



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5925/15

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערת: אחים סבירסקי, שותפות רשומה

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, בו"ע 11-07-18806, שניתן ביום 25.5.2015 על-ידי השופט ה' קירש, עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן.

תאריך הישיבה: כ"ב בחשון התשע"ז (23.11.2016)

בשם המערערת: עו"ד רם יולוס; עו"ד רחלי גזית; עו"ד עדי קסטרו

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק דין

השופט י' דנציגר:

מהו שיעור המס שחל על עסקת מכר מקרקעין שביצעה המערערת בשנת 2008 - האם "שיעור מס היסטורי" (עד 12% או שיעור מס רגיל נכון ליום המכירה) 25% (?) זוהי השאלה המתעוררת בערעור זה, ואשר משמעותה הכספית מבחינת הצדדים מסתכמת בסך של 4,840,500 ש"ח, במונחי קרן נכון למועד המכירה.

המסגרת הנורמטיבית

1. סעיף 48א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק), קובע את שיעור המס בו יחויב חבר בני אדם על שבח ריאלי ממכירת מקרקעין, כדלהלן:

"48א. (א) חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה."

המס על השבח
(תיקון מס' 6)
תשל"ה-1975
(תיקון מס' 18)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 118)
תש"ן-1990
(תיקון מס' 22)
תשנ"ג-1992
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 56)
תשס"ה-2005

2. סעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, בנוסחו נכון לשנת המכירה, קבע כדלקמן:

"48א(ד)(1) לגבי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין כאשר יום הרכישה היה עד שנת המס 1948 לא יעלה המס על 12% מהשבח, וכאשר יום הרכישה היה בשנות המס 1949 עד 1960 לא יעלה המס על 12% מהשבח ועוד 1% לכל שנה משנת המס 1949 ועד לשנת הרכישה..."

(תיקון מס' 18)
תשמ"ז-1987
(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002
(תיקון מס' 55)
תשס"ה-2005

יצוין כי בסעיף 48א(ד)(1) נערכו שני תיקונים מאז המכירה בשנת 2008 (תיקון מס' 60 משנת 2008 ותיקון מס' 72 משנת 2011), אך העיקרון המעוגן בו לא שונה והוא קיים גם בנוסח החוק נכון להיום.

3. עוד יצוין, כי הגדרת המונח "זכות במקרקעין" – לעניין סעיף 48א(ד)(1) – מופיעה בסעיף 1 לחוק, והיא קובעת כך:

"1. ... '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

הגדרות
(תיקון מס' 15)
תשמ"ד-1984
(תיקון מס' 33)
תשנ"ו-1996
(תיקון מס' 40)
תשנ"ח-1997

לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים;
 לענין זה –
 'הרשאה' – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג
 לחדש מעת לעת..."

4. ובכן, סעיפים 48א(א) ו-48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובעים כלל וחריגים ל: הכלל, ששיעור מס השבח שחל על חבר בני אדם במכירת מקרקעין יהא השיעור הקבוע בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], (להלן: הפקודה). החריג הרלבנטי לענייננו, הוא אם יום הרכישה של הנכס הנמכר היה לפני שנת 1948, שאז שיעור המס לא יעלה על 12%.

העובדות הצריכות לעניין

5. המערערת היא שותפות רשומה מזה שנים רבות. בשנות העשרים או השלושים של המאה הקודמת שכרה המערערת מתחם קרקע מבני משפחת אבו ח'דרה. המתחם נמצא בחלקה 173, בגוש 7083, ברחוב אילת בעיר תל-אביב, ושטחו נפרש על-פני כ- 2,800 מ"ר (להלן: הנכס או המתחם). המועד המדויק שבו החלה המערערת להשתמש במתחם אינו ידוע. ואולם, המסמך הראשון שמעיד על זכויותיה במתחם מתוארך לשנת 1944. מסמך זה הוא הסכם שכירות שנערך בין משפחת אבו ח'דרה לבין המערערת. נכתב בו, כי תקופת השכירות תהא למשך שנה אחת, וכי המערערת תוכל להשתמש במתחם כפי רצונה, בכפוף לכך שבתום השכירות היא תשיב את המתחם כשהוא נקי ופנוי מכל מבנה שהוקם בו (להלן: הסכם השכירות משנת 1944). לימים, ככל הנראה בעקבות מלחמת השחרור, נפקדו בני משפחת אבו ח'דרה מהנכס. על הרקע הזה רכש האפוטרופוס על הרכוש הנטוש לאזור תל-אביב חזקה בנכס. בהמשך לכך, נכרת בשנת 1948 הסכם שכירות חדש בין האפוטרופוס על הרכוש הנטוש לבין המערערת. בהסכם זה, הוגדרה תקופת השכירות של המערערת במתחם לחמישה חודשים בלבד. כן נקבע, כי המערערת תוכל להקים מחסנים ובתי מלאכה לכל מטרה בגבולות המתחם, ואף תוכל להשכיר את המתחם או חלקו לאחרים, בכפוף לכך שבתום השכירות יושב המתחם פנוי ונקי ממבנים שהוקמו (להלן: הסכם השכירות משנת 1948).

6. הזמן נקף, המועדים שצוינו בהסכם השכירות משנת 1948 חלפו, ואילו המערערת המשיכה להחזיק במתחם. אין חולק כי במרוצת השנים הקימה המערערת מספר מבנים במתחם, והיא אף השכירה חלקים ממנו לשוכרי משנה. ביני לביני הועברה הבעלות בנכס הנפקד לרשות הפיתוח. לצד זאת, עם כניסתו לתוקף של חוק

הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972 (להלן: חוק הגנת הדייר), הפך מעמדה של המערערת בנכס למעמד של דיירת מוגנת. בהמשך, בשנת 2002, עשרות שנים לאחר החתימה על הסכמי השכירות מהשנים 1944 ו-1948, החליטה רשות הפיתוח למכור את הנכס למערערת. נחתם אפוא הסכם מכר, בגדרו נקבע כי המערערת תשלם לרשות הפיתוח 4,050,730 ש"ח עבור מלוא הזכויות במתחם, כשמחיר זה שקלל הנחה מסוימת ופטור ממע"מ (להלן: הרכישה). בחלוף מספר שנים, החליטה המערערת לממש את הזכויות שרכשה, עד שלבסוף, ביום 20.8.2008, היא מכרה את זכויותיה במתחם, תמורת 51,852,000 ש"ח (להלן: המכירה).

7. לאחר שהושלמה עסקת המכירה, התעוררה מחלוקת מהו שיעור המס שיש להחיל על השבח שצמח ממנה. המערערת גרסה, כי המכירה אינה נופלת בגדר הכלל הקבוע בסעיף 48א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שיעור מס רגיל), אלא תחת החריג לו, הקבוע בסעיף 48א(ד)(1) לאותו החוק (שיעור מס היסטורי). לדידה, בנסיבות המקרה יש לראות את מועד הרכישה של הזכויות על-ידה כמועד שקדם לשנת 1948. המערערת לא חלקה על כך שבעשרות השנים שקדמו לרכישה, היא הוגדרה מבחינה פורמאלית כדיירת מוגנת, ולכן לכאורה לא היו לה "זכויות במקרקעין", כנדרש לצורך החלת שיעור המס ההיסטורי. ואולם, לגישתה, זכויותיה במתחם בפועל בכל אותן השנים לא היו זכויות "רגילות" של דיירת מוגנת, כי אם זכויות הדומות יותר באופיין לבעלות או לחכירה ארוכת טווח, המוגדרות כ"זכויות במקרקעין". למצער, גרסה המערערת, יש לראות ב-70% מהזכויות שהחזיקה ככאלה. המערערת הסבירה, כי בעסקת הרכישה היא שילמה עבור מלוא הזכויות במתחם כארבעה מיליון ש"ח בלבד, בעוד שמשרד המשפטים העריך את שווי המתחם הכולל ב-13.25 מיליון ש"ח (לאחר ניכויים). הווה אומר, בעת הרכישה נדרשה המערערת לשלם רק 30% משווי מלוא הזכויות במתחם כדי להשלים את הבעלות כולה. לשיטתה, הדבר נבע מכך שגורמי המדינה ראו בה כמי שהחזיקה ממילא ב-70% מהזכויות במתחם, באופן שמנע אפשרות לדרוש ממנה תשלום נוסף.

