



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 11-03-52272 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:

בפני כב' השופטת רות שטרנברג-אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר

שמאי מקרקעין, עו"ד דן מרגליות, חבר ועדה

אליהו מונד, חבר ועדה

עוררים  
1. פנחס מנחם וקס  
2. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ע"י ב"כ עו"ד הר שמש

נגד

משיבים  
1. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

### פסק דין

1 כב' השופטת רות שטרנברג אליעז:

2  
3 הנכס מושא הערר הינו חנות בשטח של כ – 30 מ"ר ברחוב רבי עקיבא 61, בני ברק (גוש 6122,  
4 חלקה 314/2) ("החנות"). הערר נוגע לשומות מס שבח (שומות מספר 109275990 ו – 109276006)  
5 אשר הוצאו לעוררים ב- 15.2.2011.

6

7 רקע:

8 אבי העוררים, שלום וקס ז"ל ("המנוח"), שכר את החנות ב- 5.2.1954, בתנאים המודפסים לחוזה  
9 שכירות סטנדרטי (עמוד 1) שהיה נפוץ אותה העת ("החוזה" נספח א' לערר). המנוח החזיק בחנות  
10 פרק זמן ממושך אשר הספיק לרכישת הגנה מכח חוק הגנת הדייר [נוסח משולב] התשל"ו – 1976  
11 ("החוק"). על פי החוזה, החנות שימשה "לצורכי חייטות והלבשה ובדים וכו'". בשנת 2005 נפטר  
12 המנוח. בנו, העורר 1, פנחס מנחם וקס, ("העורר"), אשר עבד עם המנוח עוד בחייו, המשיך בעסקי  
13 החייטות במושכר גם לאחר פטירת האב. החוק פרס את "הגנת הדייר" על העורר ועל האם, חיה  
14 שרה וקס. כבר כאן המקום להדגיש כי בגין השכירות המוגנת לא שולמו דמי מפתח.

15  
16 ב- 12.3.1988 רכשה משפחת וקס אף את זכות הבעלות בנכס שהיה תפוס על ידם ממילא, תמורת  
17 60,000 ₪ (נספח ב' לערר). מחיר רכישת הבעלות הערטילאית היה קטן מזכות הבעלות המלאה, שכן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

הנכס היה תפוס על ידם זה מכבר. העוררים טוענים כי במחיר ששולם על ידם לרכישת הבעלות, הובא לידי ביטוי שווי זכויות הדיירות המוגנת.

ב – 19.7.2005 העבירו האם ושני בניה את זכויותיהם בחנות, ללא תמורה, לעוררים. העוררים דיווחו על המכר והעסקה מוסתה על ידי המשיב בשומה שמספרה 105140123. על שומה זו לא הוגשה השגה מטעמים ברורים.

לימים, החליטו העוררים למכור את החנות לצד ג'. החנות נמכרה ב- 08.11.2009 תמורת 999,000 ₪. העוררים דיווחו על עסקת המכר אשר מוסתה על ידי המשיב, שסירב להכיר במועד רכישת זכות הדיירות המוגנת כ"יום ושווי" לעניין רכישת "זכות במקרקעין". על שומה זו הוגשה השגה. החלטה בהשגה ניתנה בפברואר 2011. המשיב קיבל את טיעוני העוררים, למעט הדרישה להכרה בקיומה של דיירות מוגנת כ"זכות במקרקעין". כפועל יוצא נדחתה אף בקשתם לניכוי רעיוני של זכות הדיירות המוגנת אף שלא שולמו עבורה דמי מפתח.

על החלטה זו מלינים העוררים בפנינו.

### טענות הצדדים:

השאלה הראשה הינה האם יום רכישת הדיירות המוגנת, מהווה אירוע מס לצורך מס הרכישה, והינו חלק מהעסקה המהווה "מכירה" של "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין"). במילים אחרות, האם יש לקבל את דרישת העוררים להביא בחשבון את המועד בו שכר האב את החנות - 05.02.1954, או שמא, כטענת המשיב, זכות הבעלות החלה לעמוד לעוררים רק ב- 22.03.1988, יום החתימה על החוזה לרכישת החנות מהבעלים ("המשכירים").

