המכירה בהתאם
- 20 לסעיף 78(ב)2 לחוק וקבע כי "שני ההסכמים מהווים עסקה אחת מבחינה מהותית" ובכך
- 21 דחה את הבקשה לפטור על פי סעיף 71 לחוק, וחייב את מלוא שווי המכירה (36,648,815 ₪)
- 22 במס חברות (23%) כמכירה ישירה מהחברה לאליהו ויעקב כיחידים (פירוט נימוקי השומה
- 23 מיום 29.4.2021 צורף כנספח 3 לתצהירו של שמואל דוד שהוגש בעררים המאוחדים).
- 24
- 25 18. ביום 10.8.2021 הוגשה השגה על החלטת המנהל בהתאם לסעיף 87(א) לחוק (העתק השגה
- 26 ללא נספחים מיום 10.8.2021 צורף כנספח 4 לתצהירו של שמואל דוד שהוגש בעררים
- 27 המאוחדים).
- 28
- 29 19. ביום 5.9.2021 יעקב נפטר.
- 30



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 20. ביום 9.3.2022 נערך דיון בהשגה בהשתתפות: עו"ד גיל קובץ, עו"ד אלי אלקלעי, עו"ד יהונתן  
2 קליינמן והמפקח שמואל דוד (תרשומת מיום 9.3.2022 צורפה כנספח 5 לתצהירו של שמואל  
3 דוד שהוגש בעררים המאוחדים).

4  
5 21. ביום 10.3.2022 מרדכי נפטר.

6  
7 22. ביום 22.3.2022 נערך דיון נוסף בהשגה בהשתתפות: עו"ד גיל קובץ והמפקח שמואל דוד  
8 (תרשומת מיום 23.3.2022 צורפה כנספח 6 לתצהירו של שמואל דוד שהוגש בעררים  
9 המאוחדים). ביום 6.4.2022 ניתנה החלטה בהשגה (צורפה כנספח 7 לתצהירו של שמואל דוד  
10 שהוגש בעררים המאוחדים). על ההחלטה האמורה הוגשו ביום 4.5.2022 העררים המאוחדים  
11 שבכותרת.

### הסוגיות שבמחלוקת וטענות הצדדים

12  
13  
14  
15 23. להלן יפורטו בתמצית המחלוקות העיקריות בין הצדדים ולאחר מכן, יפורטו בתמצית טענות  
16 הצדדים. המחלוקות העיקריות הן כדלקמן:

17 א. האם, כטענת העוררים, היחידות בבניין הן דירות מגורים ביום המכירה.

18 ב. בהנחה כי מדובר בדירות מגורים, האם מדובר ב"דירת מגורים מזכה", המאפשרת חישוב  
19 מס ליניארי לדירות.

20 ג. בהנחה ומדובר בדירות מגורים מזכות, האם יש להחיל על המגרש "פיצול פיזי" בין  
21 החניון לבין היחידות הבנויות, כטענת המשיב.

22 ד. למשיב טענה חלופית, לפיה המתווה של פירוק האיגוד והעברת הנכסים לידי הרוכשים  
23 היא פעולה שכל מטרתה היא הימנעות ממס והפחתת מס בלתי נאותה.

24  
25 קיימות מחלוקות נוספות אליהם אתייחס בסיפת חוות דעתי.

### טענות העוררים בתמצית

26  
27  
28  
29 24. לטענת העוררים, היחידות בבניין הן "דירות מגורים", בהיותן מיועדות למגורים לפי טיבן.  
30 נטען כי אין לשלול את הפוטנציאל לשמש למגורים שכן די בשינוי קטן ובעבודה מצומצמת  
31 בנכס, כדי להכשיר את החסר.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1  
2 25. לטענת העוררים, לצורך החלת הגדרת "דירת מגורים מזכה" יש לקבוע כי התקופה שבשלה  
3 מחושב השבח היא רק מהמועד שבו יחידות הדירור היו בבעלות היחידים ועד ליום המכירה  
4 (12.8.20) ולא מיום רכישת הזכויות בנכס בשנת 1961.  
5  
6 26. עוד טענו העוררים כי שווי הדירות בבניין נאמד בין 33.4 מיליון ש"ח לבין 36 מיליון ש"ח. בעניין  
7 הפיצול הפיזי, נטען כי מרבית פוטנציאל זכויות הבנייה מיוחסות לחלק הבנוי.

### טענות המשיב בתמצית

- 8  
9  
10  
11 27. לטענת המשיב, ביום המכירה היחידות בנכס אינן "דירות מגורים" הואיל והחל משנת 2016  
12 הן לא שימשו למגורים, הן נזנחו ונפסק השימוש בהן. נטען כי הבניין נמצא במצב של הזנחה  
13 קיצונית ואין טעם כלכלי לשפצו, עד כי מוטב להרוס אותו ולבנות חדש תחתיו.  
14  
15 28. לטענת המשיב, אף אם ייקבע כי מדובר בדירות מגורים, אין מדובר ב"דירת מגורים מזכה"  
16 הואיל ולצורך עמידה בתנאי ההגדרה שבחוק, יש לבחון את התקופה "שבשלה מחושב השבח"  
17 (האם 80% מתוך תקופת השבח הייתה הדירה משום "דירת מגורים מזכה"), ובנסיבות  
18 המקרה, בכל תקופת השבח הדירות לא הוחזקו בידי יחידים, אלא בידי החברה.  
19  
20 29. עוד טען המשיב כטענה חלופית כי ככל שעמדו לא לתקבל, הרי שיש להחיל על המגרש  
21 "פיצול פיזי" בין החניות לבין הדירות הבנויות ולקבוע את השווי לדירות המגורים בהתאם  
22 לחוות הדעת השמאית מטעמו. עוד טען המשיב כי בחישוב שווי המגורים יש להעריך את עלות  
23 הקרקע של הדירות בלבד ללא החלק הבנוי.  
24  
25 30. בפי המשיב טענה חלופית נוספת, לפיה המתווה של פירוק האיגוד והעברת הנכס לידי  
26 הרוכשים, היא פעולה שכל מטרתה היא הימנעות ממס והפחתת מס בלתי נאותה.  
27  
28 31. לבסוף, טען המשיב כי יש לנטל את המבנה משווי הרכישה ועל כן, שווי הרכישה יעמוד על סך  
29 2.16 ש"ח ולא על סך 6.5 ש"ח (סכום הרכישה בשנת 1961).

### דיון והכרעה



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

32. שתי הסוגיות העיקריות אשר בלב המחלוקת הינן – האם מדובר בדירות מגורים וככל שתתקבל עמדת העוררים בסוגיה זו, האם מדובר בדירות מגורים מזכות. לפיכך, נתחיל את הדיון בשתי שאלות עיקריות אלה ולאחר מכן, נעבור לדון בסוגיות הנוספות שבמחלוקת.

### האם היחידות בבניין הן דירות מגורים

33. סעיף 1 לחוק מגדיר מהי דירת מגורים:

"דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;".

34. בע"א 6107/20 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' נירה מעיין (19.7.22) נקבעו הדברים הבאים (כב' השופט נ' הנדל, פסקה 7);

"דירת מגורים מוגדרת בחוק כדירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה. הסיפא היא הרלוונטית לענייננו. הצדדים חלוקים בשאלה האם הדירה הייתה מיועדת למגורים לפי טיבה. ראשית, נבהיר כי המועד הקובע לבחינת התקיימותו של תנאי זה, כמו גם יתר התנאים להגדרת הדירה כדירת מגורים, הוא מועד המכירה (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 הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה הוא מבחן אובייקטיבי הבודק קיומו של פוטנציאל ממשי למגורי קבע בדירה (שם); ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פס' 30, 32 לפסק דינו של השופט י' עמית (פורסם בנבו), (21.1.2014) (להלן: עניין חכים)). מבחן זה יוכרע על פי מגוון נסיבות – הן נסיבות פיזיות, ביניהן טיב המבנה והימצאותם של מתקנים החיוניים למגורים, כגון מתקני חשמל, שירותים, מטבח וכיוצא באלו, והן נסיבות אחרות, כגון תכנית הבינוי של הנכס, סביבתו, מועד בנייתו והשימוש שנעשה בו בפועל (עניין שכנר, בעמ' 256 – 257, וההפניות שם)".



