



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בהרכב:  
 השופט רון סוקול, סגן נשיא  
 עו"ד ד"ר נתן מולכו  
 עו"ד חיים שטרן

### העוררת

**אסתר מנו**  
 ע"י עוה"ד דוד קצוטי

**נגד**

### המשיב

**מנהל מיסוי מקרקעין**  
 ע"י ב"כ עו"ד ד' ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

#### השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה

1. ברחוב החורשה 13 בשכונת הכרמל הצרפתי בחיפה, נבנו בשנות החמישים שני מבני מגורים. האחד בן 3 קומות ובו 7 דירות מגורים והאחר בית מגורים חד משפחתי דו קומתי הכולל גם מרתף. בית מגורים זה נרכש על ידי הוריה של העוררת ושימש למגורי המשפחה במשך שנים רבות. עם פטירת הורי העוררת עברו הזכויות בבית המגורים ליורשים - העוררת ושני אחיה. בשנת 2013 נמכרו הזכויות בנכס על ידי היורשים.

2. העוררת, שהייתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.

3. המחלוקת העיקרית בערר המונח להכרעתנו היא בשאלה זו, דהיינו האם הנכס שנמכר על ידי העוררת, ואשר שימש בעבר למגורים, ננטש ונזנח, מהווה דירת מגורים המזכה את בעליה בפטור ממס שבח במכירה, אם לאו. כן חלוקים הצדדים בעניין חישוב המס, ככל שייקבע כי חל חיוב במס שבח.

#### רקע

4. בשנות החמישים של המאה ה-20 נבנו ברח' החורשה 13 בחיפה, בגוש 11690 חלקה 2, שני מבני מגורים המהווים יחדיו בית משותף, כשהאחד מהם הוא בית דו קומתי שסומן כתת חלקה 8 (להלן: ה"נכס"). מדובר בבית מגורים בשטח של כ- 210 מ"ר על מגרש של כ-520 מ"ר. הזכויות בבית המגורים נרשמו על שם הוריה של העוררת, יהושוע ורות טורנר ז"ל. עם פטירתה של רות טורנר ז"ל עברו זכויותיה בדירה לילדיה ונרשמו באופן הבא: 1/6 על שם העוררת, 1/6 על שם אחיה מאיר טורנר, 1/6 על שם אחיה צבי טורנר (ראו נסח רישום שסומן נספח 8 לע"ל). עם פטירתו של האב, יהושוע טורנר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ז"ל, ירשה העוררת מחצית מזכויותיו (כלומר 1/4 מהנכס), וביום 05.02.1996 נרשמו הזכויות על שמה (נסח הרישום סומן נספח 9 לע/1). בעקבות כל אלו היו לעוררת 42/100 חלקים בנכס.

5. על פי גרסת העוררת, היא ובני משפחתה התגוררו במשך שנים רבות בנכס. העוררת עצמה התגוררה בנכס עד נישואיה (סעיף 5 לתצהיר ע/1), ואביה המשיך להתגורר בנכס עד מותו בשנת 1988 (שם). לאחר פטירת האב התגורר אחיה, צבי טורנר, בנכס וכעבור מספר שנים עזב (האח צבי טורנר לא הגיש תצהיר). אין חולק כי לאחר שצבי טורנר הפסיק להתגורר בנכס הוא נותר נטוש ואיש לא גר בו ולא עשה בו שימוש עד היום (עמ' 6-7 לפרוטוקול, סעיף 5 לע/1).

6. לעדותה של העוררת, במהלך השנים, פרצו פולשים לנכס וגרמו לו לנזקים (לונדליזם כלשונה, עמ' 8 שורה 3). העוררת העידה גם כי בינה לבין אחיה התגלעו מחלוקות בעניין חלוקת הרכוש עד שבסופו של דבר מונה כונס נכסים לנכס (עמ' 8). בשל מחלוקות אלו לא נעשה כל שימוש בנכס. בשלב כלשהו נעשה ניסיון לבצע עבודות שיפוץ אולם אלו הופסקו בשל אותן מחלוקות בין האחים (עמ' 8, ש' 20-21).