לעמדת העוררים, קיים דמיון בין זכויותיו של דייר מוגן לבין זכות חכירה לטווח ארוך, ומשכך תיחשב הדיירות המוגנת, לצרכי מיסוי, כזכות במקרקעין. לחיזוק טענתם הפנו העוררים לספרו של פרופ' נמדר "הפקעת מקרקעין", בו נאמר כי זכויות הדייר המוגן מתמזגות ומשלימות את זכויות הבעלים ויש ליתן להן ביטוי ראוי בעת הפקעת נכס. [ראו: פרופ' א. נמדר, "הפקעת מקרקעין", חושן משפט 1808, "שוויה של בעלות" 1813]. מכל האמור מסיקים העוררים שמבחינה כלכלית יש להתייחס אל זכות הדיירות המוגנת כזכות חכירה לכל דבר ועניין. אשר על כן, דורשים הם להביא את הזכויות שמקורן בדיירות המוגנת, לידי ביטוי בשומה שעורך המשיב לבעלי הנכס. העוררים מפנים אף להוראות ביצוע של המשיב מה- 8.7.1965 עמ' 222, המבוססות על שווי רכישה של נכס כפנוי, וטוענים כי בהתאם לפרשנות הכלכלית התכליתית של החוק, הם למדים על היות הדיירות המוגנת אף היא "זכות במקרקעין".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 לחילופין, מבקשים העוררים, כי אף אם לא תוכר הזכות כ"זכות במקרקעין", יינתן להם ניכוי רעיוני  
2 בהתאם להוראות הביצוע 8/2009, המתירות ניכוי "דמי מפתח" בחישוב השבח.  
3 עד כאן גרסת העוררים.  
4 אליבא דמשיב, הגנה מכח חוק הגנת הדייר אינה "זכות במקרקעין". משכך, יום ושווי הרכישה  
5 הבלעדי לעניין חישוב זכות הבעלות הינו ב-22.03.1988, יום חתימת החוזה לרכישת זכות הבעלות.  
6 אף העוררים מפנים לדבריו של פרופ' נמדר [ראו: פרופ' א. נמדר, "מערכת המס בעסקאות נדל"ן",  
7 מהדורה ג', התשע"ג-2013, עמ' 66-68].

8  
9 בקשת העוררים לניכוי רעיוני, נדחתה אף היא על ידי המשיב. זאת, מהטעם שהוראות ביצוע  
10 המתירות ניכוי "דמי מפתח" בעת חישוב השבח, חלות על בתי מגורים בלבד. בעניינו מדובר בעסק,  
11 ומשום כך הוראות אלו אינן חלות ולא ניתן להקיש מהן לעניין ניכוי רעיוני. זאת ועוד, ההוראות  
12 חלות רק לגבי דירות אשר שולמו עבורן בפועל "דמי מפתח", ולא זה המקרה שבפנינו. עוד מצוין  
13 המשיב כי קבלת הערר תוביל לתוצאה כלכלית שאינה צודקת.

14  
15 דיון:

16  
17 האם יש להכיר בזכות הדיירות המוגנת כזכות במקרקעין  
18 "מכירת זכות במקרקעין" מצמיחה חבות במס רכישה בשיעור מסוים משווי הרכישה. אכן, הגדרת  
19 המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין, הינה רחבה מאותן הגדרות פורמליות  
20 של מושגים אלו בדין הכללי. בחינת מהותה של העסקה תיעשה באמצעות ניתוח הפסיקה והוראות  
21 הביצוע, בפרט בכל הקשור למערכת היחסים בין חוק מיסוי מקרקעין וחוק הגנת הדייר. לצד זאת,  
22 עלינו לתן דגש למשמעותה הכלכלית של העסקה וביצועה הלכה למעשה, תוך בחינה משולבת של  
23 החוזה והתנהגות הצדדים בכל שרשרת האירועים אשר הובילה לעסקה זו.