8. המשיב מצדו גרס, כי המערערת הייתה דיירת מוגנת במתחם, בכל המובנים. לגישתו, דיירת מוגנת, גם כזו הנמשכת שנים רבות, אינה מהווה "זכות במקרקעין". לדידו, זכויות המערערת במתחם לא היו ייחודיות או שונות מדיירות מוגנת רגילה, ועל כן אין לראות במערערת כמי שהיו בידה זכויות בעלות או חכירה ארוכת טווח. ממילא אין לראות בזכויות שהחזיקה לפני רכישת המתחם בשנת 2002 משום "זכויות במקרקעין", וממילא אין להחיל עליהם "שיעור מס היסטורי". אי לכך קבע המשיב כי המועד שבו נרכשו הזכויות במתחם על-ידי המערערת הוא שנת 2002, וכי שיעור המס

החל הוא שיעור מס רגיל. השגה שהגישה המערערת למשיב נדחתה, ועל רקע זה עררה היא לוועדת הערר לפי החוק (להלן: ועדת הערר או הוועדה).

פסק דינה של ועדת הערר

9. חברי ועדת הערר נחלקו בדעותיהם ביחס לפלוגתא דלעיל. דעת הרוב, שנכתבה על-ידי השופט ה' קירש ושאליה הצטרף עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות, אימצה את עמדת המשיב. לעומת זאת, חבר הוועדה רו"ח צ' פרידמן נותר במיעוט לגבי חלק מהסוגיות (פסק דין בו"ע 11-07-18806, מיום 25.5.2016).

10. דעת הרוב פתחה וקבעה, כי זכויותיה של המערערת במתחם היו זכויות של דיירת מוגנת בלבד. מסקנה זו עוגנה במספר מסמכים בהם הוגדרה המערערת כדיירת מוגנת. בהמשך עוד נשוב ונתעכב על המסמכים, אך כבר עתה יצוין כי בכללם נמנו גם פסק דין שניתן בתביעה שהוגשה נגד המערערת בשנת 1987, בו נקבע כי אין חולק שהמתחם הושכר לה ב"שכירות מוגנת" (להלן: תביעת הפינוי); ובקשה לתשלום דמי שכירות משנת 1981, שנשלחה למערערת מרשות הפיתוח, בה כונתה המערערת "דיירת מוגנת". צוין, כי למול מסמכים אלו לא הוצגו נתונים התומכים בגרסת המערערת. בהמשך לכך נקבע, בהתבסס על הלכות קודמות, כי דיירת מוגנת אינה באה בגדר המונח "זכות במקרקעין" על-פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין; ולכן לא ניתן להחיל עליה את סעיף 48א(ד)(1) לחוק לעניין שיעור מס היסטורי. יצוין, כי דעת הרוב דחתה גם את טענת המערערת כי אף אם לכאורה היא הוגדרה במסמכים כדיירת מוגנת, בפועל זכויותיה היו דומות לבעלות או לשכירה. נקבע, כי אין בפעולות שביצעה המערערת במתחם, כגון בניוי מבנים והשכרת חלקים מהמתחם, כדי ללמד כי זכויותיה חרגו מדיירות מוגנת. הוסבר, כי על-פי הוראות חוק שונות, בהן הוראות חוק הגנת הדייר, מותר לדייר מוגן להשכיר את המושכר בשכירות משנה וכן לבנות על המושכר, בתנאים מסוימים, ופשיטא שאין בכך כדי ללמד כי יש לדייר זכויות מעבר לשכירות או הדיירות המוגנת. במקרה הנדון, אף הוטעם, הדברים נלמדים גם מכך שממילא הסכמי השכירות משנים 1944 ו-1948 העניקו למערערת זכויות להקים מבנים ולהשכיר את המתחם לשוכרי משנה.

11. דעת הרוב הוסיפה וקבעה, למעלה מן הצורך, כי המסקנה שזכויות המערערת בנכס אינן זכויות בעלות נלמדת גם מתביעת הפינוי שהוגשה נגדה בשנת 1987. צוין, כי במסגרת ההכרעה בתביעת הפינוי נפסק כי המערערת הפיקה רווח בלתי הוגן מהשכרת חלקים מהנכס לשוכרי משנה, באופן שהקים עילה לפינויה מהנכס לפי סעיף

131(6) לחוק הגנת הדייר. הוסבר כי אמנם, בית המשפט שדן בתביעת הפינוי החליט בסופו של דבר שהמערערת לא תפונה מהמתחם, אך זאת כ"סעד מן הצדק" ובכפוף לתשלום מצדה, ולא מפאת זכויות במתחם. דעת הרוב הדגישה אפוא, כי העובדה שהמערערת הייתה נתונה בסכנת פינוי מהמתחם מכוח חוק הגנת הדייר, מעידה אף היא שזכויותיה בו היו של דיירת מוגנת בלבד. לצד זאת, קבעה דעת הרוב, כי המסקנה נלמדת גם ממצגי המערערת והתנהגותה לאורך השנים. בהקשר זה צוין, כי בהליכים משפטיים קודמים, שקוימו אגב העברות בעלות במערערת בין השנים 1994-2002, טענו עורכי הדין שייצגו את השותפים במערערת כי עד לרכישת מלוא הבעלות במתחם היו למערערת זכויות של דיירות מוגנת בלבד; בעוד שכעת הם טוענים בשם המערערת טענות סותרות. בנסיבות אלה, קבעה דעת הרוב בוועדת הערר כי אפשר וחל השתק שיפוטי על המערערת, אף שהיבט זה הושאר ב"צריך עיון" (פסקה 65 לפסק הדין).

12. דעת הרוב פסקה לבסוף, כי אין בטענה "הכלכלית" שהעלתה המערערת לעניין מחיר הרכישה של המתחם בשנת 2002, כדי לתמוך מבחינה משפטית בעמדה כי היו בבעלותה לכל הפחות 70% מזכויות הבעלות במתחם. נפסק, כי אף אם הבעלות במתחם נמכרה למערערת במחיר מוזל, אין בכך כדי להוכיח שהדבר נבע מכך שראו בה כמי שהחזיקה זה מכבר בחלק מהבעלות במתחם, וממילא אין בכך כדי ללמד שהיו לה "זכויות במקרקעין" טרם הרכישה. עוד נפסק, כי העובדה שהמערערת הצליחה לרכוש משאב ציבורי במחיר נמוך, אינה מצדיקה הטלת מס מופחת, בפרט כאשר אותו המשאב נמכר על-ידה לאחר שנים ספורות ברווח גבוה מאוד, באופן שישקף למעשה הטבה כפולה למערערת מהקופה הציבורית. נוכח כל האמור לעיל, החליטה דעת הרוב של ועדת הערר לדחות את הערר, ולחייב את המערערת בהוצאות משפט לטובת המשיב בסך 25,000 ש"ח.

13. דעת המיעוט, של חבר הוועדה רו"ח צ' פרידמן, הסכימה שזכותה ההיסטורית של המערערת במתחם היא זכות דיירות מוגנת בלבד, ולפיכך אינה מהווה "זכות במקרקעין" לעניין החוק. ואולם, רו"ח פרידמן סבר כי לא ניתן להתעלם מהעובדה כי חלק ניכר מתמורת המכירה בשנת 2008 (כ-52 מיליון ש"ח) נבע כתוצאה מזכות הדיירות המוגנת בה החזיקה המערערת עוד מתחילת המאה הקודמת. לגישתו, היה מקום לקבל את טענת המערערת לפיה יש להתחשב למצער ב-70% מהזכויות שאותן מכרה בשנת 2008 לעניין המס. רו"ח פרידמן הסביר, כי בהסכם הרכישה משנת 2002, שילמה המערערת על מלוא הזכויות במתחם כארבעה מיליון ש"ח, בעוד שלפי שומת משרד המשפטים שווי מלוא הזכויות היה באותה העת 13.25 מיליון ש"ח לאחר ניכויים (15.5 מיליון ש"ח לפני ניכויים). הסיבה לכך, הוסבר, הייתה שהסכום ששולם בפועל

גילם את זכויותיה של המערערת במתחם. לעמדתו של רו"ח פרידמן, לעובדה שלמערערת הייתה זכות מיוחדת של דיירות מוגנת במתחם הייתה אפוא משמעות כלכלית לעניין מחיר הרכישה, אשר לא ניתן להתעלם ממנה לעניין החיוב במס.