7. בשנת 2013 מכרו האחים את זכויותיהם בדירה. על פי ההצהרה שהגישה העוררת למשיב, עסקת המכר הובאה לאישור בית המשפט, וזה אישר את המכירה ביום 03.10.2013. הנכס נמכר תמורת סך של 4,900,000 ₪ וחלקה של העוררת בתמורה הוא 2,041,660 ₪.

בהצהרתה ביקשה העוררת לקבוע כי מדובר במכירת דירת מגורים מזכה וכי היא זכאית ליהנות מפטור מתשלום מס שבח על פי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

8. המשיב בחן את ההצהרה ואת הבקשה לפטור והגיע למסקנה כי הנכס אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על פי החוק, ועל כן דחה את הבקשה לפטור. על החלטה זו הגישה העוררת השגה שנדחתה גם היא. בהחלטתו מיום 29.10.2014 קבע המשיב כי "[...] על פי בדיקה שערכנו הכוללת ביקורת בנכס, נתונים מעיריית חיפה וניתוח השמאיות השונות המיוחסות לנכס ולמבנה עולה, שלא מדובר בדירת מגורים".

המשיב נימק את החלטתו, בין היתר, בכך שלנכס ניתן פטור מארנונה בשל היותו נכס שניזוק, בכך שהוצא צו המכריז על הנכס כמבנה מסוכן ובכך שלנכס אין חיבורי חשמל ומים. המשיב הוסיף כי המבנה הבנוי במצבו, חסר ערך וכי אין בו (במבנה) כדי לתרום לשווי הנכס כולו (להלן: ההחלטה בהשגה).

### הערר

9. על החלטת המשיב בהשגה הוגש הערר המונח להכרעתנו כעת. בכתב הערר חזרה העוררת על טענתה ולפיה הנכס שנמכר הוא "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, ועל כן טענה כי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

מכירת הנכס מזכה אותה בפטור מתשלום מס שבח. לטענת העוררת, שגה המשיב כאשר בחן את הנכס רק על פי שאלת הימצאותם של המתקנים הפיזיים הצפויים בדירת מגורים. לעמדתה, הגדרת נכס כדירת מגורים תיעשה על פי מספר מבחנים, כפי שפורטו בפסיקת בתי המשפט אליה הפנתה. בין היתר טענה, כי על פי תכנית המתאר הרלוונטית ייעוד החלקה הוא למגורים, ההיתר לבניית הנכס היה לבניית בית מגורים, הנכס שימש את משפחת העוררת למגורי קבע ולא שימש לכל ייעוד אחר, בנכס לא נעשו שינויים פנימיים ומצויים בו עדיין מתקנים התואמים את פוטנציאל היעוד למגורים כגון מטבח וחדר אמבטיה. העוררת הבהירה כי ניתן לשפץ את הנכס כך שישימש לייעודו. העוררת הדגישה עוד כי למבנה הבנוי יש ערך כלכלי וכי שווי העסקה הושפע גם משווי של הנכס הבנוי. העוררת צירפה גם את חוות דעתו של השמאי י' סיון ואת חוות דעתה של השמאית ש' שרביט-שפירא, שמונתה לשם קביעת שווי הנכס לצרכי החיוב בהיטל השבחה על פי התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965. מחוות דעת אלו, מבקשת העוררת להסיק כי לנכס הבנוי ערך ממשי. השמאים קבעו, כך נטען, כי השימוש המיטבי בנכס מצדיק את הותרת הנכס הבנוי.

10. המשיב מצידו חזר ותמך בהחלטה בהשגה. לגישת המשיב לא מדובר בנכס העונה להגדרת "דירת מגורים". מצבו הפיזי של הנכס אינו מאפשר לעשות בו שימוש כדירת מגורים, שכן מדובר בנכס נטוש שחסרים בו מתקנים חיוניים לדירת מגורים. המשיב חוזר על טענתו כי המבנה אינו תורם לשווי הנכס שנמכר ועל כן לא מדובר לגישתו במכירת "דירת מגורים". המשיב מצדו הפנה לחוות דעתו של השמאי אריה סודית שתיאר את מצבו הקשה של הנכס.

