



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

בפני כבוד השופט בנימין ארנון, יו"ר ועדת הערר
גב' תרצה גורטלר, רו"ח ומשפטנית, חברת הוועדה
עו"ד לאה מרגליות, חברת הוועדה

העוררת: רחל אייזנברג

ע"י עוה"ד רם יולוס ו'או עדי קסטרו

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

ע"י פרקליטות מחוז מרכז (אזרחי – פיסקלי)
באמצעות עו"ד אדם טהרני

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12

יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון:

1. מבוא

1. לפניי ערר שהוגש על ידי העוררת, הגב' רחל אייזנברג (להלן: "העוררת") בהתאם להוראות סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (להלן: "המשיב") מיום 26.7.2015 לפיה נדחתה ההשגה שהגישה העוררת בקשר עם שומת מס השבח נושא ערר זה (להלן: "ההחלטה").
2. העוררת ואחותה, הגב' ליזה אלון (להלן: "אלון") היו בעלים משותפים של דירת מגורים הידועה גם כחלקה 1035 בגוש 6043, המצויה ברח' בורוכוב 21, בחולון (להלן: "הדירה"). העוררת ואחותה היו גם שותפות במשך שנים בעסק משפחתי – חברת המדף בע"מ (להלן: "החברה").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 בשנת 1992 נפטר אביהן של העוררת ואחותה, ובצוואתו ציווה כי רעייתו, אמן של העוררת
2 ואחותה, תישאר לגור בדירה עד ליום פטירתה. כן הוריש אביהן את חלקו בחברה לעוררת ובן
3 זוגה, וכן לגב' אלון ולבן זוגה בחלקים שווים ביניהם. בנוסף, ציווה האב לעוררת את מניית
4 השליטה בחברה. לטענת העוררת כתוצאה מכך פרץ סכסוך ארוך שנים בינה לבין אחותה.
5
6 3. במהלך השנים העוררת ויתרה על מניית השליטה בחברה, והחברה נוהלה במשותף על ידי העוררת
7 וע"י אחותה, הגב' אלון. כתוצאה מסכסוכים שונים שהתגלעו בין העוררת ואחותה, הוגשה לבית
8 המשפט לענייני משפחה בקשה לפירוק החברה, אך בהמשך העוררת רכשה את חלקה של אחותה,
9 הגב' אלון, בחברה. כן התנהלו הליכים שונים בין האחיות בקשר לצו קיום הצוואה של אמן אשר
10 נפטרה בשנת 2010.
- 11
12 4. בעקבות הסכסוכים השונים שהתנהלו בין העוררת לבין אחותה - פנתה העוררת לבית המשפט
13 לענייני משפחה בתביעה לפירוק השיתוף בדירה. אמנם הצדדים הגיעו להסכמות לפיהן העוררת
14 תרכוש את חלקה של הגב' אלון בדירה תמורת תשלום סך של 900,000 ₪, אך הסכמות אלו לא
15 הבשילו לכדי הסכם מחייב. בעקבות זאת, ניתן ביום 24.11.2013 צו לפירוק השיתוף בדירה על
16 ידי בית המשפט לענייני משפחה. במסגרת צו זה, ולשם יישומו, מונו ב"כ העוררת והגב' אלון
17 לכונסי נכסים משותפים לשם מכירת זכויותיהן של העוררת והגב' אלון בדירה, כאשר לעוררת
18 ולגב' אלון ניתנה האפשרות להשתתף בהתמחרות לרכישת הדירה. ביום 6.2.2014 התקיימה
19 במשרדי כונסי הנכסים התמחרות בה השתתפו נציגי העוררת, הגב' אלון וכן שלושה צדדים
20 שלישיים נוספים. הגב' אלון זכתה בהתמחרות לרכישת הזכויות בדירה, ובאותו יום נחתם הסכם
21 מכר אשר לפיו מכרה העוררת לגב' אלון את חלקה בדירה באמצעות כונסי הנכסים בתמורה
22 לתשלום סך של 1,000,000 ₪. ביום 10.3.2014 אישר בית המשפט לענייני משפחה את הסכם
23 המכר.
- 24
25 5. ביום 16.11.2014 פנתה העוררת למשיב וביקשה לחשב את מס השבח החל בגין השבח שנצמח לה
26 עקב מכירת חלקה בדירה, וזאת – בדרך של "חישוב מס ליניארי מוטב" על פי סעיף 48א(ב2) בחוק
27 מיסוי מקרקעין. בפנייתה זו טענה העוררת, בין היתר, כי למרות שמדובר לכאורה במכירה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

1 זכויות בדירה ל"קרוב", דהיינו – בין אחיות, ועל אף שמדובר במכירה אשר אינה עומדת לכאורה
2 בתנאים הנדרשים לשם ביסוס הזכאות ל"חישוב מס ליניארי מוטב", יש להעניק לה בכל זאת את
3 ההטבה הגלומה בדרך חישוב זו שכן חלקה של העוררת בדירה נמכר לגב' אלון במסגרת הליך
4 כינוס נכסים אשר נבע מהסכסוך ששרר בין העוררת לבין אחותה. ביום 7.1.2015 הגישה העוררת
5 השגה על שומת מס השבח שהוצאה לה. לגרסתה, סכום מס השבח השנוי במחלוקת בינה לבין
6 המשיב מסתכם בסך של **167,440 ₪**. ביום 18.1.2015 השיבה נציגת המשיב, הגב' אפרת אברהם,
7 כי מכירת זכויותיה של העוררת בדירה איננה מקיימת את התנאים שנקבעו בסעיף 44 **בחוק שינוי**
8 **סדרי עדיפויות לאומיות (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), התשע"ג-**
9 **2013** (להלן: "**חוק ההסדרים**") על מנת שהעוררת תהיה זכאית ליהנות מחישוב מס שבח בדרך
10 של "חישוב ליניארי מוטב". לגרסת המשיב, העוררת מכרה את זכויותיה בדירה ל"קרוב",
11 כהגדרת מושג זה בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין. ביום 26.7.2015 התקבלה, כאמור, החלטת
12 המשיב בהשגה שהגישה העוררת. בהחלטתו בהשגה דחה המשיב בקשתה של העוררת להחיל
13 בעניינה "חישוב מס ליניארי מוטב". ההחלטה בהשגה הפנתה לנימוקים שכבר ניתנו במסגרת
14 מכתב המשיב מיום 18.1.2015.

15
16 6. נוכח החלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת החליטה העוררת להגיש ערר זה.

17 II. טענות הצדדים

18 טענות העוררת

19 7. העוררת טוענת כי על פי ההלכות שנקבעו בבית המשפט העליון, יש לפרש חקיקה בענייני מיסים
20 על פי תכליתה, ולעולם אין לחרוץ את דינו של נישום אך ורק על פי לשון החוק. במקרה זה, דברי
21 ההסבר להצעת חוק ההסדרים מלמדים כי המחוקק החריג מן הזכאים ל"חישוב מס ליניארי
22 מוטב" עסקאות הנעשות בין קרובים מהטעם שעסקאות הנעשות בין קרובים אינן מגדילות את
23 היצע הדירות בשוק. בנוסף, נקבעה החרגה זו על מנת שלא לאפשר ביצוע עסקאות מלאכותיות
24 בדירות בין קרובים כדי ליהנות מיתרון מס בלתי לגיטימי.

