



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקרקעין – נתניה

לפני ועדת העדר לפי חוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישת), התשכ"ג-1963:
כבור השופט רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בודים), י"ר
רו"ח צבי פרידמן, חבר
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגלית, חבר

העוררים

1. אדריאן איצקוביץ

ע"י ב"כ עו"ד גدعון פרום
נגיד

המשיב

2. שירה איצקוביץ

ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי (פרקליות מחו"ז ת"א)

פסק דין

רו"ח צבי פרידמן, חבר:

א. פתיח דבר

ענינו של העדר דין הוא בשאלת סיוגה של "דירת נופש" במתחם המרינה בהרצליה, שנרכשה ע"י נכה, לעניין החיבור במס רכישה - האם דינה כ"דירות מגורים" הזכאית להקלת מס רכישה בידי רוכש שהוא נכה, או שמא דינה כ"בנייה רגילה" שאינו זכאי לכל הקלה במס רכישה.

ב. העובדות הרלוונטיות

1. ביום 14.1.2008 רכשו העוררים (אדrian ואיסקה איצקוביץ) מליאוניך נובלין "דירת נופש" בגורש 6590 חלקה 5 דירה מס' 210 בבניין מס' 46 ברחוב העוגן 7, המרינה הרצליה פיתוח (להלן - "הדירה").
2. הדירה נמצאת במתחם המרינה בהרצליה שהוקמה על קרקע המוגדרת בתב"ע כ"תמי"א 13" - קרקע המיועדת לאיזור מלונות ונופש ואשר נaser לבנות במגרח של כ- 100 מטרים מהוף הים.
3. עורך מס' 1 (מר אדריאן איצקוביץ) הוכר על ידי המוסד לביטוח לאומי (ראיה הוועדה מיום 29/7/2010) בכנה בשיעור 100% לצמיתות, בעקבות תאונת צלילה בשנת 2007 שאירעה קודם רכישת הדירה.
4. ביום 4/2/2008 הגיעו העוררים למשיב שומה עצמית על רכישת הדירה והצהירו על רכישת דירות מגורים ייחידה ושילמו את מס הרכישה בהתאם לסעיף 9(גטא)(2)(1) לחוק



בית המשפט המוחזק בתל אביב-יפו

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסויי מקרקעין – נתניה
כ"ח באב תשע"ב

15 באוגוסט 2012

מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "חוק מיסויי מקרקעין" או
"החוק") ותקנה 2(א) לתקנות מס רכישה.

5. המשיב לא קיבל את השווה העצמית של העוררים וחודש פברואר 2008 קבע את גובה מס הרכישה לסכום של 260,750 ש"ח (כשל בניין רגיל), מהנימוק כי הדירה נרכשה כדירת נופש וככזו אינה מהויה דירת מגורים לצורך שומת מס רכישה.

6. על קביעה זו של המשיב הגיעו העוררים השגה בחודש מרץ 2008.

7. ביום בו הוגשה ההצעה למשיב (13.3.2008) הגיעו העוררים גם בקשה לפטור חלקי מס רכישה לנוכח בחותם לתקנה 11 (א) לתקנות מס רכישה וכן הוגשה בקשה לתיקון שווה בחותם לסעיף 85 לחוק מיסויי מקרקעין. בקשה משלימה בבקשת הפטור החלקי מס רכישה לנוכח ההצעה למשיב ביום 5.1.2009 ובמה מסכימים נוספים להוכחת הנכונות של מעערר מס' 1 ובקשה להארכת מועדים לגבי הגשת העזר.

8. העוררים שילמו את מס הרכישה כפי שקבע המשיב, תחת מוחאה, בסכום כולל של 341,141 ש"ח במקומות סך של 26,075 ש"ח כפי שנטען על ידם.

9. העוררים הצהירו כי הדירה משמשת ותשמש אותם כדירת מגורים.

10. ביום 1.12.2008 דחה המשיב את ההצעה מהנימוק שהדירה הנרכשת אינה דירת מגורים ולפיכך אינה זכאית להקללה במס רכישה, ומכאן העזר שבפניו.

סעיף חמוץ:

האם ברכישת דירת הנופש כאמור לעיל זכאים העוררים לשלם מס רכישה בשיעור של 0.5% החל על רכישת דירה ע"י נוכה לשם "שייכון" כאמור בתקנה 11א' לתקנות מס הרכישה, או שמא הם חביכים במס רכישה רגיל החל על בנייתו (עמדת המשיב). שורש המחלוקת נעז בשאלת, האם עצם העובדה שהמדובר ב"דירה נופש" שיש חובה להעמידה כדירת נופש לרשות הציבור הרחב במשך מרבית ימות השנה, האם יש בה אפשרות להודיע כי דירה זו אינה מיועדת לשם "שייכון" לנוכח ועל אף שבפועל שימושה אותו למגורים) והאם תקנת הציבור מחייבת שלילת ההקללה במס במקורה דן.

טענות העוררים (בתמצית):

1. טענה מקדמית מעלים העוררים לפיה, החלטת המנהל בהשגה אינה מנומקת ומתעלמת לחלוטין מכל טיעוני העוררים בהשגה, בעיקר לגבי הבקשה לתיקון שווה לפי סעיף 85 לחוק. לפיכך, כך לטענתם, אינה עומדת בתנאי הוראות סעיף 87(א) לחוק מיסויי מקרקעין.



בית המשפט המוחזק בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

הדירה הינה "דירת מגורים" ולפיכך זכאי להפחטה בשיעור מס הרכישה עפ"י הקבוע בסעיף 9 לחוק ובהתאם לתקנה 11 א' לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס וכיו"ה") המKENה הקלה ממס רכישה לנכים בשל רכישת זכויות במרקען לשם שכונם. יש לאבחן בין הגדרת "מגורים" להגדרת "שיכון".

מבחן אובייקטיבית וסובייקטיבית הדירה הינה "דירת מגורים", שכן בדירה יש מטבח, פינת אוכל, חדרי שינה, חדר אמבטיה וכיוצא"ב, וכן העוררים הצהירו שהדירה הנרכשת תשמש אותם למגורים ואכן כך היה.

בפסק"ד זוטא (עו"א 5764/95 - מיסים יב' 2) קבע בית המשפט העליון כי די בכך שהדירה כוללת את המאפיינים הפיזיים של דירה שגרים בה, כדי לקבוע שהיא כניסה לחדירה של "דירה המיועדת למגורים", וזאת גם אם היא דירה ששימשת לנופש ואף מושכרת לצדדים שלישיים ברוב ימות השנה.

בעמ"ש 90/87 אברבוך הרשל ורות נגד מנהל מס שבח, קבע בית המשפט כי העבודה שגרים בדירה מסוימת במוגמה של נופש אינה שלולה מאותה דירה תכונה של דירת מגורים.

המשיב קבע בשומה של המוכר (לייאוניד נבולין) שמכר לעוררים את הדירה, עת רכש בשעתו את הדירה (בימים 4/4/2005), כי מדובר ב"דירה מגורים", ובהתאם לדיני המינימל הציבורי הכלליים, אזרח מן השורה זכאי להסתמך על קביעות אלו של המנהל שוגם בשומו שלו יקבע כך.

יש לאבחן בין פסקי הדין דין וו רון (פרק) (ו"ע 1361/06 - מיסים כה' 3) ופסק דין חביב (ו"ע 11068/04/10 - מיסים כו' 1) של ועדת הערר בת"א, לבין המקרה דן, במספר נושאים כדלקמן:

הראשון - כאן מדובר בסוגיה של תקנה 11(א) לתקנות מס רכישה בנוגע לפטור חלקו במס רכישה לנכח שהדירה משמשת "שם שיכון".

השני - בפסק"ד דין וו רון (פרק) חלה תב"ע 1170 של בית מלון חדש, הכול含דר אויל וכיוצא"ב והדירות קטנות, ואילו במרקחה דן חלה תב"ע הר' 2003 או לדירות נופש שנבנו כדיותר שניית להתגורר בהן זמן ממושך, ואין בבניין חדרי אוכל ומאפיינים של בית מלון.

השלישי - בגין לפסקי הדין הנ"ל, העוררים הטענו בדירה וזה הייתה כתובותם עד אשר מכרו אותה.

הרביעי - לעוררים לא הייתה כל דירת מגורים אחרית והם גרו בדירה כשתיים ומהצה עד אשר מכרו אותה.



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

לנוכח הבדלים אלה ולאור קבועות הוועדה בפסק הדין הניל, מן הדין ומונח הצדק לקבוע שהעוררים זכאים לפטור החלקי במס רכישה.