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

35. בו"ע (חי') 20028-12-14 אסתר מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין (11.6.18) מדובר היה בנכס שלא שימש במשך שנים רבות למגורים, שחסרים בו מתקנים הכרחיים למגורים, כגון מערכות מים וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה. ועדת הערר סברה כי מצבו הפיזי הנוכחי של הנכס אינו מספיק לשם הכרעה בשאלת הזכות לפטור ממס שבח לדירת מגורים, אלא נדרשת בחינה רחבה יותר. יו"ר הוועדה כב' השופט ר' סוקול קבע את הדברים הבאים בהקשר זה (פסקה 25, 26):
- 7
- 8 "25. דומה כי אין להסתפק במבחן יחיד אלא כל מקרה ייבחן על פי נסיבותיו. לגישתי, על בית המשפט להיעזר במבחני משנה שונים ומגוונים ולאזן ביניהם. בין מבחני המשנה הנ"ל יכללו מבחנים פיסיים ומשפטיים, כגון מצבו הפיסי של הנכס וקיומם של מתקנים חיוניים; האפשרות המעשית אובייקטיבית להשלים את החסר על מנת להביא את הנכס למצב בו ניתן יהיה להשתמש בו למגורים; היתר הבנייה שניתן והייעוד הקבוע בו; ייעוד הנכס על פי תכניות המתאר הרלבנטיות וכדומה. כן יבחן ייעודו המהותי של הנכס ובמסגרת זו יכללו מבחנים כגון השימוש שנעשה בנכס בפועל; השימוש הצפוי בנכס בעתיד; השימוש שנעשה בנכסים שונים באותו מבנה או במבנים סמוכים. בית המשפט יבחן בין נכס חדש לנכס ישן; בין נכס המיועד לשימוש לנכס המיועד להריסה וכדומה. דומני כי גם למבחן הכדאיות הכלכלית יש לתת משקל מסוים, אם כי לא משקל מכריע, שהרי ראינו כי הכדאיות הכלכלית תלויה בנסיבות רבות ומגוונות.
- 20
- 21 26. כאן ראוי להוסיף כי ההסתמכות על קביעת מעמדו של הנכס שנקבעה במסגרת אחרת צריכה להיעשות בזהירות. אין די בכך שהרשות המקומית הגדירה את הנכס כניזוק ופטרה את המחזיק בו מתשלום ארנונה כדי לקבוע כי אינו מיועד למגורים, ואף אין די בקביעה כי מדובר במבנה מסוכן, כדי לשלול את המסקנה שמדובר בנכס שעל פי טיבו מיועד למגורים. המבחנים לכל אחד מהחיקוקים השונים עשויים להביא לתוצאות שונות, שכן לכל חוק ישנה תכלית משלו והמבחנים שיקבעו יהיו אותם מבחנים שנועדו לקדם את אותה תכלית."
- 28
36. בחומר שהוגש לוועדה מצויה חוות דעת של השמאים ברי ויוני צ'רניאבסקי מיום 24.3.14 והשלמות טכניות מיום 5.6.14 שהוכנה בהתאם לכתב מינוי מיום 25.4.2013 על ידי בית המשפט לענייני משפחה בירושלים (כב' השופט נ' פלקס). מטרת השומה הייתה הערכת שווי





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 זכויות הבעלות בנכס כחופשי ופנוי, לפי שתי חלופות: הראשונה, שווי הנכס בהנחה שלא  
2 יידרש כל שימור ומותר יהיה להרוס את הבניין לחלוטין; השניה, בהנחה שהבניין יהרס כליל  
3 ורק הקיר החזיתי לרח' הורקנוס יפורק ויבנה מחדש כחלק מחזית הבניין החדש שייבנה  
4 בחלקה, כדומת שימורים אחרים שנעשו בירושלים. להלן תיאור המבנה ויחידות הדיור בחוות  
5 הדעת:

6

7

### "מבנה המגורים"

8 מבנה המגורים הינו בן 2 קומות: קומת קרקע וקומה עליונה. מדובר במבנה ישן  
9 והדירות שבו כוללות בדרך כלל תקרה גבוהה, מפתחים וחלונות מקושטים, חלק  
10 מהקירות עבים, הרצפה בחלקה מצוירת וכיוצ"ב. אולם, במספר מקומות בבנין ישנה  
11 חדירת מי גשמים, ישנם סדקים, קירות שמתקלפים וכיוצ"ב. כמו-כן, רמת הגימור  
12 של היחידות הינה מיושנת בסטנדרד נמוך, הכלים הסניטריים מיושנים, המטבחים  
13 מיושנים, וכיוצ"ב.

14

להלן פירוט של היחידות:

15

16

### קומת הקרקע:

17

בקומת הקרקע יש 7 יחידות:

18

19

בקומת הקרקע בחזית הבנין:

20

3 יחידות נמצאות בחזית החלקה, כדלקמן:

21

22 היחידה בצד הצפוני – בה מתגורר דייר בשם מוליבראם בסאראט: הגישה ליחידה  
23 זו הינה משביל להולכי רגל הגובל בחלקה מצפון. היחידה כוללת חדר מגורים +  
24 מבואת כניסה שבה מצוי גם מטבחון, חדר שירותים עם מקלחון. ביחידה יש בעיות  
25 רטיבות וחדירת מים וכמו-כן יש בה סדקים בקירות לרבות סדק אלכסוני לאורך  
26 קיר ותקרה.

27

28 היחידה בצד הדרומי – בה מתגורר דייר בשם בהאבולה: הגישה ליחידה זו הינה דרך  
29 מגרש החנייה. היחידה כוללת 2 חדרי מגורים + מבואת כניסה + מטבח + חדר  
30 שירותים ומקלחון (מרבית שטח המטבח וחדר השירותים בנויים מחוץ לקו הבניין  
31 המקורי).



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1  
2 היחידה אמצעית ומגרש חניה – מוחזקים על ידי מאיר ידיד: בחזית החלקה לכיוון  
3 רחוב הורקנוס ישנה חצר פתוחה המשמשת כיום למגרש חניה בתשלום. בחצר יש  
4 מקום ל-12-13 מקומות חניה. רחבת החניה מישורית והיא מחופה בחלקה  
5 אבן/אספלט. בעורף מגרש החניה קיימת יחידה בנויה נוספת הכוללת חדר אחד ובו  
6 הותקן כיור ומקלחון.  
7 פרט לכך, מחוץ ליחידה – על מגרש החניה – בנוי מבנה בלוקים קטן לא מחופה, שבו  
8 רצפת בטון לא מחופה שבו הותקנה אסלת שירותים, ולא ברור אם השירותים  
9 מחוברים למערכת אינסלטציה. בצמוד לשירותים אלה ישנו גם מחסן קטן. נמסר לנו  
10 כי מגרש החנייה, החדר, מבנה השירותים והמחסן מוחזקים בידי מאיר ידיד.  
11  
12 בקומת הקרקע בעורף הבניין:  
13 4 יחידות נמצאות בעורף החלקה והן משמשות למגורים. הגישה ליחידות אלה הינה  
14 מחצר פנימית בעורף הבניין, אשר מסביבה נמצאות דלתות הכניסה ליחידות. החצר  
15 מרוצפת אבן והדלתות והחלונות הפונים אליה גבוהים ומקושטים. להלן פירוט  
16 היחידות:  
17  
18 בפינה הדרומית: דירת 4 חדרים, שבה גרים כיום 4 סטודנטים.  
19 בפינה הצפונית: דירת 2 חדרים, שבה גרים כיום 2 סטודנטים.  
20 במרכז הקומה: דירת 3 חדרים, שבה גרים כיום 3 סטודנטים.  
21 בפאה הצפונית: קיימת יחידה הכוללת חדר אחד ומקלחון (נמסר לנו כי בעבר יחידה  
22 זו שימשה כמטבח של אחת מדירות המגורים בקומת בקרקע).  
23  
24 בחצר האחורית הוצבו 6 עמודי תמך לתמיכת המרפסות, ונמסר לנו כי הם הוצבו  
25 לאחר שהיתה סכנה לקריסת המרפסות.  
26  
27 כמו-כן, בפאה המערבית של הבנין ישנו מחסן אטום שלא ניתן היה להיכנס אליו בעת  
28 הביקור בנכס. נמסר לנו ששטחו 9 מ"ר וגובהו 2 מטרים והוא אינו בשימוש ואינו  
29 מושכר שנים רבות.  
30  
31 הקומה העליונה:



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 מהחצר הפנימית בעורף הבניין ישנה גישה באמצעות מדרגות חיצוניות לקומה  
2 העליונה של הבניין שבה יש 2 דירות כדלקמן:  
3  
4 בצד הדרומי: דירת 4 חדרים + מרפסת הפונה לכיוון מערב (לרחוב הורקנוס).  
5 בצד הצפוני: דירת 4 חדרים + מרפסת הפונה לכיוון מערב (לרחוב הורקנוס).  
6  
7 37. כמו כן, בפנינו דו"ח שמאות של השמאי העצני חזקיה מיום 29.1.18 שהתבקש להכינה על ידי  
8 המנהל המיוחד בתיק הפר"ק, לשם הערכת שווי שוק ואומדן פוטנציאלי עבור הנכס. במסגרת  
9 תיאור החלקה והמבנה נכתב בחוות הדעת כך (עמ' 4):

10  
11 "החלקה מחולקת ל-2 אגפים, כאשר חלק הדרום מערבי מהווה חטיבת קרקע  
12 המשמשת כחניון בתשלום וחלק הצפון מזרחי, כולל בניין לא מאוכלס ונעול עם חצר  
13 בשטח של כ-60 מ"ר ומחסן.

### הערה:

14  
15  
16 הבניין לא מאוכלס ונעול ולכן אין באפשרותנו לבדוק את פנים הבניין וחלוקתו.  
17 שומה זאת מבוססת על בדיקות חיצוניות של הנכס בלבד."