25



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

8. לטענת העוררת, במקרה הנוכחי התקיימו תכליות חוק ההסדרים בדבר הגדלת היצע הדירות בשוק ומניעת ניצול הטבת המס בעסקאות בין קרובים. לטענת העוררת, מכירת הדירה בוצעה על ידי כונסי הנכסים אשר נכנסו ב"נעלי הצדדים", תוך שהדירה הוצעה לציבור הרחב "ולכל המרבה במחיר". לגרסת העוררת, חיזוק לכך ניתן ללמוד גם מכך שמציעים נוספים, ולא רק העוררת והגב' אלון, השתתפו בהתמחרות שבוצעה לצורך מכירת הדירה. יתרה מזו: מכירת מחצית מהזכויות בדירה לגב' אלון בוצעה לא בשל הקרבה המשפחתית אלא משום שהגב' אלון הציעה בהתמחרות את המחיר הגבוה ביותר.
9. העוררת טוענת כי יש לדחות את ההשוואה שמבקש המשיב לערוך בין הליך התמחרות לבין הליך תיווך. לטענת העוררת, בהליך התמחרות הצדדים השלישיים מביעים את רצונם לרכוש את הדירה ולכן אין מדובר בעסקה המוגבלת לצדדים המקוריים בלבד, שכן בהתמחרות נוטלים חלק גם הצדדים השלישיים. מאידך, בהליכי תיווך הצדדים השלישיים מבקשים לראות את הדירה והם אינם מתחרים זה בזה. יתרה מזו: בהליכי תיווך יכול המוכר לבחון למי מבין הצדדים השלישיים הוא מעוניין למכור את דירתו, ואילו במקרה הנוכחי לעוררת לא הייתה האפשרות לבחור למי היא תמכור את חלקה במסגרת ההתמחרות.
10. לטענת העוררת, במקרה הנוכחי מדובר במכירה כפויה שבוצעה בתנאי שוק, בניהול ובשליטת כונסי הנכסים ובאישור בית המשפט לענייני משפחה.
11. העוררת מוסיפה וטוענת כי ברי שבית המשפט לענייני משפחה לא יאפשר מכירה פיקטיבית של זכויות בדירה שכל מטרתה הינה לבצע תכנון מס בלתי נאות המערים על רשויות המס. העוררת מדגישה בקשר לכך כי על פי סעיף 17(ג) בחוק מיסוי מקרקעין, כאשר מדובר במכירה הטעונה אישור של בית משפט ממילא לא שוררים "יחסים מיוחדים" בין הצדדים לעסקת המכר ולא קיימת קביעת מחיר בחוסר תום לב. לפיכך נקבע בסעיף זה כי שווי המכירה של הזכות במקרקעין יהיה במקרה כזה בשיעור התמורה שאושרה על ידי בית המשפט, וזאת בנבדל מקביעה של מחיר הדירה עפ"י שווייה בשוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1
- 2 12. לשיטת העוררת, כאשר מדובר בהוראה "אנטי תכנונית", כבמקרה דנן, על פי פסיקת בית המשפט
- 3 העליון יש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה ולמסותה בהתאם למצב העובדתי המתקיים
- 4 בנסיבות העניין. בהקשר זה טוענת העוררת כי המשיב עצמו אימץ פרשנות ביחס למהות הכלכלית
- 5 הכרוכה בהגדרת המונח "קרוב" לגבי סעיף 39(א) בחוק מיסוי מקרקעין כאשר קבע כי אחד
- 6 מהתנאים להתרת ניכוי של הוצאות ריבית ריאלית מסכום השבח הוא כי "ההלוואה אינה
- 7 מקרוב". בהוראת ביצוע 7/2008 קבע המשיב כי בתנאים מסוימים, לרבות כאשר המוכר אולץ
- 8 ליטול את ההלוואה מ"קרוב" מאחר שלא יכול היה לקבל אשראי עבור עצמו, וכאשר ה"קרוב"
- 9 משמש כ"צינור" בלבד להעברת הכספים, יתאפשר ניכוי ההוצאות, וזאת למרות לשונו הברורה
- 10 של סעיף חוק זה. משכך, גורסת העוררת כי גם במקרה דנן, מאחר שהעוררת אולצה למכור את
- 11 חלקה בדירה לגב' אלון, וכאשר לא היה ביחסי הקרבה המשפחתית שבין העוררת לאחותה כדי
- 12 להשפיע על מחיר המכירה, יש לאפשר לעוררת ליהנות מההטבה הכרוכה בחישוב מס ליניארי
- 13 מוטב.
- 14
- 15 13. עוד טוענת העוררת כי מערכת היחסים העכורה ששררה בינה לבין הגב' אלון אף היא שוללת את
- 16 ההיתכנות של קיום עסקה מלאכותית ביחס למכירת זכויות העוררת בדירה לאחותה, הגב' אלון.
- 17 לכן, לטענתה, גם מטעם זה אין לשלול את החלת חישוב מס ליניארי מוטב בעניינה. העוררת
- 18 מדגישה כי אם לכאורה היו יחסי קרבה בינה לבין אחותה, הגב' אלון, הרי שהן היו מבצעות את
- 19 מכירת הדירה לפני יום 1.1.2014, שכן במקרה כזה הן היו זוכות לפטור מוחלט ממס שבח על
- 20 מכירת הדירה בהתאם לנוסחו הישן של סעיף 49(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 21
- 22 14. העוררת טוענת כי הוראת סעיף 44(ד)(1)(ג) לחוק ההסדרים אינה מהווה "חזקה חלוטה אלא חזקה
- 23 הניתנת לסתירה". לשיטת העוררת, בית המשפט העליון קבע כי מקום בו לשון החוק אינה נוקבת
- 24 במילים כמו "באופן מוחלט" הנדרשות במקרה של חזקה חלוטה, או במילים כדוגמת "אלא אם
- 25 הוכח אחרת" השגורות במקרה של חזקה הניתנת לסתירה, תילמד פרשנות החוק על פי תכליתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 לפיכך, כאשר נקבע כי מקום בו תכלית החוק הינה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי על ידי נישום
- 2 יש לראות בחזקה ככזו הניתנת לסתירה על ידי הנישום.
- 3
- 4 15. לטענת העוררת, בלשון הוראת סעיף 44(ד)(1)(ג) בחוק ההסדרים אין אמירה נוספת ממנה ניתן
- 5 ללמוד האם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה. יתרה מזו: הוראות סעיף חוק זה
- 6 נועדו למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי בהתייחס לעסקאות מלאכותיות במקרקעין הנעשות בין
- 7 קרובים. אולם, לטענת העוררת, הוראות אלו לא נועדו לשלול חישוב מס ליניארי מוטב החל
- 8 בעסקאות לגיטימיות הנעשות בין קרובים שאין תכליתן להתחמק מתשלום מס. העוררת מוסיפה
- 9 וטוענת כי חיזוק לטיעון שמדובר בחזקה הניתנת לסתירה ניתן ללמוד גם מהוראת הביצוע של
- 10 המשיב המתייחסת לסעיף 39א(א)(3) לחוק מיסוי המקרקעין אשר מהוראותיו ניתן להסיק כי
- 11 המשיב ער לכך שקיימות עסקאות לגיטימיות הנעשות בין קרובים ואשר לא נועדו להתחמק
- 12 מתשלום מס.
- 13
- 14 16. לשיטת העוררת, נסתרה החזקה שבסעיף 44 (ד)(1)(ג) בחוק ההסדרים מאחר שהוכח כי במקרה
- 15 הנוכחי מדובר במכירה כפויה באמצעות כונס נכסים אשר לא נועדה וגם לא הייתה יכולה, ליצור
- 16 פוטנציאל להפחתת מס בלתי נאותה, אלא נועדה להשלים את ההפרדה הרכושית שבין העוררת
- 17 לבין הגב' אלון כתוצאה מהסכסוך ארוך השנים שביניהן.
- 18
- 19 17. בסיכומי התשובה שהוגשו מטעם העוררת, טוענת העוררת כי בשונה מהקביעות שנעשו בפסק
- 20 הדין שניתן בעניין ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין נ' פוליטי (פורסם בנבו, 28.5.2008) (להלן:
- 21 "עניין פוליטי"), התכלית המרכזית אשר ביקש המחוקק לקדם בחוק ההסדרים אינה היציבות
- 22 המשפטית, הפשטות והיעילות, אלא יצירת "נורמה אנטי תכנונית" אשר נועדה למנוע עסקאות
- 23 מלאכותיות המתייחסות למכירת דירות. בשונה מעניין פוליטי, דווקא החלת חישוב מס ליניארי
- 24 מוטב בעניינה של העוררת מגשימה את תכלית החוק שכן לטענת העוררת הוכח במקרה הנוכחי
- 25 כי לא ניתן היה לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי. יתרה מזו: גם אם המקרה דגן מחייב לשקול
- 26 שיקולים של יעילות, ודאות ויציבות משפטית, הרי שאלו נסוגים מפני התכלית העיקרית אותה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

1 ביקש המחוקק לקדם באמצעות חקיקת חוק ההסדרים ותיקון חוק מיסוי מקרקעין, דהיינו -
2 מניעת עסקאות מלאכותיות בדירה אשר נועדו לצורך ניצול בלתי לגיטימי של חישוב מס לינארי
3 מוטב.
4
5 18. עוד מוסיפה העוררת וטוענת כי במקרה דנן אין היא מבקשת לשנות את הנוסחה ל"חישוב מס
6 לינארי" מוטב הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, והערר דנן נועד לקבוע את תחולתה גם במקרה
7 הנוכחי. יתרה מזו: טענת העוררת מתייחסת לתחולתה של הוראת מעבר המוגבלת בזמן, כך
8 שממילא אין בפרשנות העוררת כדי להטיל מעמסה על המשיב או לפגוע בשיקולי היעילות,
9 הוודאות והיציבות.