14. רו"ח פרידמן ביאר, כי לשיטתו ניתן לראות את עסקת הרכישה בשני אופנים. האופן הראשון הוא להתבונן בה כעסקת חליפין. בגישה זו, רואים את עסקת הרכישה כעסקה "כפולה" הכוללת מחד גיסא את מכירת זכות הדיירות המוגנת של המערערת לרשות הפיתוח תמורת 11.5 מיליון ש"ח; ומאידך גיסא את רכישת זכות הבעלות מרשות הפיתוח תמורת 15.5 מיליון ש"ח. קיזוז הסכומים מוביל למחיר הממשי שאותו שילמה המערערת, כארבעה מיליון ש"ח. לפי גישה זו, המערערת הייתה אמורה לשלם מס רווח הון לפי הפקודה בגין מכירת זכות הדיירות המוגנת, ומס רכישה בשיעור מלא בגין רכישת הבעלות. מאוחר יותר, בעת המכירה, המחיר המקורי של הנכס היה גדל, ומס השבח המשולם היה קטן. האופן השני הוא להתבונן בה כעסקה שבה נרכשה זכות בעלות כנכס עצמאי הכפוף לדיירות המוגנת. מנקודת מבט זו, המערערת רכשה את זכות הבעלות בנכס, אך מכיוון שזו הייתה כפופה לדיירות מוגנת, מחיר הרכישה היה נמוך. כפי שניתן למכור זכות בעלות הכפופה לדיירות מוגנת לצד ג', כך ניתן למכור את אותה הזכות לדייר המוגן עצמו. ואולם, במקרה האחרון, עם רכישת הבעלות על-ידי הדייר המוגן "פוקעת" ו"מתבטלת" זכותו לדיירות מוגנת – שכן אין הדייר יכול להיות בעת ובעונה אחת בעלים ודייר מוגן. לפי גישה זו, רואים בזכות הדיירות המוגנת זכות שהתמזגה עם הבעלות והפכה להיות חלק ממנה, באופן שהדייר המוגן החזיק בבעלות במתחם מרגע שהוא החל להיות דייר מוגן ("בעלות למפרע"). במישור דיני המס, אין רואים את השלמת הבעלות במועד הרכישה כ"אירוע המס". המס יוטל על הנישום רק בעת מכירת זכות הבעלות, והשבח יחושב ממועד תחילת הבעלות למפרע, ועד למועד המכירה. החלת הבעלות למפרע תשפיע גם על שיעור המס. רו"ח פרידמן פסק, כי במקרה הנדון התנהלות רשויות המס תאמה את אופן ההתבוננות השני, שכן המערערת לא נדרשה לשלם מס רווח הון או מס רכישה בעסקת הרכישה. לפיכך מסקנתו של רו"ח פרידמן הייתה כי יש לקבל את הערר.

טענות הצדדים בערעור

15. המערערת – באמצעות באי-כוחה עו"ד רם יולוס, עו"ד רחלי גזית ועו"ד עדי קסטרו – שבה על עמדתה שיש לראות בזכויותיה במקרקעין משום "זכות במקרקעין", ולהחיל עליהן שיעור מס היסטורי מופחת לפי סעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. לגישתה, זכויותיה במתחם היו דומות במהותן לבעלות או לחכירה ארוכת טווח, כאשר

היא נהגה במתחם "מנהג בעלים" במשך שנים רבות. לסברתה, ועדת הערר נתנה משקל יתר לאופן הגדרתה כדיירת מוגנת במסמכים השונים, שכן הגדרה זו הייתה "טכנית" בלבד. עוד מדגישה המערערת, כי הגדרת זכויותיה במתחם כ"זכויות במקרקעין" תהלום את המגמה הרווחת בפסיקה, הנוטה לפרש בהרחבה את המונח "זכות במקרקעין" (המערערת מפנה בנדון, בין היתר, לע"א 725/05 הועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוך (3.9.2014), (להלן: פרשת בלוך)). לחילופין טוענת המערערת, כי יש להתחשב בזכויותיה ההיסטוריות במתחם לצורך מיסוי הרכישה והמכירה, בהתאם לדעת המיעוט בוועדת הערר. לגישתה, מהלך זה יוביל לתוצאת מס ראויה, וכן יתיישב עם עמדת רשות המיסים במקרים קודמים (כגון: ע"א 455/13 המבר נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (3.3.2015), (להלן: פרשת המבר)). לחילופי חילופין טוענת המערערת, כי גם אם כלל טענותיה תידחנה, מגיעה לה "הנחה" בשיעור של 20% מהמס, וזאת לנוכח סעיף 48א(ד1)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. הערעור מופנה גם נגד קביעות נוספות של ועדת הערר, בהן הקביעה בסוגיית ההשתק השיפוטי; וקביעה נוספת לפיה המשיב רשאי היה להסתמך על מסמכים שהוא צירף אך ורק במהלך הדיון שנערך לפני הוועדה.

16. המשיב – באמצעות בא-כוחו עו"ד יורם הירשברג – סבור כי דין הערעור להידחות. בעיקרו של דבר, המשיב סומך ידו על חוות דעת הרוב בוועדת הערר. המשיב מדגיש כי לעמדתו המערערת מושתקת מלטעון כי היא לא הייתה דיירת מוגנת, וזאת לנוכח המצגים השונים שהיא הציגה לאורך השנים. כן מדגיש המשיב, כי מסקנה זו נלמדת גם מהמסמכים הרבים שצוינו בחוות דעת הרוב בוועדת הערר, המעידים כי מעמדה של המערערת במתחם היה מעמד של דיירת מוגנת, שאינו עולה כדי "זכות במקרקעין". המשיב מתנגד גם לטענות המערערת בעניין ההיגיון הכלכלי של העסקה, כשגם בנדון הוא סומך ידו על דעת הרוב בוועדה. יצוין, כי בדיון שנערך לפנינו טען בא-כוח המשיב כי טענתה החילופית של המערערת, בדבר "ההנחה" המגיעה לה בשיעור 20%, הועלתה רק בשלב הערעור וכלל לא נבחנה על-ידי ועדת הערר, מה גם שהיא לא נכונה לגופה.

דיון והכרעה

17. השאלות המשפטיות הטעונות הכרעה בערעור זה הן השאלות הבאות:

א. האם זכויות המערערת במתחם עובר לעסקת הרכישה היו "זכויות במקרקעין", או שמא הן הסתכמו בזכות דיירות מוגנת שאינה מהווה "זכות במקרקעין"?

- ב. בהנחה שלמערכת לא היו "זכויות במקרקעין", האם יש ליתן ביטוי לשווי הכלכלי של זכויותיה כדיירת מוגנת במתחם לעניין חיובה במס?
- ג. בהנחה שכלל טענות המערכת נדחות, האם היא זכאית להנחה של 20% בחיוב שהוטל עליה, מכוח סעיף 48א(1ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין?

המענה לשלוש השאלות הנ"ל ייתן תשובה לגבי שיעור המס שיש להחיל על עסקת המכירה. נפנה אפוא לבחון את שלוש השאלות לפי סדרן.

א. האם זכויות המערכת במתחם עובר לעסקת הרכישה היו "זכויות במקרקעין", או שמא הן הסתכמו בזכות דיירות מוגנת שאינה מהווה "זכות במקרקעין"?

