



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

1

בפני
כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

העוררים: 1. חיים בנימין
2. עידן כהן
3. שלמה לוי
ע"י ב"כ עו"ד יצחק הניג

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים
ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר מפרקליטות
מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

7

8 1. לפנינו ערר על שלוש החלטות של מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (להלן: "המשיב") מיום
9 23.4.2017 בהשגות על שומות מס שבח שהוצאו לעוררים, כפי שיפורט בהמשך. המחלוקת בין הצדדים
10 נוגעת לדרישת העוררים כי בקביעת השבח שצמח להם, תוכר הוצאת דמי מפתח ששולמה, לטענתם,
11 על ידי קרוביהם כדיירים מוגנים.

12

רקע

13 2. בשנים הרלוונטיות לענייננו, הייתה עמותת תלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים
14 הבעלים של כל החנויות במספרים האי-זוגיים ברחוב עץ חיים בירושלים, והיא השכירה את החנויות
15 ברחוב, בשכירות מוגנת, לשוכרים שונים.

16 3. בשנת 2012 נרקמה בין דיירי החנויות ברחוב עץ החיים ובין הישיבה עסקת ובמסגרתה מכרה
17 הישיבה לדיירים את זכויות הבעלות בחנויות ברחוב עץ החיים תמורת סך של 11,600,00 ₪. הסכם
18 מכר זה אושר בבית המשפט המחוזי בירושלים בה"פ 52181-12-11.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 4. העוררים בתיק שלפני: בנימין חיים, עידן כהן ושלמה לוי (להלן: "העוררים") לקחו חלק
2 בעסקת המכר. הם רכשו חלק מזכויות הבעלות בחנויות ברחוב עץ חיים.
- 3 5. מספר שנים לאחר מכן, מכרו העוררים את זכויותיהם בחנויות שהם רכשו. בהצהרות שהם
4 הגישו למשיב, ביקשו העוררים מהמשיב להתיר להם לנכות מסכומי המכירה כהוצאה את סכומי דמי
5 המפתח ששילמו קרוביהם לפני עשרות שנים, או לחילופין, להכיר בהוצאה רעיונית של דמי פינוי
6 עצמי. המשיב סירב לעשות כן והוציא לעוררים שומה לפי מיטב השפיטה. השגתם של העוררים על
7 שומה זו נדחתה. מכאן הערר שלפנינו.
- 8 **העורר מס' 1 – בנימין חיים – עץ חיים 31**
- 9 6. העורר מס' 1, בנימין חיים (לעיתים יכונה "בנימין"), הוא בנו של המנוח סלים חיים, שהלך
10 לעולמו ביום 2.4.2011.
- 11 7. ביום 27.12.1968 חתם לוי חיים, אחיו של סלים חיים ודודו של בנימין, על חוזה שכירות
12 מוגנת מול ישיבת עץ חיים (להלן: "הישיבה"). על פי הסכם השכירות שכר לוי חיים מהישיבה חנות
13 לממכר פירות וירקות הממוקמת ברחוב עץ החיים 31. בהסכם השכירות צוין כי החנות תשמש את
14 לוי חיים ואת אחיו סלים חיים. לוי וסלים פיצלו את השטח של החנות וניהלו עסקים נפרדים.
- 15 8. בשנת 2011 הגישה הישיבה תביעה לפינוי מושכר נגד לוי חיים ובנימין חיים בשל הטענה לפיה
16 לוי חיים גובה מבנימין חיים דמי שכירות עבור השימוש בחנות זאת למרות שהוא לא היה רשאי
17 להשכיר את החנות בשל מעמדו כדייר מוגן. ביום 4.7.2013 ניתן פסק דין בתובענה זו ובמסגרתו
18 אושרה הסכמת הצדדים לדחותה (ת"א 23406-01-11 הקדש שמואל בן דוד שפיצר וולף בן זיסל שוחר
19 שועה בן יוחנן הירש למען תלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים בירושלים נ' לוי (4.7.2013)).
- 20 9. ביום 25.10.2012 רכש בנימין חיים את זכויות הבעלות בחלק של אביו בחנות תמורת 311,111
21 ₪. ביום 5.6.2016 מכר בנימין את זכויותיו בחלקו בחנות למר דובי מזרחי תמורת 2,300,000 ₪.
- 22 10. במסגרת ההצהרה שהוגשה למשיב, דרש בנימין מהמשיב להכיר בהוצאה על סך 205,333 ₪
23 בגין תשלום דמי מפתח עבור החנות. המשיב הוציא ביום 25.4.2017 שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה
24 ובמסגרתה הוא סירב להכיר בהוצאה הנ"ל. השגה על אותה שומה נדחתה על ידי המשיב.
- 25 **העורר מס' 2 – עידן כהן – עץ חיים 45**
- 26 11. העורר מס' 2, עידן כהן (להלן: "עידן"), הוא אחיינו של מצליח כהן.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 12. ביום 14.6.1972 חתמו מצליח כהן ויוסף שחר על הסכם שכירות מוגנת מול הישיבה לשכירת
2 חנות למכירת פירות וירקות ברחוב עץ חיים 43. מצליח כהן ויוסף שחר ניהלו את עסקיהם בנפרד ולכן
3 הם פיצלו את החנות ששכרו. אחרי הפיצול, החלק של מצליח כהן קיבל את המספר 45.
- 4 13. בשנת 2009 הגישה הישיבה נגד דודו של העורר 2, מצליח כהן, תביעה לפינוי החנות (ת"א
5 (שלום – י-ם) 1301/09 תלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים נ' מצליח כהן). בפסק דין שניתן
6 ביום 6.10.2011 נקבע שעל אף שמצליח כהן הפר את ההסכם בכך שלא שילם דמי שכירות, פינוי
7 מהחנות יהיה סעד מקשה ומרחיק לכת ולכן ניתן סעד מן הצדק ונקבע שהנתבע לא יפונה מהנכס,
8 בכפוף לכך שהוא ישלם את מלוא דמי השכירות החסרים. בפסק דין זה אין התייחסות לעניין תשלום
9 דמי מפתח.
- 10 14. עידן, האחייך של מצליח כהן, רכש את הזכויות בחנות שהייתה מוחזקת על ידי דודו, בסכום
11 של 244,444 ₪. ביום 20.9.2016 מכר עידן את זכויות הבעלות בנכס לחברת רוזנברגר בירם תמורת
12 2,200,000 ₪.
- 13 15. במסגרת ההצהרה שהוגשה למיסוי מקרקעין, דרש עידן מהמשיב להכיר בהוצאה בסך
14 161,333 ₪ בגין תשלום דמי מפתח עבור החנות. המשיב הוציא ביום 25.4.2017 שומת מס שבח לפי
15 מיטב השפיטה ובמסגרתה הוא סירב להכיר בהוצאה הנ"ל. השגה על אותה שומה נדחתה על ידי
16 המשיב.
- 17 **העורר מס' 3 – שלמה לוי – עץ חיים 37**
- 18 16. שלמה לוי, העורר מס' 3 (להלן: "שלמה"), הוא בנו של עובדיה לוי.
- 19 17. ביום 29.6.1960, חתמו עובדיה לוי, שבתאי לוי ויהודה לוי מול הישיבה על הסכם שכירות
20 מוגנת ביחס לחנות 37 ברחוב עץ חיים.
- 21 18. שלמה רכש מהישיבה את זכויות הבעלות בחנות תמורת 511,111 ₪. ביום 15.12.2016 מכר
22 שלמה את זכויותיו בחנות תמורת 2,300,000 ₪.
- 23 19. במסגרת ההצהרה שהוגשה למיסוי מקרקעין, דרש שלמה מהמשיב להכיר בהוצאה על סך
24 340,740 ₪ בגין תשלום דמי מפתח עבור החנות. המשיב הוציא ביום 25.4.2017 שומת מס שבח לפי
25 מיטב השפיטה ובמסגרתה הוא סירב להכיר בהוצאה הנ"ל. השגה על השומה נדחתה על ידי המשיב.
- 26