10
11

טענות המשיב

12 19. המשיב טוען כי סעיפי החוק הרלוונטיים לעניינה של העוררת, לרבות הסעיפים הרלבנטיים
13 הנמצאים בחוק מיסוי מקרקעין ובחוק ההסדרים, אינם סעיפי חוק "רגילים" אלא "סעיפי
14 הגדרה". לגבי סעיפים מסוג זה נקבע בפסיקת בית המשפט העליון ובספרות המשפטית כי
15 המחוקק ביקש להעניק להם משמעות לשונית ספציפית ומוגדרת היטב המאפשרים לייתר את
16 ההליך הפרשני, ודי בניסוחיהם כדי לקבוע מהו הפירוש אליו התכוון המחוקק. לשיטת המשיב,
17 החלת המושג "קרוב" המופיע בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין על הוראות סעיף 44(ד)(1)(ג) בחוק
18 ההסדרים מלמדת כי אין לקבל טענת העוררת בדבר היות המונח "קרוב" בגדר חזקה, או אף בגדר
19 חזקה הניתנת לסתירה.

20

21 20. המשיב טוען כי לעובדה שהמחוקק בחר להשתמש במושג "קרוב" שהוגדר בסעיפי ההגדרה
22 שבחוק מיסוי מקרקעין ולא במושג "יחסים מיוחדים" שאינו מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין קיימת
23 חשיבות בבחינת הפרשנות שיש ליתן לסעיפי החוק. המשיב גורס כי העובדה שהמחוקק בחר
24 להשתמש במושג "קרוב" ולא במונח "יחסים מיוחדים" מלמדת על כך שהמחוקק ביקש לשלול
25 באופן ספציפי את הזכאות של "הקרוב" לחישוב מס לינארי מוטב.

26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 21. המשיב טוען כי עניינה של העוררת משתייך לתחום הנורמות האנטי-תכנוניות המיוחדות. עוד
2 מוסיף המשיב וטוען כי אף אם היה ניתן לראות בתנאי של "אי המכירה לקרוב" משום חזקה
3 משפטית, הרי שלשונו הברורה והחד משמעית של התנאי מלמדת על היותו בגדר חזקה חלוטה.
4 חיזוק למסקנה זו מוצא המשיב גם בכך שהסיפא של הסעיף המתחילה במילים "למעט חלוקת
5 נכסי עיזבון בין יורשים..." נוספה בתיקון מאוחר יותר, אשר הוחל למפרע מיום 1.1.2014. בהמשך
6 לכך טוען המשיב כי כאשר המחוקק רצה להחריג מקרה שבו על אף אי התקיימות התנאי של
7 "אי-המכירה" לקרוב, יעשה בכל זאת שימוש בחישוב מס לינארי מוטב – הוא עשה זאת במפורש.
8
9 22. המשיב מוסיף וטוען כי כאשר לשון החוק הינה ברורה ומפורשת, אין מקום ליתן ללשון החוק
10 פרשנות תכליתית. כן טוען המשיב כי בית המשפט העליון, בעניין פוליטי, היה ער לכך שהחלת
11 הנוסחה הליניארית באופן גורף עלולה לפגוע לעיתים בתכלית החקיקה, אך על אף זאת נקבע על
12 ידו כי אין לסטות מנוסחה זו, וזאת – נוכח שיקולי יעילות וודאות ביישום החוק.
13
14 23. לטענת המשיב, דווקא החלת חישוב מס לינארי מוטב בעניינה של העוררת אינו מתיישב עם תכלית
15 החקיקה. לשיטתו, את התכלית הספציפית שעולה מהוראת החוק יש ללמוד מפשט הלשון. בנוסף,
16 פרשנות ראויה של הוראת חוק מס אינה יכולה להתעלם משיקולים של וודאות ויציבות משפטית.
17 בעניין הוראת החוק דנן מדגיש המשיב כי מדובר בהוראת שעה שתוקפה מוגבל בזמן, אשר מונעת
18 את הצורך של המשיב ושל ועדות הערר לעסוק לעומקן של מערכות יחסים משפחתיות שונות,
19 משימה אשר מטבעה איננה קלה ופשוטה.
20
21 24. המשיב מוסיף וטוען כי קבלת טענת העוררת תביא גם לקשיים יישומיים רבים מאחר שלא ניתן
22 יהיה לקבוע ולהגדיר במדויק מהי הנקודה המדויקת המאפשרת לאבחן בין עסקאות הנערכות בין
23 כאלה "שאינם קרובים" לבין לסכסוך בין "קרובים", ולהפך. כך לדוגמה, מעלה המשיב תהייה
24 מדוע לא יחשב חברו הטוב של אדם "כקרובו" על פי הגדרת החוק, ובמובן זה מדוע לא יוכל גם
25 החבר הקרוב ליהנות מחישוב מס לינארי מוטב.
26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 25. המשיב טוען כי בניגוד לטענת העוררת, לא ניתן ללמוד מהוראת ביצוע 7/2008 העוסקת בסעיף
- 2 39א בחוק מיסוי מקרקעין לגבי עניינה של העוררת שכן מדובר בהוראת ביצוע שעוסקת בנושא
- 3 שונה לחלוטין. הוראת ביצוע זו עוסקת בבחינה מהותית של זהות המלווה, כאשר המלווה משמש
- 4 "צינור" בלבד להעברת כספי ההלוואה לקרובו. במקרה הנוכחי, לעומת זאת, לא ניתן בכל מקרה
- 5 לקבוע כי העוררת איננה המוכר, ועל כן ההשוואה בין המקרים אינה נכונה.
- 6
- 7 26. המשיב טוען כי על פי סעיף 5(א) בחוק מיסוי מקרקעין יש להתייחס אל העוררת כאל מוכרת ואין
- 8 לראות את כונס הנכסים כמוכר הדירה. על כן, לגרסת המשיב, אין ממש בטענת העוררת שאין
- 9 מדובר במכירה ל"קרוב".
- 10
- 11 27. המשיב טוען כי יש לזקוף לחובתה של העוררת את העובדה שאחותה, הגב' אלון, לא זומנה על
- 12 ידה לעדות בבית המשפט, ולכן רק גרסת העוררת הוצגה בקשר ליחסים ששררו בין העוררת לבין
- 13 הגב' אלון. בהקשר זה מוסיף המשיב וטוען כי גם התמונה העובדתית שהציגה העוררת בקשר
- 14 למערכת היחסים שהיו לה עם אחותה איננה ברורה, שכן הובהר כי העוררת והגב' אלון היו
- 15 שותפות במשך שנים בחברת המדף בע"מ, ואף העוררת ציינה בתצהירה כי במועדים מסוימים
- 16 היו היחסים המשפחתיים שבינה לבין אחותה קרובים מאוד. לפיכך, טוען המשיב, כי בכל מקרה
- 17 קשה לקבוע באופן ברור וחד משמעי כי מערכת היחסים ששררה בין העוררת לבין אחותה הייתה
- 18 כזו שמאפשרת שלא לראות בהן אחיות או "קרובות" על פי הגדרת המונח "קרוב" בחוק מיסוי
- 19 מקרקעין.
- 20
- 21 28. המשיב טוען כי העוררת לא הוכיחה את טענתה לפיה מכירת הדירה הייתה כפויה ונבעה מכורח,
- 22 למשל בשל חדלות פירעון או חוב כלכלי. יתרה מזו: לא הוכח בעדות של הגב' אלון כי עמדה על
- 23 כך כי הנכס יימכר דווקא.
- 24
- 25
- 26
- 27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

1 III. השאלות שבמחלוקת

2 29. השאלה המרכזית העומדת בבסיס ערר זה הינה האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק
3 ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח
4 שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב" הקבוע
5 בהוראות סעיף 43(6) בחוק ההסדרים, וזאת – על אף העובדה כי אין חולק על כך שחלקה של
6 העוררת בדירה נמכר לאחותה, הגב' אלון. על מנת להשיב לשאלה זו יש להכריע במספר שאלות
7 משנה:

- 8
9 א. האם לשון החוק תומכת בפרשנות המוצעת על ידי העוררת?
10 ב. מהי הפרשנות הנכונה שיש ליתן לחקיקה נושא הערר דנו, בהתחשב בתכליתה?
11 ג. האם יש לראות במכירת הזכויות בדירה נושא הערר ע"י העוררת לאחותה משום
12 "מכירה לקרוב" או שמא דין מכירה זו כדין מכירה למי שאיננו "קרוב"?