18. חברי ועדת הערר הסכימו פה אחד כי זכויותיה של המערכת במתחם היו מסוג "דיירות מוגנת" בלבד, ולפיכך הן לא עלו כדי "זכויות במקרקעין". אני סומך ידי על קביעה זו. כפי שאפרט, מדובר בקביעה הנטועה היטב בחומר הראיות שבתיק, ואשר נשענת על אדנים מבוססים ויציבים – הן עובדתיים והן משפטיים.

19. קיימים מסמכים רבים ואיכותיים על רצף הזמן שבין שנת 1981 לשנת 2002, בהם הוגדרה המערכת כדיירת מוגנת. מסמכים אלו משלימים תמונה ברורה לגבי טיב זכויותיה של המערכת במתחם. בין המסמכים, ניתן למצוא: (א) בקשה לקביעת דמי שכירות משנת 1981, אשר הוגשה מטעם רשות הפיתוח נגד המערכת מכוח חוק הגנת הדייר; (ב) תביעה למתן צו עשה משנת 1983, שהוגשה מטעם רשות הפיתוח ובה התבקשה המערכת לפרט את הכנסותיה משכירות במתחם וכן מהעברת החזקה מדייר לדייר "כגון דמי מפתח או השכרה מיוחדת בלתי מוגנת"; (ג) תביעת הפינוי משנת 1987, בגדרה נתבעה המערכת על הפקת רווח בלתי הוגן מהשכרת הנכס לשוכרי משנה. בפסק הדין בתביעה נכתב כי "לית מאן דפליג שהנכס הושכר לנתבעת בשכירות מוגנת לפני עידן ועידנים", ונפסק כי על המערכת לפנות את המתחם, אלא אם תשלם לרשות הפיתוח סכום מסוים; (ד) פרוטוקול ישיבת הנהלת מ"י מיום 5.5.1999, בו הומלץ לאשר את מכירת המתחם למערכת בפטור ממכרז, תוך שנכתב מפורשות כי מעמדה במתחם הוא של דיירת מוגנת; (ה) מכתב מיום 10.6.1999, שמוען למערכת, ובו צוין כי הנהלת מ"י אישרה עקרונית למכור לה את המתחם "כדיירים מוגנים בפטור ממכרז, עפ"י תקנה 25(3) לתקנות חובת מכרזים"; (ו) טופס סיכום עסקה מיום 17.10.2001, בו נכתב כי המערכת "מחזיקה בשכירות מוגנת" במתחם, וכי לאורך השנים היא חויבה "בשכ"ד מוגן". כן נאמר כי תנאי לביצוע העסקה הוא תשלום חלקה של רשות הפיתוח בדמי מפתח; (ז) הסכם הרכישה משנת 2002, בו הוסדר חוב בגין תשלום דמי מפתח שהגיע לרשות הפיתוח; (ח) הדו"חות הכספיים של המערכת

משנים 2001-2002, בביאוריהם נכתב כי המערערת מחזיקה "בכל הזכויות כדייר ראשי מוגן", וכי "עד ליום 31 בדצמבר 2001 (המערערת) החזיקה בכל הזכויות כדייר ראשי מוגן". בדומה לחברי ועדת הערר, אף לדעתי, מכלול מסמכים זה מגבש מסקנה משפטית ברורה כי הזכויות של המערערת במתחם היו אך ורק של דיירת מוגנת.

20. אין ממש בטענת המערערת כי פעולותיה והתנהגותה במתחם מלמדות כי בפועל זכויותיה חרגו מזכות דיירות מוגנת. כמבואר היטב בפסק דינה של ועדת הערר, החופש שניתן למערערת לבנות מבנים על המתחם ולהשכיר חלקים ממנו לשוכרי משנה לא שינה ממעמדה המשפטי כדיירת מוגנת. חופש זה לא נבע מזכויות "ייחודיות" של המערערת, כי אם מהסכמת המשכירים בגדר ההסכמים שנחתמו בשנים 1944 ו-1948; ומאוחר יותר מכוח הוראות החוק הרלבנטיות. כפי שנקבע, הוראות החוק העוסקות בזכויות שכירות – בהן סעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969; וסעיף 1 לחוק השכירות והשאילה, התשל"א-1971 – מגדירות את זכות השכירות בהרחבה, והן אינן שוללות באופן קטגורי או קוגנטי את האפשרות ששוכר יבנה מבנים על המושכר או ישכיר אותם בשכירות משנה. בדומה, סעיפים שונים בחוק הגנת הדייר מלמדים אף הם, כי אין מניעה מדייר מוגן לבצע את אותן הפעולות, בכפוף לתנאים מסוימים. פשיטא, כי אין בפעולות מסוג זה שביצעה המערערת במתחם כדי ללמד שזכויותיה חרגו מעבר לשכירות או לדיירות מוגנת. ברי כי גם בתחושות הסובייקטיביות של המערערת, שחלילה איני מפקפק בהן או מבטל אותן, אין כדי ללמד כך.

21. המערערת תולה את יהבה על פרק הזמן שלאחר שנת 1949 (תום תקופת השכירות שלפי הסכם השכירות משנת 1948). לפי טענתה, היא החזיקה בקרקע בפרק זמן זה ללא הסכם שכירות מסודר, משך שנים רבות, עד שדה-פקטו התגבשה לה מעין זכות חכירה או בעלות במתחם. המערערת מוסיפה וגורסת כי חוק הגנת הדייר, שנחקק בנוסחו המשולב בשנת 1972, לא בא לשנות מכך. איני סבור כי יש בטענה זו ממש. אמנם, קיים "חלל" ראייתי לגבי פרק זמן של שנים לאחר שנת 1949, כאשר אין בתיק מסמכים המתייחסים אליו. בנוסף, הסכם השכירות משנת 1948, אכן מלמד כי תקופת השכירות שנקבעה בהסכם הייתה "מיום האחד בנובמבר 1948 עד 31 במרץ 1949" (פסקה 2), ולמרות זאת המערערת המשיכה להחזיק בנכס שנים רבות מאוחר יותר. ואולם, העובדה כי המערערת המשיכה להחזיק במתחם אינה מלמדת בהכרח כי גובשה לה זכות משפטית מעבר לזכות השכירות שהייתה נתונה לה. הנתונים שלפנינו מתיישבים דווקא עם המסקנה הפוכה, כי ישיבתה במתחם נמשכה במתכונת של שכירות (ומאוחר יותר של שכירות מוגנת) – כאשר המועד המדויק בעניין זה אינו ידוע). הדבר נלמד, בין היתר, מכך ש(ככל הידוע) באף שלב המערערת לא נדרשה

לשלם עבור זכויות נוספות כלשהן במתחם, ובעיקר מכך שבכל עשרות השנים לאחר שנת 1949, וכן לאחר כניסתו לתוקף של חוק הגנת הדייר בנוסחו המשולב, היא לא טענה כי התגבשו לה זכויות מסוג חכירה או בעלות.

22. בלי לקבוע קביעות נחרצות, נדמה שיש ממש גם בטענה כי חל על המערערת השתק שיפוטי. בפסק דינה של ועדת הערר נקבע, כי אפשר שבנסיבות המקרה המערערת מושתקת. הוסבר, כי בהליכים משפטיים קודמים, שקוימו אגב העברות בעלות שונות שבוצעו במערערת בין השנים 1994-2002, טענו עורכי הדין שייצגו את השותפים כי עד לעסקת הרכישה בשנת 2002 היו למערערת זכויות של דיירות מוגנת בלבד במתחם; ואילו עתה, הם טוענים בשם המערערת טענות סותרות. המערערת מתנגדת לקביעה זו, בציינה כי אין קשר בין עמדות השותפים שהוצגו בהליכים המשפטיים שנערכו בעניינם לבין עמדתה-שלה, שעה שהיא עצמה לא נטלה חלק באותם ההליכים. איני מוצא לנכון להכריע בנקודה זו לכאן או לכאן. לכאורה, הכרעה בטענת המערערת מצריכה לבחון האם טענות שהעלו שותפים בשותפות במסגרת הליכי מס שקשורים לשומה האישית שלהם, משתיקות את השותפות מלטעון טענות סותרות בהליך מס שעוסק בשומתה-שלה. על פניו, מדובר בטענה מורכבת, שמחייבת לבדוק האם במצב דברים זה חל סעיף 14 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975, הרואה כל פעולה של שותף כפעולה המחייבת גם את השותפות, כאשר היא נעשתה בדרך הרגילה ובהרשאה (ראו והשוו: פסק דיני ברע"א 8113/09 אלייד סוכנויות לביטוח (1975) בע"מ נ' מוניות ישיר סוכנות לביטוח 2001 בע"מ, פסקה 26 (2.11.2010)).