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

1 החלטות המשיב בהשגות

2 20. בהחלטתו בהשגות קבע המשיב שלא הוצגו אסמכתאות ולא הוכח כי הסכום שנתבע כהוצאה
3 בגין דמי מפתח אכן הוצא בפועל על ידי גורם כלשהו. המשיב טען עוד כי לא הוכח בפרט שאותו סכום
4 הוצא על ידי העוררים כמצוות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג - 1963. המשיב
5 קבע שהוכח אף שההפך הוא הנכון, כלומר, הוכח שלא שולמו דמי מפתח בגין הנכסים מושא ערר זה,
6 שכן לפי חוזי השכירות שצורפו לחוברת המכרז שפרסמה ישיבת עץ חיים, ניתן לראות שכשולמו דמי
7 מפתח, הדבר צוין במפורש בהסכמי השכירות, דבר שאינו קיים בהסכמי השכירות הרלוונטיים
8 לענייננו.

9 21. אשר לטענה החלופית של העוררים בדבר התרת ההוצאה הרעיונית כדמי פינוי עצמיים, קבע
10 המשיב שאפשרות זו הייתה קיימת בעבר, אך היא בוטלה בהוראת ביצוע 8/2009. המשיב הוסיף שאף
11 אם היה מקבל טענה זו, לא ניתן היה לקבל את ההשגה משום שהעוררים לא דיווחו לפקיד השומה על
12 רווח הון בגין הכנסתם מדמי הפינוי העצמיים.

13 הראיות בערר

14 22. לתיק בית המשפט הוגשו תצהירים מטעם כל העוררים, מכתב של עו"ד ידידיה לוונטהל
15 ותצהיר של מפקח במיסוי מקרקעין, מר אמיר רבינוביץ.

16 23. בנימין הצהיר שביום 27.12.1968 נחתם הסכם שכירות המקנה לאביו, סלים חיים, זכויות
17 דיירות מוגנת בחנות שברחוב עץ חיים 31. עם זאת, הצהיר בנימין שהוא לא זוכר מהעניין דבר שכן
18 הוא היה אז בגיל 10. הוא הוסיף שאביו שילם דמי שכירות לישיבה פעם בשלושה חודשים. בנימין טען
19 שאביו לא ידע קרוא וכתוב ולא שמר על הקבלות שהוצאו כנגד תשלום דמי המפתח, אך הוא הפנה
20 לתביעת הפינוי שהוגשה על ידי הישיבה וציין כי בתובענה זו (שנדחתה בהסכמה) הישיבה לא טענה
21 בכתב התביעה שלא שולמו דמי מפתח עבור החנות. בסוף תצהירו ציין בנימין שאביו נפטר בשנת 2012,
22 שהוא מכר את החנות שברחוב עץ החיים 31 וקנה בתמורה דירה, שהוא היה אסיר עם בעיות סמים,
23 שהוא מצוי היום בהליך שיקום ושהוא חי מקצבת הבטחת הכנסה.