24  
25 סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

### 26 1. בחוק זה –

27 "מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים  
28 לקרקע חיבור של קבע;

29 "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים  
30 בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה  
31 מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי  
32 ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים;  
33 לענין זה –

34 [....]



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.

"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור עליה; [...]"

להדגשת מדיניות חקיקתית לעניין זכויות במקרקעין, אמר המחוקק את דברו אף בסעיף 161 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 ["חוק המקרקעין"]:

"מתחילת חוק זה אין זכות במקרקעין אלא לפי חוק."

בענייננו, לא מדובר במכירת זכות בעלות או חכירה כהגדרתן בחוק. משכך, כבר מלשון החוק עולה כי זכות ל"דיירות מוגנת" אינה "זכות במקרקעין" שחל עליה חוק מיסוי מקרקעין, אלא אך ורק "הגנה" לפי חוקי הגנת הדייר.

אכן, אפשר שדייר מוגן יזכה בזכויות חוזיות ואישיות נוספות על חוק הגנת הדייר כפיצויים בעת הפקעת קרקע. אך, אפילו הסכמה של הצדדים לא תועיל בכדי להכיר בזכות לדיירות מוגנת, כזכות קניינית ובעלות במקרקעין. [להרחבה ראו: ע"א 564/79 רומנו נ' שוחט, פ"ד לו(1), 634; עא 511/88, אריה מנדלבאום נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ראשון-לציון, פ"ד מד(3) 522; יהושע ויסמן, דיני קניין - חלק כללי (תשנ"ג), שער שני- תחום דיני הקניין, עמ' 43-87]

זאת ועוד, ניתן ללמוד על כך שהעוררים מעולם לא היו בעלי זכות בעלות במקרקעין, אף מ"המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין" בראשותו של רו"ח יאיר רבינוביץ'





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 11-03-52272 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 ("הועדה"), אשר מרביתן עוגנו בחוק מיסוי מקרקעין, בתיקון מס' 50 והוראת שעה, התשס"ב-  
2 2002, ("תיקון מס' 50"). כך לדוגמא, כחלק מהתיקון כולו, בחר המחוקק לתקן את סעיף 9 לחוק  
3 מיסוי מקרקעין.

4  
5 כדברי כב' השופט (בדימוס) זמיר:

6  
7 "[...]עיון בדו"ח הועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין מלמד  
8 את תכלית החקיקה של סעיף 9ג' לפיה מטרתה הייתה לעודד העברת זכויות  
9 מבעל בית לדייר ולעודד שיחלוף זכויות במקרקעין, התחדשות בניה וכיוצ"ב.  
10 [...]העוררים לא היו מעולם בעלי זכות בעלות במקרקעין, אלא בעלי זכות  
11 דיירות מוגנת, והרי אין החלפת זכות בעלות במקרקעין אחד למקרקעין אחר,  
12 בהיעדר זכות בעלות מלכתחילה [...]"

13 [ו"ע 1409/04, דרור אריק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
14 (10.07.06)(פורסם בנבו)]

15  
16 ודוק, משהתקבלה זכות הדיירות המוגנת אצל האב כהגנה אשר צמחה בחוק הגנת הדייר, הרי  
17 שמהוראות החוק, הפסיקה ופרשנות המלומדים עולה שאין היא זכות בעלות, אלא הגנה בלבד.  
18 עסקינן בזכות שצמחה אך ורק מכוח החוק, זאת לאחר שהמנוח שכר את הנכס משך תקופה העולה  
19 על ארבע עשרה שנים. לא שולמו דמי מפתח ולא נחתם הסכם אחר. דברים אלו מוסכמים אף על  
20 העוררים (עמ' 7 לפרוטוקול, שורה 9).