13 14 IV. דיון והכרעה

- 15 א. האם לשון החוק תומכת בפרשנות המוצעת על ידי העוררת?
16 30. טרם שאדרש לטענות הצדדים, אני סבור כי ראוי להקדים ולצטט כלשונן הוראות החקיקה
17 הרלוונטיות לערר זה.
18
19 31. בסעיף 43(6) בחוק ההסדרים נקבע כי לסעיף 48א בחוק מיסוי מקרקעין יתווסף תת סעיף (ב)
20 אשר לפיו נקבע: "(ב)(1) על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת דירת מגורים מזכה שיום
21 רכישתה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות אלה:
22 (א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;
23 (ב) על יתר השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1);"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1
2 32. אציין כי החישוב שהוצג במסגרת סעיף 43(6) בחוק ההסדרים לעיל הוא "חישוב מס לינארי
3 מוטב" אשר שאלת יישומו במקרה דנן נמצאת בלב המחלוקת שבין הצדדים לערר דנן.
4
5 33. בנוסף, ראוי לציין כי בסעיף 44 בחוק ההסדרים נקבע כי "יום המעבר" שהוזכר לעיל יהיה יום
6 1.1.2014; ו-"תקופת המעבר" נקבעה החל מיום המעבר ועד ליום 31.12.2017.
7 בנוסף, סעיף 44(ד) בחוק ההסדרים קובע כדלקמן:
8 "על אף הוראות סעיף קטן (ג) במכירת דירת מגורים מזכה בתקופת המעבר יחולו הוראות אלה:
9 (1) סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו בסעיף 43(6)(ב) לחוק זה, יחול על מוכר אחד
10 לגבי מכירת שתי דירות מגורים מזכות, בלבד, ובלבד שמתקיימים כל אלה:
11 ...
12 (ג) המכירות אינן לקרוב כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בין בתמורה ובין שלא
13 בתמורה" (ההדגשות לעיל ולהלן אינן במקור – ב.א.).
14
15 34. בהקשר זה ראוי להדגיש כי בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין מוגדר המושג "קרוב": "קרוב לאדם
16 פלוני – (1)...(2)... (3) אח או אחות ובני זוגם; (4)..."
17
18 35. כפי שנקבע לא פעם בפסיקת בית המשפט העליון, על חוקי המס חלים דיני הפרשנות הרגילים (ר'
19 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד (לט) 70, 74 (1985) (להלן: "עניין חצור");
20 רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 397 (1998) (להלן:
21 "עניין אקסלברד").
22
23 36. בדומה לפרשנותו של כל חוק אחר, נקודת המוצא בפרשנות חוק מס היא לשון החוק. במובן זה,
24 לפרשנות החוק המוצעת חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק. כאשר לשון החוק
25 אינה מובילה לפרשנות אחת ויחידה אלא מאפשרת "מתחם" של אפשרויות פרשניות לשוניות,
26 מוטל על בית המשפט לבחון מבין האפשרויות הלשוניות השונות את אותה האפשרות המגשימה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 את מטרתה ותכליתה של חקיקת המס, כאשר, כאמור, יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול
- 2 הלשון", ואין ליתן למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת (ר' עניין חצור בפס' 4; עניין
- 3 פוליטי, בפס' 26 לפסק דינה של כב' השופטת מ' נאור (כתוארה אז); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות
- 4 נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו, 20.11.2012) בפס' 12)).
- 5
- 6 37. במקרה הנוכחי, עיון בטענות העוררת אינו מגלה מהי הפרשנות הלשונית המוצעת על ידי העוררת
- 7 להוראות החוק. העוררת הקדישה את עיקר טענותיה לעניין תכליתו של החוק, וכיצד תכליתו של
- 8 החוק מסייעת לפרשנות המוצעת על ידה. אולם, העוררת לא השכילה להוכיח כיצד הפרשנות
- 9 המוצעת על ידה, אשר לפיה המשיב וועדת הערר נדרשים להתעלם לכאורה מן העובדה שחלקה
- 10 בדירה נושא הערר נמכר לאחותה, הגב' אלון - הינה פרשנות הנופלת במתחם האפשרויות הנגזרות
- 11 מלשון החוק באופן המבסס זכאותה הנטענת לחישוב מס לינארי מוטב.
- 12
- 13 38. במקרה דנן אני סבור כי לשון החוק אינה מותירה מקום לשיקול דעת של המשיב באשר לאי
- 14 החלת חישוב מס לינארי מוטב כאשר מדובר במכירה בין "קרובים". לשון סעיף 43(6)(ב) בחוק
- 15 ההסדרים קובעת במפורש כי החישוב הלינארי המוטב יחול "ובלבד שמתקיימים כל אלה". ברי
- 16 איפוא כי המחוקק הביע עמדתו באופן מפורש הקובע כי נישום יהיה זכאי לחישוב מס לינארי
- 17 מוטב רק כאשר מתקיימים כלל התנאים המפורטים בחוק, וביניהם התנאי כי אין מדובר במכירה
- 18 ל"קרוב" כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין. מדובר, אפוא, בהסדר שלילי מפורש, בגדרו הביע
- 19 המחוקק את עמדתו כי אין לאפשר זכאות לחישוב מס לינארי מוטב כאשר מדובר בעסקת מכירה
- 20 של דירת מגורים במהלך תקופת המעבר מאדם לקרובו.
- 21
- 22 39. יתרה מזו: לא מצאתי כי העוררת הוכיחה כי לשון חוק מיסוי המקרקעין הנוקטת במונח "קרוב"
- 23 מותירה מתחם רחב של פרשנויות ביחס להענקת זכאות לחישוב מס לינארי מוטב כאשר מדובר
- 24 במכירת חלקה של העוררת בדירה נושא הערר לאחותה. כאמור, בהוראות חוק ההסדרים
- 25 המפורטות לעיל קיימת הפניה ספציפית להגדרת המושג "קרוב" המצויה בחוק מיסוי מקרקעין.
- 26 בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין מפורטת רשימה של כל אלה העונים על הגדרת המונח "קרוב"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 והיא כוללת: (1) בן זוג; (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני זוגם של כל אחד מאלה;
- 2 (3) אח או אחות ובני זוגם; וכן (4) איגוד שבשליטתו. אמנם, בפסיקת בית המשפט העליון נקבע
- 3 כי המונח "בן זוג" יכול שיפורש כך שיכלול בני זוג במערכות יחסים שונות. כך לדוגמה, נקבע כי
- 4 המונח "בן זוג" בקשר למתן פטור כללי ממס שבח וממס רכישה, יכלול גם ידועים בציבור – ולא
- 5 רק זוגות נשואים (ר' ע"א 2262/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309, 326 (2002)).
- 6 עם זאת, במקרה שלפניי אין העוררת מציעה אפשרות פרשנית מרחיבה נוספת להגדרת המושגים
- 7 "קרוב" או "אחות" הנובעת מלשון החוק, אלא היא מבכרת לפעול דווקא באופן הפוך מכך.
- 8 העוררת מבקשת למעשה כי וועדת ערר זו תאמץ פרשנות שאין לה כלל זכר בלשון החוק באופן
- 9 המחריג את תחולת הוראות החוק בהתקיים נסיבות כדוגמת אלה החלות בערר זה, דהיינו -
- 10 כאשר העוררת מכרה את זכויותיה בדירה לאחותה הנמנית על קרוביה, תוך שהפרשנות המוצעת
- 11 על ידה מתעלמת כליל מהעובדה שאין שום תימוכין לפרשנות זו בלשון החוק. משכך, איני סבור
- 12 כי העוררת הצליחה להוכיח כי לפרשנות המוצעת על ידה יש אחיזה כלשהי בלשון הברורה של
- 13 החוק אשר שוללת הענקת חישוב מס לינארי מוטב כאשר מדובר במכירה של דירת מגורים במהלך
- 14 תקופת המעבר ממוכר לקרובו.
- 15
- 16 40. אני סבור כי קביעתי זו לפיה לשון החוק אינה מאפשרת כלל לקבל הפרשנות המוצעת על ידי
- 17 העוררת – די בה כדי להביא לדחיית הערר דנן. אולם נוכח שלל טענותיה של העוררת מצאתי לנכון
- 18 להמשיך ולבחון גם את תכליתה של החקיקה הרלבנטית. כפי שיובהר להלן, לא מצאתי כי גם על
- 19 פי תכלית החקיקה יש לקבל את הפרשנות המוצעת על ידי העוררת.
- 20
- 21 **ב. מהי הפרשנות הנכונה שיש ליתן לחקיקה נושא הערר דנן בהתחשב בתכליתה?**
- 22 41. בדברי ההסבר לתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין המתייחסים לסעיף 43 בחוק ההסדרים (שצוטט
- 23 לעיל) הוסבר כי תכלית התיקון בחוק מיסוי מקרקעין נועדה לשנות הסדר המיסוי החל במכירת
- 24 דירות מגורים על ידי מי שהינו הבעלים של כמה דירות, החל משנת 2014 ואילך (ה"ח הממשלה
- 25 – 768, בעמ' 701 (11.6.2013)) נוכח העלייה הניכרת במחירי הדיור והמחסור בהיצע דירות
- 26 למגורים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1
2 42. כאמור, על פי הוראות חוק ההסדרים, כל נישום שהינו הבעלים של יותר מדירת מגורים אחת
3 ומבקש למכור דירת מגורים, יוכל ליהנות מחישוב מס לינארי מוטב במובן זה שבגין השבח
4 הריאלי שנצבר עד ליום המעבר – 1.1.2014 לא יחול חיוב במס שבח ואילו בגין השבח שנצבר החל
5 מיום המעבר ואילך – יחול מס שבח שיחושב באופן לינארי על פי ההסדר המפורט בחוק מיסוי
6 מקרקעין. חישוב מס לינארי מוטב הוגבל בתנאים שונים, ובכלל זה גם בכך שמכירה הנעשית
7 בתקופת המעבר ל"קרוב" לא תיחנה מחישוב מס לינארי מוטב "מהטעם שהעברות כאלה, אשר
8 אינן משחררות דירות לשוק אלא נשמרות בתוך המשפחה, עשויות לשמש רק לצורך יצירת "יום
9 רכישה" ו"שווי רכישה" חדשים (step-up) ולשחיקת החלק החייב במס לפי החישוב הלינארי
10 המוצע" (שם, בעמ' 708). מדברי ההסבר האלה ניתן ללמוד כי החרגת הזכאות לחישוב מס לינארי
11 מוטב במכירה לקרוב נובעת מכך ש"תכליתו של התנאי האמור היא למנוע העברות מלאכותיות
12 בתוך המשפחה, שאין תוצאתן הגדלת ההיצע באופן אמיתי, אלא הן נועדו רק לניצול החישוב
13 הלינארי החדש, קרי, קבלת פטור מלא או כמעט מלא, כדי ליצור יום רכישה ושווי רכישה
14 חדשים (step-up) בידי הקרוב" (שם, בעמ' 709) (ההדגשות לעיל אינן במקור – ב.א.).
15
16 43. בהתחשב בכל המפורט לעיל, אני קובע בזאת כי תכליתו של חוק ההסדרים אשר ביקש לתקן את
17 הוראות חוק מיסוי מקרקעין, נועדה להגביר את היצע הדירות בשוק, ובתוך כך למנוע ניצול לרעה
18 של חישוב מס לינארי מוטב במקרים של העברות זכויות בדירות הנעשות בתוך המשפחה. עם
19 זאת, ראוי להזכיר כי פרשנות נכונה של פרשנות חוקי מס אינה יכולה להתעלם מתכליות נוספות
20 העומדות ביסודם של דיני המס, כגון מידות היעילות, הוודאות והנאמנות ללשון החוק, אשר יש
21 להביאן בחשבון לצורך פרשנותו הנכונה של החוק (ר' עניין פוליטי, בפס' 34; ע"א 8114/09 משה
22 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 1.2.2012) (להלן: "עניין מלכיאלי") בפס' 15).
23
24 44. המחלוקת המרכזית הניצבת בין העוררת לבין המשיב מתמקדת בעיקר בשאלה האם נוכח
25 תכליות החוק המתוארות לעיל התנאי הנוכח בסעיף 44 בחוק ההסדרים, לפיו מכירת הדירה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 בתקופת המעבר - לא תהיה ל"קרוב", הינו בגדר "חזקה חלוטה" או שמא מדובר ב"חזקה הניתנת
2 לסתירה".
- 3
4 45. טרם שאדון במחלוקת עצמה, אקדים ואציין כי מקובל להבחין בפסיקה ובספרות המשפטית בין
5 נורמות אנטי-תכנוניות כלליות אשר קובעות נורמות כלליות ומופשטות של תכנוני מס המקנות
6 לפקיד השומה שיקול דעת רחב באשר לתחולת הנורמה על עסקה ספציפית כזו או אחרת; לבין
7 נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות, אשר מגדירות לפקיד השומה אופן ההתייחסות לפעולות
8 ספציפיות המבוצעות ע"י נישום ואשר ניתן למצוא בהן מאפיינים של תכנון מס. נורמות אנטי-
9 תכנוניות מיוחדות חלות רק כאשר מתקיימים יסודות עובדתיים מוגדרים והן מקלות על רשויות
10 המס מבחינת נטל ההוכחה שהן נדרשות לעמוד בו על מנת להצדיק החלת הנורמה הספציפית על
11 הנישום. עם זאת, חסרון הבולט הוא בכך שלעיתים הן גורמות להחלת נורמות מיוחדות על
12 אירועים שאין הכרח לסווגם ככאלה הכוללים מאפיינים של תכנון מס (ר' עניין מלכיאלי, בפס'
13 12; ד' גליקסברג, "גבולות תכנון המס" 111 (1990)).
- 14
15 46. במקרה הנוכחי, משביקש המחוקק להחריג החלת חישוב מס לינארי מוטב בנסיבות הספציפיות
16 שהוגדרו במפורש בחוק לגבי בעלים של מספר דירות המבקש למכור ל"קרובו" במהלך תקופת
17 המעבר דירת מגורים השייכת לו - עמדה לנגד עיני המחוקק התכלית שביסוד הוראת חוק זו.
18 משסבר המחוקק כי המכירה לקרוב אין בה כדי לגרום בפועל להגדלת היצע הדירות בשוק – ברי
19 כי מדובר במובהק בנורמה אנטי-תכנונית מיוחדת השוללת אפשרות לחישוב מס לינארי מוטב
20 כאשר תכלית החוק אינה מתקיימת.
- 21
22 47. לא למותר להדגיש כי גם לגבי נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות מקובלת אבחנה בין "חזקות
23 חלוטות", אשר נקבעות בחוק כאשר המחוקק מבקש להתייחס לפעולה מסוימת כאל תכנון מס
24 בלתי נאות אף ללא תלות במניע הסובייקטיבי העומד מאחורי תכנון המס הרלבנטי, לבין "חזקות
25 הניתנות לסתירה", אשר בהתייחס אליהן פעולה מסוימת של הנישום תיחשב לכאורה כתכנון מס
26 בלתי נאות. עם זאת, כאשר מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, נשמרת לנישום האפשרות להוכיח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 כי מטרתו בביצוע תכנון המס הנדון והפעולה שבעקבותיו היו לגיטימיים (עניין מלכיאל, בפסי
2 13).
- 3
- 4 48. באשר למקרה שלפניי : הגעתי לכלל החלטה כי התנאי שבסעיף 44 בחוק ההסדרים הקובע כי לא
5 יתאפשר לנישום ליהנות מחישוב מס לינארי מוטב בתוך תקופת המעבר כאשר מדובר במכירה
6 של דירת מגורים ל"קרוב" הינו בגדר "חזקה חלוטה".
- 7
- 8 אבהיר להלן נימוקיי לקביעה זו :
- 9
- 10 49. ראשית, לשון סעיף 44(ד)1 לחוק ההסדרים קובעת כי חישוב מס לינארי מוטב יחול על מוכר
11 אחד בהתייחס למכירת שתי דירות מזכות, "ובלבד" שהתקיימו התנאים שפורטו בסעיף, לרבות
12 התנאי כי המכירה לא תהיה לקרוב (ההדגשה אינה במקור – ב.א.). לפיכך, הנני קובע בזאת כי