על כל פנים, ייתכן שנכון יותר היה לבחון את סוגיית ההשתק והמניעות של המערערת מנקודת מבט אחרת. כאמור לעיל, החלטתה של הנהלת ממ"י, אשר הועלתה על הכתב בפרוטוקול שנערך ביום 5.5.1999 ובמכתב שנשלח למערערת מיום 10.6.1999, הייתה כי ניתן למכור את המתחם למערערת ללא מכרז, בהתאם לתקנה 25(3) לתקנות חובת המכרזים, התשנ"ג-1993. תקנה זו קובעת, כי: "התקשרות של מינהל מקרקעי ישראל... לביצוע עיסקה במקרקעין של המדינה... אינה טעונה מכרז כאשר נושא ההתקשרות הוא... (3) הענקת זכויות בנכס כמשמעותו בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, למי שהוא בעל זכויות בנכס לפי החוק האמור...". רוצה לומר, המערערת רכשה את המתחם בפטור מחובת מכרז, משום שהיא הוגדרה כדיירת מוגנת. המערערת לא העלתה באותו השלב אף טענה לזכויות כלשהן בנכס מעבר לזכות הדיירות המוגנת, וזאת מטבע הדברים שכן הדבר שירת את האינטרס שלה. אמנם, תיתכן טענה כי מצגה של המערערת בעת הליכי המכרז אינו מהווה "טענה בהליך משפטי", לצורך החלת דוקטרינת ההשתק השיפוטי (ראו: ע"א 9056/12 קינג נ' פקיד

השומה ירושלים, פסקה 11 לחוות דעתי; ובחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (4.8.2014); ע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל – פקיד שומה חיפה, פסקה 19 לחוות דעתו של השופט צ' זילברטל, ובחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (10.12.2014)); ברם, דעתי היא, כי מצג זה "תוחם" את המערערת בגבולות המניעות ותום-הלב, באופן שאינו מאפשר לה להעלות טענות מאוחרות המתכחשות להיותה דיירת מוגנת. המערערת אינה יכולה לאחוז את החבל בשני קצותיו: מחד גיסא ליהנות מרכישת המתחם בפטור מחובת מכרז בשל היותה דיירת מוגנת; ומאידך גיסא לטעון כי היא אינה דיירת מוגנת כדי ליהנות ממס מופחת. גם משכך איני מוצא שיש לקבל את טענתה של המערערת לעניין טיב זכויותיה במתחם.

23. משהוכרע כי זכויותיה של המערערת במתחם היו זכויות של דיירת מוגנת, נשאלת השאלה האם משמעות הדבר כי בהכרח אין בידיה "זכות במקרקעין". חברי ועדת הערר סברו כי בנסיבות העניין התשובה לכך היא חיובית, ובנקודה זו דעתי-כדעתם. למעשה, אין חולק שלפי הדין המצוי, דיירות מוגנת אינה מהווה "זכות במקרקעין" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. מסקנה זו נלמדת על נקלה מעיון בפסיקה הרלבנטית ובספרות המקצועית. כפי שצוין בפסק הדין ובסיכומי המשיב, בית משפט זה קבע זאת, הגם שלמעלה מן הצורך, בע"א 583/90 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' גורפינקל, פסקה 12 (12.10.1994), (להלן: פרשת גורפינקל):

"סעיף 1 לחוק מס שבח מגדיר 'זכות במקרקעין' לאמור: 'בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשר שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכרה לתקופה כאמור; ולענין זה יראו כתקופת החכירה את התקופה המקסימלית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם'... המיסים המוטלים בגין עיסקה במקרקעין, מוטלים רק מקום שנמכרה 'זכות במקרקעין'... הדגש בהגדרה האמורה מושם על זכות החזקה במקרקעין מכח הסכם. על כן, החזקה כדייר מוגן, החזקה המתקבלת ex lege, איננה 'זכות במקרקעין' לעניין זה. ממילא, כל עוד החזיקו המוכרים בנכס כדיירים מוגנים, לא היה כל אירוע מס."

הדברים מבוארים גם בספרו של המלומד פרופ' אהרן נמדד:

"זכותו של דייר מוגן... איננה נובעת מכוח הסכם אלא מוענקת מכוח החוק... מכאן ניתן להסיק כי זכות כאמור איננה נחשבת לזכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, ומכירתה לא תחויב במס לפי חוק זה. למעשה דיירות מוגנת הינה 'נכס' לפי סעיף 88 לפקודה ומיסויה כפופה לשלטונו של מס ריווחי הון. למסקנה כי הדיירות המוגנת איננה נחשבת לזכות במקרקעין לפי החוק ניתן לתת הסבר נוסף: כדי שזכות כזו, שמהותה קבלת החזקה היחודית במקרקעין, תיחשב לחכירה, לא די שהיא תנבע מזכות חוזית, אלא שתקופת החכירה צריכה להשתרע על פני תקופה העולה על 25 שנים... נכון הוא שהדיירות המוגנת משתרעת, לרוב, על פני תקופה ארוכה אף יותר, ובתנאים מסוימים היא אף עוברת בירושה, אך אין בטחון שהזכות תתמשך לתקופה של למעלה מ-25 שנים, שכן, בקרות אירועים מסוימים, המחוקק מתיר לבעלים לדרוש את פינויו של הדייר לפי עילות שונות... משתי הסיבות האמורות ניתן לקבוע כי זכות הדיירות המוגנת איננה זכות במקרקעין ומכירתה לא תתחייב במס שבח אלא במס ריווחי הון לפי הפקודה."

(אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך א 186-187 (מהדורה שביעית, 2012)).

כמו גם בספרו של המלומד פרופ' הדרי:

"זכותו של דייר מוגן... אינה זכות (או זכות ברירה) מכוח הסכם לתקופה העולה על 25 שנים, ועל כן אין היא זכות במקרקעין. התוצאה היא שעסקה בדיירות מוגנת או בדמי מפתח אינה כפופה לחוק מיסוי מקרקעין, אלא לפקודת מס הכנסה."

(יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 173 (מהדורה שלישית בהשתתפות טארק דיביני, 2012)).

קביעות דומות מופיעות גם בפסיקות שונות של ועדת הערר, במותבים שונים, כאשר השאלה האם דיירות מוגנת יכולה להיחשב "זכות במקרקעין" אף נדונה בהן במישרין: ו"ע (ת"א) אריק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, עמ' 4 (10.7.2006); ו"ע (ת"א) 52272-03-11 זקס נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, עמ' 3-6 (24.8.2014).

24. המערערת סבורה כי הדין המצוי אינו משקף את הדין הרצוי, וכי יש מקום להרהר מחדש אחר ההלכה שנפסקה בפרשת גורפינקל. לדידה, ייתכנו מצבים בהם אף-על-פי שזכות הנישום נחזית להיות זכות דיירות מוגנת (מבחינה צורנית) מוצדק יהיה להחשיבה כ"זכות במקרקעין" לעניין המס (מבחינה מהותית). טענה זו של המערערת מתבססת בליכתה על ההלכה שנקבעה בפרשת בלוך. ודוק, במסגרת אותה הפרשה נדונה השאלה האם אדם שמחזיק בקרקע השייכת למנהל יכול להיות חייב בהיטל השבחה, שעה שהיטל מסוג זה מוטל רק על "בעלים" או "חוכר לדורות" בקרקע. בית משפט זה קבע, כי המענה לשאלה תלוי בתוכן האמיתי של היחסים הקיימים בין המינהל לבין המחזיק, ולא רק בהיבט הצורני-החזותי שלהם. כעקרון, נפסק, ניתן להטיל את המס גם על מי שמעמדו במקרקעין אינו מוגדר מבחינה טכנית-פורמאלית כחוכר לדורות, כל עוד מעמדו בפועל הוא כזה, וכל זמן שזכויותיו שוות ערך מבחינה כלכלית ומהותית לזכויות של חוכר לדורות. כאמור לעיל, המערערת סבורה כי הוא הדין בענייננו.