18  
19 ביחס לחלק הבנוי נכתב בחוות הדעת כך:

### "החלק הבנוי:

20  
21  
22 המבנה הינו מבנה וותיק משנות ה-30 המוקדמות (אומדן לאחר התייעצות עם  
23 מחלקת שימור)  
24 מבדיקותינו מול מחלקת מבנים מסוכנים בעיריית ירושלים עולה כי הנכס היה מוכר  
25 בשנת 2004 כמבנה מסוכן, אולם נמסר לנו בעל פה, כי מצבו של הנכס הוסדר וכי  
26 הבניין כבר אינו רשום כמבנה מסוכן. עם זאת בעת הביקור עולה כי הבניין מהווה  
27 מבנה ישן לא מאוכלס.  
28 מבדיקותינו מול גורמים במחלקת שימור בעיריית ירושלים עולה, כי הנכס שבנדון  
29 אינו מוכר כמבנה לשימור, אולם מבדיקותינו מול דורית, אדריכלית ממחלקת שימור  
30 ומול ינאי אפלבאום, אדריכל, רפרנט של מרכז העיר במחלקת תכנון ובנייה בעיריית



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 ירושלים, עולה כי ככל שיתחיל תהליך של קידום תב"ע או הוצאת היתר בנייה עבור  
2 החלקה הנישומה רוב הסיכויים שהבניין יסווג כבניין לשימור.  
3 תיאור הבניין:  
4 הבניין מתפרס על פני 3 קומות כאשר הגישה לקומה העליונה הינה דרך גרמי מדרגות  
5 הממוקמים בקצה המזרחי של החלקה.  
6 מבדיקותינו בשטח עולה כי בגין טופוגרפית החלקה, קומת קרקע תחתונה הינה  
7 חלקית עם חזית לרחוב הורקנוס.  
8 הבניין מהווה בית מקורי עם תוספות מאוחרות בקומת קרקע התחתונה.  
9 מעטפת הבניין בנויה מאבן עם גג רעפים.  
10 פתח החלונות הינו בצורת קשתות עם סורגים ותריסים הנראים מקוריים.  
11 בחזית המערבית של הבניין 4 מרפסות זיזיות.  
12 בחזית המזרחית מרפסת/מעבר המקיף את כל החזית."  
13  
14 38. לתצהירו של המפקח מטעם המשיב צורפה תשובה להשגה של מנהל הארנונה בעיריית  
15 ירושלים (נספח 11 לתצהיר). התשובה נשלחה ליצחק ונכתב בה כדלקמן:  
16  
17 "בעקבות ביקורת בנכסים מיום 15.8.21 בטענה "לא ראוי" נמצא כי הנכסים סגורים  
18 ולא ניתן לבדוק את מצבם. במידה והנכסים יפתחו ניתן לבדוק את הטענה. עד לאמור  
19 ההשגה נדחית."  
20  
21 39. בדיון שהתקיים בתיק הפר"ק ביום 23.2.2022 נקבע על ידי בהחלטה (פסקה 18) כי במהלך  
22 הדיון הוצג מכתבו של ראש צוות עררים באגף היועץ המשפטי של עיריית ירושלים, לפיו ניתן  
23 פטור מסוג "נכס לא ראוי לשימוש" לשנת 2021 בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות, למעט  
24 החלק ששימש לחניון.  
25  
26 40. המנהל המיוחד פנה ביום 17.8.21 לבית המשפט של פירוק בבקשה למתן הוראות (בקשה מס'  
27 73) במסגרתה תיאר כי הוא נדרש לנקות ולפנות את שטחי הדירות וכי לשם כך הוצאו עשרות  
28 משאיות מלאות בבקבוקים ריקים ובפסולת ולאחר מהלך הניקיון נאטמו ונסגרו הפתחים של  
29 הבניין מחשש לפלישות של נרקומנים, אולם הפתחים נפרצו כמעט מידי לילה. בנסיבות אלה  
30 ביצע המנהל המיוחד "מבצע ריתוק ואיטום המבנה כולו" עם רלסים של פלדה (התיאור מצוי  
31 גם בבקשה מס' מס' 59 מיום 18.12.19) שם קיים פירוט של פינוי הבקבוקים, גרוטאות



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 ופסולת וכן איטום וריתוך כל הפתחים בעלות של כ-90,000 ₪). חשבון העסקה של הקבלן  
2 שביצע את עבודת הפינוי והאטימה הינו מיום 16.12.19. המסקנה היא כי לפחות ממועד זה,  
3 לא יכולה להיות מחלוקת כי הדירות בבניין לא שימשו בפועל למגורים ולא נעשה בהן כל  
4 שימוש. בהזמנת המנהל המיוחד להציע הצעות לרכישת הנכס צוין על ידו כי הנכס מיועד  
5 להריסה ומכאן ברור מדוע נקט המנהל המיוחד בביצוע איטום של המבנה, כדי למנוע פלישה  
6 למקום ויצירת מפגע.
- 7  
8 41. בחוות הדעת של השמאי חזקיה העצני מיום 29.1.18 שהוכנה לבקשת המנהל המיוחד נכתב  
9 בפרק הסיכום כי השימוש המיטבי לחלקה הינו הריסת המבנה הקיים ובניית מבנה חדש.  
10 העוררים חלקו על מסקנה זו ויאיר ידיד (שהוא שמאי מקרקעין במקצועו) כתב בתצהירו כי  
11 השימוש המיטבי הוא בשימור מלא, תוך ניצול פוטנציאל זכויות הבניה, לשם בניית בניין נוסף  
12 בשטח המשמש כחניון.
- 13  
14 42. בחודש ינואר 2022 החליטה ועדת השימור לקבל את המלצת מחלקת השימור בעיריית  
15 ירושלים (מוצג ע/2) בדבר הכנסת המבנה לכרטסת השימור עם המלצה לשימור מחמיר  
16 למבנה ולחצרותיו (ראו את חקירתו הנגדית של יאיר ידיד, בעמ' 24 לפרוטוקול).
- 17  
18 43. נחזור ונתייחס למצב יחידות הדיר, תוך הפניה לחקירת גב' חנה ידיד, בעמ' 10 לפרוטוקול,  
19 שורות 22 – 13 :
- 20  
21 "ש. בתצהירך את מפרטת שאפשר היה להיכנס לגור במבנה מיידית. נגיד בסעיף 23  
22 לתצהירך את כותבת שהסלון זהה למצבו, הריצוף שלם וניתן להיכנס ולגור מיידית.  
23 ת. כן.
- 24 ש. את מכירה מישהו שיסכים לגור בדירה שאין בה מטבח ושירותים?  
25 ת. יש אנשים שבאים לגור וכל אחד משפץ לפי מה שהוא רוצה.  
26 ש. את מסכימה אתי שאדם סביר שהיה רוצה לגור בדירה במצב כזה, ככל הנראה  
27 לא היה נכנס לגור בדירה שאין בה מטבח ושירותים?  
28 ת. תוך 10 ימים הם מסדרים מטבח, זה לא עניין גדול. לשים ארון ושיש זה צ'יק  
29 צ'ק".
- 30  
31 המצהיר מטעם המשיב התייחס להוראות המקצועיות בקובץ הפרשנות, לפיהן – בהתייחס  
32 ליסוד של "בנייתה הסתיימה" בהגדרת "דירת מגורים", יראו עד 5% חסר במתקנים, יראו



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 אותה כדירה שלמה" (עמ' 51 לפרוטוקול, שורות 27 – 26). השמאית מטעם המשיב, גב' מירב  
2 בן דוד, נמנעה מלנקוב בסכום ההשקעה הנדרש לשם הכשרת יחידות הדיוור לשימוש כדירות  
3 מגורים. בחוות דעתו של השמאי אשר יעקב מטעם העוררים (מיום 29.1.23) נכתב כך (עמ' 29,  
4 סעיף 14):

5  
6 "הובא בחשבון שעל מנת שהדירות הנישומות יהיו ראויות למגורים ישנו צורך  
7 בשיפוצן. משום כך, נלקח בחשבון עלויות התאמה של 25,000 ₪ לדירות הקטנות ו  
8 – 75,000 ₪ לדירות הגדולות כדי להביאן לרמת "ראוי למגורי סטודנטים" – כפי  
9 שהיה עד לשנת 2016".

10  
11 בתצהירו של יאיר ידיד (בנם של שמואל וחנה ידיד), שהינו שמאי מקרקעין מוסמך, קיימת  
12 התייחסות מפורטת למצב הפיזי של דירות המגורים והפעולות הנדרשות בכדי להשמישן  
13 למגורים (סעיפים 46-121 לתצהיר). בסעיף 122 לתצהיר יש סיכום של הדברים:

14  
15 "122. ניתן לסכם כי כל 9 היחידות כוללות מטבח/מטבחון עם כיור וברז, משטח  
16 עבודה משיש, חדר רחצה ושירותים עם חיפויי קיר שלמים. כל היחידות מאובזרות  
17 עם כל המתקנים כגון ברזים, אסלות, כיורים וכו' כאשר הריצוף בכל הדירות הוא  
18 שלם וכל שנדרש בכדי להיכנס ולגור הוא ניקיון יסודי, חידוש צבע ובחלקן נדרש  
19 לבצע עבודות נגרות וזגגות בהיקף קטן".