24 24. שלמה הצהיר שהוא נולד בשנת 1958 ואביו, עובדיה לוי, רכש את הזכויות בחנות בדמי מפתח
25 בשנת 1960. כשהוא נולד סיפרו לו שאביו קנה את החנות בתקופה שבה הוא נולד, ביחד עם האחים
26 של האב, שבתאי לוי ויהודה לוי, שעזבו את החנות עד לשנת 1972. שלמה ציין שהוא יודע שאביו קנה
27 את החנות מאדם שהיה קצין משטרה ושהם שילמו הרבה כסף עבור החנות. הוא הצהיר גם שהוא
28 יודע שאביו שילם הרבה כסף לאחים שלו בתמורה לזכויותיהם בחנות. הוא ציין עוד שבין אביו ודודו
29 שבתאי נערכה עסקת חליפין שבמסגרתה קנה אביו את החלק של שבתאי בחנות ומנגד קנה שבתאי





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 את חלקו של עובדיה במשאית שהייתה בבעלות שניהם. ביחס לרכישת הזכויות מדודו יהודה, ציין
2 שלמה שאין לו מידע בעניין זה משום שהיה ילד קטן. שלמה הצהיר עוד שאביו, עובדיה לוי, לא ידע
3 קרוא וכתוב ולא שמר קבלות, ועל כן אין לו דרך "להראות" שאביו רכש זכויות בחנות כדייר מוגן.
4 שלמה העיד גם שאביו נפטר בשנת 2016 לאחר שהיה חסוי בשנותיו האחרונות ושהוא מכר את החנות
5 ברחוב עץ חיים 37.
- 6 25. עידן הצהיר שביום 14.6.1972 רכשו סבו, שמעון כהן, דודו, מצליח כהן ואביו, רמי כהן, זכויות
7 דיירות מוגנת בחנות שברחוב עץ חיים 45. אמנם בהסכם השכירות צוינו רק מצליח כהן ויוסף שחר
8 כשוכרים מוגנים, אך בפועל גם הסב היה דייר מוגן בחנות. הוא הוסיף, שאמנם הסכם השכירות
9 מתייחס לכתובת עץ חיים 43, אך בפועל, אין מחלוקת שהסכם שכירות זה מתייחס גם לחנות שבעץ
10 חיים 45. עידן הצהיר שהוא נולד בשנת 1994, לכן אין לו יכולת להעיד לגבי רכישת הזכויות בחנות,
11 אך הוא שמע דברים לפיהם סבו ואביו שילמו דמי מפתח עבור רכישת הזכויות בחנות והם דיירים
12 מוגנים בה. הוא הוסיף שהוא יודע ששליש מהזכויות בחנות שייך לישיבה והשאר שייכים לסבו
13 ולאביו. ביחס לסבו הצהיר עידן שהוא שרוי היום במצב בריאותי קשה. לאחר שעידן לא הצליח למצוא
14 קבלות על תשלום דמי מפתח, פנה עידן לסבו אשר מסר לו שאין לו קבלות. עידן הצהיר שהוא מכר
15 את הזכויות בחנות שברחוב עץ חיים 45.
- 16 26. בנוסף לתצהירי הצדדים הגישו העוררו מכתב מיום 19.1.2017 של בא כוח הישיבה, עו"ד
17 ידידיה לוונטה, שמוען לעו"ד יצחק הניג, בא כוח העוררים בהליך זה. עורך דין לוונטה כתב כך:
18 **"למיטב ידיעתי כל 'חנויות השוק', (מכל מקום רובן), הוחזקו על ידי דיירים מוגנים"**. הוא הוסיף
19 שדמי השכירות ששילמו הדיירים היו דמי שכירות מוגנים. בסעיפים 3 ו-4 למכתבו הוא כתב שדייר
20 שלא שילם דמי מפתח עת נכנס לחנות שהוא שכר היה נדרש, כך ההנחה, לשלם דמי שכירות כלכליים,
21 אך למיטב זיכרונו, מעולם לא הוגשה תביעה לתשלום דמי שכירות כאלה נגד אחד הדיירים. בישיבה
22 שהתקיימה ביום 18.3.2018 הסכים המשיב שמכתבו של עו"ד לוונטה יהיה תחליף לתצהיר עדות
23 ראשית מטעמו, בתנאי שעו"ד לוונטה יתייצב לחקירה נגדית. עו"ד לוונטה אכן התייצב לחקירה
24 נגדית ביום 12.11.2018 ונחקר על האמור במכתבו.
- 25 27. העד מטעם המשיב, אמיר רבינוביץ, מסר בתצהירו פרטים ביחס להסכמי השכירות שנכרתו
26 בין השוכרים ובין הישיבה ומסר פרטים שמרביתם אוזכרו בפרקים שבהם דנתי בעובדות הרלוונטיות
27 לכל אחד מהעוררים לעיל. המצהיר הנ"ל התייחס להשגות על השומה ולהחלטות של המשיב באותן
28 השגות, כפי שהובא במקומות אחרים בפסק דין זה.