21  
22 היטיב לנסח זאת המלומד פרופ' א' נמדר:

23  
24 [...]זכותו של דייר מוגן מכח חוק הגנת הדייר [נוסח משולב] התשל"ו – 1976  
25 איננה נובעת מכוח הסכם אלא מוענקת מכח חוק. נכון הוא שזכותו הראשונית  
26 של דייר נוצרה מכוח הסכם כלשהוא, ואולם, הזכות לדיירות מוגנת נולדה  
27 דווקא שההסכם המקורי תם, והחוק האריך את ימיו לפי התנאים הקבועים  
28 בו. מכאן ניתן להסיק כי זכות כאמור איננה נחשבת לזכות במקרקעין לפי חוק  
29 מיסוי מקרקעין, ומכירתה לא תחויב במס לפי חוק זה. למעשה דיירות מוגנת  
30 הינה נכס לפי סעיף 88 לפקודה ומסויה כפופה לשלטונו של מס רווחי הון.

31  
32 למסקנה כי הדיירות המוגנת איננה נחשבת לזכות במקרקעין לפי החוק, ניתן  
33 לתת הסבר נוסף: כדי שזכות כזו, שמהותה קבלת החזקה הייחודית  
34 במקרקעין, תיחשב לחכירה, לא די שהיא תנבע מזכות חוזית, אלא שתקופת  
35 החכירה צריכה על פני תקופה העולה על 25 שנים. הדיירות המוגנת איננה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו'ע 11-03-52272 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

עומדת במבחן של תקופת החכירה האמור לעיל. מכון הוא שהדיירות המוגנת  
משתרעת, לרוב, על פני תקופה ארוכה אך יותר ובתנאים מסוימים היא אף  
עוברת בירושה, אך אין בטחון שהזכות תתמשך לתקופה של למעלה מ-25  
שנים [...]

משתי הסיבות האמורות ניתן לקבוע כי זכות הדיירות המוגנת איננה זכות  
במקרקעין שמכירתה במס שבח, אלא במיסוי רווחי הון לפי הפקודה [...]"  
[מערכת המס בעסקאות נדל"ן, מהדורה ג', התשע"ג-2013, עמ' 66-68]

וכן ראו ד"ר חיים זנדברג בספרו "הסדר זכויות במקרקעין בארץ-ישראל ובמדינת ישראל" ח'  
המשפט 505 (2003), פרק ב': היווצרות הצורך בהסדר מחודש של מקרקעין מוסדרים, עמ' 372,  
ה"ש 5]:

גם רצף של העברות "כשרות" של זכויות דייר מוגן (ראו חלק ב', פרק א' של  
חוק הגנת הדייר) אינו טעון רישום, בשל תפיסת הפסיקה הישראלית כי זכות  
כזאת איננה "זכות במקרקעין".

יוער, כי שני הצדדים הסכימו כי במכירת זכות לדיירות מוגנת בלבד, לא חל חוק מס שבח אלא סעיף  
88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 ["הפקודה"], והמכירה ממוסת כרווח הון (עמ' 8  
לפרוטוקול, שורות 2-3). בהתאם, אין מחלוקת על כך שזכות הדיירות המוגנת לא התקבלה אצל  
המנוח מכוח הסכם, אלא כחלק מהגנה שיצר המחוקק בחוק הגנת הדייר, ולאור משך החזקתם של  
המנוח ויורשם בנכס. לא שולמו דמי מפתח, ואף מעולם לא נוכו.

משכך, ה-22.03.1988, הוא יום רכישת זכות הבעלות. ההגנה שזכה בה האב אינה יכולה להיכלל  
תחת זכות במקרקעין, ואין לקבוע לעוררים יום ושווי רכישה נוסף ב-05.02.1954.