.8 אין השימוש בדירה, אשר נוגד מצב תכנוני, מונע זכות פיסקאלית. כך עולה מפס"ד ע"א 471/03 אהרון נגד מנהל מס שבת. שם נקבע שיש להפריד בין חוקיות המעשה, שהוא עניין של רשות התכנון, לבון הערך שבניתה זו עשויה להסify לנחל, שהוא עניין של רשות המס. כך עולה גם מפס"ד ע"א 2242/03 אורלה אברהם נגד עדנאו לישאץ, וכך עולה גם ממאמר של ע"ד מוקי גורפיין בנושא של דירות נופש (פורסם בחוברת מיסים כ"ד 1 ו- כ"ד 5).

.9 עניות אזרח, ככל שיש מקום להענישו, צריכה להיעשות במסגרת אותן מערכות נורמטיביות אותה לכוארה הפר, ואין זה נכון לאפשר לרשות אחת לעשות שימוש, לצרכיה, במuarכת של רשות אחרת, מבלי שנינתה לה הסמכה מפורשת לכך בחקיקה מתאימה, ובוודאי לא באופן קיצוני ובנסיבות חריגות של עורך מס' 1 (מר אדריאן) שהוא נכה לצמצמות בשיעור של 100%, רק משום שהתגורר בדירה עם רעייתו, בניגוד למצב התכנוני שלו.

.10 מוכר אותה דירה (ליאוניד נבולין) שמננו רכשו העוררים את הדירה קיבלו פטור חלקית בעקבות רכישת הדירה ולאחר מכן קיבלו על אותה דירה פטור מס' שבת "דירות מגורים". גם הוראת הביצוע מס' 5/2010 שהוצאה בשנת 2010, הוצאה זמן רב לאחר שהעוררים רכשו את דירותם. לאור האמור לעיל, יש ליחס לעוררים את עקרון החסכנות.

.11 עיריית הרצליה קבעה כי איסור השימוש בדירות המגורים יחול רק מיום 1/1/2011. דהיינו, בכל פרק זמן שבו גרו העוררים בדירה לא חל עליהם איסור אופרטיבי לגור בה ורשות התכנון עצמה העניקה תקופת מעבר. גם חשבון הארנונה משנת 2009 היה בשל דירות מגורים. בסיבות אלו, מה לה לרשות המס להפעיל סמכות ענישה כבזה יותר מאשר הרשות האחראית באופן ישיר לעניין.

.12 ב"כ העוררים מפנה, בין היתר, לפסקי הדין בעניין בתים מלאו אל ערבה (עמ"ה 54/84) ושריג אלקטרוני (ע"א 10691/06).

.13 לחופין, בהתאם להלכה הפסוכה בכל הנוגע לאיוונים וליחסות הנדרשים בעת שלילת זכות מכח תקנת הציבור, יש לעורך את האיזון המותאם ולהורות כי רק חלק מהמס ישולם למשיב וזאת בשיטם לב שחדירה נמכרת בהפסד ובין היתר בגין פעולות שביצעה עיריית הרצליה.



בית המשפט המוחזק בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסטי מקרקעין – נתניה

ה. טענות המשיב (בתמציאות):

- .1. המשיב אינו חולק על כך כי עורך מס' 1 הוא נכה וככזה זכאי להקללה במס רכישה בהתאם לתקינה 11(א) לתקנות מס רכישה. ואולם, הקללה זו יכולה להינתן לעוררים רק ככל שהם רכשו דירת מגורים המיועדת לשם שכונם. בעניינו, רכשו העוררים דירת נופש במתוחם המריניה בהרצליה לאחר שכבר נתן פסק דין של בעת המשפט העליון בענין "אי התכלי", אשר קבע כי השימוש למגורים במתוחם המריניה היה שימוש בלתי חוקי. העוררים רכשו את דירת הנופש תוקן שהם מודעים שלא ניתן להשתמש בה עבור "שיכוןם" וכי שימוש למגורים בדירת הנופש יהיה שימוש בלתי חוקי.
- .2. בסעיף 5 להסכם הרכישה, על פיו רכשו העוררים את הדירה, נכתב מפורש על ההגבלות החלות על השימוש בדירה מכח הוראות הتب"ע החלות על הדירה.
- .3. גם העוררים עצם כישמו את דירותם ביום 1/9/2010 לה"ה טיב הגדרו במפורש את המוכר כ"דירות נופש" ולא כ"דירות מגורים".
- .4. לעומת זאת, המשיב טוען כי דירת נופש נשוא העර ארינה יכולה לשמש לשם "שיכוןם" של העוררים, שכן שימוש כזה הוא בלתי חוקי. עצם העובדה כי הייתה מוטלת על העוררים החובה להעמיד את דירת הנופש לרשות הציבור במשך מרבית ימות השנה, יש בה כשלעצמה. על מנת להuid כי דירת הנופש לא יכולה לשמש למגורים ולא יכולה להיות דירת מגורים המיועדת לשם "שיכוןם".
- .5. לו העוררים היו שומרים על החוק, הרי שלא היו זכאים להקללה במס רכישה (היות ולא היו יכולים לעשות שימוש יומיומי בדירה) ולא יתכן שמצוות של העוררים, אשר עברו על החוק, יהיה טוב יותר מצוות של אנשים שומרין חוק.
- .6. לעומת זאת, המשיב מתיישבת היטב עם תכלית החקיקה שהיא, בין היתר, שמירה על תקנת הציבור, ותגרום לכך שלא יצא חוטא נשכר.
- .7. המשיב מפנה למספר פסקי דין ובין היתר לע"א 6726/05 הידROLה בע"מ (מיסים נב/4), אלמנאר בע"מ – עמ"ה 75/05 (מיסים כ"ה), ע"ש (חיפה) 5024/99 מנהל הארכואה בעיריית חדרה נ' גיזלר ועוד.
- .8. באשר לטענה המקדמית של העוררים. לדעת המשיב אין כל מקום לטענת העוררים לפיה ההחלטה אינה מנומקת. בכל מקרה החלטה פסוקה היא שככל שאין הנימוק מספק, הרי מדובר במקרה אשר ניתן לריifiי במסגרת הערר ואשר אין בכוחו של פום זה לגרום לקבלת הער על הסך.



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקראין – נתניה

9. אין מקום לטענת העוררים על הסמכותם על קביעת המשיב בעניין ליאוניד נזולין אשר מכיר את הדירה לעוררים) שכן, העוררים וכשו את הדירה לאחר שניות פסק הדין בעניין אי התכלת וכן מהנימוק שהמשיב רשאי לשנות את עמדתו לגבי שומות חדשות.
10. תקנת הציבור מחייבת את המסקנה כי בפניינו דירת נופש אשר אינה דירת מגורים, אשר אינה מיועדת לשם "שיכון" של העוררים, ועל כן אין העוררים זכאים להקלת מס רכישה.

. דיוון וمسקנות:

1. ראשיתណ בטענה הפרוצדוראלית שמדוברים העוררים לפיה, החלטת המנהל בהשגת מונפקת, מועלמת לחוטין מכל טיעוני העוררים בהשגה, ובעיקר לבני הבקשה לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק. לפיכך, כך לטענת העוררים, החלטת המנהל בהשגה אינה עומדת בתנאי הוראות סעיף 87(א) לחוק.
- מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה, אין מקום לטענת העוררים שההחלטה בהשגה אינה מונפקת. יזכיר, כי בעת שהזאה השומה, הוציא המשיב החלטה מונפקת ומפורטת, בה הבהיר היטב את עמדתו מודיעין הוא רואה בדירת הנופש דירת מגורים. משגהישו העוררים השגה, דחה המשיב את ההשגה מאותם נימוקים, וממילא, כך לטענת המשיב, לא היה טעם לחזור שוב על כל טיעונו. ודוק: אין מחלוקת כי העוררים היו מודעים היטב לעמדת המשיב וכי עמדת המשיב הייתה ברורה להם.
- יתרה מכך, הילכה פסוכה היא, ככל שאין הנימוק מספק, הרי שהמדובר בפסק אשר ניתן לריפוי במסגרת העורר, וכי אין בכוחו של פגס זה לגרום לקבלת העורר על הסק. ר' לעניין זה ועי' 1247-06 תלמי מנשה אגודה שיתופית להתיישבות חקלאית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקראין וחובות, מיסים כה/1 (פרורואר 2011): "שנית, אפילו אם נאמר שהנימוק המשיב מלכתחילה לא הייתה מספקת כדי החובה הקבועה בס' 87 לחוק: "המנהל ישיב למשיג את החלטתו המונפקת בכתב", הדבר אכן מחייב בטלות מלאה של השומה בדיעבד ואני מונע מעודת העורר לדון בגוףן של הדיין. כבר נאמר בבג"ץ 2918/93 עיריית קריית גת נ' מדינת ישראל, פ"ד מז 832: "... יש להבחין בין כללים ראשוניים, המורים למנהל כיצד לפעול, לבין כללים משלניים, המסדרים את התוצאות המשפטיות של ההחלטה הכללים הראשוניים ואת הסעדים בשל ההפרה". ובבג"ץ 5106/96 חורב ואחי נ' שר התעשייה פ"ד נא(4) 1: "לא כל פגס מביא לבטלות ההחלטה המינימלית. בדרך כלל, רק פגס מהותי גורר אחריו תוכאה של בטלות". יזכיר שס' 87 לחוק אינו קבוע סעד כזה במרקחה של הייעדר תשובה להשגה כלל. כמו כן לאורך השנים ועדות העורר לא נתנו לתת סעד של בטלות ההחלטה בהשגה בשל



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרען – נתניה

הນקודות "סתמיות" (ר' עמ"ש 226/92 מיזיוף רחל ואחות נ' מנהל מס שבך, מיסים ו/4 (אוגוסט 1992))."