29

30



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

טענות העוררים

- 1
28. העוררים טוענים כי אמנם הם לא הציגו קבלה על תשלום דמי מפתח אולם ישנן בתיק ראיות המוכיחות תשלום דמי מפתח: ראשית, העוררים עצמם העידו על תשלום דמי מפתח לשיבה; שנית, עו"ד לוונטהל אישר בעדותו כי כל הדיירים בשורת החנויות שילמו דמי מפתח; שלישית, המפקח, מר אמיר רבינוביץ, אינו חולק על מעמדם של העוררים כדיירים מוגנים בחנויות; רביעית, המחיר שבו רכשו העוררים את החנויות מהשיבה הוא מחיר שלוקח בחשבון היותם של העוררים דיירים מוגנים ששילמו דמי מפתח; חמישית, על אף שהשיבה הגישה תביעות פינוי נגד משפחת חיים ומשפחת כהן, היא מעולם לא טענה שהנתבעים הנ"ל לא שילמו דמי מפתח.
29. העוררים טוענים כי השוכרים המקוריים של החנויות, עובדיה לוי וסלים חיים, היו אנשים פשוטים שלא ידעו קרוא וכתוב. לטענתם של העוררים, כך גם הוא מצבם של ילדיהם ונכדיהם.
30. נטען כי אין שום ראיה ממנה ניתן ללמוד שלא שולמו דמי מפתח. עוד נטען כי הראיות עליהן מסתמך המשיב, חוזים שנכרתו מול שוכרים אחרים שבהם צוין מפורשות תשלום דמי המפתח, הם חוזים מאוחרים לחוזים מושא הליך זה. המשיב לא הצליח לאתר ולו חוזה אחד מתקופת העסקאות שנכרתו בין העוררים לשיבה, שבו אוזכר תשלום דמי מפתח.
31. לטענת העוררים, אין לדרוש מבנימין ומעידן להוכיח שלא דרשו את ניכוי הפחת משום שעל פי חוק הם לא היו רשאים לנכות את הפחת. ביחס לשלמה, מדובר בטענה שמהווה שינוי חזית. לחילופין, יש להעביר בעניין זה את נטל הבאת הראיות על המשיב.
32. עוד טוענים העוררים כי בנסיבות הייחודיות של מקרים אלה, קיימת הצדקה עניינית לסטות מהוראת הביצוע 8/2009. אף שהוראת הביצוע קובעת שלהוכחת תשלום דמי המפתח יש להציג תיעוד או אסמכתא על תשלום בפועל, הפסיקה קבעה שמקום שקיימים שיקולים עניינים, ניתן לסטות מהנחיה מנהלית. נטען כי בענייננו, חלוף הזמן, זהות השוכרים, רכישת הזכויות בשנת 2012 במחיר נמוך, חוסר האפשרות לנכות דמי מפתח ויתר הנסיבות מלמדות כי ישנה הצדקה לסטות מהוראת הביצוע 8/2009.

טענות המשיב

33. לטענת המשיב, אין בידי העוררים אף ראיה לתשלום דמי מפתח והם מבקשים כי תוכר להם הוצאה זו על יסוד ההנחה שדמי המפתח שולמו. נטען כי לבנימין אין כל ידיעה קונקרטית אם שולמו דמי מפתח. עוד נטען כי ההסכם נחתם מול לוי חיים בלבד ולא מול אביו של העורר, סלים חיים. משמע, אין כל בסיס להנחה לפיה אביו של בנימין חיים שילם דמי מפתח והיה דייר מוגן בחנות. נטען



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 כי הואיל ועל פי עדותו של בנימין, מספר אנשים היו שותפים בחנות, הרי שאף אם תתקבל עדות
2 העורר, אין בה כדי לבסס תשלום דמי מפתח דווקא על ידי אביו.
- 3 34. ביחס לעידן, טען המשיב כי ניתן ללמוד מהמסמכים שצורפו כי לא שולמו עבור החנות דמי
4 מפתח. המשיב ציין עוד שעידן, לא הביא לעדות את אביו, רמי כהן, לא להליך בפני המשיב ולא להליך
5 בפני הוועדה ויש לזקוף הימנעות זו לחובתו.
- 6 35. לטענת המשיב, העדות של שלמה מלמדת שהוא לא מבחין בין תשלום דמי מפתח לתשלום
7 דמי שכירות, ועל כן, לא ניתן ללמוד ממנה דבר לגבי תשלום דמי מפתח דווקא. המשיב הוסיף שלאור
8 העובדה כי מדובר בשכירות המשותפת למספר קרובי משפחה, לא ניתן לדעת כיצד התחלק תשלום
9 דמי המפתח, אם אכן היה כזה.
- 10 36. ביחס למכתבו של עורך הדין לוונטהל טען המשיב כי חברת הניהול התחילה לפעול בשם
11 ההקדש רק בשנת 2006, כך שאין הוא יכול להעיד לגבי תשלום דמי מפתח עשרות שנים בטרם הוא
12 נכנס לתמונה.
- 13 37. נטען כי מכל האמור לעיל ניתן ללמוד כי לא מתמלאים תנאיה של הוראת ביצוע 8/2009 לפיה
14 "יש לקבל תיעוד או אסמכתאות על תשלום בפועל" על תשלום דמי מפתח. לטענת המשיב, אין בחלוף
15 הזמן ובפשטותם של השוכרים המעורבים בהליך זה כדי לפטור את העוררים מחובתם להציג
16 אסמכתאות לתשלום דמי מפתח מקום בו הם מבקשים להכיר באותו תשלום כהוצאה.
- 17 38. המשיב הפנה לע"א 5925/15 אחים סבירסקי, שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין
18 (25.12.2016) וטען על סמך פסק דין זה כי לא ניתן לקבוע שהמחיר הנמוך ששולם עבור החנויות נובע
19 מזכויות הדיירות המוגנת של העוררים.
- 20 39. לטענת המשיב, סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין מתיר ניכוי הוצאה שהוציא המוכר ברכישת
21 הזכות במקרקעין או במכירתה. על מנת להתיר ניכוי הוצאה שלא הוציא המוכר בעצמו יש לעמוד
22 בתנאי סעיף 39(א)(12) לחוק המאפשר ניכוי הוצאות בהן נשא האדם שממנו קיבל המוכר את הזכות.
23 נטען כי העוררים לא עונים על תנאי הסעיף האמור, שכן מדובר בעניינינו בזכויות בעלות שהעוררים
24 רכשו בעצמם מהישיבה, ואין מדובר בזכות שהם ירשו או קיבלו ללא תמורה, ומכאן שאין הם יכולים
25 לנכות את הוצאותיו של הדייר המוגן ההיסטורי.
- 26