### ניכוי דמי מפתח שלא שולמו, כהוצאה רעיונית

כאמור, זכות הדיירות המוגנת לא התקבלה אצל המנוח מכוח הסכם, אלא כחלק מהגנת חוק הגנת  
הדייר, ולאור משך החזקתם של המנוח ויורשיו בנכס. כן, העוררים הצהירו כי מעולם לא שולמו  
"דמי מפתח" עבור העסק. על אף זאת, העוררים מבקשים להכיר בניכוי הוצאות "דמי מפתח" אשר  
מעולם לא שולמו, תוך שהם מסתמכים על הוראות ביצוע שונות [ה"ב 8/2009 ; 22/84 ; 24/85].

אכן, הן בחוק והן בפסיקה הוכרו הוצאות שונות כמותרות לניכוי בעת מיסוי מס שבח. דא עקא,  
הדגש היה תמיד על סעיף "הוצאות". בעניינו, לא הייתה כל הוצאה. הכרה אם כך בזכות ערטילאית  
תביא להפחתת המס באופן החוטא למציאות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 לצד שאלת ההכרה ב"הוצאות", נזכיר כי עסקינן בבית עסק. משכך, אילו היה מוציא המנוח סכום  
2 זה או אחר, הרי שהיה עליו לבקש מרשויות "מס הכנסה" להכיר בהן כהוצאה של בית העסק,  
3 המוכרת לצורך ניכוי. לצד זאת, אף בעל הבית, המקבל, מחויב היה בדיווח לפקיד מס הכנסה בכדי  
4 שימוסה על כך כתקבול. משהובהר לנו כי המנוח מעולם לא פנה למס הכנסה לצורך ניכוי מס שלא  
5 שולם, וברי לנו כי אף הצד השני לעסקה לא הצהיר על תקבולים שלא נכנסו בפועל לכיסו. די בסיבה  
6 זו כדי לדחות על הסף את דרישת העוררים, ולהוביל למסקנה כי אין להתיר בניכוי הוצאות "דמי  
7 מפתח", אשר מעולם לא שולמו.

8  
9 אף הוראות הביצוע שהביאו העוררים ללמדנו אודות הרציונל הרעיוני בניכוי "דמי מפתח", אינן  
10 רלוונטיות ואין בהן כדי להועיל למקרה זה [כהוראת ביצוע 8/2009]. ראשית, אין מדובר בדירה, כי  
11 אם בחנות ובנכס עסקי. הרציונל הינו שבית עסק יכול לדווח על הוצאות לפקיד מס הכנסה, ואילו  
12 הוראה זו מטרתה לסייע לדייר מוגן בבית מגוריו. שנית, הוראה זו חוזרת ומדגישה כי לא יוכרו  
13 בניכוי הוצאות נוספות כגון "דמי שכירות" וכדומה, כמו גם דורשת תיעוד תשלום ואסמכתאות  
14 בפועל.

15 כאמור בהוראת ביצוע 8/2009:

16  
17 "[...]3. הוראות לפעולה

18 על מנת להגיע למיסוי נכון של הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח למוכר זכות  
19 במקרקעין שהיה דייר מוגן ורכש את זכות הבעלות, ועל מנת למנוע את  
20 העיוותים הכלכליים נשוא הו"ב 24/85, נקבע כדלקמן:  
21 א. סעיף 3 בהוראת ביצוע 24/85 מיום 4.9.85 מבוטל.

22 ב. הוצאת דמי המפתח תתואם מיום ההוצאה ועד ליום רכישת הבעלות בנכס,  
23 ותותר בניכוי ליום רכישת זכות הבעלות.  
24 יובהר, כי לא כל דייר מוגן נדרש לשלם דמי מפתח, לפיכך יש לקבל תיעוד  
25 או אסמכתאות על תשלום בפועל.