20  
21 44. עתה נחזור למבחני הפסיקה, כדי שנוכל לסכם את הדברים. נפתח בע"א 667/82 כורש נ' מנהל  
22 מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 385 (פסקה 9):

23  
24 9". בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה  
25 למגורים" יש לבדוק כל מקרה לגופו על – פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא.  
26 הנסיבות הרלוונטיות מגוונות ורבות, ובכללן אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תכניות  
27 הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלוונטי. גם מועד הבנייה של הנכס הוא נסיבה  
28 שצריכה להיות מובאת בחשבון בין יתר הנסיבות, ואין לצפות כי יש להחיל אותם  
29 סטנדרטים על נכס שנבנה לפי מאה שנה כמו על נכס שנבנה זה עתה. גם השימוש  
30 שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולות להיות



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 נסיבות רלוונטיות שיש בהן כדי ללמד על טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש  
2 למגורים.".
- 3
- 4 45. ומכאן נמשיך עם פסק דינה של ועדת הערר בעניין אסתר מנו. יו"ר הוועדה כתב את הדברים  
5 הבאים (פסקה 23):
- 6
- 7 "23. מסקירת הפסיקה והספרות עולה, כי לא ניתן למצוא מבחן מוסכם ומוגדר  
8 לשאלת הגדרתו של נכס ששימש למגורים אך נהרס ונזנח. מבחן הכדאיות הכלכלית  
9 שהוצע נידון בעבר בבית המשפט העליון ונדחה (ראו ע"א 5517/90 שורץ נ' מנהל  
10 מיסוי מקרקעין, מחוז מרכז, פ"ד מו(4) 732, 736, (1992)). מבחן זה נדחה גם  
11 בהקשרים קרובים כגון לעניין הענקת פטור מתשלום ארנונה (ראו בר"מ 5711/06  
12 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו – מנהל הארנונה (פורסם בנבו)  
13 (30.12.2009)).
- 14 מבחן הכדאיות הכלכלית מעלה קשיים רבים. הוא מנוגד לתכלית הענקת הפטור שכן  
15 מי שמבקש למכור נכס ניזוק לצורך רכישת מקום מגורים חדש ומתאים למגוריו, לא  
16 ייהנה מהפטור; יש בו פגיעה בזכות הקניין ובאוטונומיה של בעל הנכס להחליט מה  
17 יעשה בו; הוא עלול להביא להשקעות מיותרות על מנת לשפץ נכס רק כדי לקבל את  
18 הפטור; הוא מבחן קשה ליישום שכן בחינת הכדאיות הכלכלית מחייבת הערכות  
19 שמאיות שעשויות להיות שנויות במחלוקת; הוא גורר את הצדדים להוצאות רבות  
20 לצורך הערכת הכדאיות הכלכלית ופוגע במוכרים שידם אינה משגת לתשלום  
21 ההוצאות; הוא עלול ליצור הפליה בין נישומים שונים המחזיקים בנכסים זהים  
22 במהותם רק בשל שינוי בשווי השוק של המקרקעין המושפע מהמיקום השונה (עד  
23 כדי כך שיתכן ונכס שניזוק קלות לא יזכה לפטור השל שוויו הנמוך של הנכס ואילו  
24 נכס שניזוק באופן חמור יותר ייהנה מהפטור (שכן שווי המקרקעין בשל מיקומו יהיה  
25 גבוה יותר) ועוד."
- 26
- 27 בהמשך, וביחס למבחן האובייקטיבי, נכתבו הדברים הבאים ע"י יו"ר ועדת הערר (פסקה  
28 : (24)
- 29
- 30 "24. אימוץ המבחן האובייקטיבי-פיסי במובנו הדווקני גם הוא מעלה קשיים רבים.  
31 כך למשל ישלל הפטור ממס במכירת נכס שניזוק ללא אשמתו של הבעלים כגון בשל



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 פגעי טבע, פעולה מכוונת של אחרים וכדומה. זאת ועוד, המבחן הפיסי יביא לשלילת  
2 פטור רק בשל העדר מתקנים שעלות התקנתם אינה גבוהה, יחייב שיפוץ על ידי  
3 המוכר שלא לצורך וכדומה. המבחן האובייקטיבי הצר עשוי להביא להענקת פטור  
4 גם לנכסים שלא שימשו למגורים וכאשר אין שום כוונה לעשות בהם שימוש  
5 למגורים, רק בשל הימצאותם של המתקנים, מתן היתר בנייה למגורים וכדומה."  
6  
7 באותו מקרה תיאר יו"ר הוועדה את מצב הנכס באופן הבא (פסקאות 28 – 27):

8  
9 "הנכס מושא הדיון הוא נכס שניזוק קשה והוזנח במשך שנים רבות. הנכס נותק  
10 ממערכת החשמל והמים וניתן לראות שכל אביזרי החשמל והתאורה פורקו. דלתות  
11 הנכס נפרצו, חלונות נשברו וחלק ניכר ממתקני הנכס נהרסו עד כי ניתן לומר כי  
12 חסרים בנכס מרבית המתקנים הדרושים למגורים. התמונות שצורפו על ידי הצדדים  
13 מלמדות על הזנחה ועזובה שנמשכות כבר שנים רבות (ראו נספחים 13, 14 לע/1). עוד  
14 עולה כי הברזים בנכס פורקו, חדר האמבטיה נהרס ובארונות המטבח נותרו חלקים  
15 קטנים בלבד (ראו התמונות שצורפו לתצהירו של מר בנטל וכן נספחים 13 ו- 14  
16 לע/1). בחלקים שונים של הנכס ניתן לראות התפוררות של הטיח בקירות, על חלק  
17 מהקירות רוססו כתובות צבע, מרבית הארונות נשברו ונהרסו וחלונות הנכס נשברו  
18 (ראו תמונות שצורפו לחוות דעת השמאית ולמש/2).

19 דומני כי ניתן לקבוע כי המתקנים החיוניים הדרושים למגורי אדם בדירה נהרסו  
20 וניזוקו וללא שיפוץ והשקעה של ממש בהשלמת החסר לא ניתן לעשות בנכס שימוש  
21 למגורים. עם זאת אין בפנינו נתונים ברורים לגבי עלות תיקון הנכס באופן שיאפשר  
22 שימוש במגורים."

23  
24 46. יו"ר הוועדה נימק את מסקנתו הסופית בדברים הבאים (פסקאות 34 - 31):

25  
26 "31. מחוות הדעת של השמאים השונים, א' סודית, י' סיוון ושי' שפירא, ניתן  
27 ללמוד כי הנכס מצוי באזור המיועד למגורים וכי על פי תכנית המתאר המבנה מיועד  
28 למגורים (ראו חוות דעת סיוון, פסקה 8.2, חוות דעת שפירא פסקאות 5 – 7, חוות  
29 דעת סודית סעיף 5 ועמ' 9); היתר הבניה שניתן לנכס היה למגורים (ראו הבקשה  
30 למתן רישיון בנייה, נספח 3 לע/1). הנכס מהווה חלק מבית משותף המשמש כולו  
31 למגורים (ראו גם צו רישום הבית המשותף שצורף לחוות דעתו של השמאי י' סיוון).





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 32. אין גם חולק כי הנכס שימש למגורים מתום בנייתו, ולפחות עד לפטירת  
2 המנוח מר טורנר בשנת 1988. אין טענה כי אי פעם נעשה בנכס שימוש אחר פרט  
3 למגורים (ראו גם תצהירה של העוררת ע/1, סעיף 6).
- 4 33. מדובר בנכס ישן שנבנה לפני שנים רבות. הנכס נזנח לאחר פטירת המוריש  
5 ונותר במצבו זה שנים רבות בשל מחלוקות בין היורשים (ראו עדות העוררת, עמ' 8  
6 ש' 20 – 21). מכאן ניתן להסיק כי הנכס התדרדר למצבו שלא מרצונם של בעליו. גם  
7 לנסיבות בעטין ניטש הנכס ונעזב יש רלבנטיות לשאלה האם הנכס איבד את מעמדו  
8 כדירת מגורים.
- 9 34. דומני אם מתבוננים על הנכס במבט כולל – מגיעים למסקנה כי הנכס על פי  
10 טיבו מיועד למגורים. גם אם כיום הוא לא משמש למגורים וגם אם יש צורך  
11 בתיקונים רבים כדי להשמישו, הרי שמדובר בנכס ששימש למגורים ואינו מיועד  
12 לשום שימוש אחר. הואיל והנכס שימש בעבר כדירת מגורים, אין די בפגיעה הפיסית  
13 ובהזנחה כדי להוציא מעמדו כדירת מגורים".
- 14
- 15 47. חבר הוועדה, ד"ר נתן מולכו, הצטרף למסקנת יו"ר הוועדה והוסיף את הדברים הבאים  
16 (פסקאות 4 – 2):
- 17
- 18 "המילים "לפי טיבן" מחייבות להתייחס לכל מקרה ומקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו  
19 לא ניתן ממקרה אחד להקיש למשנהו. בערר זה מדובר בדירה ששימשה כדירת  
20 מגורים למעלה מדור. הדירה ננטשה לאחר מות בעליה (המוריש) ולאחר שאחד  
21 היורשים עשה בה שימוש לתקופה קצרה למגורים. נטישת הדירה נבעה בשל חילוקי  
22 דעות בין היורשים, אך לא שינתה את יעודה או את טיבה של הדירה כדירת מגורים.  
23
- 24 3. לא נטען כי בעליה שינה את יעודה או את מטרת השימוש בה. עצם מצבה  
25 הפיזי הירוד של הדירה, לדידי, לא יכול לשמש מבחן יחיד לקביעה האם הדירה חדלה  
26 להוות דירה המיועדת למגורים לפי טיבה, בוודאי כאשר יתר הנסיבות, כמפורט לעיל  
27 וכפי שפורט ביתר שאת ע"י יו"ר הוועדה, מחייב לקבוע כי הדירה נשוא הערר עומדת  
28 בהגדרה זו.
- 29 4. גם החלטת העירייה לפטור את בעלי הדירה מארנונה ו/או עצם הוצאת צו  
30 הריסה אינו משנה מטיבה של הדירה כדירה המיועדת למגורים לפי טיבה. מדובר  
31 בחוקים שונים לתכליות שונות. צו הריסה כשלעצמו אינו מונע את שיקום הדירה