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

40. כמו כן, נטען מטעם המשיב כי אין מקום להכיר בהוצאה רעיונית המבטאת דמי פינוי עצמיים. ראשית, בניגוד לעבר, היום ניתן להתיר בניכוי דמי פינוי עצמיים רק לאחר הצגת אסמכתאות לתשלום שבוצע. שנית, כאשר דייר מוגן מפנה נכס לטובת דייר נכנס הוא מקבל דמי מפתח מהדייר הנכנס, שמהווים רווח הון שעל הדייר היוצא לדווח עליו לפקיד השומה ולשלם עליו מס בהתאם. העוררים לא הציגו כל דיווח על הפקת רווח הון כזה ומשכך, אין לקבל את טענתם שיש לראות בסכום שהם מבקשים לנכות כהוצאה, כדמי פינוי עצמיים; שלישית, נוכח העובדה כי החנויות הן בתי עסק, מתעוררת השאלה אם קרוביהם של העוררים ניכו את דמי המפתח, אם כלל שולמו, כהוצאות מול הכנסתם בהתאם לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

9 דיון והכרעה

41. בטרם אפנה לדון בגופם של דברים אתיחס תחילה בשאלת נטל הראיה. בערעור על שומת מיסוי מקרקעין רובץ הנטל על העורר. ערר מיסוי מקרקעין דומה לתובענה הבאה בפני ערכאה ראשונה שבה יש "תובע", הוא העורר, ו"נתבע", הוא המשיב. על העורר מוטל נטל השכנוע להוכיח עררו בהיותו מוציא מחברו. היות רשות המס בגדר "נתבע" והנישום בגדר "תובע" נובע מהחזקה שפעולתה של הרשות היא כדין והיא מעוגנת בסמכויותיה הסטוטוריות (ע"א 11125/08 קווי נדל"ן גינדי- ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (21.07.2011) פסקה 9; ע"א 4378/11 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' תפוח פז פיתוח נדל"ן (02.04.2013); ו"ע (חיי) 4631-12-13 ד"ר לאונרד גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (14.05.2015)). כך הוא הדין ביחס לערר מיסוי מקרקעין וביתר שאת כך הוא הדין מקום שמדובר בערר שבמסגרתו מבקש העורר לנכות הוצאות ממחיר המכירה לצורך קביעת השבח (ראו, למשל, ביחס לנטל להוכיח דמי פינוי, את ו"ע (י-ם) 5030-02 אגודה בינ"ל לבחורים צעירים מצפון אמריקה נ' מס שבח ירושלים (2012)).

42. בערר שלפנינו לא הצליחו העוררים להרים את נטל השכנוע המוטל עליהם ולא הצליחו להוכיח כי שולמו דמי מפתח עבור שכירת החנויות. הסכם השכירות הרלוונטי לפנינו של בנימין, הוא הסכם שכירות שנחתם מול לוי חיים ביום 27.12.1968 (ההסכם צורף לתצהיר בנימין). הסכם שכירות זה קובע את תנאי השכירות, דמי השכירות ואופן תשלומם, והוא אינו כולל התחייבות של השוכר לשלם דמי מפתח למשכירה; הסכם השכירות הנוגע לשלמה, הסכם השכירות מיום 29.6.1960, כמו הסכם השכירות הקודם, אינו מזכיר את המונח "דמי מפתח" ואינו מתייחס לחובת השוכר לשלם; ההסכם הרלוונטי לעידן, חוזה שכירות מיום 14.6.1972 (צורף לתצהיר עידן) אינו מזכיר בגופו את המונח "דמי מפתח" ואינו מתייחס לחובת השוכר לשלם. יחד עם זאת, בהערות בכתב יד שבסוף ההסכם קיים אזכור למונח "דמי מפתח": "השוכרים רשאים לחלק את החנות לשניים, רק ע"י מחיצת עץ או אסבסט ולנהל עסק נפרד. על אף האמור ... במידה ואחד השוכרים יעזוב את החנות, יהיה עליו ... דמי מפתח לפי החוק כאילו מסר את חלקו למישהו אחר ...". אמירה זו אין בה די על מנת להוכיח כי השוכרים המקוריים שילמו לשיבה דמי מפתח. נוכח האמור, הסכמי השכירות,