צווין, כי בעניינו העוררים היו מודעים היטב לממדת המשיב והם פרסו את עמדתם היבט בפני הוועדה.

אשר לטענת העוררים לפיה, בעת רכישת הדירה ע"י המוכר שמכר לעוררים את דירת הנופש (ליוניד נזולין) קבע המשיב כי המذובר בדירות מגורים, ועל כן מטעם זה גם העוררים זכאים להקלה במס רכישה אילו רכשו דירות מגורים. גם טענה זו של העוררים אין לקבל מחניכומקס הבאים:

(א) ליוניד נזולין רכש את דירת הנופש לפני שניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת "אי התקلت" وبعد שהעוררים רכשו את דירת הנופש לאחר שניתן פסק הדין "אי התקلت", אשר קבע כי לא ניתן לשות שימוש למגורים בדירה הנופש נשוא העර. נמצא, כי המצב העובדתי והמשפטי בעת רכישת דירת הנופש על ידי העוררים היה שונה מאשר המצב העובדתי בעת רכישת דירת הנופש על ידי נזולין, והעוררים היו מודעים לשינוי במצב המשפט. במצב דברים זה, מילא לא יכול העוררים להשתמק על החקלה במס אשר ניתנה לנזולין.

(ב) לא זו אף זו, גם לו היה משנה המשיב את עמדתו, אין בכך כל רובה. ר' ע 60-1247 תלמי מנשה אגודה שיתופית נ' מנהל מיסוי מקרען וחובות, מיסים כה/1 – פברואר 2011 בו נקבע כדלקמן: "... שכן זכותו של המשיב להזיר בו מדיניות העבר ולאMESS מדיניות חדשה לגבי שמורות חדשות, אם הוא סביר כי שגה בעבר, ואין זכות קניה לעוררת לבקש "התבה" שלא כדין, אך בשל העובדה שכן נהג המשיב בהשגות קודמות כאמור בג"ץ 637/89 חוקה מדינית ישראל נ' שר האוצר, פ"ד מו (1) 191. בנוסף, גם אם הייתה למשיב מדיניות שבוטלה הרי שלישום אדם אין זכות לכך שתימשך המדיניות הנוגעת" (בג"ץ שיח חדש). ר' גם בג"ץ 6884/07 נאות בית יוג בע"מ נ' מינהל מקרען ישראל, נבו: "מנגד יש לזכור כי בפסקתו כבר עדנו פעמים רבות על כך שרשوت מינהלית ורשאית ולפעמים גם חייבות לשנות מדיניות ושינוי זה הוא חלק מעבודת הרשות. אין לשם אדם או גורם זכות מוקנית בהותמת מדיניות מסוימות של הרשות על בניית גג לעתיד לבוא". כן ר' בג"ת 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות ואח', נבו.

לפיכך, גם אם טעה המשיב בקשר עם שותמו של מר ליוניד נזולין, אין בכך לחייב את המשיב לעתיד ולתמיד.



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקרקעין – נתניה

3. באשר לטענת העורדים (שהועלתה בשלב סיכון התשובה בע"פ) לפיה הוראות ביצוע מסויים מקרקעין מס' 5/2010 מיום 11/8/2010, שבו שניתנה רשות המיסים את גישתנה בקשר למיסוי דירות נופש, פורסמה זמן רב לאחר שהעורדים רכשו את דירותם ולפיכך יש ליחס להם את עקרון החסתמכות.

גם טענה זו יש לדוחותה שכן, טרם פירסומה של הוראה הביצוע 5/2010 ממועד אוגוסט 2010 היה ידוע לציבור הרחב הוראות ביצוע מס' 92/15 ביחס לרכישת דירות נופש.

באותה ה"ב נקבע כדלקמן: "הרוכש דירה במלון דירות המשמשת או מיועדת לשמש למגורים ויש בה כל האלמנטים המקבילים בדירות מגורים וגילה, והרוכש הצהיר כי הדירה תשמש למגורים בשלמותו וכחטיבה אחת. כאמור בתקנה 2(2)(ד') לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ד-1974, לחול עליה מס רכישה כאמור בתקנה 2(2). התנאי לאישור לעיל הוא כי בהסכם הרכישה שבין הצדדים הדירה עוברת לבבעתו או למכירתו של הרוכש, והוא יוכל להשתמש בה למגורים בכל עת ולא תנאי...", וממשיך וקובע החוזר כי: "על מנת זאת כאשר הוגבלה זכותו של הרוכש להשתמש בדירה רק בחלק מן התקופה ואילו בתקופה הנותרת תשמש הדירה למטרות המלון, תחול על רכישת הזכיות תקנה 2(1), דהיינו, מס הרכישה שיוטל יהיה בשיעור של ...". (ההדגשות- לא במקור).

כידוע, ביום 7/12/2006, מעלה משנה לפני רכישת הדירה ע"י העורדים, ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בע"מ 2273/03 בעניין "אי התכלת" אשר קבע כי "יש להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא במשך מרבית תקופת השנה ולמעלה מחצית השנה במצבר...". גם בהסכם הרכישה נקבע במפורש כי ידוע לכוונה שהשימוש בדירה מוגבל על פי הוראות התב"ע החלות על הדירה.

משמעותם פמי הדברים, עולה התמייהה על טענת החסתמכות של ב"כ העורדים ועדיף היה לו לא להיות מועלית כלל.

ועתה נצא מן הפרוזדור ונכנס לטרקלין ונדון לגופו של עניין:

4. תקנה 11(א) לתקנות מס רכישה קבועה כדלהלן:

"מכירות זכות במקרקעין לנכח, לנגן או לבן משפחה של חיל שנספה במערכה לשם שיבוכם חייבות במס רכישה בשיעור של 0.5%, ולבלבד שהחוב כאמור לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד". (ההדגשות- לא במקור).

והשאלות המתווררות הן: האם הביטוי "זכות במקרקעין" הכוונה ל"דירות מגורים"? מה פירוש הביטוי "לשם שיבוכם"? והאם נוסח זה של תקנה 11א' מוביל לנוסח הקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין: "דירות המשמשת או מיועדת לשמש למגורים...?"



בית המשפט המוחז בטל-אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/09/10 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

המונה "שיכון" מפורש במילון אבן-שושן כ"חוונה בדירה, קביעת מקום מגורי למשחו - קבוע או ארעי; המשלה טיפול בשיכון של עלולים חדשים..." והמונה "מגורים" מפורש ע"י אותו מילון כ"דירות, שהייה במקום, ישיבה בקביעות במקום: יונתתי לך ... את הארץ מגורי".

ניתן לומר, אם כן, כי המונחים "שיכון" ו"מגורים" הינם מונחים מקבילים ומשמעותם היא מקום שגרים בו. חיזוק לכך ניתן למצוא בנוסח תקנה 11(ד) לתקנות מס הרכישה הקובעת כי "על אף האמור בתיקנות משנה (א) עד (ג) במכירת זכות במרקיעין... יתו מדירה אחת, יחויב במס רכישה בשיעור של 0.5% רק לגבי אותו חלק משווי הקרקע המתייחס לאחת דירה שתשמש למגוריו הרוכש".

ענינו הרואות כי המחוקק משתמש במונח "שיכון" ובמונח "מגורים" כמנחים מקבילים ודומים, ומשמעות הביטוי "לשם שיכון" הינה כי על הזכות במרקיעין לשמש לשם מגורי הרוכש (הנחה). הוועדה אומרת,משמעות תקנה 11(א) הינה כי על הנחה המשוענין לקבל את החקלת במס רכישה עליו להוכיח כי רכש את הדירה לצורך קביעתה ושימוש בה כמקום מגורי.

משמעות זו מובילה אותנו לתובנה לפיה יש לתקן 11(א) לתקנות מס רכישה את אותה המשמעות של הגדרת "דירות מגורים" שבסעיף 9 לחוק, לפי המודובר "בדירה המשמשת או המועדת לשמש למגורים...".