איני מוצא שיש ממש בטענה זו בנסיבות העניין, ואיני סבור כי ניתן להקיש מההלכה שנקבעה בפרשת בלוך למקרה הנדון. כפי שציין חבר הוועדה השופט קירש, הזכויות שבהן החזיקו המחזיקים בעניין בלוך היו זכויות חוזיות, כאשר הוכח שהצדדים לחוזה שם התכוונו ליצור התקשרות השקולה במהותה לחכירה. לעומת זאת, בענייננו, זכויותיה של המערערת כדיירת מוגנת הוקנו לה מכוח חוק, ולא הוכח כי לאורך השנים הייתה כוונה כלשהי מצד רשות הפיתוח להעניק לה זכויות מעבר לכך. המערערת לא שכנעה בטענה כי היו ברשותה זכויות מעבר לזכות של דיירות מוגנת - לא מבחינה צורנית ולא מבחינה מהותית. פשיטא, כי אין לפנינו מצב של סתירה בין צורת ההתקשרות למהותה, ולפיכך הלכת בלוך אינה רלבנטית לענייננו. אפשר שאילו הייתה מוכחת כוונה של רשות הפיתוח להעניק למערערת זכויות חכירה או בעלות לאורך השנים, היה מקום להרהר מחדש בהלכת גורפינקל על רקע הלכת בלוך - אלא שכאמור, לא זהו המצב בענייננו. למותר לציין, כי אין מקום לקיים דיון משפטי עקרוני בשאלת היחס בין הלכת בלוך להלכת גורפינקל, שעה שידוע כי דיון זה יהיה תיאורטי ולא ישנה את ההכרעה הנוכחית.

25. לבסוף, לא התרשמתי שיש בהלכות השונות שאליהן הפנתה המערערת לעניין פרשנות המונח "זכות במקרקעין", כדי לשנות מהמסקנה דלעיל. ודוק, המערערת הפנתה לפסיקה עניפה המלמדת לשיטתה כי המגמה הרווחת בפסיקתו של בית משפט זה, כמו גם בפסיקת ועדות הערר, היא לפרש בהרחבה את המונח "זכות במקרקעין" (בין היתר, מפנה המערערת לאסמכתאות הבאות: ע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ת"א (5.3.2015); ו"ע (ח"י) 4631-12-13 גולדברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין

חדרה (24.5.2015)). ואולם, במקרה הנדון סבורני כי אין בפסיקות אלה כדי לשנות מהגדרת זכויותיה של המערערת. במקרה זה, כאמור, הגדרת זכויותיה של המערערת מבוססת על פסיקות קונקרטיות ועל ספרות ספציפית העוסקות ביחס שבין הזכות לדיירות מוגנת לבין המונח "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין. אלה מלמדות, כפי שביארתי, כי אין מקום לקבל את טענת המערערת. בנסיבות אלה, איני רואה צורך "ללכת רחוק" לעבר פסיקות אחרות שאינן קשורות בהכרח לזכות לדיירות מוגנת.

26. סיכומו של חלק זה: אין עילה להתערב בקביעת ועדת הערר, עליה הסכימו חברי הוועדה פה-אחד, כי זכויותיה של המערערת במתחם היו מסוג דיירות מוגנת בלבד, והן לא עלו כדי "זכויות במקרקעין", לעניין סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. אשר על כן אציע לחבריי לדחות את הערעור ביחס לסוגיה זו.

ב. בהנחה שלמערערת לא היו "זכויות במקרקעין", האם יש ליתן ביטוי לשווי הכלכלי של זכויותיה כדיירת מוגנת במתחם לעניין חיובה במס?

27. משמעות הקביעה כי זכויות המערערת במתחם עובר לעסקת הרכישה לא היו "זכויות במקרקעין", היא כי לא ניתן להחיל על השבח שצמח מהמכירה שיעור מס היסטורי באמצעות מהלך משפטי העובר בסעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. כאן מגיעים אנו ללב המחלוקת שבין חברי ועדת הערר, דהיינו לשאלה, האם בכל זאת יש מקום לתת ביטוי לשווי הכלכלי של הדיירות המוגנת לעניין חיובה של המערערת במס.

28. המפתח לבחינת סוגיה זו טמון בעסקת הרכישה שנערכה בשנת 2002. כאמור לעיל, בעסקת הרכישה הוסכם כי המערערת תשלם לרשות הפיתוח 4,050,730 ש"ח עבור זכויות הבעלות במתחם, כשמחיר זה שיקלל הנחה מסוימת ופטור ממע"מ. לעומת זאת, שווי הנכס הוערך על-ידי שמאית מקרקעין מחוזית באגף שומת מקרקעין של לשכת מחוז תל-אביב והמרכז במשרד המשפטים בסכום גבוה בהרבה (נספח 15 למוצגי המערערת, ולהלן: חוות הדעת השמאית). הטענה "הכלכלית" של המערערת, אשר התקבלה בדעת המיעוט בוועדת הערר, היא שהפער בין שווי הנכס כפי שנקבע בחוות הדעת לבין המחיר ששולם בפועל, נעוץ בכך שהמחיר ששולם בפועל "גילם" את השווי הכלכלי של זכות הדיירות המוגנת של המערערת.

29. דומני כי דין טענה זו להידחות, ממספר נימוקים מצטברים.

30. ראשית, מתקשה אני לקבוע נחרצות כי ההפרש בין שווי הנכס כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית לבין המחיר ששולם בפועל, אמנם נעוץ במלואו בזכויותיה של המערערת כדיירת מוגנת במתחם. בנקודה זו, מאמץ אני את האמור בחוות דעתו של השופט קירש, שלפיה לא ניתן להניח כי בהכרח מחיר הרכישה הנמוך נבע משווי זכויות הדיירות המוגנת. כפי שציין השופט קירש: "מחיר רכישת הבעלות נקבע לאחר משא ומתן מורכב וממושך מאוד וניתן להסיק מכך שרשות הפיתוח התכוונה לגבות מחיר גבוה יותר מן העוררת אך הסכימה להתפשר" (פסקה 72 לפסק הדין). זאת ועוד, לא קיימות כל ראיות בתיק המלמדות כמה היו שוות זכויות הדיירות המוגנת של המערערת בנכס, והדבר אף לא נבחן במסגרת חוות הדעת השמאית. כפי שנפסק, "לא הוכח מתי (מערערת) הפכה להיות דיירת מוגנת ואיננו יודעים איזה מחיר (מערערת) יכלה לדרוש עבור הדיירות המוגנת" (פסקה 73 לפסק הדין). ניתן להוסיף ולציין, באותו ההקשר, כי לכאורה זכות הדיירות המוגנת של המערערת הייתה כפופה גם לחובתה להשיב את המתחם נקי ופנוי מכל מבנה שהוקם עליו, למצער לפי תוכן ההסכמים ההיסטוריים משנים 1944 ו-1948. עלות זו, לפי חוות הדעת השמאית, הייתה ניכרת, וכביכול גם לה היה צריך להינתן משקל בקביעת מחיר הרכישה (אף שאדגיש כי איני קובע קביעה פוזיטיבית בשאלת האחריות לפינוי המבנים, משטענה זו לא נבחנה על-ידי ועדת הערר).