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 המקום שבו אמורים דמי המפתח להיות מעוגנים, אינם כוללים הצהרה כי שולמו דמי מפתח או
2 התחייבות של השוכרים לשלם דמי מפתח. עובדה זו מקשה מאוד לקבל את טענת העוררים כי
3 השוכרים המקוריים שילמו דמי מפתח לישיבה.
- 4 43. עיון בתצהירים ובחקירות של העוררים מלמד שגם עדויות העוררים בעניין תשלום דמי
5 המפתח אין בהן כדי לבסס את טענתם בעניין זה. ברובן מדובר בראיות מפי השמועה שאין בהם לשפוך
6 אור על התנהלות הצדדים שנקשרו בעסקאות השכירות. העורר בנימין ציין בתצהירו "אני לא זוכר
7 דבר ולא יודע מהעניין דבר אני הייתי אז בן 10..." ובהמשך הוא כתב "אבא שלי לא ידע לקרוא
8 ולכתוב. אבא שלי שלא שמר את הקבלות ואין לי איך להראות שקנה את החנות בדמי מפתח".
9 כלומר, בנימין מציין שאינו זוכר דבר מעסקת השכירות ואין לו מסמכים בכתב המוכיחים תשלום
10 דמי מפתח. מעדות זו לא ניתן להיבנות ולא ניתן לבסס עליה טענה בדבר תשלום דמי מפתח. בתצהירו,
11 בנימין לא טען באף מקום ששולמו דמי מפתח עבור החנות שהוא מכר! אמנם בחקירתו הנגדית העיד
12 בנימין שמדובר בחנות בדמי מפתח: "... אני יודע שהם שותפים אבא שלי ודוד שלי בחנות הזאת.
13 שהיא היתה חנות בדמי מפתח ובאיזה שלב הם התפרקו אז עשו קיר באמצע החנות וחילקו לשניים.
14 ועל כך הם נתבעו" (עמ' 5, ש' 14-12). אך בעדות זו המונח "דמי מפתח" עלה בצורה אגבית מבלי שהעד
15 טען בצורה מפורשת כי השוכרים של החנות שילמו דמי מפתח עבורה.
- 16 44. גם העדות של עידן, לא שופכת אור על תשלום דמי המפתח. עידן העיד בתצהירו כך: "אני
17 נולדתי רק ב- 1994, כך שאיני יודע מהרכישה דבר. לא שמעתי דיבורים על הרכישה רק ידעתי שסבי
18 ואבי הם דיירים מוגנים. אני ידעתי שסבי ואבי הם דמי מפתח במקום אני לא יודע איך הגיעו למצב".
19 מעדות זו ניתן ללמוד שאין לעידן שום ידיעה בעניין תשלום דמי מפתח. הוא בעצמו כותב "... אני
20 יודע מהרכישה דבר..." ובהמשך הוא כותב "... אני לא יודע איך הגיעו למצב". עדות זו בבירור אינה
21 מוכיחה תשלום דמי מפתח. גם מחקירתו הנגדית של עידן לא ניתן לדלות שום אינדיקציה
22 אווירקטיבית המלמדת ולו באופן לכאורי על תשלום דמי מפתח.
- 23 45. ביחס לעורר שלמה, יש בתצהירו התייחסות לעניין תשלום דמי מפתח. הוא כתב כך: "אבא
24 שלי קנה את החנות בדמי מפתח ב- 1960. אני נולדתי בסוף 1958, ואמרו לי שאבא קנה את החנות
25 כשנולדתי. הוא קנה את החנות ביחד עם דודים שלי שבתאי לוי ויהודה לוי. אבל הם עזבו את החנות
26 מזמן, שבתאי בשנת 1972 ויהודה לפניו ... אני יודע שאבא שלי קנה את החנות ממישהו שהיה קצין
27 במשטרה. אני יודע ששילמו הרבה כסף על החנות ... אני יודע גם שאבא שלי שילם הרבה כסף
28 לאחים שלו כשהם יצאו מהחנות ... אבא שלי לא ידע לקרוא ולכתוב. אבא שלי לא שמר את הקבלות
29 ואין לי איך להראות שקנה את החנות בדמי מפתח". גם בחקירתו הנגדית של שלמה ישנה התייחסות
30 לתשלום דמי המפתח:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 **ש".** כתבת בתצהיר שאתה לא זוכר כל דבר אבל אתה יודע כן לומר לנו ששילמו
2 הרבה כסף.
3 **ת.** אני הייתי מדבר עם אבא שלי כל הזמן והוא היה אומר לי.
4 **ש.** אתה יודע אם שילמו דמי שכירות על החנות.
5 **ת.** לא. היה דמי מפתח. היו משלמים ליצחק שוב ואח"כ לבן שלו ניסן... " (עמ'
6 6, ש' 11-14).
- 7 46. אמנם העדות של שלמה, מתייחסת לעניין תשלום דמי המפתח, אך הפירוט שבה הוא בסיסי
8 והוא אינו מספיק לצורך הרמת נטל השכנוע בעניין תשלום דמי מפתח.
- 9 47. גם העדות של ב"כ הישיבה, עו"ד לוונטה, אין בה כדי לסייע לעוררים. עיון במכתבו של עו"ד
10 לוונטהל מיום 19.1.2017 מלמד כי מדובר בעדות מסויגת שבמהלכה הוא כותב כי למיטב ידיעתו כל
11 החנויות בשוק הוחזקו בדיירות מוגנת, כלומר, העד לא נקט בלשון חד משמעית. ביחס לתשלום דמי
12 המפתח הוא כתב כך: **"ככל והדיירים לא שילמו דמי מפתח עת נכנסו לחנויות, יש להניח כי היו**
13 **נדרשים על ידי מרשתי לשלם דמי שכירות כלכליים... למיטב זכרוני תביעה שכזו, לא הוגשה כנגד**
14 **אף לא אחד מן הדיירים".** משמעות הדבר שעדות זו היא עדות סברה, שכן העד נוקט במונח "יש
15 להניח". העד לא כותב בשום מקום במכתבו כי השוכרים הרלבנטיים לערר שילמו באופן וודאי דמי
16 מפתח. בהעדר עדות כזו, אין לבסס על עדותו של עו"ד לוונטהל קביעה לפיה השוכרים של החנויות
17 מושא ערר זה שילמו דמי מפתח.
- 18 48. גם בחקירתו הנגדית לא העיד עו"ד לוונטהל באופן חד משמעו שהעוררים, או מי מטעמם,
19 שילמו דמי מפתח. העד התייחס לפרקטיקה שנהגה בניהול החנויות ברחוב עץ חיים:
- 20 **"ת. ... אני לא יודע מי העוררים שלך. יש שם 20 ומשהו חנויות. דייר מוגן לפי**
21 **התקנות מאפריל 2000 יש תקנות של הגנת דייר שרשימה של 21 בתי עסק שהיינו**
22 **צריכים לשלם דמי שכירות כלכלי. לתקנה זו הוסיפו סעיף סל תיקון שנת 2000**
23 **לתקנות שכל בית עסק שלא שילם דמי מפתח צריך לשלם דמי שכירות. על כך יש**
24 **פסיקה ענפה, יש לשלם שכר דירה כלכלי. לו היה שם דייר מוגן שלא שילם דמי**
25 **מפתח לפחות להבנתי הייתי מגיש נגדו בקשה לתביעת דמי שכירות כלכליים כפי**
26 **שעשיתי במקומות אחרים. לעומת זה בנכס עצמו לא ביצעת... הגשתי בשורת**
27 **העסקים הזאת תביעות פינני רבות. לו הייתי חושב שאני יכול לקבל דמי שכירות**
28 **כלכלי הייתי קודם מגיש תביעה לדמי תשלום כלכלי ואח"כ פינני.**
29 **ש. מפנה אותך לסעיף 1 במכתבך מצטט ... האם לפני שכתבת את המכתב הזה**
30 **בדקת לגבי העוררים שלנו האם היו דיירים מוגנים כן או לא.**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