10. יצוין כי העוררת העלתה בערר גם טענות בעניין חישוב שווי הנכס, מועד הרכישה ושווי הרכישה ובעניין קנס הגירעון שהושת עליה. המשיב הסכים לתקן את החישוב, כמפורט בתצהירו של מר ביטס, וביקש לקבוע כי הטענות בעניין קנס הגירעון יתבררו בפניו, אם יהיה צורך, רק לאחר הכרעה בערר.

### דיון והכרעה

11. כפי שיפורט להלן, ועל פי הראיות שהוצגו, דומה שאין כל מחלוקת כי הנכס אינו משמש כעת ולא שימש במשך שנים רבות למגורים. אין גם כל חולק כי הנכס במצבו אינו ראוי לשמש כיום למגורים שכן חסרים בו מתקנים הכרחיים למגורים כגון מערכות מים וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה. עם זאת, מצבו הפיזי הנוכחי של הנכס אינו מספיק לשם הכרעה בשאלת הזכות לפטור ממס שבח לדירת מגורים אלא נדרשת בחינה רחבה יותר. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי על פי מכלול המבחנים הדרושים, יש לקבל את הערר ולקבוע כי הנכס עונה להגדרת דירת מגורים ועל כן זכאית העוררת לפטור מתשלום מס שבח במכירתו.

את הדיון נפתח בהבהרת הוראת הפטור ממס שבח לדירת מגורים, והגדרת דירת מגורים בחוק, ולאחר מכן נבחן את נסיבותיו המיוחדות של הנכס מושא הערר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

### פטור במכירת "דירת מגורים"

12. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין מטיל חובת תשלום מס שבח (מס על רווח ההון שנצבר למוכר), במכירת זכות במקרקעין. לחובה זו נקבעו סייגים שונים. בין היתר נקבעו הוראות מיוחדות להענקת פטור ממס שבח בעת מכירת זכות במקרקעין המהווה "דירת מגורים" (ראו הוראת הפטור בפרק החמישי, סעיפים 49-49א).

התכלית בהענקת פטור במכירת דירת מגורים נידונה לא אחת בספרות המשפטית ובפסיקה ואין צורך להרחיב בה לצורך ההליך הנוכחי. די להפנות לדברי בית המשפט בע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (21.01.2014), שם מציין השופט י' עמית בפסקה 20:

הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים עבר גלגולים, שינויים ותיקונים במהלך השנים. אולם בסופו של דבר, או שמא בתחילתו, ניתן לומר כי קיימת תכלית סוציאלית בבסיס הפטור. ההצדקה העקרונית למתן הפטור נעוצה בכך שדירת מגורים, מעצם טיבה, נועדה לשרת את בני המשפחה לשימושם האישי והפרטי. זאת, להבדיל מנכס המיועד להשקעה, אשר נועד להצמיח רווח לבעליו. בנוסף, רבים מבעלי הדירות רוכשים את דירת מגוריהם באמצעות נטילת הלוואה (המגובה לרוב במשכנתא הרובצת על דירת המגורים), ולא אחת משמשת תמורת המכירה לרכישת דירת מגורים אחרת. הטלת מס במצבים שכיוונו מעין אלה עלולה להכביד על מוכר הדירה ואף למנוע ממנו לתור אחר דירה חלופית, ובכך לסכל רצונם של אלו המבקשים לשפר את תנאי חיור שלהם או המבקשים להעתיק את מקום מגוריהם. תוצאה כזו היתה מביאה לפגיעה באינטרס הציבור ובתכליות חברתיות שונות (נמדר – מיסוי מקרקעין, בעמ' 29; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 419 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי – מיסוי מקרקעין); ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 2-1 (2009) (להלן: סרוסי)).

התכלית הסוציאלית שעומדת בבסיס הענקת הפטור אינה מחייבת בחינת נסיבותיה של כל עסקת מכר, וגם מוכר אשר אינו נוקק לדמי המכר להחלפת דירה או לשיפורי מגורים, ייהנה מהפטור אם יתמלאו תנאי הפטור הקבועים בחוק.