31. שנית, איני מוצא כי ה"טענה הכלכלית" מעוגנת באופן חזק גם בלשון חוות הדעת השמאית. עיינתי בחוות הדעת השמאית. אין לכחד כי מדובר במסמך רציני ויסודי, הכולל התייחסות למצב התכנוני בגבולות הנכס, לתנאים למתן היתרי בניה בו, לשימושים חורגים, ולמצב המשפטי בנכס. ה"שורה התחתונה" של חוות הדעת השמאית קובעת, כי בהתחשב במיקום המתחם וגודלו, שווי זכויותיה של רשות הפיתוח במתחם עומד על 15,509,640 ש"ח; ברם צוין, כי "בהתחשב במבנים הקיימים בשטח המתחם בבעלות ר"פ, גודלם וניצולם ובזמן המשוער לפינויים, הננו אומדים את העלות הצפויה של פינוי הנכסים מס' 8-1, 13 להיום בגבולות סך של 9,000,000 ש"ח". נכון אני להניח כי שווי הנכס הנקי נכון למועד הרכישה תואם את האמור בחוות הדעת השמאית. ואולם, איני משוכנע כי ההערה הנ"ל, לפיה העלות הצפויה של פינוי הנכסים היא כ- 9,000,000 ש"ח, מסבירה את מחיר הרכישה שנקבע בפועל. ראשית, מן הפשט מובן כי הערה זו מדברת על עלות פינוי של המבנים הקיימים, ולא על שווי של הזכויות של המערערת במתחם. שנית, הסברה כי עלות פינוי המבנים היא שהובילה להפחתה במחיר המתחם מעוררת תהיות, שכן כפי שצוין לעיל, לכאורה האחריות לפינוי המבנים רבצה על כתפי המערערת, ולא מובן מאליו שרשות הפיתוח הסכימה למכור את המתחם תוך ניכוי סכום זה על חשבונה.

32. שלישית, אף שניתן להניח כי מעמדה של המערערת כדיירת מוגנת השפיעה על מחיר הרכישה, ספק אם השפעה זו הייתה חזקה וישירה. ודוק, ההנחה הגלומה ביסוד טענת המערערת היא כי מחיר הרכישה נקבע כ"מחיר כלכלי" ("מחיר שוק"), דהיינו מחיר המשקף את התועלות והעלויות של שני הצדדים לעסקה. על יסוד הנחה זו, המערערת סבורה כי ניתן לגזור ממחיר הרכישה את השווי הכלכלי והמשפטי של זכויותיה במתחם. אפשר ונקודת מבט זו יפה ביחס לעסקאות רבות שמתבצעות בשוק החופשי, ברם אני מתקשה לאפיין באמצעותה את העסקה הנוכחית. לדידי, הניסיון לשוות לעסקה דנא מימד כלכלי, שניתן לכמת דרכו את הזכויות והחובות של הצדדים (הבעלות, הדיירות המוגנת, חובת פינוי המבנים וכו'), ודרך כך להגיע לתוצאת מס "נכונה", מעט מוקשה. ספק בעיני, אם מחיר הרכישה שהוסכם בין המערערת לבין רשות הפיתוח אכן משקלל את השווי הממשי של זכויות הצדדים בנכס. לעומת זאת, דומני כי הוא מבטא נכונות מצד רשות הפיתוח – כרשות שמטרותיה אינן דווקא השאת רווח – ללכת לקראת המערערת, נוכח ההבנה כי יהא זה מוצדק והוגן בשל ההיסטוריה שלה במתחם. מסופקני אם המערערת הייתה זוכה לרכוש את הבעלות בנכס באותו המחיר מבעלים "רגילים" שאינם רשות הפיתוח; או אם היה באפשרותה לעשות כן אילו הייתה מתמודדת במכרז. ספק זה מתחדד גם על רקע הפער הניכר שבין מחיר הרכישה לבין מחיר המכירה, המשקף עליית ערך דרמטית הן במונחי כסף והן במונחי אחוז הרווח תוך שנים מספר. בנסיבות אלה, איני משוכנע כי יש יסוד לטענת המערערת לפיה ניתן להסיק ממחיר הרכישה מסקנות על שווי זכויותיה, ומכאן ללמוד משהו על חיובה במס. כאמור, אף אם יש לטענה הכלכלית משקל, דעתי היא שהוא אינו רב.

33. רביעית, אף אם היינו רוצים להתחשב בשווי הכלכלי של הזכות לדיירות מוגנת בה החזיקה המערערת לעניין חיובה במס, הרי שהניתוח המסי נדרש היה להיות אחד מבין שני הניתוחים שאותם הציע ר"ח פרידמן בחוות דעתו. דא עקא, אינני סבור כי אף אחד מבין שני הניתוחים שהוצעו על-ידו הולם את נסיבות המקרה.

הניתוח הראשון – דהיינו התבוננות בעסקה כ"עסקת חליפין מלאה" שבה נמכרה זכות הדיירות המוגנת ולעומת זאת נרכשה זכות בעלות מלאה – אינו הולם את התנהלות המערערת כלל ועיקר. המערערת לא הצהירה בזמן אמת על מכירת זכות כלשהי בשנת 2002 וממילא לא שילמה מיסים במכירה כאמור. כמוסבר לעיל, מכירת זכות של דיירות מוגנת כפופה ככלל למשטר המס לפי פקודת מס הכנסה. התקבול מהמכירה מוגדר כתקבול הוני, ושיעור המס נקבע לפי הוראות הפקודה. המערערת לא ביקשה לראות בעסקת הרכישה כעסקה הונית כאמור, ואיני סבור כי יש להלום טענה ברוח זו שנים מאוחר יותר. כמאמר דבריו הנושנים של השופט א' ויתקון: "לא מה

שנישום יכול היה לעשות ולא עשה, אלא רק מה שהוא עשה, קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס" (ע"א 521/65 ון הרטון, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966)); וראו חזרה על הדברים בפסקה 12 לפסק הדין בפרשת המבר). במאמר מוסגר אעיר, כי במישור המשפטי-הנורמטיבי, איני שולל מראש את נכונותו של ניתוח זה שהוצע על-ידי רו"ח פרידמן. בהקשר זה, אילו הייתה המערערת מתייחסת בזמן אמת לאירוע הרכישה כאירוע מס רעיוני "המפורק" לאירועי משנה, הכוללים מכירה הוגנית של זכות הדיירות המוגנת ורכישה של בעלות מלאה; ואילו הייתה היא משלמת בזמן אמת את כלל המיסים הנובעים מאירועי המס כאמור – נטיית ליבי, שאינה מחייבת, הייתה לומר כי מדובר בניתוח מס חוקי.

הניתוח השני – לפיו רואים בעסקה כעסקה שבה נרכשה זכות הבעלות כנכס עצמאי הכפוף לדיירות המוגנת – אינו יכול אף הוא להתקבל בנסיבות המקרה. ודוק, ניתוח זה מניח כי מחיר הרכישה היה נמוך כיוון שזכות הבעלות הייתה זכות "עם סייג" של דיירות מוגנת. ואולם, כפי שפורט בהרחבה לעיל, במקרה דנן הנחה זו אינה מובנת מאליה, כשלדידי לא הוכח במידה הנדרשת כי מחיר הרכישה נקבע כפי שנקבע רק עקב קיומה של זכות הדיירות המוגנת של המערערת. לא זו אף זו, דרך ניתוח זו מוקשית בעיני כיוון שאף אם נקבל את ההנחה כי רכישת זכות בעלות על-ידי דייר מוגן מובילה להתמזגות הזכויות והשתכללותן לכדי בעלות מושלמת (הנחה שנראית הגיונית במבט ראשון), כלל לא ברורה הקפיצה למסקנה כי הבעלות חלה למפרע לעניין המס. לא למותר לציין, כי לקביעה זו עשויה להיות השלכה רחבה מעבר למס השבח, למשל לגבי השאלה, האם כלל הטבות המס שקיבלו המערערת ובעליה לאורך השנים, בשל היותם דיירים מוגנים, צריכות אף הן לעבור תיאום למפרע.

בנסיבות אלה, כאשר נדמה שאף אחת מצורות הניתוח אינה הולמת את נסיבות המקרה הספציפי, איני סבור כי ניתן להלך בדרכים שהתווה רו"ח פרידמן בחוות דעתו.