1 ת. לא בדקתי לגבי העוררים כי אני לא יודע מי הם העוררים. הסיבה שזה
2 נכתב למשל היה דייר שהשכיר בשכירות משנה והוא היה למעשה שוכר חופשי.
3 אנב אותו דייר קיבל תביעת פינוי. אבל הסכמי שכירות של עץ חיים כולם היו של
4 דיירים בדמי מפתח ולא היה שום דייר בשכירות חופשי.
5 ש. מציג לך בקשה שהוכנה לוועדת הערר שאליה צופו תכתובות דוא"ל עם
6 עו"ד הניג ... עו"ד הניג מודיע לך במייל ביום 18.3.18 שנאלצת להגיע לדיון להחקר
7 על תצהירך ומבקש שתעיד שהעוררים הנ"ל שילמו בדמי מפתח על החנות, ואתה
8 משיב לו "מאין לי לדעת". לאור המייל הזה האם יש לך אסמכתא להראות לנו מלבד
9 המייל הזה שהעוררים שלנו שילמו דמי מפתח.
10 ת. קודם כל אני כתבתי מאין לי לדעת כי אני לא רוצה לבוא לדיונים. שנית,
11 אני מסביר לך מה שאמרתי קודם אין לי לומר לך שאני יודע שהם שילמו. אני
12 מסביר לך מה היה עם כל הדיירים בעץ החיים. לא הוגש כנגד אף אחד כתביעה
13 לדמי שכירות כלכליים. אם היה לי טיפה לחשוב שיש סיכוי היתה מוגשת תביעה.
14 זו תביעה קלה יחסית עד כמה שאפשר... " (עמ' 9 לפרוטוקול, ש' 23 – עמ' 10, ש'
15 (19).

16 49. העולה מעדות זו, והדברים נאמרו במפורש בפסקה האחרונה שהובאה לעיל, כי עו"ד לוונטהל
17 לא ידע אם השוכרים של החנויות מושא ערר זה שילמו דמי מפתח אם לאו. הוא העיד לגבי ההתנהלות
18 הכללית כי ממנה עולה לטעמו כי במקרה של העוררים שולמו דמי מפתח. אך גם עדות זו אין בה להעיל
19 לעוררים. עו"ד לוונטהל לא ביסס את עדותו על ראיה חיצונית אובייקטיבית. על מנת לבסס עדות זו
20 הוא היה צריך להסתמך על מסמכים, להפנות לשיחות שהיו לו עם נציגי הישיבה או להפנות לכל ראיה
21 אובייקטיבית המלמדת כי ביחס לחנויות מושא ענייננו שולמו דמי מפתח וכך הוא לא עשה. מכל
22 המקובץ עולה כי העוררים לא הצליחו להוכיח כי השוכרים של החנויות שילמו דמי מפתח. זאת ועוד.
23 צודק המשיב בטענתו כי לאור העובדה שמדובר בשכירות המשותפת למספר קרובי משפחה, לא ניתן
24 לדעת כיצד התחלק תשלום דמי המפתח ביניהם, ככול שתשלום כזה בוצע בפועל.

25 50. דמי הרכישה של החנויות, כפי ששולמו על ידי העוררים לישיבה, אינם יכולים להשליך לגבי
26 דמי המפתח שנטען כי שולמו על ידי שוכרי החנויות. הסכום המופחת ששילמו הרוכשים עבור החנויות
27 אינו בהכרח תולדה של דמי המפתח ששולמו. ייתכן כי התשלום המופחת מקורו בקשיים בפנינו
28 החנויות, בקשיים תזרימיים של הישיבה, או ביכולות משא ומתן של הצדדים (השור: ע"א 5925/15
29 אחים סבירסקי, שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (25.12.2016) פסקאות 29-
30 (36).