13. גם התנאים להענקת הפטור עברו שינויים במהלך השנים (ראו י' הדרי, מיסוי מקרקעין- דירת מגורים, כרך א' חלק שני, עמ' 514 (2012); א' נמדר, מס שבח מקרקעין, כרך ג', עמ' 32 (2012); ע"א 1046/12 הנ"ל).

הערר הנוכחי מתייחס לעסקת מכר שבוצעה בשנת 2013 ועל כן עלינו לבחון את תנאי הפטור בהתאם להוראת הדין כפי שחלו במועד העסקה, דהיינו בהתאם להוראת הפרק החמישי לחוק מיסוי מקרקעין בטרם נכנס לתוקפו תיקון מס' 76 (ס"ח 154 סימן ב' לפרק ז' בחוק ההסדרים לשנת 2013).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

14. העוררת מבקשת פטור במכירת דירת מגורים שקיבלה בירושה. בסעיף 49(1), שהיה בתוקף במועד המכירה, נאמר:

49. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממש במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:  
 (1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממש; לענין זה, מכירה בפטור ממש - לרבות מכירה בפטור חלקי, אך למעט -  
 (א) מתנה פטורה על פי סעיף 62 לילדו או לבן זוגו של נותן המתנה;  
 (ב) מתנה פטורה על פי סעיפים 60 או 61;  
 (ג) מכירה פטורה לפי סעיפים 1149, 64, 65, 67, 69 או 70;  
 (ד) מכירה פטורה לפי פסקה (5);

הביטוי "דירת מגורים מזכה" הוגדר בסעיף 49 לחוק, שעינקו הפניה להגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק וקביעת התקופות שבהן שימשה הדירה למגורים:

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

- (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
- (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

15. עיקר המחלוקת נעוצה בשאלה האם הנכס מושא הערר נכלל במועד ביצוע העסקה בהגדרת "דירת מגורים". גם הגדרת דירת המגורים שזיכתה את המוכר בפטור עברה שינויים רבים עד שנקבעה בתיקון מס' 8 בהגדרה הבאה:

"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.

מהוראה זו למדים אנו כי נכס ייכלל בהגדרת "דירת מגורים" אם מתקיימים מספר תנאים;  
 (א) הנכס מהווה דירה או חלק מדירה שבנייתה הסתיימה; (ב) הזכויות בנכס הן בבעלות או חכירה;  
 (ג) בעל הזכויות הוא יחיד, להבדיל מתאגיד; (ד) הנכס משמש למגורים או מיועד לשמש למגורים לפי טיבו; (ה) הנכס אינו מהווה מלאי עסקי.

16. לענייננו חשוב לבחון את משמעותו של התנאי הרביעי. תנאי זה כולל שתי חלופות; הנכס משמש בפועל למגורים; הנכס מיועד לפי טיבו לשמש למגורים. החלופה של שימוש בפועל אינה מעוררת שאלות רבות כמו החלופה של הייעוד למגורים. נעיר כי ייתכן גם מצב שבו נכס המשמש בפועל למגורים, לא ייכלל בהגדרת דירת מגורים, כגון כאשר מדובר במגורים ארעיים, כאשר הנכס חסר מתקנים או סממנים אחרים המצביעים כי הוא מהווה דירת מגורים וכדומה (ראו א' נמדר, מס שבח מקרקעין - כרך ג' - הפטור לדירת מגורים, 163 (2012)).





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

17. עיקר הדיון מתמקד בחלופה השנייה, חלופת הייעוד למגורים. המחוקק לא הבהיר מהם המבחנים על פיהם יקבע מהו נכס המיועד על פי טיבו לשימוש כמגורים והותיר את מלאכת הפרשנות למשפטים. בפסיקה ניתן למצוא גישות שונות.

בעבר אומצה על ידי מרבית בתי המשפט גישה אובייקטיבית, דהיינו גישה ולפיה נכס יוגדר כדירה המיועדת למגורים על פי טיבה רק אם מבחינה פיסית הנכס תואם למגורים. המבחן הפיסי משמעו קיומם של מתקנים בסיסיים הדרושים למגורים כגון מטבח, שירותים, חדר רחצה, מים וחשמל (ראו למשל ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 385 (1985); ע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד מג (1) 743 (1989); ע"א 237/87 גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד מד (3) 348 (1990); א' נמדר הנ"ל עמ' 150, י' הדרי הנ"ל עמ' 545).