13 כוונתו של המחוקק הייתה להחיל, באופן מוחלט, שאינו ניתן לסתירה, חישוב מס לינארי מוטב
14 רק ביחס לנישומים המקיימים את כל התנאים שהוגדרו בסעיף זה.
- 15
- 16 50. באשר לתנאי הספציפי של אי מכירה ל"קרוב" הקבוע בסעיף 44(ד)1(3) לחוק ההסדרים :
17 המחוקק אמנם לא השתמש במילים כדוגמת המילים "באופן מוחלט" או "אלא אם הוכח אחרת"
18 בהתייחס לשאלה האם מדובר במכירה ל"קרוב" (ר' ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל אביב,
19 פ"ד נז(3) 750, 760 (2003)). עם זאת, המחוקק הפנה בגדר סעיף זה באופן ספציפי להגדרת המונח
20 "קרוב" המופיעה בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין באופן המלמד על כך שהוא ביקש ליתר את
21 המהלך הפרשני הנוגע להתקיימותו של תנאי זה. ודוק : כלל הוא כי "סעיפי ההגדרה" אינם
22 קובעים כיצד יש לפרש את לשון החקיקה, אלא מגדירים בעצמם את הפירוש אותו יש ליישם.
23
- 24 (לעניין זה ראו : א' ברק, "פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה", 137-138 (1993)).
- 25
- 26 51. שנית, איני סבור גם כי הפרשנות המוצעת ע"י העוררת לפיה עסקינן ב"חזקה הניתנת לסתירה"
27 מתיישבת עם תכלית החקיקה, שעניינה הגדלת היצע הדירות השוק החופשי. ככל שהייתה
28 מתקבלת עמדת העוררת, הרי שרשויות המס היו נדרשות לבחון באופן ספציפי, ובנפרד, כל עסקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 ועסקה של מכירת דירת מגורים הנעשית במהלך תקופת המעבר בין אדם ל"קרוב", וכן את
2 הנסיבות והראיות שהיו מציגים בפניה הנישומים. הטלת נטל שכזה על רשויות המס אינה
3 מתיישבת עם התכלית הכללית שנועדה למנוע עיכוב שחרורן של מספר רב ככל הניתן של דירות
4 מגורים לשוק על מנת לגרום לירידת מחירי הדירות בשוק. בנוסף, אין הפרשנות המוצעת ע"י
5 העוררת מתיישבת עם העובדה כי התנאים שפורטו בסעיף 44 בחוק ההסדרים נקבעו במסגרת
6 הוראת מעבר מוגדרת וקצובה בזמן.
7
8 52. אוסיף ואציין כי גם אם אחת התכליות של התנאי הנזכר לעיל הינה למנוע מכירה לקרוב של דירת
9 מגורים במהלך תקופת המעבר אשר המס בגינה יחושב בחישוב מס לינארי מוטב על מנת למנוע
10 ביצוע עסקאות מלאכותיות בתוך המשפחה שתקנינה למבצעהן יתרונות מס בעתיד - הרי שתנאי
11 זה נועד, קודם כל, לשרת את התכלית הכללית של תיקון מס' 76 בחוק מיסוי מקרקעין דהיינו –
12 לפעול להגדלת ההיצע למכירה של דירות מגורים בשוק החופשי במהלך תקופת המעבר. לכן,
13 בחינה ע"י רשויות המס של כל עסקה ועסקה שנעשתה בין נישום לבין "קרוב", לרבות בחינת
14 מערכת היחסים הספציפית שבין הנישום ל-"קרוב", כנטען ע"י העוררת - אין בה כדי לשרת
15 תכלית זו מאחר שהזמן והמשאבים שידרשו לצורך זה עלולים דווקא לעכב ביצוע עסקאות
16 ולעיתים אף לגרום לביטולן.
17
18 53. עקרון יסוד בדיני מיסים הוא כי יש למסות את העסקה על פי מהותה הכלכלית. בהקשר זה ראוי
19 לציין כי הפסיקה לא הגדירה רשימה סגורה של כל החזקות הקבועות בדיני המס שניתן להגדירן
20 כחזקות הניתנות לסתירה, על אף שיש הסוברים כי חזקות מסוג זה מקדמות טוב יותר את
21 התכלית של גביית מס אמת (ר' עניין מלכיאלי, בפס' 15). כאמור, בהתייחס לטענת העוררת לפיה
22 יש להתייחס להוראת סעיף 44 בחוק ההסדרים כסעיף היוצר חזקה הניתנת לסתירה, אדגיש כי
23 אין בידי לקבל טענתה זו של העוררת, שכן אני סבור כי במקרה הנוכחי הן לשון החוק והן תכלית
24 החקיקה, כעולה אף מדברי ההסבר להצעת חוק ההסדרים, אינן מותירות לדעתי מקום לספק
25 ביחס לקביעה שמדובר בחזקה חלוטה.
26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 54. אציין כי אין בידי לקבל ההשוואה אשר מבקשת העוררת לערוך בין הוראת ביצוע 7/2008 הדנה
2 בסעיף 39א בחוק מיסוי מקרקעין העוסק בניכוי הוצאות ריבית ריאלית שמקורן מהלוואה שקיבל
3 המוכר מסכום השבח שצמח לו. אפרט להלן טעמי לכך.
4
5 55. העוררת טוענת כי כשם שהוראת סעיף 44(ד) בחוק ההסדרים מחריגה החלת חישוב מס לינארי
6 מוטב בעסקה עם "קרוב", כך גם בסעיף 39א מוחרג ניכוי ההוצאות הריאליות כאשר ההלוואה
7 הינה מקרוב. עם זאת, לגבי סעיף 39א קובעת הוראת ביצוע 7/2008 כי נוכח העובדה שהמציאות
8 העסקית מכתובה מצבים בהם חברות שהינן חלק מאשכול חברות נוטלות הלוואות עבור חברות
9 אחרות הנמנות על אותו אשכול חברות בשל אי יכולתן של האחרונות לקבל אשראי מהבנק -
10 נקבעו בהוראת הביצוע הנ"ל מבחנים המסייעים לקבוע כי חברת אחת (X) שימשה כ"צינור" בלבד
11 לצורך קבלת הלוואה עבור חברה אחרת (Y) שנשאה בתשלומי ההלוואה בפועל, ולכן יותר ניכוי
12 המס עבור חברת Y, על אף שלכאורה מדובר בהלוואה שניטלה מ"קרוב", דהיינו מחברת X. לטענת
13 העוררת, כשם שרשויות המס קבעו תנאים לצורך בחינת מהותה הכלכלית של ההלוואה הניטלת
14 מ"קרוב" במסגרת הוראת ביצוע 7/2008, כך יש לפעול גם בעניינה שלה ולבחון את המהות
15 הכלכלית האמיתית של מכירת חלקה של העוררת בדירה לאחותה, הגב' אלון, שנעשתה
16 בהתמחרות שנוהלה ע"י כונסי הנכסים. כאמור, אני סבור כי אין לקבל טיעון זה של העוררת.
17
18 56. ראשית, ראוי להדגיש כי מדובר בהוראת ביצוע בלבד ולא בדבר חקיקה במעמד של חוק או תקנה.
19 יתרה מזו: לא הוכח בפניי מהו מידרגה הנורמטיבי של הוראת ביצוע זו והאם יש בו כדי לחייב
20 את רשויות המס או את ועדת הערר. בנוסף, לא נטען ולא הוסבר ע"י העוררת כיצד ניתן ללמוד
21 מהוראת ביצוע זו לגבי פרשנות של סעיפים אחרים המופיעים בחוק מיסוי מקרקעין.
22 מכל מקום, דומני שאין חולק על כך שמעמדן הנורמטיבי של הוראות ביצוע נמוך מהוראות החוק
23 ותקנותיו, ולכל היותר ניתן להסתייע בהן במקרים מסוימים לצרכים פרשניים בלבד.
24
25 57. שנית, ולגופם של דברים: טיעונה זה של העוררת אכן, לכאורה, שובה לב. אולם, לאחר בדיקה
26 מדוקדקת של הדברים שוכנעתי כי השוואה בין הסיטואציה המתוארת בסעיף 39א בחוק מיסוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 מקרקעין ובהוראת ביצוע 7/2008 שהוצאה ע"י המשיב, לבין הסיטואציה נושא הערר דנן איננה
- 2 תומכת בטענת העוררת. בסעיף 39 א בחוק מיסוי מקרקעין מפורט הסדר שלילי לפיו ככל
- 3 שההלוואה היא מ-"קרוב", לא יהיה זכאי הלווה לנכות את הריבית הריאלית מסכום השבח החב
- 4 בתשלום מס שבח. במובן זה, לשון סעיף 39 א בחוק מיסוי מקרקעין אמנם יוצרת תנאי דומה
- 5 לתנאי הקבוע בסעיף 44(ד) בחוק ההסדרים נושא הערר דנן.
- 6
- 7 58. עם זאת, הוראת ביצוע 7/2008 והפרשנות שניתנת בגדרה להוראת סעיף 39 א בחוק מיסוי
- 8 מקרקעין אינה נוגדת את לשון הסעיף, אלא דווקא מתיישבת עם לשון הסעיף כפשוטה. כל
- 9 שקובעת הוראת ביצוע 7/2008 הוא שכאשר ה-"קרוב" אינו המלווה האמיתי, כלומר - כספי
- 10 ההלוואה אינם באים ממקורותיו, והוא משמש רק כ"צינור" אשר באמצעותו מועברת ההלוואה
- 11 הניתנת ללווה ע"י צד שלישי שאינו קרוב, אזי לא יראו בהעברת הכסף על ידי ה-"קרוב" מהמלווה
- 12 האמיתי אל הלווה כהלוואה הניתנת ללווה ע"י "קרובו". ודוק: לשון סעיף 39 א בחוק מיסוי
- 13 מקרקעין מחריגה אומנם סיטואציה של "הלוואה מקרוב", אך זאת כאשר הקרוב הוא אכן
- 14 המלווה האמיתי. אולם כאשר ה-"קרוב" הינו רק בבחינת כלי להעברת כספי ההלוואה מהמלווה
- 15 האמיתי אל הלווה, הרי שממילא אין מדובר ב-"הלוואה מקרוב", ואין תחולה לסעיף. במובן זה,
- 16 כל שמבקשת הוראת ביצוע 7/2008 היא לתת פרשנות המבהירה את הוראות סעיף 39 א(א)(3)
- 17 בחוק מיסוי מקרקעין, ואין מדובר בפרשנות תכליתית שאינה נתמכת בלשון סעיף 39 א בחוק
- 18 מיסוי מקרקעין.
- 19
- 20 59. מאידך, ככל שתבחנה נסיבותיו של הערר דנן הרי שלא ימצא חולק על כך שהעוררת היא בעלת
- 21 הזכויות במחצית הדירה הנמכרת על ידה לאחותה שהינה הרוכשת של זכויות אלו. משכך, ברי כי
- 22 כונס הנכסים הוא רק הכלי באמצעותו מתבצעת מכירת הזכויות – וכשם שאין חשיבות לעובדה
- 23 כי ניתן לראות בחברה שבאמצעותה מועברת ההלוואה אליבא דסעיף 39 א בחוק מיסוי מקרקעין
- 24 כ-"קרוב", כך גם אין חשיבות למעמדו של כונס הנכסים מאחר שהוא איננו מוכר הדירה, וממילא
- 25 שאין הוא בגדר "קרוב" של הרוכשת כמוגדר בחוק מיסוי מקרקעין וכנזכר גם במסגרת החזקה
- 26 החלוטה הקבועה בסעיף 44(ד) בחוק ההסדרים. מאחר שהצדדים האמיתיים לעסקת מכירת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 הדירה הם העוררת והגב' אלון – שהינן בגדר "קרובות", אין מנוס מלקבוע כי במקרה כזה חלה
2 החזקה החלוטה שבסעיף זה. לעומת זאת, בסיטואציה הנזכרת בהוראת ביצוע 7/2008 - הצדדים
3 האמיתיים לעסקה אינם הלווה ו-"קרובו" אלא הלווה וצד שלישי שהינו המלווה האמיתי ואינו
4 "קרובו" של הלווה. יוצא איפוא, כי בניגוד לפרשנות שניתנה בהוראת ביצוע 7/2008 הנסמכת על
5 לשון החוק, הפרשנות שמציעה העוררת אינה נתמכת כלל בלשון החוק, ואף נוגדת אותה.
6
7 60. ניתן לעמוד על משמעותה של ההשוואה הנ"ל גם מנקודת מבט נוספת. אם יונח, לשם ההמחשה,
8 כי החברה הלווה נטלה הלוואה מחברה אחרת באשכול החברות, בדיוק באותם תנאי הלוואה
9 אשר היא הייתה יכולה לקבלם מבנק, ניתן היה לטעון כי במצב זה אין לכאורה שום חשש לכך
10 שהחברה הלווה ביקשה לנצל שלא כדין את הוראות סעיף 39א בחוק מיסוי מקרקעין לצורך ביצוע
11 עסקה מלאכותית שכן תנאי ההלוואה שקיבלה זהים לתנאי ההלוואה המוצעים ע"י הבנק, קרי:
12 ע"י כל גורם אחר שאינו "קרוב". אולם, במצב דברים זה, ונוכח הוראות סעיף 39א(א)(3) בחוק
13 מיסוי מקרקעין, ברי כי הלווה לא הייתה זכאית לנכות את הריבית הריאלית בגין הלוואה כזו
14 בעת חישוב השבח ובמקרה כזה היה חלה חזקה חלוטה, שכן מדובר בנטילת הלוואה "מקרוב"
15 המממן את ההלוואה מאמצעיו, ואיננו בגדר "צינור" להעברת הכספים בלבד. במובן זה, הוראת
16 ביצוע 7/2008 אינה נותנת פרשנות אשר הופכת את החזקה החלוטה בהוראות סעיף זה לחזקה
17 הניתנת לסתירה, ולעניין זה אין גם חשיבות לכוונות הסובייקטיביות של הצדדים בקשר לנסיבות
18 מתן ההלוואה. באופן זהה, גם בעסקה דנן אין חשיבות לטענת העוררת כי לא מדובר בעסקה
19 מלאכותית או בניסיון להערים בדרך כלשהי על רשויות המס מאחר שהדירה נמכרה ע"י כונסי
20 נכסים בהתמחרות בין מציעים שונים. אשוב ואדגיש: מאחר שמדובר בחזקה חלוטה – עצם
21 מכירת חלקה של העוררת בדירה לאחותה, הגב' אלון, מהווה מכירה ל"קרוב" אשר אינה
22 מאפשרת לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס לינארי מוטב.
23
24 61. שלישית, וכפי שכבר הוזכר לעיל: במלאכת הפרשנות של דיני המס יש להתחשב גם בשיקולים של
25 יעילות, ודאות, יציבות ועקביות משפטית. במקרה הנוכחי, קבלת פרשנותה של העוררת עלולה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 לגרום לפגיעה ממשית ביעילותה של גביית המס נוכח הזמן והמשאבים שידרשו לרשויות המס
2 לשם בחינת מהות היחסים האמיתיים שבין הצדדים בכל עסקה הנעשית בין "קרובים".
- 3 62. לא למותר לציין כי בחינת טיב היחסים המיוחדים שבין קרובי משפחה המבצעים עסקה של
4 מכירת דירה לקרוב במהלך תקופת המעבר תגרום בהכרח לאי-ודאות ולערעור היציבות
5 המשפטית, וגם שיקולים אלה אינם תומכים בפרשנות המוצעת ע"י העוררת.
- 6
7 **ג. האם יש לראות במכירת הזכויות בדירה נושא הערר ע"י העוררת לאחותה משום**
8 **"מכירה לקרוב" או שמא דין מכירה זו כדין מכירה למי שאיננו "קרוב"?**
- 9 63. גם אם הייתי מקבל הפרשנות הנטענת ע"י העוררת לפיה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה – הנני
10 סבור כי בנסיבות העניין שלפניי לא הצליחה העוררת לסתור החזקה הקבועה בחוק מיסוי
11 מקרקעין לפיה אין היא זכאית לחישוב מס לינארי מוטב בשל מכירת חלקה בדירה במהלך תקופת
12 המעבר לאחותה, הגב' אלון.
- 13
14 64. ראשית, אין בידי לקבל טענת העוררת בדבר היות מכירת הדירה נושא הערר בגדר "מכירה
15 כפויה" הנובעת מהחלטת בית המשפט לענייני משפחה, וכי לכאורה לא הייתה לעוררת זכות
16 בחירה למי ובאיזה מועד עליה למכור את חלקה בדירה זו. בהקשר זה ראוי להדגיש כי לעיתים
17 מכירה כזו אמנם נכפית על יד בית משפט, כמו למשל כאשר בית המשפט מורה על מכירת נכס של
18 חייב בהליכי חדלות פירעון. אלא שבמקרה הנוכחי מדובר בצו לפירוק שיתוף במקרקעין (בדירת
19 המגורים) שניתן במסגרת הליך שיזמה העוררת עצמה מסיבותיה שלה. במובן זה, גם אם לא
20 מדובר לכאורה בתכנון מס שאינו חוקי – הרי שאין בכך כדי להקנות לעוררת זכות ליהנות מחישוב
21 מס לינארי מוטב הנוגד את לשון החוק. לא למותר לציין, כי לעוררת הייתה אפשרות שלא למכור
22 לאלתר את חלקה בדירה, אלא לבחור את המועד המיטבי מבחינתה למכירת חלקה בדירה
23 מההיבט המיסויי. יוצא איפוא כי אין מדובר ב-"מכירה כפויה" אלא במכירה שנבעה מרצונה של
24 העוררת לפרק לאלתר את השיתוף בדירה עם אחותה. יתרה מזו: עצם העובדה כי בית המשפט
25 לענייני משפחה אישר את ביצוע המכירה לגב' אלון – אין בו כדי לאיין את העובדה כי מדובר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני :

- 1 בעסקה בין "קרובים" אשר לא מגדילה את היצע הדירות בשוק, ובמובן זה אין נסיבות פירוק
2 השיתוף בדירה מצדיקות כי העוררת תהיה זכאית לחישוב מס לינארי מוטב הנוגד את לשון החוק.
3
4 65. בבחינת למעלה מן הצורך אוסיף ואדגיש כי גם על פי טיעוניה של העוררת עצמה היא הייתה
5 אמורה - לפני ביצוע ההתמחרות - לרכוש את חלקה של הגב' אלון בדירה במחיר של 900,000 ₪
6 אך הדבר לא הסתייע בשל מחלוקות טכניות שהתגלעו בין הצדדים. לא למותר לציין כי לעניין
7 זה קיימת משמעות בבחינת השאלה האם העסקה שנעשתה בין האחיות הייתה "כפויה" או
8 רצונית, שכן העוררת עמדה על רצונה לפרק השיתוף בדירה שהיה לה עם אחותה, ולכן, לבסוף,
9 מכרה את זכויותיה בדירה לאחותה.
10
11 66. שנית, ובהמשך לאמור לעיל: העוררת טענה כי מאחר שבהתמחרות השתתפו צדדים נוספים יש
12 ללמוד מכך שהעסקה בוצעה מחוץ למסגרת המשפחתית ובתנאי שוק, ולפיכך אין להתייחס אליה
13 מהפן המהותי כאל עסקה הנעשית בין "קרובים". לגרסתה, ב"יחסי הקרבה" שבינה לבין אחותה
14 לא היה כדי להשפיע על מחיר העסקה ולא שררו בין הצדדים "יחסים מיוחדים". אלא שטענה זו
15 מתעלמת מן העובדה כי אמנם בהתמחרות השתתפו שלושה צדדים נוספים, מלבד העוררת והגב'
16 אלון, אך מבחינה עובדתית הן העוררת והן הגב' אלון החזיקו, כל אחת מהן, במחצית אחת של
17 הדירה, כך שמכל אחת מהן נדרש לרכוש מחצית דירה בלבד, בעוד שמכל יתר המשתתפים
18 בהתמחרות נדרש לרכוש דירה שלמה. ברור כי עובדה זו הקנתה לעוררת ולגב' אלון יתרון
19 משמעותי על פני יתר המשתתפים בהתמחרות, ולכן אינני מקבל את הטענה כי מדובר בעסקה
20 שנערכה בתנאים שווים ובתנאי שוק ביחס לכל המשתתפים בהתמחרות. עיון בפרוטוקול
21 ההתמחרות (נספח 8 לכתב הערר) מחזק קביעה זו ואין כל פליאה מכך שבסופו של יום שתי
22 המתחרות האחרונות בהתמחרות, אשר הציעו עבור הדירה מחיר גבוה באופן ניכר מיתר
23 המשתתפים בהתמחרות – היו העוררת ואחותה.
24
25 67. שלישית, הנני דוחה טענת העוררת לפיה מאחר שמכירת דירת המגורים בוצעה באמצעות כונס
26 הנכסים, הרי שאין מדובר במכירה ל-"קרוב". סעיף 5(א) בחוק מיסוי מקרקעין קובע במפורש כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