26 ג. דמי מפתח בעד שכירות מוגנת בבית עסק ששילם הדייר עד ליום 31.3.64,  
27 ניתן היה לנכותם על פי הפקודה, תקנות מס הכנסה (התרת הפחתות בעד  
28 הוצאות) התשל"ט-1978.  
29 לפיכך, על המנהל להשתכנע שדמי המפתח לא הותרו בניכוי על ידי פקיד  
30 השומה לפני התרתם בניכוי בחישוב השבח[...]"

31  
32 לטעמנו, הוראה זו, לצד הוראות רבות נוספות, מלמדות על עיקרון בסיסי והוגן לפיו ניכוי הוצאות  
33 רעיוניות יהיה בבחינת עשיית "עושר ולא במשפט".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

משכך, נראית לנו עמדת המשיב, מה גם שהתוצאה עולה בקנה אחד עם רוח חוק מיסוי מקרקעין  
ופקודת מס הכנסה.

יפים לעניינו דברי כב' השופטת א. פרוקצ'יה בע"א 10800/06 :

"[...] החתימה לגביית מס אמת היא מנשמת אפם של דיני המס (ע"א  
1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699,  
719-717 (1999) (להלן: ענין אינטרביילדינג)) [...] מס אמת משמר את  
השוויון בין נישומים בנשיאה בנטל המס, ומנגד, סטייה ממנו עלולה להפר  
את התוצאות החלוקתיות שאותן מבקשת חקיקת המס להגשים (ע"א  
9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פסקה 15 לפסק דיני (לא  
פורסם, 12.5.2010); פסק דיני בע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ'  
פקיד שומה ירושלים 1 (לא פורסם, 23.1.2011)). מס הכנסה מהווה מס  
אמת רק ככל שהוא מחושב על יסוד ההכנסה האמיתית אותה הפיק  
הנישום במציאות, ולא על בסיס הכנסה דמיונית שאין לה אחיזה הלכה  
למעשה (ענין אינטרביילדינג, שם; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח  
בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 959-958 (2003)) [...]"

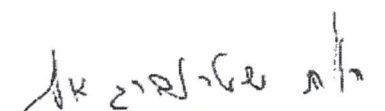
[ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה (11/7/13)]

הנה כי כן, יישום דרישת העוררים לעניין ניכוי הזכות הרעיונית, מוביל למצב לפיו העסקה האמיתית  
כלל לא תמוסה. זאת, בניגוד לתכלית חוק מיסוי מקרקעין והפסיקה הנלווית לו, החותרים למסות  
את הרווח הכלכלי האמיתי, תוך נטרול עלויות שנעשו לשם השבחתו.

לסיים, נזכיר כי מחיר זכות הבעלות שנרכשה על ידי בני משפחת העוררים, בסופו של יום משקף את  
ההגנה שהייתה מכח דין, ודי לנו בכך.

אשר על כן, אני מציעה לחברי לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך 15,000  
ש"ח בתוספת הפרשי ריבית והצמדה כדין.

ניתנה היום, כ"ח אב תשע"ד, 24.08.2014, בהעדר הצדדים.

  
רות שטרנברג אליעז,  
שופטת,  
יו"ר





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 11-03-52272 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר :

המחלוקת נשוא ערר זה התעוררה כבר בענין פרוכטר שמשון (וע 1336/04+1328, מיסים כא/3-ה-1). חבר הועדה, רו"ח צבי פרידמן, סבר, בדעת מיעוט, שיש להביא בחשבון את שווי הרכישה של הדיירות המוגנת בחישוב הרווח או ההפסד במכירת הנכס. בחוות דעתו הוא מזכיר את ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות נ. מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים יז/2 (אפריל 2003) אשר דן בסוגיית ניכוי הוצאות ריבית ריאלית מהשבח. לפי פסק הדין הנ"ל תכלית חוק מיסוי מקרקעין הינה למסות את הרווח הכלכלי שנצמח למוכר ממכירת הזכות במקרקעין. אבל בעניין פרוכטר היה מוכן חבר הועדה הנ"ל להתיר ניכוי דמי מפתח ששילמו המוכרים.