המבחן האובייקטיבי אינו מתחשב ברצון ובכוונה הסובייקטיבית של בעל הזכויות בנכס, וגם אם אין בלבו כל כוונה להשתמש בנכס למגורים, די בקיומם של המבחנים האובייקטיביים כדי לכלול את הנכס בהגדרה של דירת מגורים (ראו א' נמדר עמ' 151, ע"א 176/84 ברקסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ (2) 589, 596 (1986)).

18. הגישה האובייקטיבית הנ"ל עוררה ביקורת שכן היה בה משום סטייה מתכלית הענקת הפטור כמפורט לעיל. ואכן, הגישה האובייקטיבית נדחתה בפסיקה מאוחרת יותר, ובע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט (2) 250 (2004) הבהיר השופט ברק כי יש לבחון שיקולים נוספים ולא להסתפק בבחינת התקיימותם של המתקנים הפיזיים. וכך הוא מציין (עמ' 257 פסקה 9):

בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים" יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלבנטיות מגוונות ורבות. ובכללן, אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תוכניות 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 לפני מאה שנה כמו 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.

פסק דין זה מצביע על מבחן תכליתי הבוחן את טיבו של הנכס וייעודו, לא רק על פי הימצאותם של המתקנים אלא על פי כלל הנסיבות. בע"א 1046/12 הנ"ל מאמץ השופט עמית את המבחן הרחב ומבהיר כי "אין להסתפק בבחינה פיזית גרידא של המתקנים הנמצאים בדירה, אלא יש לשקלל פרמטרים נוספים, כל מקרה על פי נסיבותיו, ולהבטיח שמתן הפטור יעלה בקנה אחד עם תכליתו" (פסקה 29).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

19. המבחן התכליתי עשוי להביא למסקנה כי גם נכס שבו רק חלק מהמתקנים הפיזיים המקובלים בדירה, יוגדר כדירת מגורים משום שעל פי טיבו הוא מיועד לשמש למגורים; ומאידך גיסא, יכול להביא למסקנה כי נכס שכולל את כל המתקנים, לא ייכלל בהגדרה, משום שמטיבו אינו מיועד למגורים (ראו למשל את פסק הדין בע"א 1046/12 הנ"ל בו נקבע שדירת נופש אינה בבחינת דירת מגורים אף שמצויים בה כל המתקנים, שכן אינה מיועדת לשמש למגורי קבע).

20. על רקע מבחנים אלו יש לברר כיצד יוגדר נכס שנכלל בעבר בהגדרת דירת מגורים אולם שינה את מצבו הפיסי. הכוונה למצב בו נכס נכלל בהגדרת דירת מגורים ואף שימש בפועל למגורים, אולם בשל נסיבות שונות נזנח ונהרס - דהיינו, מתי דירת מגורים מאבדת את מעמדה ככזו. זוהי השאלה המרכזית הניצבת לפנינו.

21. אימוץ המבחן האובייקטיבי כפשוטו יחייב את המסקנה כי די בכך שחלק מהמתקנים החיוניים בדירה נהרסו או ניזוקו על מנת להפקיע את מעמדו של הנכס כדירת מגורים (ראו א' נמדר הנ"ל עמ' 183). לעומת זאת, גישה גמישה יותר הבוחנת את מכלול הנסיבות, עשויה להביא למסקנה כי הרס ואובדן של המתקנים הפיסיים אינו מספיק כדי לשנות את מעמדו והגדרתו של הנכס.

22. גם כאן ניתן למצוא גישות שונות בפסיקה; יש מי ששמו דגש על מצבו הפיסי של הנכס ויש מי שבחנו האם ההרס נעשה על ידי בעל הנכס או בדיעתו. ניתן גם לבסס את ההכרעה על מבחן כדאיות כלכלית, דהיינו על פי העלות המשוערת של השלמת החסר והחזרת הנכס לקדמותו כך שניתן יהיה לעשות בו שימוש סביר. מקום שהמבחן הכלכלי תומך בשיפוץ הנכס והשלמת החסר, הרי שהנכס יוגדר כדירת מגורים, ולעומת זאת, מקום שבו מן הטעם הכלכלי מוטב יהיה להרוס את הנכס ולבנות נכס אחר תחתיו, יוצא הנכס מהגדרת דירת מגורים (על המבחן הכלכלי ראה א' נמדר הנ"ל עמ' 183-185 ופסקי הדין בה"ש בעמ' 185, שם).