31 51. העובדה כי הישיבה מעולם לא טענה כי העוררים לא שילמו דמי מפתח אין בה להוכיח כי
32 תשלום כזה אכן שולם בפועל. לא הובאו לעדות נציגים של הישיבה וטעמיה של הישיבה למכירת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

- 1 הזכויות אינם בפנינו. על מנת להוכיח את שיקולי הישיבה היו העוררים צריכים לזמן לעדות נציג של
2 הישיבה על מנת שיסביר את שיקוליה. העובדה שהעוררים לא הביאו עד מטעם הישיבה, כדי שיתמוך
3 בגרסתם, פועלת כנגדם, על פי הכלל שנקבע בפסיקה כי אי הבאת עד רלבנטי, בהיעדר הסבר אמין
4 וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהשמיעו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו, לפיה
5 דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה עדות הייתה פועלת לרעתו (ע"א 8382/06 כורש
6 בוטח נ' דוד כהן (26.8.12) פסקה 28; ע"א 7183/09 עזבון המנוח בולוס חורי נ' מינהל מקרקעי ישראל
7 (4.4.12)). חזקה זו פועלת גם בעניינו של עידן, אשר לא הביא לעדות את אביו, רמי כהן, למרות
8 שלכאורה היה הדבר אפשרי (על פי עדותו בעמ' 8 לפרוטוקול, שורות 5-3).
- 9 52. הטענה בדבר היותם של השוכרים המקוריים של החנויות אנשים פשוטים אין בה כדי להועיל
10 לעוררים. עובדה היא שהשוכרים המקוריים ידעו לשמור על הסכמי השכירות המקוריים מול הישיבה
11 משך עשרות שנים.
- 12 53. משקבעתי כי לא הוכח תשלום דמי מפתח על ידי שוכרי החנויות מושא ערר זה, איני נדרש
13 לטענה לפיה העוררים היו צריכים להוכיח שדמי המפתח לא נוכו כהוצאת פחת. כמו כן, מאותו טעם,
14 איני נדרש לטענת המשיב שסעיף 39(12)(א) לחוק אינו חל על עניינים של העוררים משום שהם רכשו
15 את זכויות הבעלות בחנויות ולא קרוביהם.
- 16 54. איני מקבל גם את טענות העוררים ביחס לאופן שבו הפעיל המשיב את הוראת ביצוע מיסוי
17 מקרקעין מס' 8/2009. בסעיף 3. ב. להוראת הביצוע רשום: **"יובהר, כי לא כל דייר מוגן נדרש לשלם**
18 **דמי מפתח, לפיכך יש לקבל תיעוד או אסמכתאות על תשלום בפועל"**. הוראת ביצוע זו תואמת את
19 נטל הראיה המוטל על הצדדים בהליכי מיסוי מקרקעין. לטענת העוררים, בשל הנסיבות הייחודיות
20 בערר זה קיימת הצדקה עניינית לסטות מהוראת הביצוע. העוררים הצביעו על משך הזמן שחלף; על
21 כך שהשוכרים המקוריים היו אנשים פשוטים; ועל כך שרכישת הזכויות בשנת 2012 מהישיבה הייתה
22 במחיר נמוך; כמצדיקות סטייה זו. בערר זה הובאו מטעם העוררים ראיות לצורך הוכחת תשלום דמי
23 המפתח, בהינתן החסר בקבלות ובמסמכים בכתב המוכיחים את תשלום דמי המפתח, כדרישת
24 הוראת הביצוע. למרות ההזדמנות שניתנה לעוררים להוכיח את תשלום דמי המפתח בעדויות בעל פה
25 ובראיות אחרות, הדבר לא עלה בידם. מכאן, איני מוצא טעם להתערב בהחלטת המשיב. לפיכך, גם
26 בעניין זה טענות העוררים נדחות.
- 27 55. לבסוף, באשר לטענה של העוררים בדבר ההכרה בדמי פינוי עצמיים נראה כי העוררים זנחו
28 טענה זו ולא העלו בסיכומיהם. להלכות לפיהן דין טענה שלא הועלתה בסיכומים כדין טענה שזנחה,
29 ראו: ע"א 447/92 רוט נ' אינטרקונטיננטל קרדיט קורפריישן, פ"ד מט(2) 102 (1995); ע"א 172/89
30 סלע חברה לביטוח בע"מ נ' סולל בונה בע"מ, פ"ד מז(1) 311 (1993); ע"א 7919/11 חברת מעדני הצפון
31 בע"מ נ' יהודה גואטה (16.6.13).



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 17-05-42912 בנימין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים

1 **סוף דבר**

2 56. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי לדחות את הערר.

3 בנוסף, אציע לחברי לחייב את כל אחד מהעוררים בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורך דינו בסך
4 כולל של 5,000 ₪ (בסך הכול – 15,000 ₪), אשר ישולמו בתוך 30 ימים מהיום. לאחר מועד זה, יישא
5 החיוב בהפרשי הצמדה וריבית כחוק.

6 **חבר הוועדה, עו"ד יורם אלקיס:**

7 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

8 **חבר הוועדה, מר אברהם הוכמן:**

9 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה.

10 אשר על כן, הוחלט לדחות את הערר, בהתאם לאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אביגדור
11 דורות.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 10.3.20.

ניתן היום, ט' אדר תש"פ, 5 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

15



אברהם הוכמן,
חבר ועדה

יורם אלקיס,
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר ועדה

16
17