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 והמשך השימוש בה כדירת מגורים. לכך יש להוסיף כי גם התב"ע מגדירה את האזור  
2 כאזור מגורים.  
3  
4 48. בעניינו, מדובר בדירות אשר שימושו למגורי משפחת ידיד בשנים 1966-72 (סעיף 6 לתצהיר  
5 יאיר ידיד) ובשנים 1977-81 (סעיף 7 לתצהיר יאיר) וכן בשנים 1985-91 (סעיף 8 לתצהיר).  
6 לאחר שנים רבות של סכסוכים בין בעלי המניות בחברה, ניתן ביום 8.3.2017 צו לפירוק  
7 החברה. בערעור לבית המשפט העליון על ההחלטה בדבר הוצאת צו הפירוק נכתבו הדברים  
8 הבאים (ע"א 3620/17):  
9  
10 "ברקע, חברה שמחזיקה בנכס, אשר מחלוקות שהתגלעו בין בעלי המניות  
11 בה – אחים – הובילו להתדיינויות משפטיות רבות ומתמשכות. בנסיבות  
12 אלה, קבע בית המשפט קמא כי לנוכח המבוי הסתום שאליו הגיעה החברה  
13 אין תוחלת להמשך קיומה, ויש לפעול למימוש נכסיה דרך פירוקה".  
14  
15 בשנים מאוחרות יותר הושכרו הדירות בבניין למגורים של זרים, שאינם בני המשפחה (למעט  
16 יצחק ידיד, שהתגורר בדירה אותה שכר מהחברה), עד למינוי המנהל המיוחד, אשר פעל  
17 למכירת הנכס. מדובר בנכס שהוזנח עקב הסכסוכים בין בני המשפחה וניתן לקבוע כי יש  
18 צורך בשיפוץ והשקעה כדי להביא את הדירות למצב של שימוש למגורים, אולם לפי חוות  
19 הדעת של השמאי אשר יעקב, אין מדובר בהוצאה ניכרת. אין חולק כי הנכס שימש למגורים  
20 ולא שימש לצרכים אחרים (ניהול עסק), למעט החניון, אליו אתיחס בהמשך. המסקנה  
21 העולה מכל הנתונים שהובאו לעיל הינה כי גם אם יש צורך בתיקונים והשקעה כדי להשמיש  
22 את היחידות למגורים, מדובר בנכס ששימש למגורים ואינו מיועד לשימוש אחר, באופן שאין  
23 די בהזנחה כדי להוציא את המבנה (יחידות הדירה) ממעמד של דירות מגורים. מצבן הפיזי  
24 של הדירות בבניין טוב יותר מהמצב שתואר בפסק דין ועדת הערר בעניין אסתר מנו והניתוח  
25 של הועדה באותו עניין ישים גם בענייננו ומקובל עליי. המסקנה היא, אפוא, כי מדובר בדירות  
26 ששימשו למגורים, ולא לכל שימוש אחר וכי אין בהזנחה היחסית של הדירות ובאטימת  
27 הפתחים על ידי המנהל המיוחד כדי להוציאן ממעמד של "דירות מגורים" במובן החוק. כמו  
28 כן, אין בפטור מארנונה שניתן לשנת 2021 על ידי עיריית ירושלים כדי לשלול את המסקנה  
29 האמורה. בנוסף, אין לראות בהזמנת המנהל המיוחד לקבלת הצעות (בה נכתב כי הבניין  
30 מיועד להריסה) כדי להכריע וכך הדבר הוא גם ביחס לטענת המשיב, בדבר מבחן הכדאיות  
31 הכלכלית, אשר שנויה במחלוקת בענייננו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

### האם דירות המגורים הן בגדר "דירת מגורים מזכה"

49. השאלה בה נעסוק עתה הינה – האם מדובר ביחס ליחידות המגורים ב"דירת מגורים מזכה",

המאפשרת חישוב ליניארי, לפי סעיף 48 א'(ב2) לחוק, שהועברה ליחיד אגב פירוק בהתאם

לסעיף 71 לחוק. דירת מגורים מזכה מוגדרת בסעיף 49(א) לחוק כך:

"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לעניין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו... כתקופה שבה

שימשה הדירה למגורים; לעניין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון

תקופה שקדמה ליום הקובע, ולעניין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא

בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר."

50. אין מחלוקת כי רק דירה בבעלות יחיד נכנסת להגדרת "דירת מגורים מזכה", שהרי תנאי זה

מתחייב מהגדרת דירת מגורים לעניין החוק (ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל

מיסוי מקרקעין ירושלים (3.9.15)). מכאן טענת המשיב כי העוררים אינם זכאים לחישוב

ליניארי מוטב, בשל העובדה כי בכל תקופת השבח, הדירות לא הוחזקו בידי היחידים אלא

בידי החברה.

51. הצדדים נחלקו ביחס לפרשנות התיבה – "מהתקופה שבשלה מחושב השבח" שבחלופה

הראשונה של סעיף 49(א) לחוק. לשיטת המשיב, דרישת המחוקק היא כי תבחן כל תקופת

השבח והתנאי הוא שב – 80% מתקופת השבח עמד הנכס הנמכר בגדרי "דירת מגורים"

שבבעלות יחיד. למעשה, נוכח הנסיבות של פירוק החברה ומכירת הדירות בו זמנית, סבור

המשיב כי הדירות לא היו מעולם בידי היחידים, הואיל והן הועברו ישירות לידי הרוכשים

לאחר הליך הפירוק. המשיב הצביע על שני ההסכמים שנחתמו במקביל ביום 12.8.2020, אשר

היו כרוכים ושלובים זה בזה. בהסכם המכירה נכתב (סעיף 12.6) כי מדובר בהסכם שהינו

המשכו של ההסכם להעברת מניות החברה אגב פירוק, המהווים יחד את פירוק החברה

ומכירת זכויות בעלי המניות בה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1  
2 52. לשיטת העוררים, תקופת השבח הרלבנטית היא רק מהמועד שבו הנכס הוא בגדר "דירות  
3 מגורים" לראשונה, כלומר – בבעלות היחיד. נטען כי אין הבדל בין מילוי התנאי הדורש ביחס  
4 לדירה כי "בנייתה הסתיימה" לבין התנאי כי הדירה תהיה "בבעלות היחיד".  
5  
6 53. להלן נתייחס לפרשנות הסעיף בספרות המשפטית. פרופ' אהרון נמדר בספרו "מס שבח  
7 מקרקעין – חלק שלישי, הפטור לדירת מגורים, מהדורה שביעית, בסיפא של פסקה 713  
8 התייחס לתקופת השבח כלהלן:  
9  
10 "כללו של דבר, ... עם זאת כתקופת השבח תיחשב רק התקופה בה היתה הדירה  
11 "דירת מגורים" אך לא לפני כן. לכן אם המוכר רכש מגרש ובנה עליו דירת מגורים,  
12 תקופת השבח תימנה החל מסיום בניית הדירה ולא ממועד רכישת המגרש, למרות  
13 שלעניין חישוב המס יש להתחשב במועד זה".  
14  
15 בדעה זו, כי תקופת השבח תימנה רק בתקופה בה הייתה הדירה "דירת מגורים" מחזיקים  
16 גם המלומדים גורמן ואהרונוביץ' בספרם "מיסוי מקרקעין – פרשנות הלכה ומעשה", כך  
17 א' בעמ' 557, בפסקה 6.2.2 שכותרתו: "בחינת השימוש למגורים רק ממועד הפיכת הנכס  
18 לדירת מגורים":  
19  
20 "רשות המסים אימצה פרשנות מקלה בכל הנוגע ליישום דרישות הסעיף. בהתאם  
21 לפרשנות זו, בחינת השימוש למגורים מתחילה רק במועד שבו הפך הנכס לראשונה  
22 לדירת מגורים..."  
23  
24 המחברת ירדנה סרוסי בספרה מיסוי דירות מגורים, הוצאת רונן (2009) כתבה כך, בעמ' 96:  
25  
26 "שאלה מעניינת היא ממתי נמנית התקופה שבגינה מחשבים את השבח.... מלשון  
27 סעיף 49(א) לחוק עולה כי התקופה "בשלה מחושב השבח" מתייחסת ל"דירת  
28 המגורים". לכן, כל עוד לא נסתיימה בניית הדירה אין מדובר ב"דירת מגורים", ולכן  
29 התקופה שלפני סיום הבנייה לא תיחשב כחלק מהתקופה "בשלה מחושב השבח".  
30 זו גם עמדתה של רשות המסים [39]."  
31