- 1 במכירת זכות במקרקעין שלא על ידי בעליה במסגרת תביעת חלוקה – מי שנמכרה זכותו
2 במקרקעין יחשב כמוכר לצורך החלת הוראות חוק מיסוי מקרקעין (ר' גם ע"א 990/11 מנהל מס
3 שבח מקרקעין תל אביב נ' עזבון המנוח שמחה איתן ז"ל בפשיטת רגל) (פורסם בנבו, 15.7.2013).
4 הדברים מקבלים משנה תוקף בנסיבות המקרה הנוכחי כאשר ב"כ הצדדים הם שמונו לכונסי
5 הנכסים לביצוע המכירה לצורך פירוק השיתוף של העוררת ואחותה בדירה נושא הערר, והם אלה
6 ששימשו כידם הארוכה של הצדדים עצמם. לפיכך, הנני קובע בזאת כי העוררת היא זו שמכרה
7 את חלקה בדירה לאחותה, הגב' אלון, על אף שהמכירה בוצעה באמצעות כונסי הנכסים.
8
9 68. רביעית, ובבחינת למעלה מן הצורך: אני סבור כי העוררת לא הוכיחה שמערכת היחסים העכורה
10 ששררה בינה לבין הגב' אלון הייתה עכורה במובן כזה שאין לראות בעסקת מכירת חלקה של
11 העוררת בדירה לגב' אלון כעסקה שנעשתה בין נישום לבין "קרובו". העוררת לא הגישה תצהיר
12 מטעם הגב' אלון אשר עשוי היה לאמת את טענותיה לגבי מערכת היחסים עמה, ואף לא זימנה
13 אותה לעדות. ודוק: ככל שהעוררת טוענת כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה – הרי שהיה מוטל
14 עליה, אף לפי גרסתה שלה, הנטל להוכיח טענותיה בעניין זה. כידוע, הימנעות מהבאת ראיה
15 פועלת לחובת הנמנע מהבאת הראיה, ובמקרה זה – לחובת מי שנמנע מליזמן עד דרוש מטעמו
16 (ע"א 3523/15 מפעלי תרנ"א מלונאות ונופש נ' רשות מקרקעי ישראל) (פורסם בנבו, 19.3.2017)
17 בפס' 27).
- 18
19 69. גם אם מטיעוניה של העוררת עולה לכאורה כי בינה לבין הגב' אלון התגלעו סכסוכים ומחלוקות
20 לגבי נושאים שונים במהלך השנים, הרי שבחינת המסמכים שהוגשו לתיק הוועדה, לרבות מהנטען
21 בכתב הערר עצמו, מעלה כי במרבית המקרים הצליחו העוררת והגב' אלון להגיע להסכמות – הן
22 בעניין מניית השליטה בעסק שניתנה לעוררת ושעליה ויתרה בסופו של דבר, והן בעניין חברת
23 המדף בע"מ - כאשר הגב' אלון מכרה את חלקה בה לעוררת. העובדה כי הליך כינוס הנכסים
24 סייע לפרק השיתוף בדירה אין בו כדי לשנות את קביעתי לפיה מדובר בעסקה שנעשתה בכוונת
25 מכוון לשם פירוק השיתוף הנכסי שבין העוררת וקרובתה, קרי: אחותה.
26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