בו"ע 136/06 רן רון (פרק) ואח' נ' מנהל מס שבך מקרקעין (פורסם בחוברת מיסים כה'(3), שההרכב שם היה אותו הרכב של עורך זה. לאחר שהוואudedה סקרה שם את החוק, הפסיקה וזעט המלומדים הגיעו למסקנה (ברוב דעתו) כי:

"הגדרת "דירות מגורים" לצרכי מס רכישה אוצרת בתוכה (עפ"י ההלכה הפסוקה), שני מבחנים מצטברים. האחד, המבחן האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים, והשני והחשוב יותר - המבחן הסובייקטיבי, הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגוון שימושים שיישעה דירה. דירה המצויה בבניון המנוול כ"מלון דירות", אמונה מקיימת את המבחן האובייקטיבי, אך אינה מקיימת את המבחן הסובייקטיבי - מבחן כוונת "שימוש למגורים". זאת, מאחר וככל ידוע הוא שכasher ביטוי השגוי בפי הבריות אינו מוגדר בורוקין, יש לפירושו לפי המשמעות הרגילה והפושטה שמייחסים לו בני אדם. אין לומר על דירה המשמשת כדירות נופש לתקופות קצרות לציבור הרחב (מלון דירות), כי היא משמשת למגורים", שהרי האדם השוהה בדירה אינו "גור" בה (כפי שמבין האדם הסביר את המונח "מגורים").

עקרון ההומוניה החקיקתית בין מערכות חוק שונות, לפיו מושגים בדיני המס יפורשו על פי פרשנותם בדין הכללי ובחוקים אחרים, תומך בפרשנות זו.

דירה שיש בה שימוש מעורב hon "למגורים" והן "לנופש", מן הרואי שתוגדר לצורך מס הרכישה כ"דירות מגורים" או כ"דירות נופש", בהתאם לרוב השימוש בה, לפי העיקנון של "התפל הולך אחר העיקר".

תכלית החקלה במס לדירות מגורים, נועדה להקל על מימוש הזכות הבסיסית למגורים של התא המשפטי. תכלית זו אינה תומכת בגישה לפיה ראוי לאמץ



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

פרשנות מוחיה לתקולתן של הקלות במס על דירות, שבמהותן מיועדות לשרת את הציבור הרחב בתחום התניות, הקיט והנופש.

במקרה דן, המذובר בדיורות שנרכשו ב"מלון דירות" בפרויקט אשר הוקמו על קרקע המוגדרת בתב"ע כקרקע המיועדת לאזרח מלונות ווש בהתאם לתמ"א 13, שagara להגון על חיפוי הים של מדינת ישראל, מטרתו לאזן בין הצורך לשמרו על החוף משאי, לבין צרכי הפיתוח הרבים. העוררים מחוייבים, הן על פי הדין והן על פי הנסיבות שחתרמו, להעמיד את הדיורות להשכרה כדירות נופש לציבור הרחב לתקופה של יותר מחצי שנה בכל שנה קלנדרית, וכן הצהיר כי בכוננותם לעשות כן כאשרחים שומרי חוק...".

דברים אלו יפים גם לעניינו, על אף השוני בין העරר בעניין רן (רונן) פקר לעיר דן כי שיפורט בהמשך.

בשונה מעובדות פסק הדין בעניין רן (רונן) פקר, במקרה דן טענים העוררים כי מטרת רכישת הדירה הייתה לשם "שיכון" של העוררים וכי גם בפועל הם גרו בדירה זו למעלה משנתיים, וזה היה כתובותם עד אשר מכרו אותה. גם המשיב לא חולק על כך כי העוררים התגוררו בפועל בדירה. לפיכך, כאמור, מותקים מקרים במקרה דן שני המבוחנים המctrברים המזוכים את רוכש הדירה בהקללה ממש הרכישה. האחד - המבחן האובייקטיבי (קיום של כל האביזרים של דירת מגורים) והשני - המבחן הסובייקטיבי (כוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שיישנה בדירה). אמרנו לפחות, שכן, מתעוררת השאלה, האם עצם העבודה שהמדובר ב"דירה נופש" שיש לפחות, שכן, מתעוררת השאלה, האם עצם העבודה שהמדובר ב"דירה נופש" יש בחובה להעמידה כדירת נופש לרשות הציבור הרחב במשך מרבית ימות השנה, האם יש בה כשלעצמה להעיד כי דירה זו אינה מיועדת לשם "שיכון" הנכה ואשתו והאם תקנת הציבור מחייבת שלילת ההקללה במס במקרה דן.

חוקי המס קובעים עיקרונו על של אי-התורת ניכוי הוצאות או שלילת הטבות מס מטען "תקנת הציבור". מרצה המחוקק הוא עשה זאת באופן מפורש כגון: סעיפים 32, 32א' ו- 33 לפકודת מס הכנסת, והשאלה היא – בעקבות קיומו של הסדרים ספציפיים, האם ניתן לראות בהסדרים אלו מושם הסדרים ממצים, או שמא קיימת סמכות לשיקול שיקולים של "תקנת הציבור" גם בהדר התקומות ספציפית בחוק.

הפסיקה הביעה את דעתה כי לא מדובר בהסדר ספציפי וכי ניתן להכניס שיקולים של "תקנת הציבור" ולא רק בחוקי המס אלא גם בחוקים אחרים, הכל בהתאם לנסיבות, חומרת העבירה והאינטרס הציבור.

בתי המשפטקבעו בשורה של פסקי דין, שוגם אם חוקי המס קובעים בזורה ברורה שימוש זכאי לניכוי הוצאה, אין פירוש הדבר שהניסיונות זכאי לכך בכל תנאים ובכל הנסיבות. אם תשלוט ההוצאה מנוגד לחוק ולתקנת הציבור, חוקי המס עשויים לסתות מפני שיקולים וחכמים של טובת הציבור. אי החוקיות – תלוי בחומרת העבירה, באופיה והאינטרס הציבורי – היא אלמנט חיוני לחוקי המס, שיש בכוחו להסייע את



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

דיני המס מمسلسل הרוגיל וככפות תוצאות מס שונה מהדין הרוגיל, גם כאשר התוצאה העשויה לפגוע בשומת מס אמת. הדבר נכון גם בהקשר של שילת הטבת מס או שלילת מס מופחת בשל פעולה הכרוכה בפעולות בלתי חוקית.

בז"נ 22/61 קופת מלוא "העלוה", אגודה הדזית בע"מ ואוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדזית בע"מ נ' פשמ"ג (פ"ד יד' 533) אומר, בין היתר, כי השופט ברנוון:

"התלות ניכיות של התשלומים הנדונים מההכנסה החייבת במס יכולה רק לסכל את מדיניותו הבורורה של החוק להשיג באמצעות מונטליים את יצוב המطبع של המדינה. לפיכך, אפילו לפי הפסיקה האמריקנית המקילה במידה מה אין להתריר את הניכוי גם אם לא נכנה את התשלומים הנדונו קנס ממש. מטעמים שבתוות הציבור אין להתריר ניכוי מס הכנסה, וזאת שנעשתה תוך כדי עבירה על החוק, או שהיא עשיה לסלב מדיניות הנובעת מחוק המדינה או מפעולה לגיטימית של הממשלה בעניין בעל חשיבות ציבורית."
(ההדגשות – לא במקור)

בעמ"ה (ת"א) 226/92 יש גלעד נ' פקיד השומה (מיסים 5/5) נקבע כי אף אם תתקבל הטענה לפיה ערבות שנתן עורך דין ללקוח לשם קבלת עבודה היתה הוצאה בנסיבות הנטען, אז לא היה מקום להתריר בניכוי, מכיוון שהוצאה זו עדמה בנסיבות כלל 43 לכללי לשכת עורכי הדין (اتفاقה מקצועית), תשמ"ו-1986, האוסר על הענקת הלוואה או טובת הנאה אחרות כדי לקבל עבודה, וכן מטעמי מדיניות ציבורית, שחייבו שלא להתריר בניכוי הוצאה בעבירה על החוק.

בע"א 6726/05 הידולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (מיסים כב/4)تابעה הנישומה בגין סכום ששילמה כושחד לבורי תפקדים בגופים שונים במדינות חבר העמים, על מנת לקדם את עסקה. פקיד השומה סרב להתריר בגין את העמלות בנימוק שהן בלתי חוקיות.

שופט ביהם"ש העלון כב' השופט רובינשטיין הרחיב בסוגיות ניכוי הוצאה בלתי חוקיות. בין השאר הוא ציטט את כב' השופט א. גולדברג בע"א 438/90 פקיד השומה חיפה נ' חד הקרים בע"מ, פ"ד נא(5) 668 שקבע:

"הלכה פסוקה היא שיקולים של תקנות הציבור הם שיקולים ראויים בתהיליך ערכיבת השומה, ובשם ניתן לאסור ניכוי של הוצאה."