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

54. העוררים הפנו לפסק הדין של ועדת הערר בו"ע 15-10-28079-10-15 **נירה מעין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א** (19.7.20) שם נקבע כי תקופת השבח הרלוונטית היא רק מהמועד שבו הנכס הוא בגדר "דירת מגורים" (פסקה 63 לפסק דינו של רו"ח פרידמן), ולא ממועד רכישת הקרקע, בטרם הסתיימה בניית הדירה.
55. בתוספת מספר 1 לחוזר מס שבח מס' 10/97 מיום 22.7.97 נכללה הבהרה לתנאי 4 השנים בהגדרת "דירה מזכה". להלן נצטט את ההבהרה:
- "הבהרה לתנאי 4 השנים בהגדרת "דירה מזכה"
1. בסעיף 3.3.2.2 לחוזר מש"ח (להלן: "החוזר") נקבעה ההקלה לפיה מי שהיתה בבעלותו פחות מ – 4 שנים, דירת מגורים, אשר שימשה בעיקרה למגורים בכל תקופת בעלותו ומוכר את דירת המגורים לפני ה – 1.1.98 – דירתו תחשב כ"דירת מגורים מזכה".
2. אין מקום להפלות בין נישום אשר רכש דירת מגורים לבין נישום אשר בונה את דירתו וסיים את בנייתה פחות מ – 4 שנים לפני מכירתה ולכן ההקלה האמורה בסעיף 3.3.2.2 תחול גם לגבי דירת מגורים שבנייתה נסתיימה פחות מ – 4 שנים לפני המכירה ושימשה בעיקרה למגורים בכל התקופה מאז סיום בנייתה.
- לאור האמור לעיל יש לקרוא את סעיף 3.3.2.2 לחוזר כדלקמן:
- "מי שמוכר את דירת המגורים שלו לפני התאריך 1.1.98, ודירה זו שימשה למגורים, אך נרכשה ו/או בנייתה נסתיימה פחות מ – 4 שנים לפני המכירה יהא זכאי, על פי פרשנות משפטית מקלה, להחשב כבעל "דירת מגורים מזכה", הזכאי לפטור."
56. על רקע זה יש לקרוא את דברי רו"ח פרידמן שכתב את פסק הדין העיקרי בענין נירה מעין בפסקה 63. עקב חשיבות הדברים נצטט את דבריו:
- "63. לטענת המשיב העוררים אינם עומדים אף ברכיב ה"מזכה" של "דירת מגורים מזכה", שכן אף אם יקבע כי הם החזיקו "דירת מגורים", הרי הדירה לא הייתה כזו



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 במשך ארבע חמישיות מתקופת השבח שמחושבת מאז נרכשה "דירת המעטפת"  
2 (בשנת 2007) ולא הייתה כזו במשך ארבע שנים, שכן דירת המעטפת נמסרה לעוררים  
3 רק בשנת 2010. רוצה לומר, כדי שדירה תקיים את הגדרת "דירת מגורים מזכה"  
4 עליה להיות "דירת מגורים שבנייתה נסתיימה" למשך ארבע חמישיות מתקופת  
5 השבח (במקרה דנן, משנת 2007 ועד 2013) או ארבע שנים לפני מכירתה ותנאי זה  
6 אינו מתקיים במקרה דנן.  
7 המשיב מודע להוראת ביצוע מס שבח 10/1997 לפיה בעל מגרש הבונה עליו דירה,  
8 ייחשב כמוכר דירת מגורים יום לאחר סיום הבנייה על אף לשון החוק הקובעת כי יש  
9 לעמוד בתנאי לתקופה "שבשלה חושב השבח"  
10 לטענת המשיב הוראת הביצוע האמורה לא כיוונה למקרה דנן ולתכנון המס מהסוג  
11 שנעשה בעניינו, שהוא אף מקרה נדיר שבו רשאי המשיב לסטות מהוראת הביצוע.  
12  
13 טענה זו של המשיב נראית תמוהה מהנימוקים הבאים:  
14  
15 (א) בספר מיסוי מקרקעין – פרשנות הלכה ומעשה של המלומדים אבי גורמן ושי  
16 אהרונוביץ' (כרך א', פרק שישי, 557-558, 2017), כותבים המחברים, בין היתר:  
17 "רשות המסים אימצה פרשנות מקלה בכל הנוגע ליישום דרישות הסעיף. בהתאם  
18 לפרשנות זו, בחינת הפרשנות למגורים מתחילה רק במועד שבו הפך הנכס לראשונה  
19 לדירת מגורים. לאור זאת, מוכר שהחזיק בקרקע פרק זמן ארוך, ובסוף התקופה בנה  
20 דירת מגורים ומכר אותה, ייחשב, כמי שעמד בדרישת ה-80%. במקרה זה, גם אם  
21 80% מהתקופה שבשלה מחושב השבח, קרי – מהרכישה ועד למכירה, הנכס לא  
22 שימש למגורים, מאחר שהבדיקה מתייחסת רק לתקופה שבה הנכס היה לדירת  
23 מגורים – הרי שדרישת הסעיף מתייחסת לנכס מסוג "דירת מגורים", ועל כן, רק  
24 משהפך הנכס לכזה, יש לבחון את שימוש.  
25 ייתכן, כי מדובר בגישה מקלה יתר על המידה, אולם מאחר שהיא השתרשה כבר  
26 בקרב הציבור והואיל ויש לה עיגון מסוים בלשון הסעיף ואף בפרשנות הבאה לידי  
27 ביטוי בעמדת הרשות, אנו תומכים בהותרתה על כנה."  
28  
29 (ב) אין זה סביר להבדיל בין מי שקנה דירה על קרקע שאז בהתאם להוראת הביצוע  
30 ייחשב כמוכר את דירת המגורים יום לאחר סיום הבנייה, לבין מי שרכש "דירת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 מעטפת" מקבלן והוא השלים את בנייתה של אותה דירת מעטפת, שהרי "דירת  
2 מעטפת" מוגדרת על ידי המשיב כ "קרקע".  
3  
4 (ג) צודקים ב"כ העוררים בטענתם שלפי שיטתו של המשיב, אם העוררים היו  
5 משלימים את "דירת המעטפת" כפי שהתקבלה מהקבלן לדירה גמורה וזאת שנה  
6 תמימה לפני מכירתה לקונה, והיו עושים בה שימוש למגורים, גם אז לא היו  
7 עומדים בתנאי של "דירת מגורים מזכה", הואיל ותקופת השבח החלה בשנת  
8 2007, עת נרכשה הדירה מהקבלן, ונסתיימה בדצמבר 2013 עת נמכרה לרוכש.  
9 זוהי מסקנה בלתי מתקבלת על הדעת וספק רב מאוד אם המשיב נהג כך בשומות  
10 שהוציא תחת ידו."  
11  
12 57. המשיב לא ערער על החלטת ועדת הערר בהיבט הנדון. עמד על כך בית המשפט העליון בפסק  
13 דינו בע"א 6107/20 (פסקה 8 לפסק דינו של כב' השופט הנדל):  
14  
15 "המערער לא ערער על קביעת הוועדה באשר להתקיימות תנאי סעיף 49(א) לחוק  
16 (הגדרת "דירת מגורים מזכה"), ואין מחלוקת על התקיימות התנאי לפטור ממס  
17 הקבוע בסעיף 49ב(1) לחוק (כנוסחו במועד המכירה) – שהוא כי המשיבים לא מכרו  
18 בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס. מכאן  
19 שהמשיבים עמדו בתנאי החוק הפורמליים לקבלת פטור ממס ממכירת הדירה"  
20  
21 כלומר, המשיב החליט שלא לערער על אותו חלק בפסק דינה של ועדת הערר בו נקבע כי  
22 תקופת שבח של שנים, בהן הדירה הייתה במצב מעטפת, "תולבן" ויוכר פטור ממס, על אף  
23 שהשינוי ממצב מעטפת למצב של "דירת מגורים" התרחש שלושה ימים בלבד לפני מכירת  
24 הדירה, בעוד שרכישת המעטפת התרחשה 6 שנים קודם לכן.  
25  
26 58. בעניינו, אין מדובר במי שהחזיק שנים בקרקע ובנה דירת מגורים בסמוך למכירתה ואין  
27 מדובר במי שהחזיק שנים בדירה ברמת מעטפת ומכר אותה בסמוך לסיום השלמת החסר,  
28 אלא בדירות ששימשו בפועל למגורים ולא לכל שימוש אחר, במשך עשרות שנים. אמת,  
29 הדירות לא הוחזקו באותן שנים על ידי היחידים, אלא על ידי חברת גוש חלקה. נזכיר את  
30 מהותה של חברה מסוג זה, בדברי כב' השופט א' גולדברג בע"א 1287/90 מנהל מס שבח  
31 מקרקעין נ' נצחון נתן בע"מ (1992) (פסקה 7):



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1  
2 "הפטור בהעברת נכסי החברה המתפרקת לידי בעליהם "האמיתיים", המהווה מעין  
3 'הרמת מסך סטטוטורית' (כלשונו של הנשאי שמגר בע"א 267/88 הנ"ל בעמ' 654 מול  
4 האות ז') הינו הגיוני צודק ומובן, שכן למעשה מקבלים אז בעלי המניות את שהוא  
5 "שלהם". גם אם בזמן קיומה של החברה עניין לנו בשתי אישיות משפטיות נפרדות,  
6 החברה ובעליה, הרי "הפירוק הוא ההליך הרגיל ביותר המוביל בקצהו לסיום  
7 אישיותה המשפטית הנפרדת של החברה...  
8 גם חוק מס שבח מקרקעין (הוראות מעבר), תשל"ו-1976 (ס"ח 825, תשל"ו, בעמ'  
9 272) ראה, על פי דברי מציעיו, את העברת הנכסים מן החברה המתפרקת אל בעלי  
10 מניותיה כעניין פורמלי, ולא כעיסקה אמיתית החייבת במס. בדברי ההסבר להצעת  
11 החוק (ה"ח 1244, תשל"ו, בעמ' 254) נאמר כי:  
12 "כתוצאה ממצב כלכלי ומשפטי ששרר בשעתו הרבו בעלי נכסי מקרקעין לרשום  
13 אותם על שם איגודים ובעיקר חברות בשליטתם. כתוצאה מכך קיימות כיום חברות  
14 רבות אשר רכושן ועיסוקן היחידי הוא החזקת דירת מגורים או משרד או מגרש.  
15 לאור תיקון חוקי המס השונים נבצר מבעלי הזכויות להעביר את המקרקעין על שמם  
16 עקב החבות במיסים שונים כתוצאה מההעברה ומפירוק התאגיד. לפיכך מוצע  
17 לאפשר העברת המקרקעין מאיגוד לבעלי זכויותיו בלי שהעברה פורמלית זו תגרור  
18 חבות כל שהיא במס. מימוש זכות זו יאפשר למחוק מפנקס החברות אלפי חברות  
19 בלתי פעילות ויאפשר מתן ביטוי פורמלי למצב דברים עובדתי".