1

2

3

4

7. סוף דבר

5 70. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, אציע לחברי לוועדה זו לדחות את הערר במלואו, ובהתחשב

6 בתוצאה אליה הגעתי - לחייב את העוררת לשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 25,000

7 ₪.

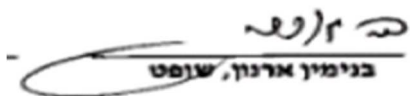
8 סך זה ישולם על ידי העוררת לידי המשיב תוך 30 ימים אשר יימנו ממועד מתן פסק דין זה שאם

9 לא כן יתווסף לחיוב זה חיוב נוסף בתשלום ריבית והפרשי הצמדה למדד המחירים לצרכן בהתאם

10 להוראות חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961, בגין התקופה שתחושב ממועד מתן פסק דין

11 זה ועד למועד פרעונו בפועל של מלוא הסך הנ"ל של 25,000 ₪ לידי המשיב.

12


בנימין ארנון, שופט

13

14

עו"ד לאה מרגלית:

15

אני מסכימה לאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון.

16

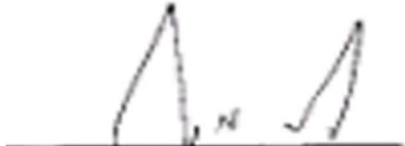
17



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .


עריד לאנד סרגלית

1
2
3
4
5
6
7

תרצה גורטלר, רו"ח ומשפטנית:

אני מסכימה לחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כבי השופט בנימין ארנון.


רו"ח ומשפטנית
תרצה גורטלר

8
9



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 15-10-37035 אייזנברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז

תיק חיצוני: .

1 71. כפועל יוצא מהאמור לעיל, ניתן בזאת פסק דין בהתאם לחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כבי השופט
2 בנימין ארנון.

3
4 72. המזכירות תודיע טלפונית לב"כ הצדדים על מתן פסק דין זה ותמציאו לידיהם בדואר רשום או
5 באמצעות הפקסימיליה.

6
7
8 73. ניתן היום, ב' אייר תשע"ח, 17 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29

ת"י"ח ומשפטנית
תרצה גורטלר

ע"י"ד לאה סרגלית

בנימין ארנון, שופט