עוד ציטט את כב' השופט י. אנגלרד שקבע: תקנות הציבור הינה כלי מרוצי, אשר בערכתו שיטת המשפט שומרת על עיקר ערכיה נגד מוקדי כוח שונים אשר מבקשים



בית המשפט המוחז בטל-אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

ליצור נולמות משפטיות או פעולות פיסיות הנוגדות ערכיהם אלה. זה מכשייר שבאמצעותו נשמרת "הפעולה התקינה של מוסדות המשפט החווים לחברה".

כב' השופט רוביינשטיין מוסיף ואומר: "אחד השיקולים המרכזיים בבחינת ניכוי של הוצאות בלתי חוקיות, הוא החשש שהתרות ניכוי מעין זה כ莫וה בעשית דבר-חוק פלسطר. עניין זה נזכר כבר בדברי השופט ברונן הנזכרים, עניין מילוה "העליה", וכן בדברי השופט גולדברג, עניין הד קריות:

"החשש הוא מニアוד מוגמות בין שתי מערכות הדין, וההעברה מסר כפוף לציבור הנישומים, לפיו מנוקדת ראות הדין הפלילי מעורר מעשה הנישום סלידה הרואה לעונש, ואילו בדיני המס מוכרות "הוצאות המימון" של העבירה הפלילית...".

"שיעור זה נכבד ביותר, והוא משתלב עקרונית-העל של השמירה על שלטון החוק, המuongן אף הוא בתקנת הציבור: "תקנת הציבור בוללת, בין היתר, את חסיבות השמירה על שלטון החוק (הפרומאלי והמהותי). על-כן השמירה על תקנת הציבור משמעה גם שמירה על החוק והוראותיו והرتעה מעבריינות והפרת החוק" (ע"א 6416/01 בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי, פ"ד נז(4) 197, 206 (2003) – הנשיא ברק (להלן עניין בנבנישיטי)). ודוק, אי-התרות ניכוין של הוצאות בלתי חוקיות איזו משמעותה שימוש בדייני המסדים בשלעצמים באמצעות אמצעי ענישה או הרותעה, אלא הישנות מפני סיכולם של אמצעים אלה – שנעודו להגנה על אינטרסים ציבוריים נכבדים במערכות דיןדים אחרות – לכל היותר, מפני הקהית עוקצם, על-ידי שימוש מצד העבריינים בדייני המסדים; והדברים מיוסדים גם על השכל הישר...".

"שיעור נוסף, הכרוך בעבותות בשיקול הראשוני, הוא הטעם "שלא יהיה חוטא נשבר" (על יסוד נשנה, חלה ב', ז'), המuongן אף הוא בתקנת הציבור...".

"... אמנים שליטות המס עניינים גבייה, וזה עיקר משאלתם; אך הם חלק בלתי נפרד מכל רשות המדינה, ואין לדידי טעם מבורר מדוע ישכו ידם במקרים המתאים מנסקיות נגד העשים מעשים בלתי חוקיים, זאת במסורת מערכת המס. הדבר תואם גישה שנייה משליפה כל יήבה על ההליך הפלילי הכבד, ובאה להשלימו...".

אמנים בפרשת הידROLה יתר שופט החרכט (כב' השופט אלון וכ' השופט חיון) הסכמו עם תוכאת פסק הדין אך מהחייב של אי-חוcharת הסכומים ששולמו מבלי להיכנס לשאלת אי-חוcharות ההוצאה, אך נראה כי הטילו את הtems על שאלת חוותות הוצאות בהיבט האקטוארא טריטוריאלי ולא במישור העקרוני (למשל, כשהמדובר על שוחר שנייתן לעובד ציבור בישראל).

בעמ"ה 54/84, בית מלון אלערבה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים "מיסים" א/6 (דצמבר 1987), נדונה השאלה האם להתייר בניכוי תשלומי ריבית והפרשי שער שהועברו באופן לא חוקית לירדן באמצעות רכישת דינרים בשוק השחור והברחותם לירדן. ביהם"ש קבע, בין היתר:



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/09/10 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

"הכל הוא שהדבר תלוי באופייה ובਮידות חומרתה של אי החקייתה שבה מדובר. יש אי החקיות אשר לנוביה ניתן להסתפק בסנקציות הפליליות הקבועות בחוק ואין צורך להוסיף עליהן את הסנקציה שחייבת כרזה מצד בית המשפט (או פקיד השומה) ויש אי החקיות שאופייה וחומרתה היא כזאת שלא יעלה על הדעת שפקיד השומה או בית המשפט יוכל בו לצלוך קביעת גובה ההכנסה החייבת במס. יש הוצאות בלתי חוקיות יכירו בהן על הדעת להכיר בהן, כגון שוחד לעובד הציבור או תשלומים לפורצים לגביבים, וזאת יושם הוצאות בלתי חוקיות שאין טעם שלא להכיר בהן, כגון תשלום שכיר דירה במחיר מופקע וכיוצא באלה. הוא הדין באשר לתשלומים שנעשו בניגוד לחוקי הפקוח על המطبع הזה...".
(ההדגשות – לא במקור).

אמנם בפסק דין זה קבע בית המשפט שבמקרה זה אין הצדקה שלא להכיר בתשלומים ששילמה המערערת לבנים הירדניים היוות שמנצא שלא מדובר בתשלומים בלתי חוקי עד כדי כך שטובות הציבור מחייבת שלא להכיר בו בשום פנים, אך אין בו כדי לסתור את העקרון שיש סמכות שלא להכיר בהוצאה במרקחה והמדובר בא-חוקיות שאופייה וחומרתה היא כזאת שלא יעלה על הדעת שפקיד השומה או בית המשפט יוכל בה לצורך קביעת גובה ההכנסה החייבת.

בע"א 6416/01 **בנגישתי נ' בונס הנכסים הרשמי**, פ"ד נז(4) 197, סיירב בית המשפט העליון למתעורר את ההגנה של פשיטת רג'ל, לאחר שחוותתו נצברו באופן בלתי חוקי. فيما הם לעניינו דברי כבוד הנשיא בדים א' ברק:

"אכן, הכליתו הכלליות של כל דבר حقיקה היא לשמר על תקנת הציבור ולמנוע הוצאות שעומדות בניגוד לה. ... על-כן השמירה על תקנת הציבור ממשעה גם שמירה על החוק והוראותיו והרעתה מעברינות והפרת החוק... אשר-על-כן יש לפרש דבר حقיקה כך שיבטה את התכליות – בנסיבות תקנת הציבור – של הרעתה מפני הפרצת החוק. מכאן גם שאחד מכללי תקנת הציבור הוא שלא יצא חוטא ונשבר (ע"א 3798/94 הניל [8], בעמ' 154)."

ההרומניה החקיקתית של כלל דברי الحقיקה מוליכה למסקנה שלפהה באופן עקרוני אין זה ראוי כי מפור החוק יהיה מפירוט הפרות החוק על דרך של הנאה מזוכיות שמנועקות לו על ידי החוק.
(ההדגשות – לא במקור).

וראה גם פסקי דין אחרים: **אלמנאר נ' פ"ש חרדה** – עמ"ה 751/05 (מיסים 10/1), פלוני נ' מגזר חברה לבניין – ע"א 1152/04 (פורסם בנבו), חברה בע"מ נ' פ"ש נתניה – ע"א 3568/08 (פורסם בנבו).



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 1019/09 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

.9. מן הכלל אל הפרט:

העוררים רכשו את הדירה לאחר שניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין "אי-התכלת" שניtin לבני דירות נופש במתחים נשוא הער דן. פשה"ד אשר קבע כי לא ניתן לשות שימוש למגורים במתחים המרינה בהרצליה וכי שימוש למגורים הינו שימוש בלתי חוקי. העוררים היו מודעים לכך שהם רוכשים דירות נופש וכי חובה עליהם להעמידה לרשות הציבור הרחב.

במקרה דן, מעת החקלה במס רכישה קשורה קשר בלבד ינותק עצם ההפרה של החוק, שכן לו העוררים היו שומרים על החוק ונוהגים על פי הדין והיו מתחירים כי הם איזורחים שומרין חוק וכן יעדמו את דירותם לשימוש הציבור הרחב, הרי שבמקרה זה לא היו זכאים להקלה במס הרכישה היהות ולא היה מתקיים התנאי השני באשר למכחו הסובייקטיבי הנוגע לכונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שייעשה בדירה (כפי שקבעו זאת בעניין רן רונן (פרק) – ו"ע 136/06).