20  
21 במובנים רבים, המקרה שלפנינו, "קל יותר" מהמקרים שבהם מוחזקת קרקע במשך שנים,  
22 עד לבניית דירת מגורים עליה סמוך למכירתה, או מוחזקת במשך שנים דירה ברמת מעטפת,  
23 עד להשלמתה לדירת מגורים, סמוך לפני המכירה. מהאמור לעיל עולה שאין הצדקה לאבחנה  
24 שעושה המשיב בין המקרה שלפנינו ובין המקרים שנוכרו בהוראת הביצוע 10/1997 ובעניין  
25 נירה מעיין ודין טענתו זו להידחות. במילים אחרות, אף שדירות המגורים עברו לבעלות  
26 היחידים ממש סמוך למכירתן, יש לראות בהן, בנסיבות העניין הנדון, כדירות מגורים מזכות.  
27

### פיצול פיזי בין החניון לבניין

28  
29  
30 59. כטענה חליפית, טען המשיב כי במידה וייקבע כי מדובר בדירת מגורים מזכה, יש להחיל על  
31 המגרש פיצול פיזי בין החניון לבין הדירות הבנויות ולקבוע את השווי לדירות המגורים,





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 בהתאם לחוות הדעת השמאית מטעמו. נטען כי מדובר בשתי יחידות כלכליות נפרדות  
2 ועצמאיות ועל כן, יש להחיל עליהן "פיצול פיזי" בהתאם לסעיף 49 א' לחוק. לטענת העוררים,  
3 יש לראות בחניון כחצר מוצמדת לדירות המגורים ובכך להחיל חישוב ליניארי לדירה מזכה  
4 גם על שטח החניון.

60. סעיף 49א(א) לחוק קובע כך:

8 "א(1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה  
9 הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל  
10 הנמכר (להלן – זכויות לבנייה נוספת), יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד  
11 ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף להוראות סעיפים 49 ו-49ב, בשל סכום שווי  
12 המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון,  
13 ללא הזכויות לבניה הנוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);"

15 61. על פי הפסיקה, כאשר נמכרת דירת מגורים ובצידה שטח קרקע, יש לבחון אם יתרת הקרקע  
16 משמשת את יחידת המגורים ואז אין מקום לפיצול בין הדירה לבין הקרקע ששייכת אליה,  
17 לבין קרקע שנמכרה ביחד עם דירת מגורים, אך אינה משמשת אותה (ע"א 651/87 מנהל מס  
18 שבח מקרקעין נתניה נ' אליהו רושגולד (1992) פסקה 7). בעניין רושגולד צוין כי החוק  
19 בישראל אינו קובע חזקה בדבר שטח הקרקע שרואים אותה כמהווה חלק מבית המגורים  
20 (בניגוד לקנדה ואנגליה) ומדובר בשאלה של עובדה.

22 62. בעניינו, מדובר במגרש ששטחו הרשום הוא 1,378 מ"ר, כאשר החלק הדרום מערבי משמש  
23 כחניון בתשלום והחלק הצפון מזרחי, כולל בנין עם חצר בשטח של כ- 60 מ"ר ומחסן. בשלב  
24 זה טרם אושרה תב"ע חדשה המעניקה זכויות בניה נוספות במגרש, אולם יש סיכוי סביר  
25 ופוטנציאל תכנוני לקבלת היתר בניה לבניית בניין חדש ונוסף על החלקה הדרום מערבית של  
26 המגרש, המהווה כיום חטיבת קרקע פנויה. בפר"ק 16-06-6923 (בבקשה 74) נדונה בקשת  
27 המנהל המיוחד לחיובו של יצחק בדמי שימוש עבור הפעלת החניון בתקופה שמיום מתן צו  
28 הפירוק לחברה ועד למועד מסירת החזקה לאליהו ויעקב ז"ל. בתגובת אליהו ויעקב לבקשה  
29 נטען כי בשנת 1988 השתלט אביו של יצחק, מאיר ידיד ז"ל, על השטח והפעיל במקום חניון  
30 לכלי רכב, תוך שימוש באחד מחדרי הבניין כמשרד החניון. נטען, כי החברה הייתה יכולה  
31 להפעיל את החניון בעצמה, או לחילופין, להתקשר עם צד שלישי ולקבל ממנו דמי שימוש.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 לתשובת יצחק לתגובת שמואל ומרדכי צורף תצהירו של יצחק, בו הוצהר כי המגרש יכול  
2 לאכלס 30 מכוניות וכי בטרם הריסת המבנה והרחבת שטח החניון, לא ניתן היה להכניס  
3 לחניון יותר מ- 14 מכוניות חונות. בהחלטתי מיום 28.11.22 נקבע כי מספר החניות בתקופה  
4 הרלבנטית עמד על 14 מכוניות ואין ללמוד ממספר החניות באותה עת (נובמבר 2022) על  
5 מספר המקומות בחניון לפני מסירת החזקה, לאור הריסת מבנה שהיה במקום והריסת גדר  
6 אבן שצמצמה את שטח החנייה עד להריסתה. נקבע בהחלטה כי חישוב דמי השימוש הראויים  
7 יבוצע לפי 550 ₪ (לפני מע"מ) למקום חניה בחודש, דהיינו, 7,700 ₪ לחודש (בתוספת מע"מ)  
8 עבור 14 מקומות חניה.
- 9 העולה מן המקובץ הוא שיש לקבל את עמדת המשיב ונכון לראות במקום שתי חלקות  
10 נפרדות, על דרך של "פיצול פיזי" בהתאם לסעיף 49 ז' לחוק. אין לקבל את עמדת העוררים,  
11 שביקשו לראות בשטח החניון כחצר המוצמדת לדירות המגורים ובכך להחיל חישוב ליניארי  
12 לדירה מזכה גם על שטח החניון.
- 13
- 14 63. עתה יש לקבוע את השווי לדירות המגורים, כדי לחשב את המס על שווי התמורה המתייחס  
15 לזכויות הבניה בשטח המקרקעין. המשיב הפנה לחוות דעת השמאית מירב בן דוד מיום  
16 8.3.23 אשר צורפה מטעמו. השמאית ציינה בחוות דעתה כי מטרת חוות הדעת היא הערכת  
17 שווי שוק הדירות בבניין, בהתעלם מזכויות הבניה הקיימות בחלקה. נקבע בחוות הדעת כי  
18 שווי הדירות (9 יחידות דוור) הינו במעוגל 17,800,000 ₪.
- 19
- 20 64. בחוות הדעת השמאית מטעם העוררים נקבע, כי שווי דירות המגורים הינו 35,690,000 ₪.  
21 מכאן ברור, כי קיים פער משמעותי מאוד בין חוות הדעת השמאיות.
- 22
- 23 65. המשיב הצביע על קשיים בחוות הדעת של יעקב אשר מטעם העוררים. נטען כי השמאי טעה  
24 בקביעת מקדם ייחודי ביחס לכל המבנה; כי השמאי לא ראה במו עיניו את רוב הדירות  
25 במבנה; כי השמאי טעה בקביעתו כי סביבת הנכס מתאפיינת כאזור שקט יחסית, תוך  
26 התעלמות מן החניון הציבורי הפתוח במרכז העיר; כי השמאי בחן עסקאות השוואה של  
27 דירות יוקרה בפרויקט הידוע בשם "סביוני view" שהוא פרויקט יוקרה (כפי שעולה מהמוצג  
28 מש/3); כי השמאי טעה בקביעת מקדם הפחתה של 15% בגין בנין חדש-ישן; כי השמאי טעה  
29 בכך שלא התחשב בקומות הגבוהות בפרויקט היוקרתי, להן שווי גבוה יותר מדירות בקומות  
30 נמוכות; ובכך שקבע עלות שיפוץ דירה של 144 מ"ר זהה לדירה של 82 מ"ר, ועלות שיפוץ זהה  
31 ליחידה של 68.5 מ"ר ושל 16.4 מ"ר.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31

66. שתי חברות הועדה בתיקים אלה הינן שמאיות מקרקעין מוסמכות ומנוסות, דבר שיתר את הצורך למנות מומחה מטעם הועדה, כפי שהייתי שוקל לעשות לו המקרה היה נדון בפניי כדן יחיד. לאחר עיון בשתי חוות הדעת מטעם הצדדים ובהתחשב במאפיינים הייחודיים של הנכס ובמיקומו, החלטנו לקבל חלק מטענות הצדדים, ביחס להתאמה בין נתוני השוואה למצב הפיזי הירוד של הנכס, יחס ברוטו נטו (עובי הקירות) ותוספת למבנה הייחודי. השווי הבסיסי למ"ר נכון שיהיה השווי הממוצע בין שתי חוות הדעת, המביא לידי ביטוי את כלל נתוני השוואה מהסביבה הקרובה. לאור זאת, סבורה הוועדה כי נכון יהיה להעמיד את שווי הדירות בבניין על סך 26 מיליון ש"ח, באופן שאת יתרת שווי המכירה רואים כתמורה בעד "הזכות האחרת" – הזכות לבנייה נוספת.