23. מסקירת הפסיקה והספרות עולה, כי לא ניתן למצוא מבחן מוסכם ומוגדר לשאלת הגדרתו של נכס ששימש למגורים אך נהרס ונזנח. מבחן הכדאיות הכלכלית שהוצע נידון בעבר בבית המשפט העליון ונדחה (ראו ע"א 5517/90 שורן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, מחוז מרכז, פ"ד מו (4) 732, 736, (1992)). מבחן זה נדחה גם בהקשרים קרובים כגון לעניין הענקת פטור מתשלום ארנונה (ראו בר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו-מנהל הארנונה (30.12.2009)).

מבחן הכדאיות הכלכלית מעלה קשיים רבים. הוא מנוגד לתכלית הענקת הפטור שכן מי שמבקש למכור נכס ניזוק לצורך רכישת מקום מגורים חדש ומתאים למגוריו, לא ייחנה מהפטור; יש בו פגיעה בזכות הקניין ובאוטונומיה של בעל הנכס להחליט מה יעשה בו; הוא עלול להביא להשקעות מיותרות על מנת לשפץ נכס רק כדי לקבל את הפטור; הוא מבחן קשה ליישום שכן בחינת הכדאיות הכלכלית מחייבת הערכות שמאיות שעשויות להיות שנויות במחלוקת; הוא גורר את הצדדים להוצאות רבות לצורך הערכת הכדאיות הכלכלית ופוגע במוכרים שידם אינה משגת לתשלום



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ההוצאות; הוא עלול ליצור הפליה בין נישומים שונים המחזיקים בנכסים זהים במהותם רק בשל שינוי בשווי השוק של המקרקעין המושפע מהמיקום השונה (עד כדי כך שיתכן ונכס שניזוק קלות לא יזכה לפטור בשל שוויו הנמוך של הנכס ואילו נכס שניזוק באופן חמור יותר ייהנה מהפטור (שכן שווי המקרקעין בשל מיקומו יהיה גבוה יותר) ועוד.

24. אימוץ המבחן האובייקטיבי - פיסי במובנו הדווקני גם הוא מעלה קשיים רבים. כך למשל יישלל הפטור ממס במכירת נכס שניזוק ללא אשמתו של הבעלים כגון בשל פגעי טבע, פעולה מכוונת של אחרים וכדומה. זאת ועוד, המבחן הפיסי יביא לשלילת פטור רק בשל העדר מתקנים שעלות התקנתם אינה גבוהה, יחייב שיפוץ על ידי המוכר שלא לצורך וכדומה. המבחן האובייקטיבי הצר עשוי להביא להענקת פטור גם לנכסים שלא שימשו למגורים וכאשר אין שום כוונה לעשות בהם שימוש למגורים, רק בשל הימצאותם של המתקנים, מתן היתר בנייה למגורים וכדומה.

25. דומה כי אין להסתפק במבחן יחיד אלא כל מקרה יבחן 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 המועשית אובייקטיבית להשלים את החסר על מנת להביא את הנכס למצב בו ניתן יהיה להשתמש בו למגורים; היתר הבנייה שניתן והיעוד 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.

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.

### האם דירת העוררת היא "דירת מגורים"?

27. משפרשנו את המסגרת הכללית נחזור לענייננו ונבחן את נסיבותיו של המקרה הנוכחי על פי המבחנים השונים שהוצעו לעיל.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

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

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

29. העוררת ציינה כי קיבלה בעבר הצעת מחיר מקבלן לתיקון וזה אף החל לעבוד (עמ' 7) אולם בשל המחלוקות בין היורשים התיקונים לא בוצעו. הקבלן שנתן את הצעת התיקון לא העיד ולא ברור מה בדיוק התבקש לבצע וכיצד הוכנה הצעת המחיר. השמאי א' סודית נשאל מהי העלות הצפויה לשיפוץ אך לא ידע להשיב (עמ' 16).