העליה על הדעת שאזרוח שומר חוק, מצבו המיסוי יהיה גרווע יותר מאזרוח שמצהיר שהוא עומד לחפר את הוראות החוק? העליה על דעת שופר חוק יהיה מפירות הפרטז, והרי על כך עמד כב' השופט רובינשטיין בפרשת הידROLה:

"... שיקול נוסף, הכרוך בעבותות בשיקול הראשון, הוא הטעם **"שלא יהא חוטא נשבך"** (על יסוד משנה, חלה ב', ז), המעונן אף הוא בתקנת הציבור (ע"א 3498/94 פלוני נ' פלונית, פ"ד נז (3) 153, 133 (1996) – השופטות דורנו; עניין בגבישתי, בעמ' 206). **תמציתו של עקרון זה, היא כי אין זה ראי שופר חוק יהנה מפירות הפטון – הרי התרת ניכוי של הוצאה שאינה חוקית כמוות זכות הנאה לחוטא מחתאו** (ראו ויתקין ונאמן, בעמ' 157; עניין בית זכאי, בעמ' 51; על עיקרונו זה במשפט העברי, ביחס לענייני ממון, ראו אליאב שוחטמן מעשה הבא בעבירה (1981) בעמ' 250-254)".
(ההדגשות – לא במקורו).

במקרה דן, מעת החקלה במס הרכישה הינו פועל יוצא של עצם הפרת החוק. תוצאה זו של הנאה מפירות הפה, אינה מתאפשרת על הדעת וכמוות מעתן הנאה לחוטא מחתאו מחתאו ויעידוזו לעבר על החוק.

במקרה שלפניינו, אין מדובר בשמות מס לא אמות כפי שעשו להגראם כתוצאה מאין-הכרה בהוצאה ששולמה וכתוכאה מכך קביעת רווח לא כלכלי, אלא מעתן הקלה במס על עצם הפרת החוק ופסקת בית המשפט.

אומנם "שיכון" נכה הינה מטרת השובה, אך כלל ידוע הוא במקרים כי **"מצווה הבאה בעבירה אינה מצווה היא"**. הינו, מצווה שנתאפשרה ע"י עשיית עבירה היא פגומה, משום שאין המטרה מקדשת את האמצעים ואין לעשותה. כך למשל, יש איסור



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

להשתמש בלולב גול במצוות ארבעת המינים בתג הסוכות במסכת בא מזיעא (כ"א ע"ב) נאמר שני שירך לשדה חבו וליקט פירות שלא בראשות, אם יש חשש גול אין תרומתו תרומה. כך גם הפירוש לפסוק "קחו מאתכם תרומה. לה" - משלכם ולא מנו הגול (ויקח – פקוד). דוגמאות אלה ורבות אחרות ממחישות עיקרון בסיסי והגיוני: רצון לסייע לזרות, עם כל חשיבותו, אין למסו באמצעות פגעה בזולת ותוך עבירה על החוק.

כל הנימוקים שהזכירו בפסק דין של כב' השופט רובינשטיין בפרשת הידROLה קיימים גם בעניינו: יש למدينة ולציבור הרחוב אינטרס מובהק שלא לסייע לגורמים שונים בסיכון לחופים יישמר. יש למدينة ולציבור אינטרס מובהק שלא לסייע לגורמים שונים שמנסים להתחכם ולעקור את החוק, ובוודאי שאין הם יכולים להשלים עם מצב שבו במיו ידיהם יתנו סיווע לאותם גורמים שמודיעים בריש גלי שכובותם לטכל את הוראות החוק. יש חשיבות רבה שהמדינה תהיה עקבית בפעולתה וימנע מצב בו חלק מורשות המדינה פעולות כדי למנוע בניית בחופים, ורשותות אחרות מסככות את פעולתן, פוגעות ביכולת להשיג את יעדי המדינה, ומעניקות סיווע למי שפועל נגדה. יש אינטרס מוחמלה הראשונה לשמר על שלטון החוק ולמנוע מצב בו המדינה מעניקה סיוע כספי למי שanford את החוק, כאשר התנאי הנדרש על מנת שאותו תMRIץ יינתן הינו שהחוק יופר על ידו.

יפים לעניינו גם דברי כב' השופט (בדימוס) רות אליעז בפרשת רון רון פקר:

"קו החוף של מדינת ישראל יועד לרוחות תושבי המדינה להנאתם מן הים, מן המרכבים הפטוחים ומהשיקעות המרהיבות, חנים אין כסף. לשם הבטחת זכויות אלו הכניה והחוללה תוכנית מתאר ארצתי, שאינה מותירה בנויות דירות פרטיות למגורים בשטחה של רצועת החוף (תמ"א 13)... הלהה למעשה הוקמו בקרבת החוף בנינוי מגורים אשר שוקם לציבור הרחוב.

לא ניתן לחלק על זכותו של הציבור בישראל להפיק את מלא ההנהה מרצעת החוף, שהונגה או שורהTam"א 13. אף אין ספק כי ניצול השטחים הקרובים לים בנייגוד להוראות תוכנית המתאר אגב פגיעה בזכויות הציבור – אין מידה. הוא הדין בפרשנות שהעוזרים מבקשים לקבל בדבר הוראות של המונה 'זרות מוגדים מוגדים'. אכן, ניתן לומר במלנות, ככל שהheid משוגת, ואולם בית מלון אינו 'ቤת', שאלוי נקשרים בעבותות של קיום וعروga. התוצאה שאליה חותם ההחלטה המוצעת מצד העוררים, אינה עולה בקנה אחד עם תקנות הציבור.

המושג 'תקנות הציבור' פנים רבות לו ולא בכדי הומשלאו אותו סוס פרא שדהירתו קשה לשיליטה (ע"א 207/79 רביב משה ושות' בע"מ נ' בית יולס בע"מ, פ"ד ל'ז(1) 533 (1982)). מדובר בעקרונות יסוד של השיטה בכל תחומי המשפט הציבורי והפרטי, לרבות דיני המיסים...".

משמעות, אין מנוס, לדעתינו, מלדוחות את העරר על אף הצער וההבנה למצוקתו של עורך מס' 1 שהוא נכון בשיעור של 100%.



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

10. התייחסות למספר נקודות שהעלה ב"כ העוררים:

- (א) בדין מיום 16/7/2012 הפנה ב"כ העוררים את תשומת לב הוועדה לשינוי הדירה עיי עיריית הרצליה בשנת 2009 כDIRT מגורים. טענה זו הועלתה רק בשלב סיכון התשובה בע"פ ולא הועלתה בשום שלב של העורר ושלב סיכון העוררים. שינוי זה של עיריית הרצליה סותר, כאמור, את מה שנפסק בע"ש (חיפה) 5024/99 מנהל האגונגה עיריית חדרה נ' גיאLER (פסק דין מנהליים, רך תש"ס-2000), לפיו נקבע כי דירת נופש שבפועל משמשת אך ורק למגורים יש לשוגה כדירה נופש. בכל מקרה, אין לנו חובה לקבל את עדמת עיריית הרצליה בנושא זה של השינוי גם לעניין החבות במס וርישה לאור כל מה שפירטו לעיל ולאור העובדה שאין בידיינו כל השיקולים והמסמכים שהנחו את עיריית הרצליה לשינוי זה.
- (ב) העוררים הפנו אותנו לע"א 471/03 אהרון נ' מנהל מס שב מקרקעין (מים און ליין) לפיו נקבע שיש להפריד בין רשותות התכנון לרשות המים וגם פועלה בלתי חוקית חייבת במס. לדעתי, אין כל השלכה לפרשת אהרון לעניינו שכן אין ספק שגם הכנסה בשל פועלה בלתי חוקית חייבת במס, שכן אחרת "ייצא חוטא נשכר" ובוודאי לא לתזואה זו נרצה להגעה.

סוף דבר

לאור האמור לעיל, אני מציע לחבריו לדוחות את העורר.

בהתחשב בנסיבות העניין ובמצבו של עורך מס' 1 אני מציע שלא להגיש הוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו הוא.

צבי פרידמן, רוייח

השופטת רות שטרנברג אלינע, סגן נשיא (בדימ'), יוז'ה:

מצאתי ראוי להתעכב על הצעד היוצא-זוף שנקט בית המשפט העליון בע"מ 2273/03 אי התקכלות שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע (פורסם במאגרים, 2006) ("פרשת אי התקכלות"). הכוונה להוראה לכלול בכל חוזה מכור דירה במתחם המרינה בהרצליה תניה המבירה כי הדירה נועדה בעיקרה לשימוש ציבורי, וכן יש להעמידה לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא, משך מרבית תקופה השנה ולמעלה ממחצית השנה במצוור. כמו כן נפסק כי למיושם הוראה זו הולכת למעשה אחריות הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה (פסקה 109 לפסק-דיןה של השופטת איילה פרוקצ'יה).



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיטרי מקרקעין – נתניה

לפנינו דוגמה נדירה ל"יפלישת" הוראות הנзорות מהמשפט הציבורי אל תחומי המשפט הפרטי (דיני קניין).

דין החוזים הוא ענף של המשפט הפרטי העוסק בעניינים הנતונים להסתמך הצדדים. בכך הוא נבדל משאר דיני החזיבים.

"חויה נכורה בדרך של הצעה וקיבול לפי הוראות פרק זה."