### הימנעות ממס והפחתת מס בלתי נאותה

67. בפני המשיב טענה חלופית. בהחלטתו קבע המשיב כי נוכח ההסכמים לפירוק ומכירה, השלובים זה בזה, המתווה של פירוק האיגוד והעברת הזכויות בנכס לרוכשים, ייחשב כפעולה שכל מטרתה היא הימנעות ממס והפחתת מס בלתי נאותה לפי סעיף 84 לחוק. לאחר שהמשיב בחן את המסמכים שהובאו לפניו ולאחר שמיעת טענות ב"כ העוררים, החליט המשיב כי בגין הסכם הפירוק יחול פטור מלא ממס לפי סעיף 71 לחוק עבור כל בעלי המניות בחברה ובכך יבחן את הסכם המכירה, כמכירה של זכות במקרקעין שהתקבלה אגב פירוק החברה. בסיכומים מטעמו הדגיש המשיב כי הוא שומר לו את הזכות לתיקון השומות בסוגיה זו, כטענה חלופית.

68. סעיף 84 לחוק, שכותרתו "סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות", קובע כך:

"סבור המנהל כי עיסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן  
2 נוגדות את החוק."  
3  
4 69. בעניין נירה מעיין ציין כב' השופט הנדל את הדברים הבאים ביחס לסמכות המשיב (פסקה 9  
5 לפסק דינו):  
6  
7 "סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להתעלם,  
8 לצרכי שומת מס, מעסקה "מלאכותית", "בדויה" או ש"אחת ממטרותיה  
9 העיקריות... היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה", אשר מפחיתה או  
10 עלולה להפחית את סכום המס שאדם יהיה חייב לשלם. המדובר בנורמה אנטי-  
11 תכנונית המאפשרת לרשויות המס להתעלם מעסקה שביצע אזרח לצרכי תכנון מס  
12 בנסיבות מסוימות. כפי שבואר בפסיקה, הנורמה האנטי-תכנונית הועמדה לרשות  
13 מנהל מיסוי מקרקעין על מנת לאזן בין זכותו של הנישום לתכנון מס, שהיא חלק  
14 מזכותו לקניין פרטי, לבין האינטרסים הציבוריים כבדי המשקל הניצבים אל מול  
15 זכות זו, ביניהם הפגיעה בקופה הציבורית ובשוויון הנגרמת כתוצאה מהתחמקותם  
16 של נישומים מתשלום מס (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה  
17 פתח-תקווה, פסי' 17 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין, וההפניות שם  
18 (21.6.2011) (להלן: עניין סגנון); ע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3, פסי' 10  
19 לפסק דינו של השופט י' עמית (27.4.2014) (להלן: עניין שנהב)). לשון אחר, נורמה זו  
20 נועדה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי (ע"א  
21 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח  
22 ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 924 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין))."  
23  
24 70. במקרה זה, הביאו הסכסוכים הממושכים בין בעלי המניות בחברה להליך הפירוק, תוך מינוי  
25 מנהל מיוחד שיפעל למכירת הנכס. כזכור, מי שזכתה בהתמחרות היא חברת בת של שיווק  
26 השקמה (רמדן), אשר לאחר זכייתה עתרה בבקשה למתן הוראות וביקשה לבטל את הצעתה  
27 בהתמחרות. התנהלות זאת של מכירת הנכס לכל המרבה במחיר, כולל צד שלישי, אינה  
28 מאפיינת תכנון מס בלתי לגיטימי, שהרי ככל שרמדן לא הייתה חוזרת בה מהצעתה, או  
29 שבקשתה הייתה נדחית, המכירה לא הייתה "מכירה פנימית" בין האחים אלא "מכירה  
30 חיצונית" לצד שלישי. בנסיבות אלה, אמנם רכשו לבסוף הרוכשים את הנכס והתמורה



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 שולמה לבני המשפחה המוכרים, אולם איני רואה בהתנהלות בני המשפחה משום ביצוע  
2 פעולה שמטרתה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

### פחת נצבר ושווי הרכישה

3  
4  
5  
6 74. הזכות במקרקעין נרכשה על ידי החברה ביום 22.6.1961 בתמורה ל-6.5 ש. לטענת המשיב,  
7 סעיף 22 לחוק קובע כי שווי הרכישה יקבע בהתאם לזכות במקרקעין הנמכרת. המשיב סבור  
8 כי הזכות במקרקעין הנמכרת היא קרקע פנויה עם מבנה שאיבד מערכו הכלכלי ועל כן, יש  
9 לנטרל את המבנה משווי הרכישה ביחס של שני שלישים למבנה ושליש לקרקע. לפי גישה זו,  
10 בסיס שווי הרכישה יעמוד על סך 2.16 ש. המבטא את רכיב הקרקע בלבד, וללא מנגנון של  
11 פחת נצבר. גישה זו לא התקבלה, כאמור לעיל. לפי האמור לעיל, הזכות במקרקעין הנמכרת  
12 אינה קרקע פנויה, אלא מבנה הכולל 9 דירות, שיש להן ערך כלכלי, כמפורט לעיל. משום כך,  
13 אין להעמיד את שווי הרכישה על שליש מן התמורה ששולמה ועמדת המשיב בהקשר זה לא  
14 מתקבלת.

15  
16 75. בסוגיית הפחת ציינו העוררים כי משפחת ידיד התגוררה בנכס קרוב ל-26 שנים, משנת 1966  
17 ועד 1991 ולכן בגין דירת המגורים שלה לא היו הכנסות לחברה ולא ניתן היה לדרוש פחת.  
18 בביאור מס' 1 לדו"ח החברה לשנת 2012 נכתב כי מאיר לא שילם דמי שימוש לחברה בגין  
19 הפעלת החניון. כך גם עולה מתיק הפר"ק ומהחלטה בדבר חיוב יצחק בתשלום דמי שימוש  
20 עבור התקופה שלאחר צו הפירוק. בהעדר הכנסה, החברה לא יכלה לדרוש פחת בגין החלק  
21 מהמבנה ששימש כמשרד לחניון. עין בדוחות הרווח וההפסד לשנים 2012-2017 מלמד כי  
22 החברה לא ביקשה הוצאות פחת. לאור האמור, על המשיב להתיר לחברה לזקוף פחת בשיעור  
23 של 1.5% לשנה, בהיות הבניין בנוי אבן, ובהתאם לתקנות הפחת. לפי סעיף 4 לחוק מס שבח  
24 מקרקעין (תיקון מס' 12) התשמ"ב-1982, יש לזקוף את הפחת לאמצע תקופת השבח  
25 (19.3.1991).

### סוף דבר

26  
27  
28  
29 76. לאור כל האמור, אציע לחברות הועדה לקבל את העררים באופן חלקי, כך שייקבע כי מדובר  
30 בדירות מגורים, במובן החוק, ולהכיר בכל אחת מהדירות כדירת מגורים מזכה, במובן החוק.  
31 העררים נדחים בסוגיית הפיצול הפיזי בין הדירות ובין שטח החניון, לגביה התקבלה עמדת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

28 יוני 2024

ו"ע 9287-05-22 שמואל ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 20270-07-22 יצחק ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 11917-05-22 חברת גוש 52 חלקה 22 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 9332-05-22 רבקה ידיד נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 המשיב, תוך קביעת שווי הדירות לעניין זה, כאמור לעיל בפסקה 66. כמו כן, העררים  
2 מתקבלים בסוגיית שווי הרכישה והפחת הנצבר.

3  
4 77. בהתחשב בתוצאה הסופית, לפיה חלקים משמעותיים של העררים התקבלו, ישלם המשיב  
5 לעוררים, ביחד ולחוד, הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים  
6 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.  
7

### חברת הועדה גבע בלטר

9 אני מסכימה לחוות דעתו של יו"ר הועדה, כב' השופט א' דורות.

### חברת הועדה, אריאלה אקשטיין

11 אני מצטרפת לחוות דעתו של יו"ר הועדה.

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

### המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

15  
16  
17  
18 ניתן היום, כ"ב סיוון תשפ"ד, 28 יוני 2024, בהעדר הצדדים.  
19

גב' גבע בלטר,  
חברת וועדה

אריאלה אקשטיין,  
חברת וועדה

אביגדור דורות, שופט  
יו"ר