34. חמישית, אין לפנינו מקרה שבו הנישום הסתמך על מצב דברים משפטי מסוים או סבר כי חיובו במס יהיה שונה. ניתן בהחלט להניח, שהמערערת הבינה בזמן אמת כי עסקת הרכישה מקפלת בתוכה יתרונות רבים, ולעומתם חסרונות מסוימים. בהקשר הזה אני מצטרף לאמור בחוות דעת הרוב בוועדת הערר (פסקה 73), לפיה "המתווה" שנבחר ושהוסכם הוא כזה שבגדרו היה ידוע למערערת כי היא תקבל את הבעלות במתחם במחיר נמוך ובפטור ממכרז כנכס חדש; ומנגד כי ייתכן שבכך היא "תפספס" יתרונות מס שאפשר והייתה נהנית מהם בתרחישים אחרים, כמו למשל בתרחיש של מכירת זכות הדיירות המוגנת לצד ג'. רוצה לומר, שהשלכות המס של העסקה היו

ידועות למערערת בעת עסקת הרכישה. אינני סבור כי בנסיבות העניין יכול להיות יסוד לטענה שלפיה בעת הסכם הרכישה סברה המערערת כי ככל שבעתיד היא תמכור את המתחם, שיעור המס שיחול על המכירה ישקלל את זכויותיה כדיירת מוגנת מלפני הרכישה. המערערת הבינה את מצב הדברים לאשורו – מצב דברים שכאמור לעיל היא הייתה המרוויחה העיקרית ממנו – לרבות השלכות המס שלו. כמובן, אין בקביעה זו כשלעצמה כדי לשלול את טענתה הכלכלית של המערערת; ברם כשהיא מצטרפת לכלל הקביעות דלעיל, דומני כי יש בה כדי לחזק את המסקנה כי אין להיעתר לטענה זו.

35. שישית ואחרונה, יש ממש בטענה, כי מוטב שההכרה באפשרות להתחשב בשווי הכלכלי של זכות הדיירות המוגנת לעניין מס השבח לא תיעשה בדרך פסיקתית. המארג החקיקתי בנסיבות העניין כולל את דיני הגנת הדייר ומספר הוראות חוק שונות מתחום דיני המס. אפשר והסוגיה מערבת גם היבטים קניינים. בנסיבות אלה, אין זה רצוי לקבוע קביעות שעשויות להיות להן השלכות רוחב אגב ההכרעה בתיק בודד. גם מסיבה זו נראה שאין לקבל את טענת המערערת.

36. סיכומו של חלק זה: חברי ועדת הערר נחלקו בשאלה האם יש מקום לתת ביטוי לשווי הכלכלי של זכות הדיירות המוגנת בה החזיקה המערערת לעניין חיובה במס. כפי שהוסבר, במחלוקת זו דעתי היא כדעת רוב חברי הוועדה, דהיינו כי בנסיבות העניין אין הצדקה לתת ביטוי לשווי הכלכלי של הזכות לדיירות המוגנת. סבורני כי "שווי" זה לא הוכח ברמה הנדרשת, וכי אף אם היה מוכח, לא הייתה דרך משפטית לגיטימית להכיר בו, אשר הולמת את נסיבות המקרה ואת התנהלותה של המערערת בזמן אמת. אשר על כן אציע לחבריי לדחות את הערעור גם ביחס לשאלה זו.

ג. בהנחה שכלל טענות המערערת נדחות, האם היא זכאית להנחה של 20% בחיוב שהוטל עליה, מכוח סעיף 48א(1ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין?

37. סעיף 48א(1ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלהלן:

"48א(1ד)(1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) זכאי המוכר להנחה בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף זה"

(תיקון מס' 50)
תשס"ב-2002

38. המערערת העלתה – לראשונה בערעור – את הטענה כי גם אם כלל טענותיה תידחנה, יש להחיל על המכירה את הסעיף הנ"ל, וליתן לה הנחה של 20% ממס השבח. המערערת אינה מתכחשת לכך שהיא לא העלתה את הטענה עד לשלב הערעור, ואולם לגישתה מדובר בטענה משפטית בעיקרה, שעשויה להיות לה השלכה כספית ניכרת, ושבחינתה אינה כרוכה בהשקעת משאבים רבים.

39. בדיון שנערך לפנינו התנגד המשיב להעלאת הטענה בשלב הערעור. זאת ועוד, המשיב טען כי לכאורה סעיף 48א(ד1)(1) אינו חל בנסיבות המקרה, כיוון שהוא עוסק במצב של מכירת מבנה, ואילו בענייננו מדובר במכירה של מתחם שרובו מורכב מקרקע עם זכויות בניה בלבד. המשיב ציין כי ניתן להחיל את הסעיף גם במקרה שבתוך חמש שנים ממועד המכירה נבנה מבנה על הקרקע ויש הסכם בנדון, אלא שלפי דברי בא-כוחו בדיון: "למיטב הבנתי זה לא מתקיים וזו שאלה עובדתית שהייתה צריכה להתברר בשלב הראשון, ולא להתברר לראשונה בבית משפט זה".

40. כידוע, הכלל הוא ש"ערכאת הערעור לא תאזין לטענה שנטענה לראשונה לפניו, המשנה מחזית הדיון שהותוותה בבית המשפט קמא" (חמי בן-נון וטל חבקין הערעור האזרחי 329 (מהדורה שלישית, 2012)). ואולם, לכלל זה יש חריגים, כאשר בית המשפט רשאי להתיר לבעל דין לטעון טענה שלא טען קודם לכן, אם מדובר בטענה משפטית המבוססת על המסגרת העובדתית שהוכחה בהליך לפני הערכאה הדיונית. בענייננו קיימת מחלוקת אם טענת המערערת מחייבת ביורר עובדתי; אם לאו. כמו כן, בחינת הטענה עשויה לחייב בחינה תחשיבית. בנסיבות אלה, איני נכון לפתוח את יריעת המחלוקת ולדון בטענה זו של המערערת בשלב הערעור. יחד עם זאת, לנוכח ההשפעה הכספית הניכרת שעשויה להיות לקבלת טענה זו על השומה, רואה אני לנכון להדגיש כי אין במתן פסק דין זה כדי לשלול מהמערערת את האפשרות לפנות אל המשיב ולבקש ממנו לבחון את הטענה שלא זכתה לבחינה בהליכים המשפטיים בדרכים המקובלות, וככל שעומדת לה הזכות לעשות כן על-פי כל דין.

הערות בטרם נעילה

41. המערערת העלתה מספר טענות נוספות בערעורה, אך לא מצאתי שיש באף אחת מהן כדי לשנות מהכרעתי. כך למשל, איני מקבל את טענת המערערת כי יש להקיש מההלכה שנקבעה בפרשת המבר למקרה דנן. איני רואה צורך להרבות בפרטים, ורק אציין כי אין בהסכמת המשיב להכיר באחוז מסוים מזכויות המערער בפרשת המבר כזכויות היסטוריות, כדי לחייבו אותו להכיר באותו האופן גם בזכויות המערערת

במקרה הנדון ככאלה. כפי שהובהר בפרשת המבר, פעולת המשיב שם נעשתה לפנים משורת הדין, בנסיבות עובדתיות הנבדלות מנסיבות המקרה דנן (ראו הסבר בפסקה 13 לפסק הדין בפרשת המבר), ודי בכך כדי להבדיל בין המקרים. באותו האופן, איני מקבל את טענת המערערת כי המשיב לא היה רשאי להסתמך על מסמכים נוספים אותם הוא צירף רק במהלך הדיון שנערך לפני הוועדה. גם בעניין זה ניתנה הכרעה מפורטת ומנומקת של דעת הרוב בוועדת הערר (פסקאות 81-84 לפסק דינו של השופט קירש), ואני סומך ידי עליה.

סיכום

42. לא נמצאה עילה להתערב בפסק דינה המפורט והמנומק של דעת הרוב בוועדת הערר. אי לכך, אציע לחברי כי נורה על דחיית הערעור. כן אציע לחברי להשית על המערערת הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד לטובת המשיב בסך 60,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתנה היום, כ"ה בכסלו התשע"ז (25.12.2016).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט