



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

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

בפני כב' השופט ה' קירש, יו"ר
עו"ד ושמאי מקרקעין, דן מרגליות, חבר
רו"ח צבי פרידמן, חבר

העוררת האחים סבירסקי
שותפות רשומה מספר 54-0047222
ע"י ב"כ עו"ד רם יולוס ועו"ד רחלי גזית

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד מורן סילס
פרקליטות מחוז תל אביב (פיסקאלית)

פסק דין

ה' קירש, שופט:

א. מבוא

1. שותפות שכרה מתחם מקרקעין בדרום תל אביב במחצית הראשונה של המאה העשרים. תקופת השכירות הייתה, ככל הנראה, קצרת טווח אך השכירות חודשה מעת לעת ולמעשה השותפות החזיקה במתחם שנים רבות מאד. המתחם היה לנכס של נפקד לאחר מלחמת השחרור והבעלות בו הועברה לרשות הפיתוח. בשלב כלשהו הפכה השותפות ל"דייר מוגן" במתחם. במרוצת השנים נבנו מבנים על קרקע המתחם וחלקים מהמתחם הושכרו בשכירות משנה. בשנת 2001 רכשה השותפות את הבעלות המלאה במתחם מידי רשות הפיתוח. בשנת 2008 נמכר המתחם לידי צד שלישי. לעניין מיסוי השבח שנבע ממכירת המתחם בשנת 2008 טוענת השותפות כי היא זכאית ל"שיעור מס היסטורי" מפני שזכויותיה במתחם נרכשו לפני כשבעים שנה לפחות. לטענת המשיב, מקור בעלותה של השותפות במתחם הוא בעסקת הרכישה שנערכה בשנת 2001 ואין היא זכאית לשיעור מס היסטורי. זו הסוגיה המונחת לפנינו.

ב. הוראת החוק בעניין "שיעור מס היסטורי"

2. סעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"), כנוסחו במועד מכירת המתחם בשנת 2008, קבע לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו'ע 11-07-18806 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 "לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד
2 שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות
3 המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס
4 1949 ועד לשנת הרכישה, ואולם אם שיעור המס בשנת המכירה לפי הוראות פסקה זו
5 עולה על השיעור הקבוע בסעיפים קטנים (א) או (ב), יחויב השבח במס לפי הוראות
6 אותם סעיפים קטנים, לפי העניין;"

7
8 3. דהיינו, אם תתקבל טענת העוררת, שיעור מס השבח החל עליה בעת המכירה יוגבל ל-12% בלבד.
9 לעומת זאת, אם הטענה תידחה, יחול שיעור המס הרגיל שהיה נהוג, כלומר 25% (על פי סעיף 48א
10 לחוק). הנפקות הכספית של המחלוקת הניטשת בין הצדדים היא כ – 4,840,500 ש"ח במונחי קרן
11 למועד המכירה.

ג. הרקע העובדתי

12
13
14
15 4. המקרקעין נשוא הערר נמצאים בחלקה 173 בגוש 7083, ברחוב אילת, תל אביב. השטח הכולל של
16 המקרקעין בהם החזיקה העוררת היה כ-2,800 מ"ר, מתוכם נמכרו בשנת 2008 בעסקה נשוא ערר זה
17 2,597 מ"ר ("המתחם"). העוררת הינה שותפות רשומה הקיימת שנים רבות. יוער כי בהליך בפנינו
18 העיד מטעם העוררת מר זלוף אשר הצטרף כשותף בשותף בשותפות (בעקיפין) רק בשנת 1994 ולא אותר אדם
19 מטעם בני משפחת סבירסקי, מקימי השותפות, שיכול היה להעיד על האירועים ההיסטוריים העומדים
20 ברקע. לפיכך קביעת ממצאים לגבי השתלשלות הדברים בתקופה לפני שנות התשעים חייבת להיעשות
21 בעיקר על בסיס המסמכים הקיימים אשר הוצגו בפנינו.

22
23 5. נראה כי השותפות שכרה את המתחם לראשונה בשנות העשרים או בשנות השלושים למאה העשרים
24 אם כי לא הובאה הראייה ישירה באשר למועד המדויק של תחילת אחיזת השותפות במקום. המסמך
25 הראשון המעיד במישרין על הקניית זכות שכירות לשותפות נערך בתאריך 26.10.1944 [ע/1]. זהו
26 הסכם שכירות בין המשכירים בני משפחת אבו ח'דרה לבין השותפות כשוכרת ("הסכם השכירות
27 המקורי"). תקופת השכירות לפי הסכם זה הייתה לשנה אחת (לפי הלוח המוסלמי) אם כי הוסכם כי
28 השוכרת רשאית להמשיך ולהחזיק במושכר במשך חודשיים נוספים לאחר תום תקופת ההסכם וזאת
29 בתמורה לתשלום דמי שכירות נוספים. בהתאם להסכם השכירות המקורי (וכפי שנכתב במקור):

30
31 "The lessee have got the freedom of doing anything on the land within this
32 leased period also have the lessee the full right to let the land occupied by
33 them in whole or in parts to other person or persons without the consent of
34 the lessors."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1

2

יחד עם זאת הותנה כי :

3

4

"... At the expiry of this lease, and in case of non-renewal for a further period, the lessee is bounded to hand over the leased land to the lessor empty. And the lessee is required to clear every thing on this property which has been erected, built or put on the leased land."

8

9

6. נראה כי משכירי הנכס, בני משפחת ח'דרה, נפקדו בעת מלחמת השחרור או בעקבותיה. והנה ביום 6.12.1948 נחתם חוזה שכירות בין השותפות לבין האפוטרופוס על הרכוש הנטוש לאזור תל אביב כמשכיר המתחם ("ההסכם עם האפוטרופוס"). תקופת השכירות לפי ההסכם עם האפוטרופוס הייתה חמישה חודשים בלבד (מנובמבר 1948 עד מרץ 1949).

13

14

הוראות הסכם זה קבעו, בין השאר, כי :

15

16

4. מטרת השכירות היא: - הרשות המלאה להקמת מחסנים, בתי מלאכה, ולכל

17

מטרה שהיא.

18

5. השוכר רשאי להשכיר את המושכר כולו או חלקים, חלקים למי שירצה ללא צורך

19

בהסכמת המשכיר.

20

6. בתום תקופת השכירות במקרה שלא תחודש לתקופה נוספת על השוכר למסור את

21

המושכר למשכיר פנוי מכל המבנים שהוקמו ע"י השוכר. כן אחראי השוכר להורדת

22

כל המבנים שהוקמו על המושכר."

23

24

7. לא הוצגו בפנינו הסכמי שכירות נוספים בגין תקופות אחרות, והמשך החזקתה של השותפות במתחם (שאיננה שנויה במחלוקת) נלמד בעקיפין ממסמכים אחרים, כפי שיפורט בהמשך.

26

27

8. אין מחלוקת כי במרוצת השנים הקימה השותפות מבנים במתחם (ככל הנראה סדנאות מלאכה וסככות), וכן השכירה חלקים מהמתחם בשכירות משנה.

29

30

9. במסמכים רבים ובהקשרים שונים כונה מעמדה של השותפות במתחם כ"דייר מוגן", אם כי אין ראיה ישירה המבארת מאיזה מועד הפכה העוררת לדיירת מוגנת. בחלק ז' להלן נחזור ונפרט את הסימנים לכך שהתקיימה דיירות מוגנת במתחם ולמעשה הדבר כבר אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים.

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

10. בשנת 2002 נפל דבר ונחתם הסכם מכר בין רשות הפיתוח, לה הוקנתה כאמור הבעלות בנכס הנפקד, לבין השותפות. לפי הסכם שנחתם ביום 12.2.2002 רכשה השותפות מלוא זכויות הבעלות במתחם מידי רשות הפיתוח, כאשר תוקף העסקה נקבע ליום 30.12.2001 ("הסכם הרכישה").

11. בין היתר, קבע הסכם הרכישה כדלקמן:

"התמורה שעל הקונים לשלם הינה:

1. _____ ₪ [כך במקור] עבור החלק הנכלל בשכירות המוגנת.

2. 4,979,639.00 ש"ח עבור החלק שאינו נכלל בשכירות המוגנת.

...

5. ידוע לקונים ומוסכם עליהם כי תנאי לביצוע העסקה הנו תשלום כל חובות שכ"ד למוכרת בסך 67,982 ש"ח ... נכון ליום 23.10.01.

...

6. ידוע לקונים ומוסכם עליהם כי תנאי לביצוע העסקה הנו תשלום חלקה של המוכרת, בעלת השטח המהווה את הממכר, בגין חילוף שותפים ב'שותפות האחים סבירסקי' (ש"ר), עליו הודע למוכרת ביום 25.6.94 ...

...

7. ידוע לקונים כי במסגרת הסכם זה נמכרות להם זכויות בנייה, בבנייה חדשה (היינו סה"כ שטח בנוי, בהתעלם מן השטחים המבונים הקיימים) בהיקף של 11,362 מ"ר על פי תב"ע (בתוקף) 2790 ...

...

9. מבלי לגרוע מן האמור לעיל, ידוע לקונים כי על פי תב"ע (בתוקף) 2790, סומנו מבנים רבים המצויים בתחום חלקות 126, ו-129 לרבות החלק המיועד להפקעה, כמיועדים להריסה ולפינוי כתנאי למתן היתר בנייה."

לאחר מתן ההנחה מסוימת וקבלת פטור ממס ערך מוסף, סכום התמורה הכולל לפי הסכם הרכישה עמד על 4,050,730 ש"ח.

12. במשא ומתן שקדם לחתימת הסכם הרכישה יוצגה רשות הפיתוח על ידי חברת נכסי ח.ג. אריאל בע"מ, אשר פעלה עבור מינהל מקרקעי ישראל, האחראי לניהול נכסי רשות הפיתוח.

13. בשנת 2006, כארבע שנים לאחר רכישת מלוא זכויות הבעלות כמתואר לעיל, ניסתה השותפות למכור את המתחם לקונה בשם אלמוג ים סוף. עסקה זו לא צלחה והמכר לא השתכלל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

14. כעבור כשנתיים וחצי נוספות, הצליחה השותפות למכור את כל זכויותיה במתחם לידי רוכשת בשם D.G.R וזאת בהתאם להסכם שנחתם בין הצדדים ביום 20.8.2008 ("הסכם המכר הסופי"). התמורה שנקבעה בהסכם המכר הסופי עמדה על 51,852,000 ש"ח. עסקה אחרונה זו היא נשוא המיסוי השנוי במחלוקת בערר זה.

15. כאן יוסבר כי הבעלות בשותפות עצמה התחלפה במהלך השנים. אמנם תמונה מלאה של שינויי הבעלות בשותפות לא הוצגה בפנינו (ולמעשה איננה נחוצה לשם ההכרעה בסוגיה השנויה במחלוקת), אך כן נמצא כי משפחת סבירסקי עצמה מכרה את זכויותיה עוד בשנת 1994, ככל הנראה לחברה בשם ליבא נדל"ן והשקעות בע"מ. בשנת 2002 מכרה חברת ליבא שליש מהזכויות בשותפות לאדם בשם חסון, אשר מכר את חלקו בשנת 2006. נשוב לנושא הרכב השותפות בהמשך.

ד. תמצית טענת העוררת

16. טענתה העיקרית של העוררת היא כי זכותה במתחם במהלך שנות השכירות הייתה "יחודית" וכי יש לשוות לה מעמד של בעלות או חכירה ארוכת טווח לעניין חוק מיסוי מקרקעין. על כן, לפי הטענות, הייתה בידיה "זכות במקרקעין" מקדמת דנה, כך שבעת מכירת מלוא הבעלות במתחם בשנת 2008, יש להעניק לה את ההנחה המרבית שיעור המס החל, וזאת בהתאם להוראות סעיף 48א(ד)(1) לחוק. לטענת העוררת שיעור המס ההיסטורי אמור לחול למצער על אותו חלק מתמורת המכירה שיש לייחס לזכויות שהיו בידיה לפני רכישת הבעלות במתחם מידי רשות הפיתוח בשנת 2001. את החלק הזה מחשבת העוררת בהתאם ליחס בין מה ששולם על ידיה בשנת 2002 עבור הבעלות (כ-4 מיליון ש"ח) לבין השווי הכולל של המתחם באותו מועד בהתאם להערכת שווי שהוכנה על ידי אגף שומת מקרקעין במשרד המשפטים (דהיינו, כ-13.25 מיליון ש"ח בניטרול מע"מ). יוצא כי לשיטת העוררת היא נדרשה לשלם בשנת 2002 רק כ-30% מהשווי הכולל של המתחם ומכך היא מסיקה כי כבר היו בידיה כ-70% מהזכויות. לפיכך היא טוענת ששיעור המס ההיסטורי אמור לחול, לכל הפחות, על 70% מהשבח שהופק ממכירת המתחם בשנת 2008.

כך מסוכמת הטענה בסעיף 85 לסיכומי העוררת:

"ברי, כי פרשנות זו [של המשיב], המאיינת את כלל הזכויות שהיו לעוררת טרם ההסכם עם המינהל, חוטאת למציאות וגורמת לעיוות כלכלי. שהרי, כפי שפורט לעיל, הזכויות שהיו לעוררת במקרקעין היו נרחבות לעין ערוך ובעלות ערך ושווי כלכלי.

גישה זו של המשיב מנוגדת לתכלית הכלכלית באשר היא מתעלמת מנכס (זכות) שהיה לעוררת עוד קודם לכן בעצם תפיסתה ושליטתה המוחלטת במקרקעין על פי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

דין. אין יסוד כלכלי לטענה כאילו העוררת רכשה את מלוא הזכויות במקרקעין רק בשנת 2001 תמורת סך של כ- 4,000,000 ₪ כאשר השווי של המקרקעין באותה עת עמד על סך של כ-15,500,000 ₪ והסכום המופחת נקבע רק בשל העובדה כי היו לעוררת כבר זכויות נרחבות במקרקעין. כך, עמדת המשיב מאיינת, הלכה למעשה, את הנכס שהיה לעוררת ומבטלת אותו כלאחר יד, ובד בבד מעניקה לה יום רכישה מעודכן ושווי רכישה מופחת - עובדה זו יוצרת עיוות כלכלי ברור שיביא לגביית מס ביתר מאת העוררת. על מנת להביא לתוצאה של גביית מס אמת יש לשלב בין יום רכישת הזכויות ההיסטורי של העוררת מכוח ההסכם ההיסטורי ובין יום ושווי הרכישה משנת 2001.

17. העוררת איננה חולקת כי היא הוגדרה ונחשבה "דייר מוגן" במתחם לפני רכישת הבעלות בשנת 2001. אך כאמור, לפי תפיסתה זכויותיה לא היו זכויות "רגילות" של דייר מוגן אלא זכויות ייחודיות אשר הקנו לה מעין בעלות בנכס, הלכה למעשה.

ה. תמצית טענת המשיב

18. לפי עמדת המשיב, העוררת הייתה דיירת מוגנת במתחם, ודיירות מוגנת – גם אם היא נמשכת שנים רבות – איננה יכולה להוות זכות במקרקעין, בעיקר מפני שהמעמד של דייר מוגן נוצר על פי הוראות חוק ולא על פי חוזה בין בעל הנכס לבין שוכר הנכס.

19. לטענת המשיב, זכויותיה של העוררת במתחם לא היו יוצאות דופן ותוכן הדיירות המוגנת היה "רגיל". לא היו בידי העוררת זכויות "ייחודיות" אשר מצדיקות השוואת מצבה למצבו של בעלים בנכס.

ו. הוראות החוק בעניין זכות מקרקעין

20. המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה – "הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת; "מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 11-07-18806 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 "חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות
2 שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו
3 בהסכם".
4

5 21. נמצא איפוא כי המושג "זכות במקרקעין", כפי שהוא משמש לעניין מיסוי מקרקעין, מורכב משלוש
6 חלופות שונות כדלקמן:

7
8 א. בעלות ("בין שבדין ובין שביושר")

9 ב. חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים ("בין שבדין ובין שביושר")

10 ג. הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה כבעלות או כחכירה
11 לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. בהקשר זה תובא בחשבון רק הרשאה מסוג
12 "שנהוג לחדש מעת לעת".
13

14 22. המונח "חכירה" עצמו כולל חכירות ושכירויות מדרגות שונות "וכן זכות חזקה ייחודית". מונח אחרון
15 זה איננו מוגדר בחוק. לגבי מדידת תקופת החכירה (לעניין מבחן עשרים וחמש השנים), נקבע כ"חכירה
16 לתקופה" משמעותה: "התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או
17 לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם".
18

19 23. העוררת גורסת כי ניתנה לה "הרשאה ייחודית" לנהוג במקרקעין "מנהג בעלים", והיא מדגישה את
20 "חופש הפעולה ושיקול הדעת" שניתנו לה כמחזיקה במתחם. לדעת העוררת מתבקשת המסקנה כי
21 הייתה בידיה "זכות במקרקעין" עוד לפני רכישת מלוא הבעלות בשנת 2001.
22

23 24. למרות שהדברים לא חודדו עד תום בסיכומי העוררת, נראה כי בפיה שתי טענות חלופיות: האחת כי
24 מדובר ב"זכות חזקה ייחודית" שהינה סוג של "חכירה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, והשנייה כי מדובר
25 בהרשאה להשתמש במקרקעין אשר מבחינת התוכן שלה ניתן לראות בה בעלות או, למצער, חכירה
26 לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים. כאמור, נטען כי לעוררת ניתנה "הרשאה ייחודית" – מונח
27 שאיננו מופיע בחוק אך משקף, כך נראה, את כלל טענותיה של העוררת לקיום "זכות חזקה ייחודית"
28 (שדינה כדין חכירה) מחד ולקיום הרשאה שתוכנה בעלות או חכירה ארוכת טווח, מאידך. יוער כאן כי
29 ככל הנראה משמעות המילה "ייחודית" בתיבה "זכות חזקה ייחודית" היא "בלעדית" ולא "יוצאת
30 דופן", אך כאמור טענת העוררת היא רחבה יותר ולא נשענת על מושג זה בלבד (ראו: לרנר, שכירות
31 נכסים, עמוד 57).
32

33 25. דומה כי המחוקק התכוון להחיל את הוראות החוק רק על עסקאות בנכסי נדל"ן הנערכות על ידי
34 בעליהם או על ידי מי שזיקתו לנכס מתקרבת מאוד לבעלות. לכל זכות או זיקה בנכס מספר ממדים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 אפשריים, לרבות משך זמן קיום הזכות, היקף הזכויות והחירויות כלפי הנכס בכל רגע נתון, וכן
2 מקורה של הזכות (למשל, על פי חוזה או על פי חיקוק). ה"קרבה" לזכות הבעלות תימדד לפחות לפי
3 שני הממדים הראשונים – אורך תקופת קיום הזכות והיקף הזכות בהתאם לכוחות ולחירויות
4 המשפטיים המוקנים למחזיק בזכות.
5

ז. אפיון זכויות העוררת כדיירת מוגנת

6
7
8 26. כפי שצוין, נראה כי מאז תום תקופת תוקפו של ההסכם עם האפוטרופוס בחודש מרץ 1949 חזקה של
9 העוררת במתחם לא הוסדרה במסמך כתוב, ואם כן נערך מסמך כלשהו הוא לא אותר ולא נמסר לעיון
10 הוועדה.
11

12 27. לעומת זאת, בשורה של מסמכים שונים מתואר מעמדה של עוררת כ"דיירת מוגנת" במתחם. בין היתר
13 הדבר עולה ממסמכים אלה:
14

15 א) פסק דין שניתן בשנת 1989 בהליך ת.א. 16766/87 בבית משפט השלום בתל אביב-
16 יפו (ע/3) בו נקבע כי "לית מאן דפליג שהנכס [המתחם] הושכר לנתבעת [העוררת]
17 בשכירות מוגנת לפני עידן עידנים, עוד בתקופת המנדט, וכי הנתבעת [העוררת],
18 בהשכירה חלקים מהנכס בשכירות משנה, איננה מפרה את תנאי השכירות".
19 בהליך האמור נדונה תביעת פינוי בגין עילה של הפקת רווח בלתי הוגן מהשכרות
20 משנה, בניגוד להוראות חוק הגנת הדייר.
21

22 נרחיב בעניין פסק דין זה ונפקותו בהמשך.
23

24 ב) הסכם הרכישה משנת 2002 (ע/4), וזאת בין השאר על סמך האמור בסעיף 6
25 להסכם, בו מוסדר חוב בגין דמי מפתח שהגיעו למוכרת (רשות הפיתוח) בשל
26 חילופי שותפים בשותפות.
27

28 ג) מאזן השותפות לתום שנת 2000 (ערב עסקת הרכישה) (מ/4), שם מבואר בביאור 1
29 כי "השותפות מחזיקה בכל הזכויות כדייר ראשי מוגן (ישירות ובאמצעות דיירי
30 משנה) במבנים שונים בשטח סבירסקי [המתחם]... בבעלות עיריית תל אביב
31 ורשות הפיתוח".
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 (ד) "בקשה לקביעת דמי שכירות של בית עסק" משנת 1981 (מ/7) (המזכירה תיק
2 שכירות קודם משנת 1977) אשר הוגשה על ידי רשות הפיתוח והעירייה כנגד
3 השותפות, וזאת מכוח חוק הגנת הדייר. העוררת לא חלקה על היותה דייר מוגן
4 במתחם.

5
6 (ה) תביעה ל"מתן דו"ח – צו עשה" (מ/9) אשר הוגשה על ידי רשות הפיתוח והעירייה
7 כנגד השותפות בשנת 1983, לפיה נדרשה השותפות לתת דין וחשבון, בין השאר,
8 לגבי הנעשה במתחם ולגבי דמי השכירות הנגבים מדיירי המשנה.

9
10 (ו) פרוטוקול ישיבת הנהלת מינהל מקרקעי ישראל מיום 5.5.1999 (מ/1) בה הוחלט
11 על מכירת הבעלות במתחם לשותפות ללא מכרז. במסמך זה נאמר, בין היתר, כי
12 "החלקה [המתחם] הושכרה לשותפות 'האחים סבירסקי' עוד בתקופת המנדט.
13 חוזה השכירות הוארך לתקופה נוספת, שבמהלכה נכנס לתוקפו חוק הגנת הדייר.
14 ועקב כך הפכה השותפות להיות דיירת מוגנת מכח החוק".

15
16 28. נראה כי לנוכח סדרת המסמכים הנ"ל אין אפשרות אלא להגדיר את זיקתה הבסיסית של העוררת
17 כלפי נכס המתחם כדיירות מוגנת והעוררת למעשה איננה מנסה להתכחש לכך.

ח. ההלכה בעניין דיירות מוגנת לעניין החוק

18
19
20
21 29. בפסיקת בתי המשפט ובספרות המקצועית רווחת הדעה כי דיירות מוגנת איננה מהווה "זכות
22 מקרקעין" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק. גישה זו משתקפת בפסיקה עקבית, לרבות בפסקי דין
23 מהעת האחרונה. וראו ע"א 583/90 מנהל מס שבח נגד גורפינקל (פורסם ביום 12.10.1994); ו"ע
24 1409/09 דרור אריק נגד מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (פורסם ביום 10.7.2006); ו"ע 52272-03-11
25 מנחם וקס נגד מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (פורסם ביום 4.9.2014), וכן אסמכתאות נוספות המובאות
26 שם.

27
28 30. דומה כי התפיסה הנ"ל, לפיה דיירות מוגנת איננה מהווה זכות במקרקעין לעניין החוק, מושתתת על
29 שני נימוקים עיקריים:

30
31 (א) "זכות" הדיירות המוגנת איננה אלא חסינות בפני פינוי ובפני העלאת דמי
32 השכירות. דיירות מוגנת איננה יונקת את קיומה מהסכם רצוני הנכרת בין בעל
33 הנכס לבין השוכר אלא היא נכפית על בעל הנכס מכוח חיקוק אם וכאשר
34 מתמלאים התנאים הנדרשים בחוק הגנת הדייר. תקופת הדיירות המוגנת מתחילה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 עם סיומם של היחסים החוזיים המקוריים בין בעל הנכס לבין השוכר והיא איננה
2 מהווה המשך של יחסי השכירות החוזיים. העיגון היחיד למעמד הדייר המוגן
3 לאחר תום תקופת השכירות החוזית הוא הוראות חוק הגנת הדייר, ו"הגנתו" של
4 הדייר נובעת רק מכוח אותו חוק. בשל העדר היסוד ההסכמי, דיירות מוגנת איננה
5 יכולה להחשב כ"זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין.

6
7 (ב) דיירות מוגנת איננה בלתי מוגבלת בזמן והיא עלולה להתבטל עקב הפרה שבוצעה
8 על ידי הדייר המוגן. חוק הגנת הדייר מגדיר עילות פינני אשר בהתקיימן ניתן
9 להביא את הדיירות המוגנת לסיומה. יוער כי דברים אלה נכונים אף לגבי חכירה
10 ארוכת טווח מכוח חוזה – הפרה יסודית של תנאי החכירה עלולה להוות עילה
11 לפינוי הנכס המוחקר ולהפסקת החכירה - כך שמשקלו של נימוק זה מוטל בספק.

12
13 31. לטעמי, הגישה שאומצה על ידי בית המשפט העליון בעניין **גורפינקל** צריכה להנחות וועדה זו. גם שם
14 טענו מוכרי נכס למועד רכישה היסטורי. אותם מוכרים תפסו חזקה בנכס כדיירים מוגנים בשנת 1943
15 ואילו בשנת 1962 רכשו את הבעלות בנכס. טענת המוכרים נדחתה. בית המשפט העליון (מפי כבוד
16 השופט בך) הטעים כי "המיסים המוטלים בגין עיסקה במקרקעין, מוטלים רק מקום שנמכרה זכות
17 במקרקעין". הדגש בהגדרה האמורה מושם על זכות החזקה במקרקעין מכח הסכם. על כן, החזקה
18 כדייר מוגן, החזקה המתקבלת EX LEGE, איננה זכות במקרקעין לעניין זה. ממילא, כל עוד החזיקו
19 המוכרים בנכס כדיירים מוגנים, לא היה כל אירוע מס. "אמנם הדברים האלה בפס"ד **גורפינקל** נאמרו
20 "למעלה מן הצורך" מפני שבית המשפט העליון סבר כי כלל אין לשעות לטענה בדבר מועד רכישה
21 היסטורי כי טענה זו לא הועלתה בשלב ההשגה. אולם בניגוד לדעתו של חבר הוועדה רו"ח פרידמן, אני
22 סבור כי יש בעניין **גורפינקל** אמירה ברורה בנושא מעמדה של זכות דיירות מוגנת בהקשר הנדון.

23
24 לפיכך, לגבי דיירות מוגנת **כשלעצמה** אין כיום אפשרות להכיר בה כ"זכות במקרקעין" לעניין החוק.

25
26 32. בשולי הדברים, אציין כי מיסוי עסקאות הוניות בדיירות מוגנת, הנערכות על ידי הדייר המוגן, ייעשה
27 בהתאם לחלק ה' לפקודת מס הכנסה (ולא לפי חוק מיסוי מקרקעין) - כאשר הדיירות המוגנת נתפסת
28 בהקשר זה כ"נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה.

29
30 **ט. טענת העוררת לקיום זכות מיוחדת או "ייחודית"**

31
32 33. אין די בהפניה לפסיקה בנושא דיירות מוגנת כדי למצות את הדיון בטיעונה של העוררת. הרי לגישה,
33 הייתה בידיה **זכות יוצאת דופן** בתכונותיה, כך שבפועל היא נהגה במתחם "מנהג בעלים" ללא התנגדות
34 מצד גורם אחר כלשהו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו'ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

לדברי העוררת בסיכומיה (סעיף 53):

"בענייננו, בחינת התנהגות הצדדים מלמדת, ואולי אף בצורה הטובה ביותר, על מהותן של הזכויות שהוענקו לעוררת מכוח ההסכמים: לאורך השנים בהן החזיקה העוררת במקרקעין היא בנתה עליהם מבנים; השכירה את המבנים שבמקרקעין לשוכרים שונים, בין בשכירות מוגנת ובין בשכירות חופשית, וזאת בידיעת המינהל אך מבלי שנדרשה לקבל את הסכמת המינהל לכך מראש; חתמה על בקשות לקבלת היתרי בניה בתור בעלת המקרקעין; ובאופן כללי פעלה במקרקעין בהתאם לשיקול דעתה הבלעדי וזאת על אף שהוראות חוק הגנת דיירי קובעות כי בדיירות מוגנת רגילה נדרשת הסכמת בעלי המקרקעין לכך."

34. לאישוש טענתה כי זיקתה כלפי המתחם הייתה "ייחודית" הביאה העוררת את עדותם של מר ראובן זלוף ושל גבי עליזה שוסטר.

35. כאמור, מר זלוף רכש את חלקו בשותפות העוררת בשנת 1994. לפי דבריו של מר זלוף:

"... עשינו סיורים בשטח וראינו שההתנהגות שלהם בשטח הייתה בעלות מלאה. אולי לא הייתה רשומה בטאבו, אך התייחסה למקרקעין והתנהגה בשטח בפועל כמנהג בעלים מלא. [עמוד 10 לפרוטוקול הדיון, שורה 31 עד עמוד 11, שורה 2].

"זה לא עניין לנו מה הם [מינהל מקרקעי ישראל] רושמים, אם דייר מוגן או לא. לדייר מוגן יש נוהל איך הוא מתנהג בשטח: הוא לא יכול להשכיר, לא יכול לבנות, לא יכול להחליף שוכר בשוכר. זו התנהלות גם על פי החוק. אני יודע זאת גם מנסיון אישי שלי כי היו 36 דיירים מוגנים שפיניתי אותם במהלך השנים ואף דייר מוגן לא התנהג כפי שאנו נהגנו בשטח. כל דבר היה אישור לכך. פעלנו כך על סמך חוק דיירות מוגנות. אני מכיר דיירים מוגנים ואף אחד לא התנהג כמנהג בעלים בשטח. דייר מוגן לא יכול להחליף גגות, לא יכול לשפץ את הנכס בלי אישור מהבעלים. [עמוד 17, שורות 6 עד 13].

36. גבי שוסטר עבדה באגף השיווק בחברת אריאל וליוותה את עסקת מכירת הבעלות לידי העוררת מידי רשות הפיתוח. כך העידה גבי שוסטר:

"...היתה עסקה מאוד מרוכבת במובן זה שהיה להם חוזה הסטורי משנות הארבעים מאוד מיוחד, שונה מחוזה דיירים מוגנים רגילים, כי החוזה הזה נתן להם הרשאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 מיוחדות כמו לבנות על המקרקעין בלי לקבל את אישורנו כרשות הפיתוח. הם יכלו
2 להשכיר את זה בשכירות משנה בלי לבקש את אישורנו. השימוש שיכלו לעשות
3 במקרקעין הוא שימוש אחר לגמרי מדייר מוגן אחר שלא יכול לבנות או להשכיר ללא
4 קבלת אישורנו". [עמוד 3, שורות 17 עד 21].

5 ...

6
7 "ש: אמרת שהיה להם יותר מזכות של דיירות מוגנת. על סמך מה את אומרת זאת?
8 ת: ראשית יש את החוזה משנת 48 שמתיר להם לעשות דברים שהם לא רגילים. אין
9 דבר כזה שאתה יכלו לבנות על הקרקע מה שאתה רוצה ללא אישור הבעלים. אין דבר
10 כזה שאתה יכול להשכיר בשכירות משנה למי שאתה רוצה ללא אישור המינהל."
11 [עמוד 9, שורות 5 עד 8].

12
13 37. עולה מן המקובץ כי לגישת העוררת, ייחודיות הזכות שהייתה בידיה התבטאה בעיקר בשני אלה:

14
15 א. יכולתה להקים ולבנות מבנים במתחם כאוות נפשה ללא אישור מראש ובאין
16 מפריע.

17 ב. יכולתה להשכיר חלקים מן המתחם לשוכרי משנה כאוות נפשה וללא אישור
18 מראש ובאין מפריע.

19
20 לדעת העוררת "מידת חופש הפעולה ושיקול הדעת" שהיו בידיה מחייבים את המסקנה כי דינה כדין
21 בעלים או חוכר לדורות (ראו סעיפים 22, 39 ו-129 לסיכומי העוררת).

22
23 38. עם כל הכבוד, אין בתכונות אלו – החופש לבנות והחופש להשכיר בשכירות משנה – כדי לשוות למעמד
24 העוררת "ייחודיות" המקרבת אותה למעמד בעלים במתחם.

25
26 במה הדברים אמורים?

27
28 39. סעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 מגדיר את זכות השכירות באופן רחב וגמיש: "שכירות
29 מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות". חוק
30 המקרקעין אינו מפרט את תוכן של זכויות ההחזקה והשימוש שהן כאמור יסודות השכירות והמגבלה
31 היחידה הנובעת מלשון ההגדרה היא שלילת צמיתות זכות השכירות.

32
33 40. סעיף 1 לחוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971, הדן ב"מהות השכירות", הינו זהה בלשונו לסעיף 3
34 לחוק המקרקעין. סעיף 20(ב) לחוק השכירות והשאלה אמנם קובע כי "בשכירות של מקרקעין יוחזר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

- 1 המושכר כשהוא פנוי", אך אין כל איסור גורף על הקמת מבנים בידי השוכר במהלך תקופת השכירות,
2 בתנאי שלא יהיה בשימוש שנעשה "משום פגיעה במושכר או הכבדה על המשכיר" (סעיף 16 לחוק
3 השכירות והשאילה). יוער כי פרק ד' לחוק המקרקעין בעניין "בנייה ונטיעה במקרקעי הזולת" מתייחס
4 למצב בו "הקים אדם מבנה ... במקרקעין של חברו בלי שהיה זכאי לכך על פי דין או לפי הסכם עם
5 בעל המקרקעין..." (סעיף 21(א)) ואין הוא חל כאשר הבנייה נעשית ברשות.
6
- 7 41. אמנם בסעיף 22 לחוק השכירות והשאילה נאמר כי "השוכר אינו רשאי להעביר לאחר את הזכות
8 להחזיק ולהשתמש במושכר או להשכירו בשכירות משנה, אלא בהסכמת המשכיר." אולם סעיף 3
9 לחוק האמור קובע כי "פרטים של חוזה שכירות שלא נקבעו בהסכם בין הצדדים יהיו לפי הנוהג
10 שהצדדים להסכם ראו אותו כמקובל עליהם בעסקאות קודמות שביניהם, ובאין נוהג כזה - לפי הנוהג
11 שצדדים סבירים רואים אותו כחל בעסקאות מאותו סוג". יוצא כי זכותו של שוכר להשכיר את הנכס
12 בשכירות משנה חייבת להיות מעוגנת בהסכמה עם המשכיר (הבעלים), אך הסכמה זו עשויה להילמד
13 מהמקובל והנהוג בין אותם צדדים "בעסקאות קודמות ביניהם".
14
- 15 42. חוק הגנת הדייר, [נוסח משולב], תש"לב-1972, לאורכו ולרוחבו, מניח כי דייר מוגן עשוי להשכיר את
16 המושכר בשכירות משנה ולהקים על מקרקעין מחוברים נוספים.
17
18 על פי סעיף 17 לחוק הגנת הדייר:
19
20 "א) חוק זה חל הן על שכירות ראשית והן על שכירות משנה, והוא כשאין כוונה אחרת
21 משתמעת.
22 ב) במידה שחוק זה חל בין דייר לדייר משנה, אין נפקא מינה אם חל החוק גם בין בעל
23 הבית לאותו דייר ואם לאו."
24
- 25 43. אמנם סעיף 19(ב) לאותו חוק מגביל באופן מסוים את זכותו של הדייר המוגן להשכיר את הנכס
26 בשכירות משנה ("על אף האמור בסעיף קטן (א), לא יהיה הדייר רשאי להשכיר בשכירות משנה את
27 המושכר כולו, בין בבת אחת ובין חלקים חלקים, אלא בהסכמת בעל הבית"), אך משתמע מהוראה זו
28 כי נקודת המוצא של החוק היא חירותו של הדייר המוגן לכרות הסכם שכירות עם דייר משנה (מוגן או
29 לא מוגן). בהקשר זה ראו למשל גם סעיף 49 לחוק ("דמי שכירות בשכירות משנה") וכן סעיף 131(6)
30 לחוק (עילת פינוי בגין הפקת רווח בלתי הוגן מהשכרת משנה).
31
- 32 44. באשר להקמת מחוברים, אין איסור מפורש בחוק הגנת הדייר. סעיף 19(א) לחוק מורה באופן כללי כי
33 "דייר המחזיק במושכר לאחר שתמה תקופת השכירות, יחולו עליו תנאי השכירות כפי שהיו מוסכמים
34 בתום תקופת השכירות או כפי ששונו לאחרונה על פי הסכם או על פי חוק". דהיינו, אם הקמת מבנים
35 או מחוברים לא נאסרה בהסכם השכירות שהיה בתוקף לפני תחילת השכירות המוגנת, אזי היא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

- 1 ממשיכה להיות מותרת במהלך תקופת השכירות המוגנת. בנושא הזכות לדמי מפתח וחלוקתם, קובע
2 סעיף 82(א) לחוק הגנת הדייר כי "בחלוקת דמי המפתח ינוכה מהסכום הכללי של דמי המפתח הסכום
3 שהדייר היוצא או דייר קודם השקיעו במבנהו של המושכר לשם שינויים או שכלולים יסודיים, זולת
4 אם הוסכם אחרת בין בעל הבית ובין הדייר היוצא או הדייר הקודם", ללמדך כי אותם "שינויים
5 ושכלולים" הם לא רק מותרים אלא אף מזכים את מבצעם בחלוקה מוגדלת של דמי מפתח.
6
- 7 45. יש לשוב ולהזכיר כי במקרה דנן כבר בהסכם השכירות המקורי (משנת 1944) ובהסכם אם
8 האפוטרופוס (משנת 1948) הוקנו לעוררת במפורש **זכויות נרחבות מאד** להקים מבנים ולהשכיר
9 בשכירות משנה למרות שהסכמים אלה נכרתו לפרקי זמן קצרים ביותר (שנה אחת לפי ההסכם
10 הראשון וחמישה חודשים לפי ההסכם השני). לאור מגבלות זמן אלו לית מאן דפליג כי מעמדה של
11 העוררת אז על פי ההסכמים האמורים **כלל לא היה קרוב למעמד בעלות**.
12
- 13 46. מתבקשת אפוא המסקנה כי "חופש הפעולה" ממנו נהנתה השותפות לא נבע מזכות "ייחודית" או
14 יוצאת דופן, אלא מהסדרים מקובלים ומהעדר איסורים מפורשים בנושאים הנ"ל. ייתכן שחופש פעולה
15 זה אפשר לעוררת לנהוג – מבחינה סובייקטיבית לפחות – "מנהג בעלים" במתחם אך לא קיימת כל
16 סתירה משפטית בין קיומו של חופש זה, שניתן לעוררת כשוכרת או כדיירת מוגנת, לבין הסקת
17 המסקנה כי העוררת **לא** הייתה הבעלים של המתחם, וכי לא הייתה בידיה "זכות במקרקעין" כהגדרתו
18 בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.
19
- 20 47. לסיכום, לא נמצאה כל רבותא בעובדה כי במרוצת השנים הקימה העוררת מבנים על שטחו של
21 המתחם והשכירה חלקים ממנו בשכירות משנה ואין במעשים אלה כדי "לשדרג" את מעמדה במתחם
22 מדייר מוגן מושרש לכדי בעלים או מעין בעלים.
23
- 24 **י. ההפניה להלכת בלוד**
- 25
- 26 48. בסיכומיה, מזכירה העוררת את פסק דינו של בית המשפט העליון ברע"א 725/05 הועדה המקומית
27 לתכנון ובנייה השומרון נ' עוזי ושפרה בלוד (פורסם ביום 3.9.2014) שם נדונה השאלה האם אדם
28 שמחזיק כבר רשות בקרקע השייכת למנהל מקרקעי ישראל, עליה בנוי ביתו, חייב בהיטל השבחה
29 בעקבות אישור תוכנית בניין עיר חדשה המוסיפה זכויות בנייה אשר בכוונתו לממש. היטל השבחה
30 מוטל רק על בעלים של מקרקעין או "חוכר לדורות". והנה בית המשפט העליון קיבל את טענת הוועדה
31 המקומית וקבע כי גם משפחת בלוד, כברת רשות, חייבת בהיטל.
32
- 33 49. לטענת העוררת כאן, ההלכה שנקבעה בעניין בלוד מחייבת את המסקנה כי בענייננו יש להכיר בזכויות
34 המקוריות שלה כמייצגות מעין בעלות במתחם, לפחות במידה המספקת כדי להצדיק את החלתם של
35 שיעורי המס ההיסטוריים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

- 1
- 2 50. יש להודות כי הטיעון המבוסס על האמור בפס"ד **בלוך** שובה לב, וכי חוש הצדק עשוי להתקומם כנגד
- 3 עמדותיהן של הרשויות, אשר בעניין **בלוך** טענו (בהצלחה) כי די במעמד בר רשות על מנת להקים חבות
- 4 בהיטל השבחה ואילו בעניין הנוכחי טוען המשיב כי לא די בזכויותיה של עוררת, המחזיקה במתחם
- 5 לפחות משנות הארבעים ואולי אף משנות השלושים או העשרים למאה הקודמת, כדי לזכותה בשיעור
- 6 מס שבח היסטורי.
- 7
- 8 51. דא עקא, הנמשל איננו זהה למשל: בעניין **בלוך** מדובר ב**זכויות חוזיות** לכל דבר ועניין, על פיהן החזיקו
- 9 בני המשפחה בקרקע עליה בנו את בתיהם ונהנו מההשבחה הכלכלית שנבעה מפעולות התכנון, ואילו
- 10 במקרה דנן, לפי התפיסה שהובהרה בפסק דין **גורפינקל**, מעמדה של העוררת כדייר המוגן לא היה
- 11 מכח חוזה אלא מתוקף חוק הגנת הדייר המקנה מעין חסיון בפני פינוי.
- 12
- 13 52. בעניין **בלוך** תר בית המשפט העליון אחר "**המהות האמיתית**" של ההסדר החוזי שנעשה בין המינהל
- 14 מצד אחד לבין האגודה השיתופית (היישוב) ותושביה מצד שני. בית המשפט בחן את תכלית
- 15 ההתקשרות, התנאים החוזיים, ואומד דעתם של שני הצדדים. נמצא כי מסיבות הקשורות לאפשרויות
- 16 רישום עסקאות במקרקעין בעבר הרחוק נוצר אילוץ לכרות "חוזי משבצת" לתקופות קצרות מאוד,
- 17 למשל לשלוש שנים, "הגם שבבסיס הדברים הייתה כוונה להתקשרות לטווח ארוך" (ראו סעיפים 47
- 18 ו-48 לפס"ד **בלוך**).
- 19
- 20 53. על פי "אינדיקציות פנימיות וחיצוניות", הסיק בית המשפט העליון כי הכוונה האמיתית של שני
- 21 הצדדים לחוזה המשבצת הייתה לייצור התקשרות ארוכת טווח וזאת חרף "[ה]חזות החיצונית של
- 22 ההסכם אשר נחזה להעביר זכויות של ברי רשות גרידא" (סעיף 37 לפסק הדין). ויודגש: בית המשפט
- 23 העליון בעניין **בלוך** קבע כי כוונת **כל הצדדים** הייתה ליצור התקשרות חוזית השקולה מבחינה מהותית
- 24 (אם לא מבחינה צורנית) לחכירה לדורות. לעומת זאת, בעניינינו לא הוכח כי היה פער בין ה"חזות" או
- 25 הכינוי של העסקה (דיירות מוגנת) לבין מהותה האמיתית. ראשית, מתחילת תקופת הדיירות המוגנת
- 26 כלל לא דובר במערכת יחסים חוזית בין רשות הפיתוח לבין השותפות אלא במעמד המוקנה על פי חוק
- 27 לאחר תום השכירות החוזית. מעבר לכך, לא הובאה כל ראיה כי רשות הפיתוח התכוונה לכך שמעמדה
- 28 של השותפות יהיה שונה מדייר מוגן רגיל, וזאת עד למכירת מלוא זכויות הבעלות בשנת 2001. אין
- 29 אינדיקציה כי רשות הפיתוח התייחסה אל השותפות כחוכרת לדורות, אף אם **במבט לאחור** רואים כי
- 30 העוררת המשיכה להחזיק במתחם במהלך כל התקופה ברציפות. אין כאן איפוא סתירה בין "מהות"
- 31 לבין "צורה", כפי שנקבע ונומק בעניין **בלוך**.
- 32
- 33 54. על כן ולאור האבחנה הבסיסית הנ"ל, נראה כי בית המשפט העליון עצמו יצטרך להשיב על השאלה
- 34 האם בכל זאת יש בהלכת **בלוך** כדי לשנות את הגישה שאומצה בעניין דיירות מוגנת (**פס"ד גורפינקל**)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 ולעת עתה וועדה זו מחויבת לפעול לפי התפיסה כי דיירות מוגנת איננה, כשלעצמה, זכות במקרקעין
2 לעניין החוק.

יא. תביעת הפינוי בשנת 1987

3
4
5
6 55. די בכל האמור לעיל על מנת לדחות את הערר. יחד עם זאת, יש מקום לשימת דגש על אירוע אחד,
7 שהתרחשותו איננה שנויה במחלוקת, כהמחשה למרחק בין מעמדה של עוררת במתחם לבין מעמד
8 אמיתי של בעלות.

9
10 56. הכוונה היא לתביעת הפינוי אשר הוגשה נגד השותפות בשנת 1987. תביעה זו הוגשה על סמך העילה
11 המצויה בסעיף 131(6) לחוק הגנת הדייר, דהיינו הפקת רווח בלתי הוגן מהשכרת נכס בשכירויות
12 משנה. בית משפט השלום בתל אביב קבע כי רווחי השותפות משכירויות המשנה אכן היו "בלתי
13 הוגנים" ביחס לדמי השכירות שהיא שילמה אז לבעלי הנכס (ע/3). קביעה זו הקימה עילת פינוי,
14 וטענותיה השונות של השותפות נדחו על ידי בית המשפט. אולם בעקבות תיקון שהותר בכתב ההגנה
15 שהוגש על ידי השותפות, הוספה טענת הגנה חלופית של "סעד מן הצדק".

16
17 57. למרות שהדבר לא צוין במפורש בפסק הדין, הכוונה הייתה ככל הנראה לעתירה לפי סעיף 132(א) לחוק
18 הגנת הדייר לפיו "על אף קיומה של עילת פינוי רשאי בית המשפט לסרב לתת פסק דין של פינוי אם
19 שוכנע שבנסיבות הענין לא יהיה זה צודק לתת."

20
21 58. בית המשפט קיבל טענה חלופית זו משתי סיבות: (א) העיכוב הרב שחל בהגשת תביעת הפינוי על ידי
22 בעלי המתחם והעדר התראות קודמות בעניין הפקת רווח בלתי הוגן, ו-(ב) בשל סירובם של בעלי
23 המתחם להיענות להצעת פשרה מסוימת אשר הועלתה על ידי בית המשפט במהלך הדיון. בסופו של
24 דבר פסק בית המשפט כי השותפות חייבת לפנות את המתחם בשל קיום עילת הפינוי כאמור אך נפסק
25 כי "החיוב הנ"ל לא יהא בר ביצוע" אם השותפות תשלם לבעלי המתחם סך חד-פעמי של 10,000 ש"ח.

26
27 59. הנה כי כן, במועד מתן פסק הדין הנ"ל (1989) עמדה השותפות בסכנת פינוי ממשית ורק בזכות קבלת
28 עתירתה לסעד מן הצדק (כתוצאה מתיקון כתב הגנתה) היא ניצלה מרוע הגזרה וסנקציית הפינוי
29 הומרה בתשלום כספי מהותי (הסכום של 10,000 ש"ח היה אז שווה ערך לחמישה חודשי פדיון
30 משכירויות המשנה לפי ממצאי פסק הדין). לא הובאה כל ראייה לכך שהאיום האמור לא היה אמיתי
31 או ממשי. מצב זה, בו עמדה השותפות כפסע מסילוק מן המתחם בשל הפרת חוק הגנת הדייר, איננו
32 עולה בקנה אחד עם טענתה ל"מעין בעלות" במתחם לצורך ההליך הנוכחי, גם אם היא נהגה בנכס,
33 מבחינתה הסובייקטיבית, "מנהג בעלים".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 60. יש בפרשה זו כדי להראות כי, בסופו של דבר, זיקתה של העוררת למתחם הייתה אז (לפני 2002)
2 כזיקתו של כל דייר מוגן, לא פחות אך לא יותר. אם שיעור מס היסטורי מוענק רק למי שאוחז ב"זכות
3 במקרקעין" במשך עשרות שנים, ואם קיומה של "זכות במקרקעין" מותנה על פי הגדרתה בקיומה של
4 זיקה **הקרובה לבעלות** (הן בממד הזמן והן בממד המהות), אזי פרשת תביעת הפינוי מדגימה את
5 מגבלות מעמד העוררת בשני הממדים כאחד.

6

7 **יב. מצגי העוררת וההשתק השיפוטי**

8

9 61. אין לכחד כי יש בנסיבות המקרה כדי להביא להתלבטות מסוימת – הרי העוררת החזיקה במתחם
10 במהלך עשורים רבים ופעלה בו, לרוב, בחופשיות רבה. אף ייתכן כי מבחינה סובייקטיבית, העוררת
11 החשיבה את המתחם כנכס השייך לה באופן מוחלט, לפחות באופן מעשי אם לא באופן משפטי –
12 פורמלי.

13

14 62. אולם התלבטות זו מוסרת לא רק בשל הניתוח המשפטי כפי שפורט לעיל, אלא במידה בלתי מבוטלת
15 גם לנוכח התנהגות העוררת עצמה, כפי שיפורט בהמשך.

16

17 63. כאמור, הרכב הבעלות בשותפות עצמה השתנה פעמים מספר במהלך השנים. והנה ביום 11.2.2002
18 שותפה בשם ליבא נדל"ן והשקעות בע"מ מכרה למר מאיר חסון שלישי מן הזכויות בשותפות. מכירה זו
19 של זכויות בשותפות קדמה ביום אחד בלבד ליום חתימת הסכם רכישת הבעלות שנכרת בין השותפות
20 לבין רשות הפיתוח (עסקה אשר הבשילה במשך מספר שנים לפי החומר לפנינו – ראו דברי העדה
21 שוסטר לפיהם העסקה "ארכה משהו כמו 3 שנים" (עמוד 3, שורה 7)). ליבא חויבה במס שבח מקרקעין
22 בקשר לעסקת מכירת הזכויות בשותפות ואילו חסון חויב במס רכישה. חיובים אלה התבססו על גישת
23 המשלב לפיה השותפות הייתה "איגוד מקרקעין" באותו מועד. בחודש יוני 2007 חסון הגיש השגה על
24 החיוב במס רכישה ובחודש יולי 2007 ליבא הגישה השגה על החיוב במס שבח (מ/ו-13/מ).

25

26 שתי ההשגות הנ"ל הוגשו על ידי עורכי הדין שהינם באי כוח העוררת בערר הנוכחי. ממוצג ע/5 אנו
27 למדים כי אותם עורכי דין גם ייצגו את **השותפות** באותה תקופה וזאת לפחות מחודש יולי 2006, אם
28 לא לפני כן.

29

30 בהשגות הנ"ל נכתב כי עד לרכישת מלוא הבעלות במתחם מרשות הפיתוח "**היו לשותפות זכויות של**
31 **דיירות מוגנת בלבד**" (סעיף 2 לשתי ההשגות - ההדגשה אינה במקור). בסעיף 4 לשתי ההשגות נטען כי
32 השותפות אינה מהווה "איגוד מקרקעין", והנימוק לכך היה כי "איגוד אשר לזכותו רק זכות דיירות
33 מוגנת אינו "איגוד מקרקעין". בהכרח משתמעת מטעון זה הסברה כי זכות הדיירות המוגנת שהייתה
34 בידי השותפות **לא הייתה** "זכות במקרקעין" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק. כאמור, הטיעון הועלה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

בשנת 2007 על ידי מי שייצגו את השותפות עצמה כבר בשנת 2006 ואין זה סביר כי כך נטען בניגוד לדעתה של השותפות, למרות שהשותפות לא הייתה צד ישיר לעסקת מכירת הזכויות בין ליבא לבין חסון.

64. אמנם נלמד ממוצג ע/16 כי ההשגות הנ"ל נדחו על ידי המשיב אולם דחיית ההשגות לא הייתה מן הטעם כי הדיירות המוגנת כן נחשבת ל"זכות במקרקעין" אלא מפני שלפי עמדתו של המשיב הבעלות במתחם נרכשה מרשות הפיתוח כבר ביום 30.12.2001 שהוא יום אישור מכירת הבעלות (בנבדל מיום חתימת ההסכם בתאריך 12.2.2002). לפי עמדה זו, בעת העברת הזכויות בשותפות מליבא לחסון ביום 11.2.2002 הבעלות המלאה במתחם כבר הייתה בידי השותפות ולכן דינה כדין איגוד מקרקעין באותו מועד. אדרבה, משתמע מתשובת המשיב בהשגות כי אילולא אישור עסקת הרכישה ביום 30.12.2001, המשיב היה מקבל את הטיעון כי לא די בהחזקת זכות דיירות מוגנת גרידא כדי להפוך את השותפות לאיגוד מקרקעין.

נראה כי הטיעון שהועלה בהשגות בקשר לנפקות הדיירות המוגנת עומד בסתירה מוחלטת לטיעון הנטען בערר הנוכחי (ולמותר לציין כי בהשגות אין זכר ל"מנהג הבעלים" שנהגה השותפות במתחם). אמנם אין צורך להכריע בדבר כאן לאור מסקנתנו לגופו של עניין, אך ייתכן כי מצב כגון זה של טיעונים מתנגשים והפוכים נתפס בדוקטרינת ההשתק השיפוטי וקיימת מניעות בהליך זה להעלות טענה לפיה הדיירות המוגנת כן עלתה לכדי זכות במקרקעין, וכי כתוצאה מכך זכאית השותפות לשיעור מס היסטורי.

עקרון ההשתק השיפוטי מבוסס על כך שאין אדם יכול לטעון דבר והיפוכו, אף אם מדובר בטענות בשני הליכים נפרדים. מבחינה מוסרית, מטרת ההשתק השיפוטי היא "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט". מבחינה מעשית, תכליתו של הכלל היא למנוע קבלת החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים (ראו דברי השופט גרוניס (כתוארו אז) ברע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נגד שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פורסם ביום 8.3.2005 והאסמכתאות שם).

65. כאמור, ניתן להשאיר היבט זה בצריך עיון אך יש בו למצער חיזוק למסקנה העיקרית לפיה לא הוכחה כי הייתה בידי השותפות כל "זכות ייחודית" המקרבת אותה לעבר עמדת בעלות במתחם, ולא די בחופש להקים מבנים או להשכיר בשכירות משנה כדי לשנות מסקנה זו.

יג. טענת העוררת המתבססת על אופן תמחור מכירת הבעלות במתחם בשנת 2001

66. אינני מוצא תימוכין לעמדת העוררת באופן חישוב התמורה שהיא נדרשה לשלם בעת רכישת זכויות הבעלות מאת רשות הפיתוח בשנת 2002. התמורה החוזית נקבעה בסך 4,050,730 ש"ח (וזאת לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

מתן הנחה מסוימת כמפורט במוצג ע/4 וללא מרכיב המע"מ). נקודת המוצא של חישוב התמורה הייתה סכום של 4,979,639 ש"ח "עבור החלק שאינו נכלל בשכירות המוגנת". על פי הערכת השווי אשר הוכנה עבור חברת נכסי אריאל בשנת 2001 על ידי אגף שומת המקרקעין במשרד המשפטים (ע/15) השווי של חלקה של רשות הפיתוח במתחם (כולל מע"מ) – במצב של נכס פנוי וריק ובהתחשב באפשרויות הניצול והבנייה - היה 15,509,640 ש"ח (וכ-13.25 מיליון ש"ח ללא מע"מ). כמו כן, נכתב בהערכת השווי הנ"ל כי "בהתחשב במבנים הקיימים בשטח המתחם בבעלות ר"פ [רשות הפיתוח], גודלם וניצולם ובזמן המשוער לפינויים, הננו אומדים את העלות הצפויה של פינוי הנכסים... להיות בגבולות סך של 9,000,000 ₪...". לא הוסבר שם כיצד חושב הסכום האמור.

67. הנה כי כן, העוררת נדרשה לשלם בשנת 2002 פחות משליש מהשווי הכולל של המתחם עבור "השלמת" זכויותיה לבעלות מלאה.

68. לטענת העוררת עובדה זו מראה כי הייתה בידיה **מלכתחילה** זכות ייחודית שמשקלה כ-70% ממכלול הזכויות במתחם וכי עבור זכות קיימת זו לא נדרשה העוררת לשלם בשנת 2002. וכך גורסת העוררת בסיכומיה (בסעיף 70):

"בהתאם, תטען העוררת כי במסגרת הסכם הרכישה רכשה היא אך את יתרת הזכויות במקרקעין וזה אינו ממזג לתוכו את רכישת זכויותיה ההיסטוריות. לזכויותיה ההיסטוריות יש יום ושווי רכישה משל עצמן. רוצה לומר, זכויותיה של העוררת במקרקעין, אשר נמכרו בשנת 2008, נרכשו על ידה בשני מועדים – במועד החתימה על ההסכם ההיסטורי שנתן לה הרשאה נרחבת להשתמש במקרקעין אשר במהותה הינה כשל חכירה או בעלים והתחדש מטבעו במשך כ- 60 שנה; ובמועד החתימה על הסכם הרכישה עם המינהל במסגרתו רכשה את יתרת הזכויות במקרקעין."

69. אינני סבור כי אופן תמחור זכות הבעלות הנמכרת יכול לתמוך **מבחינה משפטית** בטענה כי קודם לכן הייתה בידי העוררת "זכות במקרקעין" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק. ייתכן והתמורה שנדרשה "עבור החלק שאינו נכלל בשכירות המוגנת" הייתה על הצד הנמוך, כטענת העוררת, ויצוין בהקשר זה כי המשא ומתן בין הצדדים ארך זמן רב (שנים אחדות) לפני שהסכם הרכישה השתכלל ובמהלך תקופה זו השותפות התנגדה, כך נראה, לאישור תוכנית בניין עיר חדשה שהייתה אמורה לחול באזור (מ/1). בהקשר זה יצוין כי על פי האמור במוצגים מ/12 ומ/13, יום אחד לפני חתימת הסכם הרכישה עם רשות הפיתוח נמכר שלישי מהזכויות בשותפות תמורת סכום של 2,372,000 ₪ בלבד. אולם אף אם זכות הבעלות נמכרה "במחיר מוזל" (ובכל זאת, שולמו למעלה מארבעה מיליון ש"ח עבורה) אין בכך כדי להוכיח כי הזכות הקיימת בידי הדייר המוגן היוותה "מעין בעלות" ו"זכות במקרקעין" לעניין החוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

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
32
33
34

יד. הגישה הכלכלית וחוות הדעת החולקת של חבר הוועדה רו"ח פרידמן

70. חבר הוועדה רו"ח פרידמן חולק על המסקנה אליה הגעתי ולדעתי "התוצאה לפיה רואים את העוררת כמי שרכשה את מלוא זכויותיו במקרקעין בשנת 2001, 2002 ... חוטאת למציאות וגורמת לעיוות כלכלי".

71. דומני כי היום אין מקום לספק כי יש לפרש וליישם חוקים פיסקאליים מתוך ראייה כלכלית השואפת להטלת מס בהתאם למציאות העסקית ולא דווקא על פי קטגוריות משפטיות נוקשות. בעניין זה אין כל מחלוקת בינינו, ובחוות דעתי של רו"ח פרידמן מועלות טענות כבדות משקל.

72. אולם לדעתי גם מן ההיבט הכלכלי אין מקום לקבלת הערר בנסיבות המקרה. אנמק:

א. **העוררת כלל לא שילמה עבור זכות הדיירות המוגנת**, ובכך נבדל המקרה הנוכחי מזה שנדון בעניין פרוכטר, שהזכיר רו"ח פרידמן. גם אם העוררת, מבחינתה הסובייקטיבית, נהגה במתחם "מנהג בעלים", לפחות בהיבט חשוב אחד מצבה לא היה כמצבו של בעל נכס - היא לא שילמה כדי לרוכשו.

ב. במשך תקופה ארוכה נהנתה העוררת מכך שהיא חוייבה בדמי שכירות נמוכים ומוגבלים כדיירת מוגנת. מנגד, העוררת הפיקה דמי שכירות ריאליים מהשכרת חלקים מן המתחם בשכירות חופשית, עד כדי כך שהוגשה נגדה תביעת פינוי בעילה של הפקת רווח בלתי הוגן.

ג. בעת מכירת הבעלות המלאה במתחם לידי העוררת היא נדרשה לשלם מחיר לא גבוה (ראו סעיף 66 לעיל). לגישת רו"ח פרידמן, יש בעובדה זו כדי להוכיח את היקף הזכויות הקיימות שהיו כבר בידי העוררת, כי אחרת היא הייתה נדרשת לשלם יותר עבור השלמת הבעלות. הסתכלותי שונה: ראשית, הערכת השווי, עליה התבססה רשות הפיתוח בקביעת מחיר המכירה, לא קבעה כי עלות פינוי המתחם המשוער (9,000,000 ש"ח) נובעת מ"איכות" או היקף הזכויות שכבר היו בידי העוררת. כל מה שנאמר הוא שאומדן עלות הפינוי מתחשב "במבנים הקיימים... גודלם וניצולם ובזמן המשוער לפינויים" (וראו את האמור בסעיף 69 לעיל באשר למחיר עסקת מכירת זכויות בשותפות אשר קדמה לעסקת רכישת הבעלות במתחם ביום אחד).

שנית, מחיר רכישת הבעלות נקבע לאחר משא ומתן מורכב וממושך מאד וניתן להסיק מכך שרשות הפיתוח התכוונה לגבות מחיר גבוה יותר מן העוררת אך הסכימה להתפשר. שלישית, העובדה שהעוררת הצליחה לרכוש משאב ציבורי (קרקע של רשות הפיתוח) במחיר נמוך יחסית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

- 1 איננה צריכה לשמש הצדקה להטלת מס מופחת כאשר אותו נכס נמכר שש שנים לאחר מכן
2 ברווח גבוה מאד. לדידי יש בטענת העוררת מעין bootstrapping וניסיון להפיק הטבה כפולה
3 מהקופה הציבורית.
4
- 5 ד. לפי עמדתו של רו"ח פרידמן, "אין להתעלם מהעובדה ששווי ניכר מתמורת המכירה בשנת 2008
6 בסכום של כ-52 מיליון שקל נבע כתוצאה מאותה דיירות מוגנת שהייתה בידי העוררת...".
7 בהמשך, מקבל רו"ח פרידמן את הטענה לפיה "זכות הדיירות המוגנת היוותה כ-70% מסך
8 הזכויות שנרכשו בהסכם הרכישה".
9
- 10 בעניין זה אעיר כי לא קיים כל בסיס בראיות כדי להניח כי היה ביכולתה של העוררת לדרוש
11 בשנת 2008 סכום של כ-36 מיליון ש"ח עבור הדיירות המוגנת (70% x 52 מיליון) וייתכן
12 שהאפשרות לקבל 52 מיליון ש"ח עבור המתחם נוצרה דווקא בגלל "שדרוג" מעמדה של העוררת
13 מדיירת מוגנת לבעלים.
14
- 15 73. אכן, אם העוררת הייתה בוחרת למכור את זכותה כדיירת מוגנת לצד שלישי (ולא לרכוש את הבעלות
16 מידי רשות הפיתוח), מכירה זו הייתה נדונה למיסוי לפי פקודת מס הכנסה וייתכן והיו חלות הוראות
17 סעיף 91(ו) לפקודה בעניין שיעור מס היסטורי (אם כי לא הוכח מתי העוררת הפכה להיות דיירת מוגנת
18 ואיננו יודעים איזה מחיר העוררת יכלה לדרוש עבור הדיירות המוגנת). אולם מתווה זה לא נבחר
19 והעוררת כאמור העדיפה לרכוש בעצמה את הבעלות בנכס, על כל המשתמע מכך. הבעלות במתחם היא
20 נכס אחר וחדש ואין היא "המשכה" של הדיירות המוגנת, אף לא לצורך הניתוח הפיסקאלי. רכישת
21 הבעלות איננה כרוכה ב"ויתור" על הדיירות המוגנת וזכות הדיירות המוגנת לא "נהפכה" לזכות
22 בעלות.
23
- 24 74. **ודוק:** פועל יוצא מגישתו של רו"ח פרידמן הוא כי אם יחיד רכש מעמד כדייר מוגן בנכס אחרי שנת
25 1960 והחליט לאחר יום 7.11.2001 ("יום התחילה") לרכוש את הבעלות המלאה בנכס, אזי במכירת
26 הנכס לאחר מכן שיעור מס השבח החל לא יוגבל ל-25% אלא יחול **חישוב ליניארי** וחלק מן השבח
27 יחוייב ב**שיעור המס השולי** בהתאם לפקודת מס הכנסה (לפחות לגבי מרכיב התמורה "הנובע"
28 מהדיירות המוגנת שהתקיימה במקום). הרי יום הרכישה (בחלקו לפחות) יהיה לפני "יום התחילה"
29 וזאת בשל "מיזוג" הדיירות המוגנת אל תוך הבעלות לפי גישת רו"ח פרידמן, אולם מנגד לא יחול
30 שיעור מס היסטורי כי הדיירות המוגנת התחילה לאחר 1960. אינני סבור כי תוצאה זו עולה בקנה אחד
31 עם לשון החוק או עם כוונת המחוקק.
32
- 33 75. על כן, אינני סבור כי קיים כאן היבט כלכלי שמחייב סטייה מן המסקנה המשפטית הכללית אליה
34 הגענו.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 11-07-18806 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

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
32
33

טו. התייחסות למוצגים מסוימים בהם כונתה העוררת בעלת המתחם

76. העוררת הציגה מסמכים שונים בהם היא מכונה בעל הנכס. אינני סבור כי יש במוצגים אלה (ע/12, ע/13 ו-ע/14) כדי להעלות או להוריד לענייננו: העובדה כי השותפות כונתה "בעל הנכס" או "בעל המגרש" בהיתר בנייה או בכתב אישום בגין הקמת מבנים ללא רישיון, אין בה כדי להקנות לה מעמד משפטי (כבעלת זכות במקרקעין) לעניין סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין אם מעמד זה איננו מתקיים ממילא.

טז. התייחסות לפס"ד המבר

77. על פי החלטת הוועדה מיום 11.3.2015 שני הצדדים הגישו התייחסות קצרה לאמור בע"א 455/13 המבר נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, אשר ניתן ביום 3.3.2015, לאחר הגשת הסיכומים בערר זה.

78. לדידי, יש באמור בעניין המבר כדי לחזק במידת מה את המסקנה אליה הגעתי. שם נדון מקרה בו ההחזקה במקרקעין החלה בשנת 1949, ובדומה לכאן, הוגשה תביעת פינוי על ידי המינהל בשנת 1991. בית המשפט אליו הוגשה התביעה קבע כי למחזיקים ניתנה "רשות לשבת במקרקעין לצמיתות" ותביעת הפינוי לא התקבלה. בעקבות זאת, ובעקבות פשרה שהושגה עם המינהל לאחר מכן, נמכרה זכות חכירה למחזיקים בשנת 2000. בהמשך המקרקעין נמכרו והמוכרים ביקשו להכיר בשנת 1949 כמועד הרכישה.

79. נפסק כי העובדה שהמחזיקים נדרשו בשנת 2000 לשלם למינהל סכום של מיליון דולר (ועוד ליטול על עצמם עלויות פיתוח הקרקע האמורה) תמורת הקניית זכות החכירה, איננה מתיישבת עם טענת המחזיקים "לפיה הייתה בידם מלכתחילה זכות בעלות או זכות חכירה במקרקעין".

80. אמנם פסק דין המבר איננו עוסק בזכות דיירות מוגנת או בזכות דיירות מוגנת "ייחודית", אך ניתן להקיש ממנו בבחינת קל וחומר: אם שם "רשות לשבת במקרקעין לצמיתות" משנת 1949 לא הוכרה כעגון מספיק להצדקת מתן שיעור מס היסטורי בהעדר "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (זכות אשר הוענקה בשנת 2000 בלבד), אזי במקרה בפנינו הדיירות המוגנת, שוודאי לא הייתה "צמיתה", איננה יכולה להוות בסיס להחלת שיעור מס מופחת כמבוקש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

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
32
33

יז. טענות העוררת לגבי הגשת מסמכים מסוימים על ידי המשיב

81. ב"כ העוררת התנגדו במהלך הדיון להגשת מסמכים מסוימים אשר לטענתם לא הוצגו קודם לכן בפניהם ואף לא היו (חלקם לפחות) בפני המשיב עצמו בעת קבלת ההחלטה בהשגה. נדמה כי חצי העוררת בעניין זה מופנים בעיקר כנגד מסמכים שמקורם במינהל מקרקעי ישראל (כגון מ/1 ו-מ/2) ומסמכים היסטוריים הקשורים להליכים שונים שהתנהלו בקשר למתחם כנכס בדיירות מוגנת (כגון מ/7, מ/8 ו-מ/9).

82. אכן ככלל אין מקום ל"שליפה" של מסמכים במהלך הדיון בפני הוועדה אם מסמכים אלה לא הוצגו בפני הצד שכנגד קודם לכן. כמו כן, הכלל הוא כי המנהל אמור למצות את בדיקותיו לפני הפעלת שיקול דעתו "לפי מיטב השפיטה" במסגרת הליכי השומה ולא בשלב ניהול הדיון בערר בפני ועדת הערר. אולם במקרה הנוכחי לא שוכנענו כי יש בהצגת המסמכים ובהגשתם במסגרת הערר משום ניצול לרעה של ההליך מצדו של המשיב, ועדיפה בעינינו, בנסיבות העניין, החתירה לחקר האמת (וראו לעניין זה ההחלטה שניתנה אך לאחרונה בע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג (פורסם ביום 2.4.2015).

83. חלק מהמסמכים האמורים היו ממילא בידיעת העוררת או נערכו מטעמה (והיא נמנעה מלהציג אותם בפני המשיב בשלב השומה), ולגבי כולם אין מחלוקת באשר לאותנטיות. יתרה מזאת, משהסתבר כי אין למעשה מחלוקת בין הצדדים בקשר למעמדה של העוררת כדיירת מוגנת במתחם (בכפוף לטענת העוררת כי זכותה כדיירת מוגנת הייתה ייחודית ומיוחדת, כמפורט לעיל), הרי חשיבותם של חלק מן המסמכים השנויים במחלוקת ממילא פחתה.

84. אמנם מן הראוי היה שהמשיב ימסור לידי ב"כ העוררת מבעוד מועד העתק של כל מסמך שבכוונתו להציג או להגיש במהלך הדיון בערר, וזאת כדי למנוע כל הפתעה אפילו לגבי מסמכים שהעוררת ממילא מכירה, אך גם אם הדבר לא קיים כראוי אין בכך לדעתנו כדי לפסול את המסמכים לחלוטין כראייה. כפי שצוין, למסמכים אלה, כך מסתבר, אין חשיבות מכרעת ויש בהם רק כדי להשלים את התמונה. באשר למוצגים מ/12 ו-מ/13 (ההשגות אשר הוגשו בקשר לעסקת מכירת הזכויות בשותפות שנערכה בשנת 2002), אמנם האמור לעיל בנושא השתק שיפוטי מבוסס על תוכן מסמכים אלה אך לא יכולה להיות טענה בפי ב"כ העוררת בקשר למסמכים אלה, שהם עצמם ניסחו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

יח. סיכום

85. מכל הטעמים המפורטים לעיל אני מציע לחברי הוועדה לדחות את הערר ולהשית על העוררת הוצאות משפט בסכום של 25,000 ש"ח אשר יישא ריבית והצמדה מהיום.

כב' השופט הרי קירש יו"ר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן, חבר

א. קראתי בעיון רב את חוות דעתו המלומדת של כב' יו"ר הוועדה השופט הרי קירש. אני מסכים עם חוות הדעת, לפיה "הזכות הייחודית" שהייתה בידי העוררת עובר לרכישת הבעלות בתחילת שנת 2002 ואשר לטענת העוררת זכות זו הקנתה לה מעין בעלות במקרקעין, הלכה למעשה, אינה עולה לכדי "זכות במקרקעין", שכן זכות זו גם אם היא "זכות דיירות מוגנת ייחודית" הינה בגדר "דיירות מוגנת" המהווה זכות הוגנת הכפופה לחלק ה' לפקודת מס הכנסה.

ב. יחד עם זאת, לדעתי, אין להתעלם מהעובדה ששווי ניכר מתמורת המכירה בשנת 2008 בסכום של כ-52 מיליון שקל נבע כתוצאה מאותה זכות דיירות מוגנת שהייתה בידי העוררת כבר בתחילת שנות ה-40 למדינת ישראל ויש לייחס לאותה זכות "יום הרכישה", ואנמק:

(1) בצדק טוענת העוררת כי התעלמות מהזכויות שהיו לה עובר להסכם עם מינהל מקרקעי ישראל בתחילת שנת 2002 נוגדת את השכל הישר ונעדרת כל היגיון כלכלי. התוצאה לפיה רואים את העוררת כמי שרכשה את מלוא זכויותיה במקרקעין בשנת 2001 / 2002, תוך התעלמות שבשנה זו רכשה העוררת את יתרת הבעלות ואיון הזכויות המיוחדות שהיו לעוררת עובר להסכם עם מינהל מקרקעי ישראל (להלן – "המינהל") בתחילת שנת 2002, חוטאת למציאות וגורמת לעיוות כלכלי.

יודגש, לפי ההסכם עם המינהל בתחילת שנת 2002 רכשה העוררת את הבעלות על המקרקעין בסכום מופחת של כ-4 מיליון ש"ח, כאשר שוויין של המקרקעין באותה עת היה כ-15.5 מיליון ש"ח, נבע מהעובדה כי היה לעוררת זכות ייחודית במקרקעין (זכות דיירות מוגנת).

עמדת המשיב, לפיה יש לאיין לחלוטין בחישוב השבח את זכות הדיירות המוגנת עובר להסכם משנת 2002, רק מכיוון שהמדובר בזכות הוגנת שאינה עולה לכדי זכות במקרקעין, כאשר אם היה מדובר בזכות במקרקעין לא היה המשיב מתעלם מזכות זו, אינה מתיישבת עם השכל הישר וההיגיון הכלכלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 11-07-18806 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 גם בו"ע 52272-02-11 פנחס ומנחם וקס נגד מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (פורסם ביום 4.9.14)
2 קובע חבר הוועדה המלומד עו"ד דן מרגלית כי:

3
4 "מן הבחינה הכלכלית (ולא המשפטית מיסויית) הטענה של ב"כ העוררים
5 אינה משוללת יסוד, יש הגיון רב בכך שכדי לחשב רווח כלכלי אמיתי יש
6 להביא בחשבון כל עלות כלכלית רלוונטית...".

7
8 אלא שהוא היה סבור, כמו שאר חברי הוועדה בפס"ד וקס, כי לא ניתן ל"הכשיר" זאת מהפון
9 המשפטי.

10
11 (2) כיצד יש לראות מבחינת דיני המס את עסקת רכישת המקרקעין מהמינהל בתחילת שנת 2002?

12
13 ניתן לראות עסקה זו בשני אופנים:

14
15 **האחד:** "מכירת" זכות הדיירות המוגנת (או הזכות הייחודית) תמורת הסך של 11.5 מיליון ש"ח
16 (ויתור על זכות דינה כמכירת הזכות) ורכישת 100% מהבעלות על המקרקעין תמורת
17 היתור על זכות הדיירות המוגנת ובתוספת 4 מיליון ש"ח (סה"כ 15.5 מיליון ש"ח).
18 בגין מכירת זכות הדיירות המוגנת היה משולם מס רווח הון לפי חלק ה' לפקודת מס
19 הכנסה (להלן: "הפקודה"), כאשר הייתה ניתנת הגנה אינפלציונית גם בגין דמי מפתח
20 שלא שולם בעדם, לפי נוסחה מיוחדת שנקבעה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה עובר לתיקון
21 132 לפקודה. בגין רכישת 100% מהבעלות היה משולם מס רכישה לפי שווי של 15.5
22 מיליון ש"ח (11.5 מיליון ש"ח ויתור על זכות הדיירות המוגנת + 4 מיליון ש"ח תוספת התמורה).
23 היינו, עסקת חליפין מלאה.

24
25 **השני:** רכישת יתרת זכות הבעלות כנכס עצמאי בכפוף לדיירות המוגנת:
26 כמו שניתן למכור מקרקעין עם דייר מוגן לצד ג' ולקבל בגין מכירה זו תמורה מופחתת,
27 בהתחשב בכך שעל הנכס שוכן דייר מוגן, אין כל מניעה למכור את יתרת זכות הבעלות גם
28 לדייר המוגן עצמו. אמנם, כאשר הרוכש את יתרת זכויות הבעלות הוא גם הדייר המוגן,
29 הרי שזכות הדיירות המוגנת מתמזגת עם זכות יתרת הבעלות ומתבטלת והופכת אף היא
30 לזכות הבעלות, שכן אין אדם יכול להשכיר לעצמו (מבחינת "גיטה וידה באין כאחד",
31 תלמוד בבלי, גיטין עזי-עב').

32 ואולם אותו מיזוג מתבצע רק לאחר רכישת יתרת הבעלות. וראה בענין זה ו"ע 1167/00
33 זקס רחל ואח' נ' מנהל מס שבח רחובות, פורסם ביום 23.9.2004).
34 (בדומה לעסקת קומבינציה בדרך של "מכר חלקי" – וראה ע"א 3815/99 עמרם טובי נ'
35 מנהל מס שבח, פורסם ביום 4.8.2003).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 שלטונות המס בעסקת הרכישה משנת 2002 יישמו את האופן השני ולפיכך לא שולם מס
2 רווח הון ב"ויתור" על הזכות הדיירות המוגנת, ולא שולם מס רכישה על מלוא הבעלות של
3 המקרקעין (בשווי של ב- 15.5 מיליון ש"ח) אלא רק על רכישת יתרת הבעלות בשווי של כ-
4 מיליון ₪.

5 המשמעות המיסויית של האמור לעיל הוא שהמשיב לא חייב בתשלום מס רכישה את
6 "הפיכת" זכות הדיירות המוגנת לזכות בעלות משום שסבר, כך נראה, שאותו אירוע של
7 מיזוג זכות הדיירות המוגנת בזכות הבעלות והפיכתה של זו לזכות בעלות אינה בגדר אירוע
8 מס, מבחינת "סופו מעיד על תחילתו". דהיינו, ניתן להשליך מהעתידי אל העבר ולראות
9 את אותה זכות הדיירות המוגנת שהקנתה לדייר המוגן את זכות הבעלות למפרע מיום
10 שצמחה בידו זכות הדיירות המוגנת. הווה אומר, זכות הבעלות נרכשה למעשה לפני עידן
11 ועידנים בעת "רכישת" זכות הדיירות המוגנת ולפיכך לא הוטל מס רכישה בעת מיזוג זכות
12 זו עם זכות הבעלות בשנת 2002.

13
14 דעה זו הבעתי גם בו"ע 1328/04 פרוכטר שמעון ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם ביום
15 19.4.2007) ונדמה לי כי דעה זו משקפת את הפן הכלכלי ויש לה את העיגון המשפטי.

16
17 (3) **אפשרות אחרת:** לאור העובדה כי לא שולם מס רווח הון בגין ההסכם משנת 2002 ולאור עיקרון
18 רציפות המס, יש מקום לייחס את התמורה שהתקבלה ממכירת המקרקעין לפי הסכם מיום
19 28/8/2008 בין שווי זכות הדיירות המוגנת לבין שווי יתרת זכות הבעלות שנרכשה בשנת 2002,
20 ולמסות את החלק המיוחס לזכות הדיירות המוגנת לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה עם יום רכישה
21 לפי המועד שבו נצמחה זכות זו בידי העוררת (ראה גם סעיף 28 לסיכומי התשובה של העוררת).

22
23 (4) האם העובדה שלא שולם בעד זכות הדיירות המוגנת צריכה לשנות את המסקנה. התשובה, לדעתי,
24 היא שלילית.

25
26 הגדרת "סכום אינפלציוני" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה") עובר לתיקון מס'
27 132 לפקודה, העניקה הגנה אינפלציונית מיוחדת בעת מכירת זכות דיירות מוגנת על אף שלא
28 שולם מאומה בגין הזכות וכך נאמר:

29
30 **"במכירת נכס שהוא מוניטין או זכות חזקה במקרקעין שלא שולם בעד**
31 **רכישתה – חלק רווח ההון השווה לסכום רווח ההון, כפול בהפרש שבין המדד**
32 **ביום המכירה לבין המדד ביום שהוא במחצית התקופה מתחילת צמיחתם של**
33 **המוניטין או מתחילת החזקת המקרקעין ועד ליום מכירתם ומחולק במדד ביום**
34 **מכירתם"** (ההדגשות לא במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 הווה אומר, המחוקק במודע ובכוונה תחילה העניק הגנה אינפלציונית (לפי נוסחה מיוחדת) גם
2 לזכות דיירות מוגנת שלא שולם בעדה.
3 עם תיקון 132 לפקודה (תיקון הרפורמה במס בעקבות דוח ועדת רבינוביץ) שונה משטר המס
4 באשר לשיעור המס החל על רווח הון והוא הופחת החל מה- 1.1.2013 משיעור מס רגיל (מס שולי)
5 לשיעור מוטב של 25% - 20% (בכפוף ללניאריות של תקופת ההחזקה) ובעקבות שינוי זה גם
6 בוטלה ההגנה האינפלציונית המיוחדת שניתנה לזכות דיירות מוגנת שלא שולם בעדה. גם כיום
7 זכות דיירות מוגנת "תזכה" את המוכר "ביום רכישה" גם בגין זכות דיירות מוגנת שלא שולם
8 בעדה בהבדל אחד שהמוכר לא יקבל הגנה אינפלציונית לנוכח העובדה שלא שולם מאומה בעד
9 הזכות.

10
11 5) כב' יו"ר הוועדה מציין כי, לאור הגישה שאומצה ע"י בית המשפט העליון בע"א 583/90 מנהל מס
12 שבח נגד גורפינקל (פורסם ביום 12.10.1994), כבולה הוועדה בהחלטתה. מעיון בפס"ד גורפינקל
13 עולה כי גם באותו פס"ד הועלתה השאלה של פיצול מועד הרכישה לשניים: לדיירות המוגנת
14 ולרכישת יתרת הבעלות. שם קבע בית המשפט העליון כי היות וטענה זו לא הועלתה ע"י העוררים
15 בשלב ההשגה אלא רק בשלב הערעור לבית המשפט ולכן מנועים העוררים מלעורר עתה טענה זו.
16 באמרת אגב מציין כב' השופט ג. בך כי גם לגופו של עניין היה דוחה את הטענה, שכן זכות דיירות
17 מוגנת אינה בגדר זכות במקרקעין.

18 לדעתי, אמרת אגב זו של כב' השופט ג' בך אינה יוצרת הלכה או גישה מחייבת שהוועדה כבולה
19 אליו, שכן דעת הרוב שם ביטאה הסכמה בנוגע לתוצאה בלבד, אך לא באשר למבחנים המהותיים.

20
21 6) בו"ע 1018/04 צבי המבר נ' מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם ביום 23.10.2012) (וראה גם ע"א 455/13
22 צבי המבר נגד מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פורסם ביום 3.3.2015) התעוררה השאלה מהו
23 יום הרכישה במכירת מקרקעין שנרכשה מהמינהל בשנת 2000 שהחזיקה בהם משפחת המבורגר
24 עוד משנת 1949.

25 המשיב לא היה מוכן להכיר באותה זכות ייחודית משנת 1949 כזכות במקרקעין ולכן ייחס את
26 התמורה ממכירת המקרקעין ליום הרכישה של שנת 2000. עם זאת, ולפנים משורת הדין ניאות
27 המשיב לראות 5% מהזכויות במקרקעין כאילו נרכשו בשנת 1949 וזאת בהתבסס על חישוב שווי
28 הזכויות. ועדת הערר ובית המשפט העליון קיבלו את עמדת המשיב.

29 איני רואה כל סיבה, בדומה לעניין המבר, משהגיע המשיב לתובנה לפיה יש היגיון כלכלי לייחס
30 חלק מהתמורה לזכות ההחזקה הייחודית משנת 1949 שלא לנהוג כך גם במקרה דנן. נראה לי כי
31 בשם עיקרון השקיפות, עקרון השוויון בפני החוק והיגיינה בפעולת הרשות המנהלתית, היה מקום
32 למשיב לנהוג בצורה דומה גם במקרה דנן.

33
34 7) העוררת מסתמכת על קביעת התמורה על ידי המינהל בקשר ליתרת הזכויות במקרקעין במסגרת
35 הסכם הרכישה משנת 2002, לפיה זכות הדיירות המוגנת היוותה כ- 70% מסך הזכויות שנרכשו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו'ע 11-07-18806 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

1 בהסכם הרכישה (4 מיליון ₪ שווי יתרת הבעלות לעומת שווי של 15.5 מיליון ₪ של כל הזכויות
2 הבעלות במקרקעין). המשיב לא הביא כל ראיה לסתור את טענת העוררת ולפיכך יש לקבל את
3 טענת העוררת בנקודה זו.
4

5 ג. לסיכום:

6
7 התעלמות מזכות הדיירות המוגנת שהייתה לעוררת עובר להסכם עם המינהל בתחילת שנת 2002,
8 שבגינה רכשה העוררת את הבעלות על המקרקעין בסכום מופחת של כ- 4 מיליון ₪ (לעומת שווי כולל
9 של כ- 15.5 מיליון ₪), חוטאת למציאות הכלכלית וגורמת לעיוות כלכלי.
10

11 לא צריך להיות הבדל מבחינת דיני המס וההיגיון הכלכלי מלהעניק יום רכישה לזכות חכירה או זכות
12 ייחודית העולה לכדי זכות במקרקעין לבין זכות דיירות מוגנת הנחשבת כזכות הונית ולא כזכות
13 במקרקעין. יש לפרש חוק מס מתוך ראייה כלכלית השואפת להטיל מס בהתאם למציאות הכלכלית
14 ולא דווקא על פי קטיגוריות משפטיות נוקשות, ובלבד שיהא עיגון מינימלי בלשון החוק.
15

16 כפי שהראיתי לעיל, יש עיגון משפטי להעניק יום רכישה גם לגבי רכישת זכות דיירות מוגנת ש"נהפכה"
17 לזכות בעלות עם רכישת יתרת זכות הבעלות, ואין זה משנה אם התוצאה מיטבה עם העוררים או עם
18 המשיב או מריעה עימם. זו התוצאה הראויה שאליה אנו צריכים להגיע. כאן המקום לציין את מה
19 שנאמר בע"ש 4403/98 גבעת הכרך נ' מנהל מס שבח רחובות (פורסם ביום 11.10.2005):
20

21 "מנהל מס שבח אינו יכול להתעלם מעקרון רציפות המס או להתכחש לו, שעה
22 שיישומו אינו מיטיב עימו ומפחית את המס הנגבה, כשם שהנישום אינו רשאי
23 לעשות זאת, שעה שהדבר מגדיל את נטל המס. עקרון רציפות המס אינו נטרלי
24 ועל כן פועלו הינו דו כיווני...".
25

26 לפיכך, לו דעתי הייתה נשמעת, הייתי מקבל את הערר ללא צו להוצאות וכל צד יישא בהוצאותיו הוא.

27 רו"ח צבי פרידמן

28 חבר הוועדה

29 עו"ד דן מרגליות, חבר

30 1. זכיתי לשבת בוועדות ערר שדנו בנושא דיירות מוגנת, כגון: וקס שאוזכר על ידי חברי, פרוכטר והמבר.
31

32 2. דעתי הייתה עקבית לכל אורך הדיונים, שמן הפן הכלכלי הטהור היה זה מן הראוי שהמחוקק בבואו
33 לשום את השבח והמס המגיעים בגין מכירת זכות במקרקעין, יביא בחשבון גם זכויות פחותות מזה,
34 כיוון שיש להן ערך כלכלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 במאי 2015

ו"ע 18806-07-11 האחים סבירסקי שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

- 1
- 2 3. המחוקק, אכן ברצותו, משנה חוקי המיסוי. דוגמאות לכך ניתן למצוא בהגדרת: "הרשאה" שבסעיף 1
- 3 – "למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת" וכן שינוי החוק לגבי משקים חקלאיים הנתונים
- 4 תחת שכירות המתחדשת אחת לשלש שנים שעד לשינוי החוק מכירתם הייתה חייבת ברווח הון בלבד,
- 5 ואילו כיום חייבת במיסוי מקרקעין.
- 6
- 7 4. בנוסף, המחוקק מתייחס באופן שונה ל"דיירות מוגנת" מאשר לזכות במקרקעין וזאת, למשל, בסעיף
- 8 9 לחוק המיסוי שכותרתו "הפחתת שיעורי מס הרכישה לדייר מוגן – הוראת שעה". אם דיירות מוגנת
- 9 הייתה "זכות במקרקעין" לא היה צורך בכל האבחנות שהמחוקק עושה בחוק המיסוי.
- 10
- 11 5. לטעמי, ייתכן ודעתו של חברי, רו"ח צבי פרידמן, צריכה להתקבל אצל המחוקק כדי שיקבע כי "דיירות
- 12 מוגנת" הינה לצורך המיסוי "זכות במקרקעין". כפי שחברי ציטט אותי בעניין פרוכטר, יש הגיון
- 13 בגישתו, אלא שזה המצב הרצוי ולא המצוי.
- 14
- 15 6. בנוסף רואים כי גישת רשות המיסים לאורך השנים הביאה בחשבון הכרה מסוימת בתוצאות של
- 16 דיירות מוגנת, כגון: הכרה בדמי מפתח ששולמו בתורת הוצאה (וקיימות מספר הוראות ביצוע בעניין
- 17 זה לאורך השנים).
- 18 אני מצטרף לתוצאה ולהנמקה של יו"ר הוועדה הנכבד לדחיית הערר על כל חלקיו.
- 19
- 20

עו"ד דן מרגליות

חבר הוועדה

סוף דבר

- 21
- 22
- 23 לפיכך הוחלט כאמור בחוות דעתם של כב' השופט קירש ועו"ד דן מרגליות.
- 24
- 25 המערערת תישא בהוצאות משפט בסכום של 25,000 ש"ח אשר יישא ריבית והצמדה מהיום.
- 26
- 27 ניתן היום, ז' סיון תשע"ה, 25 מאי 2015, בהעדר הצדדים.
- 28

עו"ד דן מרגליות

חבר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן

חבר הוועדה

כב' השופט הרי קירש

יו"ר הוועדה

34