30. המשיב טען כאמור כי לנכס אין כל ערך וכי הנכס לא תרם למחיר העסקה. המשיב טוען שהשימוש המיטבי בנכס מחייב הריסה ועל כן, על פי מבחן הכדאיות הכלכלית, יש לקבוע כי הנכס אינו בבחינת דירת מגורים (ראו עדותו של מר ביטס עמ' 18). טענה זו אין לקבל.

בחוות דעתו של השמאי י' סיון שצורפה לתצהיר העוררת, ואשר נערכה לצורך שומת היטל השבחה, הגיע השמאי למסקנה הפוכה ולפיה "השימוש המיטבי של הנכס הוא בשיקום המבנה ולא בהריסתו" (עמ' 12). השמאי לא זומן לעדות ולא נחקר. גם השמאית ש' שפירא, שמונתה כשמאית מכריעה לצורך חישוב היטל השבחה, הגיעה למסקנה כי קיימות עדיפות קלה לנכס במצב בנוי (עמ' 11). השמאי סודית לא הביע הערכה שונה ונמנע מלקבוע מפורשות כי השימוש המיטבי מחייב הריסה. משמע, מבחן הכדאיות הכלכלית אשר יכול לשמש כאחד ממבחני העזר, אינו שולל את האפשרות לכלול את הנכס, על אף מצבו הפיסי, בהגדרת דירת מגורים.

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



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

32. אין גם חולק כי הנכס שימוש למגורים מתום בנייתו, ולפחות עד לפטירת המנוח מר טורנר בשנת 1988. אין טענה כי אי פעם נעשה בנכס שימוש אחר פרט למגורים (ראו גם תצהירה של העוררת, ע/1, סעיף 6).

33. מדובר בנכס ישן שנבנה לפני שנים רבות. הנכס נזנח לאחר פטירת המוריש ונותר במצבו זה שנים רבות בשל מחלוקות בין היורשים (ראו עדות העוררת, עמ' 8 ש' 20-21). מכאן ניתן להסיק כי הנכס התדרדר למצבו שלא מרצונם של בעליו. גם לנסיבות בעטין ניטש הנכס ונעזב יש רלבנטיות לשאלה האם הנכס איבד את מעמדו כדירת מגורים.

34. דומני אם מתבוננים על הנכס במבט כולל - מגיעים למסקנה כי הנכס על פי טיבו מיועד למגורים. גם אם כיום הוא לא משמש למגורים וגם אם יש צורך בתיקונים רבים כדי להשמישו, הרי שמדובר בנכס ששימש למגורים ואינו מיועד לשום שימוש אחר. הואיל והנכס שימוש בעבר כדירת מגורים, אין די בפגיעה הפיסית ובהזנחה כדי להוציא מעמדו כדירת מגורים.

### סוף דבר

35. בסיכומי הטענות ובעדות של מר ביטס הובהר כי אם תתקבל טענת העוררת שמדובר בדירת מגורים יינתן פטור ממס ולא יהיה צורך לדון בשאר הטענות שהועלו. על כן, לאור מסקנתי ולפיה הנכס נכלל בהגדרת דירת מגורים על פי חוק מיסוי מקרקעין, יש לקבל את הערר.

על כן אציע לחברי לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות העוררת בסך של 10,000 ₪.

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה

### עו"ד ד"ר נתן מולכו, חבר ועדה

1. אכן המחוקק הותיר לפרשנות את משמעות המשפט מיועדת למגורים לפי טיבה שבהגדרת דירת מגורים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

2. ניכר כי המחוקק ביקש לכלול בהגדרת דירת מגורים לא רק דירות המשמשות למגורים אלא גם דירות שלפי טיבן מיועדות למגורים. לעניין זה השוו מול הגדרת "דירת מגורים מזכה" בה אף נקבע במפורש כי "יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו[...]כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים". המחוקק לא רק שקבע כי הגדרת דירת מגורים תכלול גם דירה המיועדת למגורים לפי טיבה אלא אף קבע כי אין דרישת סף לאכלוסה בכדי שאותה דירת מגורים תהווה דירת מגורים מזכה.