(סעיף 1 לחוק החוזים (חלק כללי, התשל"ג-1973))

בכל, בית המשפט אינו יורץ אל הזירה ואין מתביב מצדדים את תניות החוזה הנתון לשיטותם גבריאלה שלו דיני חוזים 8 [מהודורה שנייה, 1995]. ואולם במקורה הנדרי שלפנינו נמצאה הצדקה להתערבות באמצעות החוזה באוטונומיה של רצון הצדדים, כדי להגן על זכויות הציבור ליהנות מפלאי הטבע ומונף הארץ.

במאמרם "המדינה היא לא עסק פרטי – תמורה בהחלת נורמות המשפט הציבורי: ממן לגיטימציה לגופים שלטוניים להפר נורמות ציבוריות ועד אכיפה נורמות ציבוריות בגופים פרטיים" ספר דניאל – עיונים בהגותו של פרופסור דניאל פרידמן, 855, 860 (נילי כהן ועופר גורסקופף עורכים, 2008) עמדו תלמידים אמנון רובינשטיין וערן דוידי על החובה ועל הזכות הננתונות לבית המשפט להגן על הציבור ولو במחיר התערבות באוטונומיה של המשפט הפרטי:

"הכרושים העקרוני הרושן בהבחנה המטאורית בין תחומי המשפט החל כבר בראשית שנות השישים בענין פרץ [בג"ץ 262/62 פרץ נ' המועצה המקומית כפר שמריהו, פ"ד ט' 2101 (1962)]. בפרש זה סירבה המועצה המקומית האמורה להשכיר אלם צימורי שבבעלתו לקבוצת תושבים אשר ביקשו להשתמש בו כאולס תפילות חג בנוסח שאינו אורחותודקי. טענהה המרכזית של המועצה המקומית הייתה שמכיוון שמדובר בהשכורת נכס שבבעלתה, הווי אומר שמדובר בפעולה שאינה בתחום השלטוני-ציבורי אלא בתחום המשפט האזרחי-פרטי, ומשכך אין להחיל על פעלזה זו את חובת המשפט הציבורי. השופט זוסמן (כתוארו אז) דחה טענה זו של המשיבה על הס' בהסבירו כך:

'עיננו הראות ועוד שאזוח פרטי רשאי להפלות' בין פלוני לבין אלמוני ולבור לו את אלה שאטם יעסוק אפיו יהיו נימוקיו ומণיעיו בלתי סבירים, אסורה הפליה מטעם רשות ציבורית. הטעם הוא, כי בהשתמשה



בית המשפט המוחז בטל-אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/10/19 איצקוביץ נ' מנהל
מיטוי מקרקעין – נתניה

בנכשיה או בעשתה את פעולותיה נטלה הרשות על עצמה תפקיד של נאמן כלפי הציבור, ובתור שכוה חיבת הרשות להתייחס יחס של שווה אל שווים, ושהפורה עקרון יסוד זה והפלתה אזרח שלא כדין, הרי זו עילה להתרבותו של בית משפט זה; ואין נפקא מינה בכלל אם השימוש גופו או הפעלה גופה משתיכים למשפט הציבורי או למשפט האזרחי. תפקיד הנאמנות כלפי האזרח והחוויות הנבעות ממנו מן הדין, ומAMILIA ניתנות הן לפיקוח וביקורת בבית משפט זה.

בד"ג 20/82 אדרס חמרי בניין בע"מ י' הרלו אנד גוינס ג.מ.ב.ה., פ"ד מב(1) 221, 278 (1988) אמר השופט (כתוארו אז) אהרן ברק:

"דיני החזום לא באו אך להגביר את הייעילות הכלכלית. הם באו לאפשר חיי חברה תקינים. חזום ישקיימים – ולא רק לשלים פיזי בניין הפרתו – כי בכך מעודדים בני אדם לקיים הבטחותיהם. קיום הבטחות עמד ביסוד חיינו, חברה וכעם."

ובעניןנו, בית המשפט קבע כי הדירות שנבנו על-פי ההתייחסות שננקפה עיריית הרצליה מיועדות בעיקר לשימוש הציבור, ומשום כך יש להעמידן –

" [...] לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא המשך מרבית תקופת השנה ולמעלה ממחצית השנה במצטבר [...]"

(פרשת אי התכלה, פסקה 109)

עוד נקבע כי הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, הממונה על המתחם נושא העරר, "תזאג למימושה של הוראה זו במלוא האמצעים העומדים לרשותה" (פרשת אי התכלה, עמ' 59).

אין חולק כי הדירה שלפניו נמנית עם אותן דירות. העוררים היו מוצגים בעת רכישתה, ולחוצה שנכרכת ב-14.01.84 בין המוכר, ליואניך נבולין, צורף פסק-הדין כאמור. עוד הוכח כי בעת כריתת ההסכם היו העוררים מודעים לעובדה המשמעותית בדבר היה הדירה "דירת נופש", על כל המגבליות הכרוכות בכך, לרבות החובה להעמידה לרשות הציבור מדי שנה למשך תקופה ניכרת (עמ' 7 לפרטוקול, שורות 21–23). זאת ועוד, העוררים מוחזקים –

"במודיעים להליכים הקשורים בעתירה ולקיום הליכים משפטיים בעניין אופי השימוש בדירות, ואין יכולםטעון ביום וום לא יוכלטעון בעתיד, כי בעת שרכשו את הדירות השתמכו בתום לב"



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקרקעין – נתניה

על קיומן מצג לפיו השימוש בדירות למגורים רגילים הוא בגדר שימוש מותר.

(פרשת אי התקבלת, פסקה 91)

החלכה שיצאה לפני בית המשפט העליון מחייבת את כל הערכות (סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה). תמורה אפוא בעניין הויכוח הנמשך בנוגע הגדotta "דירות" במתחם המרינה בהרצליה. מדובר בדירות נופש, וממילא לא ניתן להחיל עליהן את הפטור הקל על דירות "מגורים". על אף האמור, עורכי סבורים כי הם יכולים לפטור ממש רכישה מסוימת שהתגוררו בדירה דרך קבע כפי שנוהגים השכנים, בגין מפריע. בסיכון התשובה הצבעה בא-כוח העוררים על שני תנאים שיש בהם, לשיטתו, מושם מצג המצדיק את ציפיותיהם של עורכיים לפטור ממש. הנתון האחד עניינו בכך שמכר לעוררים את הדירה (בינואר 2008), והנתון השני של "דירות למגורים", והנתון הנוסף הוא חוב בתשלום ארוננה לעיריית הרצליה על-פי סיוג הדירה כ"דירות למגורים".

המשיב הסביר (ראו עדות מנהלת התוחום בעמ' 12 לפרטוקול, שורות 8–18) כי המוכר אכן נהנה מהפטור של "דירות למגורים" בשנת 2005, משום שבאותה עת עדין שורה איבאהירות בכל הנוגע להדירות הדירות במתחם. אולם בשנת 2008, לאחר שניתנו פסק-הדין בפרשת אי התקבלת, כבר היה ברור למשיב כי מדובר ב"דירות נופש", שעליהן לא חל הפטור (לענין זה ראו פסקה 91 בפרשת אי התקבלת).

אשר לדרישת תשלום הארוננה – לא הוצבו לפניו ראיות בנושא זה, שאותו העלו עורכיים בשלב התשובה לסייעתי המשיב. יש להניח כי מדובר בטופס שנערך על-פי חוק עוז שקדם לפסק-הדין בפרשת אי התקבלת, ואולי אף למתן התיתרים לבנייה באזורי החוף של המרינה. היתרים אלה הניחו את המסד למונה "דירות נופש".

הניסיונו לראות בדירות הנופש שבוחן עסקין "דירות למגורים", כדי להעניק לבעליהן פטור ממש (בموון סעיף 9 לחוק ותקנה 11(א)(א) לתקנות מיסוי מקרקעין), אין מוצדק ממש בחינה. כאשר מדובר בדירות שייעודן לשמש דירות נופש העומדות לרשותו של הציבור מרבית ימות השנה, אין מקום להחיל עליהן פטור הקל על דירות "מגורים".

משמעות שונה למונחים זרים המשמשים בתחוםים שונים, כגון תחום התקנון והבנייה לעומת תחום המיסוי (מס ורכישה ומס שבת, לפי חוק מסויי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963), תוענק במסורת ובמקרים ראויים בלבד. יתרה מזאת, מקום שדירות הנופש משמשות למגורים דרך קבע נגעים הן שלטון החוק הן האינטראס הציבורי. פרשנות אחרת כמוות כתמרץ לבנייה שלא כדין. ההגנה על שלטון החוק מחייבת כל רשות ציבורית שלא להתעלם מהשימוש הבלתי חוקי ולא להעניק הטבות משמעותן הגנה על אותה פעילות.



בית המשפט המוחוי בתל אביב-יפו

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקראין – נתניה
כ"ח באב תשע"ב

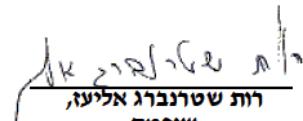
תכלית החקיקה הophysית אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות מרחיקת לכת, הגוררת אחריה סטייה משמעותית מהשאיפה להרמונייה בפרשנות הדין. בעניין זה נאמר בעי"א 165/82 קיבוץ חטור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 77 (1985) כי על הפרשן:

"[...] להניא, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות. עליו להניא, כי כוונתו הייתה ליצור כליל ולא חסר ערך. עליו להניא, כי המוגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית. [...]"

לפיכך אין הצדקה לפרש את תקנה 11א(א) לתקנות מס רכישה באופן שייחיל על הדירה נושא העරר את הפטור מכוח סעיף 9 לחוק.

אשר עליכן מקובלת עליי דעתו של חברי ר' ר' פרידמן.

לפני נעלמת שער עיר כי בנסיבות המקורה שלפנינו ראוי להתחשב בכך שהעוור העתיק את מרכזו חייו לישראל ובנכותו הקשה (בשיעור 100%), שנרגמה בתאות צלילה באילת, ולהפעיל את שיקול הדעת המנהלי לטובת העוררים, ככל שניתן.


 לרשות טרנברג אליעזר,
 שופטת

עו"ד ושמאי מקראין דן מרגליות, חבר:

את דעתך בעניין היהות "דירה נופש" בגדיר "דירות מגורים" במובן חוק המיסוי הבוואי בעניין ו/או 1363+1361 רן פקר ואח' נ. מנהל מס שבך מקראין, מיסים כה/3 (יוני 2011) ה-34 – (להלן – "פס"ד פקר").

קראתי בעיון את חוות דעתם של חברי ואני מרשה לעצמי לחלוק על הנитוח הלוגי שערכו כמפורט להלן:

להלן חוות דעת כי שבחה לידי ביתוי בפס"ד פקר:

"ראשית, השכלה לדיר אחר ישמש בה למגורים (לרבבות נופש), יגרום לדירה להיחשב כ'דירה מגורים' כמו כל דירה מושכרת אחרת, הדבר עולה בקנה אחד עם התכלית החוקתית של התקלה.

שנית, כאשר בוחנים את ההיסטוריה החוקתית של 'דירות המגורים' וקודמתה 'דירות היחיד' אפשר להגיע למסקנה אחת כי הדרות 'דירות היחיד' אשר דברה על שימוש למגורים רוב ימות השנה בטליה בהגדירה רחבה יותר ולא צראה יותר. מבtuן המגורים רוב ימות השנה בוטל מפורשות עיי' תיקון מס' 8 לחוק שהכניס את ההגדירה של 'דירות מגורים' שצתטה על ידי חברי.



בית המשפט המוחז בטל-אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 9/1019 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקראין – נתניה

שלישית, גם דעת חלק מהספרות המשפטית תומך בגישה זו, כך למשל, דעתו של עוזי מוקי גורפיו במאמרו: "יחידת נופש במשמעותם הפטורה ממש" (צוטט על ידי חברי בחותם דעתו).

הפיירוש שניתן בבית המשפט העליון בנדון בדרך כלל יצירתי שני המבחנים שצוטטו על ידי חברי, הינו למעשה 'חקיקה שיפוטית', כיון שהכחינו להגדות "דירת המגורים" שבסעיף 9 לחוק המיסוי מילימ' שלא חוקקו בהגדלה זו במקור.

מה באמת השוני בין דירה להשקהמושכרת למטרת מגורים של אחר לבין 'דירת נופש' המשכרת למטרה דומה רובה ימות השנה. הרו' לכאורה אין כל מניעה שיפלי' הדירות להשכרות נופש ישכיר את 'דירת הנופש' לשוכר אחד לכל התקופה. בשני המקרים: הדירה להשקה ו'דירת הנופש' קיים יסוד השכירה עסקי. ולמרות כל זאת סובר חברי 'דירת נופש' היא יוצר אחר שאינו כלל בהגדלה של 'דירת מגורים'.

חוובני, שעל החוק היה להגדיר כוונתו לצורכי המיסוי במפורש. החוקיק יכול היה להגיד 'דירת נופש' ולומר מפורשות שמודל זה אינו זכאי להקללה במיסוי.

גם נושא התזהיר שעל רוכש הנכס למלא איין יכול, לטעמי, ליזור ההגדלה או לתת פירוש להגדלה של 'דירה המשמשת או המועד' לשמש למגורים...'. למעשה הוכנסה במהות התזהיר הניל' 'כוונה למגורים' שאינה נובעת במפורש מנוסח ההגדלה שבחוק.

פסק הדין בע"א 176/84 **עליה ברקען נ' מנהל מס שבך פ"ד מו(2) 589** תומך לטעמי בגישה המועלית על ידי כן (למרות שפסק הדין דין בעניין מס השבח ולא בעניין מס הרכישה).

בנושאי מיסוי כללי ובנושאי מקרען בפרט, מן הרואוי לפרט את ההגדאות שיש בהן מושום הצהרה בדבר התכלית החקיקתית הרלוונטיות ולא להשתמש בהגדאות עמודות הניננות לפירושים שונים.

אפשר גם להציג פירוש יצירתי לסוגיה שבנדון: שיינתן פטור חלק (יחס) לאותו חלק מן הנכס שנייתן לשימוש בלבדי ורציף של הבעלים, בעוד שלבבי היתריה יש לפטור זה כחצעת חברי רוו'ח צבי פרידמן. עמדת זו נוגדת את הצעת חברי המושתתת על העיקרון של 'טפל ועיקרי' כמפורט בחותם דעתו.

לעניות דעתך, מן הרואוי שעניין זה יבחן מחדש בבית המשפט העליון על כל היבטים השונים.

סבירוני כי עניין הגדות 'דירת מגורים' הזכאית להקלות צריכה היה להיקבע בחקיקה, כאשר ניתן היה בהגדולה לסייע כל נכס שאותו החוקה היה רוצה להחריג מן החקלאות המגיעה לדירות מגורים'."

אני מסכים לדברי ב"כ העורר כי "לא כתוב בסעיף 9 ג' לחוק מיסוי מקראין 'דירה המשמשת למגורים על פי היתר בניה' או משחו דומה לכך" (עמ' 16 פרוטוקול, שורות 24–25; ההדגשה



בית המשפט המוחז בטל-אביב-יפו

15 באוגוסט 2012
כ"ח באב תשע"ב

ו"ע 1019/09 איצקוביץ נ' מנהל
מיסוי מקרקעין – נתניה

בمקרה. כך למשל, אדם שגר בדירה שיש בה ח:righties בניה, לא תישל זכותו ורק עקב לכך שיש ח:righties בניה בדירה. יתרה מכך כאשר מקרקעין את זכותו של אדם שבסה ללא היתר או פולש ללא היתר, מגיע לו פיצוי לפי חוקי ההפקעה השונים.

גם במיסוי מקרקעין, כאשר יש לחשב גובה פטור בשל דירת מגורים מבאים בחשבון גם את החלק והוא חלקים שנבנו שלא כדי לצורך שימוש הפטור.

פרופ' חדדי, בספרו *מיסוי מקרקעין* כרך א 439 (מהדורה שנייה), מסביר כי אפילו נכון מועד או מבחן "עשוי לעתים להחשב לדירה". בקרה זה יסיע יסוד המגורים בפועל על מנת שהנכס יחשב לדירה. גם כאן עלולה להיווצר עבירה על חוק התכנון והבנייה, במקרה זה עבירה על היתר שניית כדי לשימוש אחר ולא למגורים. לטעמי, בחינת הנכס המועמד לדירת מגורים צריכה להיות על פי חוק מיסוי מקרקעין ולא חוקים אחרים. אם המחוקק היה רוצחה שעבירה על חוק אחר תمنع קבלת הסיטה ואו פטור בחוק מיסוי מקרקעין היה עליו לומר זאת במדויק. זה לא המקרה שלנו.

מקובלים עלי סיכון כי העורר כפי שהוצעו וכפי שנרשמו בפרטיכל הדינום.
לו דעתך הייתה נשמעת ההחלטה שקיבל את הערד על כל חלקו.

**דן מרגולות, ע"ד ושות'
מקרקעין**

וחולט לדחות את הערד ללא צו להוצאות, כאמור בחוות הדעת של רו"ח פרידמן ושל השופטת שטרנברג אליעז וכגד דעתנו החולקת של ע"ד מרגולות.

נition היום, כ"ז באב תשע"ב (15 באוגוסט 2012), בהעדן הצדדים.

**דן מרגולות, ע"ד ושות'
מקרקעין
חבר**

**צבי פרידמן, רו"ח
חו"ר**

המצירות תמציא את פסק הדין לראש עיריית הרצליה.