במקרה דנן, הולך ב"כ העוררים צעד אחד קדימה, וטוען כי בעצם יש לראות את דיני מיסוי מקרקעין ודיני מיסוי רווח הון לפי הפקודה כמסכת אחת, ומשום כך, יש לדעתו לקבל אחת משתי גישות: קביעת מועד הרכישה ליום רכישת הזכויות של הדיירות המוגנת או לחילופין הכרה בניכוי רעיוני של הפער בין הסכום ששולם לבעלים לבין שווי הבעלות הפנויה. ב"כ קורא לניכוי זה "ניכוי רעיוני".

אומר כי מן הבחינה הכלכלית (ולא המשפטית מיסויית) הטענה של ב"כ העוררים אינה משוללת יסוד. יש הגיון רב בכך שכדי לחשב רווח כלכלי אמיתי יש להביא בחשבון כל עלות כלכלית רלוונטית.

הבעיה בגישתו של ב"כ העוררים היא שאכן, זכות הדיירות המוגנת, אינה זכות במקרקעין, לפי חוק מיסוי מקרקעין. ההיפך הוא הנכון, על מנת להכשיר ניכוי או הנחה במיסוי מקרקעין הכרוכים בדיירות מוגנת המחוקק השתמש בלשון מפורשת כגון: סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין שהוסף בתיקון 50. אלמלא התיקון לא היה דייר מוגן זכאי להנחה ממס הרכישה.

גם הסתמכות ב"כ העוררים על ע"א 583/90 מנהל מס שבח נ. גורפינקל, תקדין עליון 94(3) 290 אינה מסייעת לו. בית המשפט העליון מסכים לדעתו של המנהל ולא לדעתו של גורפינקל. כב' השופט בדן ציין כי "טענתם האחרונה של המערערים שכנגד היא, ועדת הערר התעלמה מטענתם, לפיה יש לפצל את מועד הרכישה לשניים: 1/3 משווי הזכויות בנכס נרכשו בשנת 1943, עת תפסו המוכרים החזקה בנכס כדיירים מוגנים, ו-2/3 משווי הזכויות בנכס נרכשו בשנת 1962, עת רכשו המוכרים בעלות מלאה בנכס". השופט בדן קבע: "אף טענה זו דינה להידחות. בהצהרה שמסרו המוכרים למנהל ובשומה העצמית שערכו, נקבו המוכרים בעצמם בתאריך 6.2.62 כ"יום הרכישה"..." למעלה מן הצורך אוסיף ואטעים, כי לדידי, נוטה אני לנימוקו של המנהל אף לגופו של הדבר, לפיו על פי הדין "יום הרכישה" הוא אכן בשנת 1962, עת נרכשה בעלות בנכס, ולא בשנת 1943, עת קיבלו המוכרים החזקה בנכס כדיירים מוגנים."

יתכן שהמצב הרצוי (טעון חקיקה מפורשת) הוא כי לצורך חישוב השבח והמס יש להביא בחשבון נתונים הקשורים לדיירות המוגנת, אבל לא זה המצב בפועל!



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוגוסט 2014

ו"ע 52272-03-11 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

לפיכך, אני מצטרף לדעתה של יוה"ר הנכבדה לדחות את הערר.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין  
חבר

אליהו מונד :

אני מצטרף לתוצאה אליה הגיעו שני חברי.

אליהו מונד, רו"ח, חבר

אשר על כן, נדחה הערר.

העוררים ישאו בהוצאות המשיב בסך 15,000 ₪ בתוספת הפרשי ריבית והצמדה כדין.

ניתנה היום, כ"ח אב תשע"ד, 24.08.2014 בהעדר הצדדים.

אליהו מונד, רו"ח  
חבר

רות שטרנברג אליעז,  
שופטת,  
יו"ר

דן מרגליות, עו"ד,  
שמאי מקרקעין  
חבר