המילים "לפי טיבן" מחייבות להתייחס לכל מקרה ומקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו ולא ניתן ממקרה אחד להקיש למשנהו. בערר זה מדובר בדירה ששימשה כדירת מגורים למעלה מדור. הדירה ננטשה לאחר מות בעליה (המוריש) ולאחר שאחד היורשים עשה בה שימוש לתקופה קצרה למגורים. נטישת הדירה נבעה בשל חילוקי דעות בין היורשים, אך לא שינתה את יעודה או את טיבה של הדירה כדירת מגורים.

3. לא נטען כי בעליה שינה את יעודה או את מטרת השימוש בה. עצם מצבה הפיזי הירוד של הדירה, לדידי, לא יכול לשמש מבחן יחיד לקביעה האם הדירה חדלה להוות דירה המיועדת למגורים לפי טיבה, בוודאי כאשר יתר הנסיבות, כמפורט לעיל וכפי שפורט ביתר שאת ע"י יו"ר הוועדה, מחייב לקבוע כי הדירה נשוא הערר עומדת בהגדרה זו.

4. גם החלטת העירייה לפטור את בעלי הדירה מארנונה ו/או עצם הוצאת צו הריסה אינו משנה מטיבה של הדירה כדירה המיועדת למגורים לפי טיבה. מדובר בחוקים שונים לתכליות שונות. צו הריסה כשלעצמו אינו מונע את שיקום הדירה והמשך השימוש בה כדירת מגורים. לכך יש להוסיף כי גם התביעה מגדירה את האזור כאזור מגורים.

מטעמים אלו ומיתר נימוקי יו"ר הוועדה, אני מסכים עם פסק דינו של יו"ר הוועדה לפיה יש לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות העוררת בסך 10,000 ₪.

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הוועדה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-12-20028 מנו נ' מנהל מיסוי מקרקעין

### עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה

אני מצרף הסכמתי לעמדת יו"ר הועדה, כבי סגן הנשיא, לנימוקיו ולתוצאה המתבקשת - היא קבלת הערר. דומני, כי אכן, כעמדת יו"ר הועדה, הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף הפטור ככולל גם את החלופה: "דירה... [או] מיועדת למגורים לפי טיבה" היא, היא אשר חולשת על הכרעת הסוגיה שבפנינו, הן לאור התכלית הסוציאלית שבבסיס הענקת הפטור [כמבואר היטב בחוות דעתו של יו"ר הועדה] והן משום שעצם העמדת החלופה הזו בצוותא חדא, כחלופה נוספת לחלופה הרגילה והשגרתית - הלא היא "דירה... [ה]משמשת למגורים" מצביעה על כך שהמחוקק ביקש להרחיב את הפטור אל מעבר למבחינים האובייקטיביים השגרתיים והעכשוויים גרידא. סבורני, כי אף שהמילה מיועדת שבחלופה הרלוונטית לענייננו, צופה לכאורה אך פני עתיד, אין לפרשה כך בלבד. אמת המידה בדבר מיועדת למגורים לפי טיבה היא אמת מידה הנעה בזמן ובמרחב הנסיבות, לאמור, אם בענייננו מצאנו כי הדירה הייתה מיועדת למגורים בעבר ואף השתמשו בה כך בפועל, והוספנו ומצאנו כי גם כיום אין חוות דעת שמאית נחרצת שאיננה שנויה במחלוקת הסוברת כי השימוש המיטבי בנכס מחייב הריסתו דווקא אלא, אדרבא, הדעת נותנת כי השימוש המיטבי נוטה דווקא לשיקומו - אזי מסכים אני כי יש לקבל את הערר ולקבוע כי העוררת זכאית לפטור המבוקש, בנסיבות העניין.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר הועדה

אשר על כן הוחלט לקבל את הערר ולחייב בהוצאות כאמור בפסקה 35 לפסק דינו של השופט סוקול.

ניתן היום, כ"ח סיוון תשע"ח, 11 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר הועדה

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ר הועדה