



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'
ע"מ 56797-02-18 ביבי נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 29930-08-17 חג'ג' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 29885-08-17 טביביאן נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 67281-07-17 מלכיאלי נ' מדינת ישראל
ע"מ 66849-07-17 אדגז נ' מדינת ישראל
ע"מ 66575-07-17 טביביאן נ' מדינת ישראל
ע"מ 66438-07-17 נביפאנה נ' מדינת ישראל
ע"מ 64492-07-17 אשר נ' מדינת ישראל

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערים: רות אפרהימי ואחד עשר מערערים נוספים
כולם ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה גוש דן
2. פקיד שומה חולון
3. פקיד שומה ירושלים
כולם ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. חברה עירונית שילמה סכומים ניכרים בהתאם לשמונה "הסכמי פינוי" שנחתמו עם אנשים שהחזיקו בקרקע ובמבנים במתחם מסויים בעיר בני ברק. פינוי המחזיקים היה נחוץ לצורך ביצוע תוכנית לפיתוח המתחם לרבות בניית מבני מגורים, מסחר ומשרדים חדשים. בפרט נדרשה הקרקע הנדונה לשם סלילתו של כביש העתיד לשמש ציר חשוב באזור.

ההליך דנן עוסק באופן המיסוי של התשלומים שקיבלו המתפנים: האם פטורים הם לחלוטין מכוח הוראות הדין הנוגעות למתחם "פינוי-בינוי"; האם מחצית הסכומים לא תחוייב במס בשל מעשה "הפקעה" מצד העירייה; האם התשלומים בגין פינוי מבנים אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

שימשו למגורים יוצאו מבסיס המס; או שמא האם כלל התשלומים חייבים במס רווח הון רגיל?

2. ייאמר כבר כאן כי במידה רבה טיב זכויות המחזיקים בנכסים – או העדר הזכויות – לא הוברר ונותרו סימני שאלה רבים לגבי מעמדם במתחם. בשל סיבה זו טופל המקרה אצל פקידי השומה, האמונים על יישום הוראות פקודת מס הכנסה, ולא אצל מנהל מיסוי מקרקעין, הפועל מכוח הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, אשר חל על מכירת "זכויות במקרקעין".

3. נוסף כי חלק הארי מן התשלומים הנ"ל (כ-79%) שולמו למחזיקים בנכסים מסחריים למיניהם, ורק המיעוט שולם לאלה שהשתמשו במבנים לצורכי מגוריהם.

4. בהליך הנוכחי אוחדו תשעה ערעורי מס הכנסה שונים אשר הוגשו נגד שלושה פקידי שומה (גוש דן, חולון וירושלים 3) על החלטותיהם לדחות את השגות המערערים (לשם הנוחות, ההליך יכונה גם "הערעור" בלשון יחיד ובאותו אופן המשיבים ייקראו לעתים "המשיב").

ב. הרקע העובדתי

5. ראשית יש לציין כי אף לא אחד מן המערערים מצא לנכון להעיד באופן אישי במסגרת ההליך דנן. העד היחיד שהובא מטעם המערערים היה מי שכיהן בתקופה הרלבנטית כמנכ"ל החברה העירונית ופיקח בין היתר על פינוי השטח. להעדר עדויות נוספות מפי המחזיקים עצמם נודעת השלכה מיוחדת לנוכח החוסר המוחלט כמעט של מסמכים שיכלו ללמד על מעמד המחזיקים במתחם, על מהות זכויותיהם (אם בכלל), וכן על מועדי ועלויות רכישת הזכויות הנטענות. למותר לציין כי נטל השכנוע בערעורים הנדונים מוטל על המערערים, ועליהם להראות כי שומות המשיבים שגויות.

6. המתחם הנדון נמצא כאמור בעיר בני ברק, באזור הצטלבות הרחובות אבו חצירא והירקון. השטחים הנוגעים להליך זה מצויים בגוש 6196, חלקות 324 ו-391, ובגוש 7361, חלקות 114, 115, 151 ו-152.

הבעלות במקרקעין הייתה כולה בידי המדינה, באמצעות מינהל מקרקעי ישראל. בשנת 1979 או בסמוך לה חלק מהקרקע נרכש על ידי עיריית בני ברק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

7. החל משנת 1996 חלה באזור המתחם תוכנית מתאר מס' בב/580 של מרחב תכנון מקומי בני ברק ("תוכנית המתאר"). בהתאם לתוכנית המתאר מותר לבנות במתחם, בין היתר, יחידות דיור רבות (י.פ. 4368, 2.1.1996, עמודים 1099-1100).¹

8. כארבע עשרה שנים לאחר אימוצה של תוכנית המתאר הנ"ל, ולשם הוצאת הבנייה המותרת לפועל, נחתם בחודש דצמבר 2010 חוזה פיתוח בין מינהל מקרקעי ישראל בשם המדינה, אשר נותרה כאמור הבעלים של חלקים מן המתחם, ובין החברה הכלכלית לבני ברק בע"מ ("החברה העירונית"). עיריית בני ברק אף היא חתומה על חוזה הפיתוח כאחראית, יחד עם החברה העירונית, למילוי כל ההתחייבויות על פיו ("הסכם הפיתוח" – נספח ב' לתצהיר העדות הראשית מפי מר שמעון מטעם המערערים).

9. לפי חוזה הפיתוח:

"... ידוע [לחברה העירונית] כי התחייבותה לביצוע כלל הפינויים המפורטים בנספחים להסכם זה... הינו תנאי יסודי בהסכם זה וכי בהסתמך על התחייבות זו הופחת משווי הקרקע הכלולה בהסכם זה אמדן עלות הפינויים ונקבעה התמורה בחוזה זה...

...

מבלי לגרוע מכלל התחייבויות [החברה העירונית] שלפי חוזה זה, מתחייבת [החברה העירונית] לבצע את המפורט להלן באחריותה ועל חשבונה בלבד:

- א. ביצוע סקר פינויים עדכני על אחריותה וחשבונה. האחריות על נתוני הסקר תהא של [החברה העירונית] בלבד.²
- ב. פיקוח על ניהול מו"מ עם המפונים.
- ג. ביצוע פינויים, פיקוח ובקרה על ביצוע וקצב הפינויים.

¹ בהעתק תוכנית המתאר שצורף כנספח 1 לנימוקי הערעור, בסעיף 10 לפרק א', מנויה בין מטרות התוכנית "קביעת אזור מגורים שיכלול 200 יח' דיור". בסיכומי המערערים (סעיף 22) מצויין כי המתחם מיועד לבנייתן של 1,400 יחידות דיור וכך גם עולה מעדותו של העד מטעם המערערים, מר שמעון (פרוטוקול הדיון, עמוד 50, שורה 14). לענייננו אין חשיבות למספר המדויק של יחידות הדיור שהיו אמורות להיבנות באתר.

² לאחר הגשת סיכומי המערערים בערעור זה, המערערים ביקשו להוסיף כראיה מסמך משנת 2004 ובו, לפי הנטען, "סקר פינויים עדכני". לא היה מקום להיעתר לבקשה זו בשלב כה מתקדם במשפט, כאשר כבר לא הייתה למשיב אפשרות לחקור את עורך המסמך על הרשום בו. נראה כי מודעות ב"כ המערערים למסמך נוצרה בעקבות שאלת בית המשפט בעמוד 46 לפרוטוקול דיון ההוכחות ומתשובתו של מר שמעון שם. חזקה שאם במסמך היו סימנים מובהקים יותר לזכויות המערערים בנכסי המתחם, מר שמעון היה זוכר זאת ומציין את הדברים כבר בתצהירו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

...

האחריות לפינוי, לרבות תוך פיצוי כספי ו/או הגעה להסדר אחר כלשהו, ביחס לכל המחזיקים שתוארו בסקר שהיווה בסיס לקביעת התמורה כאמור לעיל, וכן ביחס לכל מחזיק אחר הנמצא ו/או שיימצא בשטח העסקה - תחול על [החברה העירונית] לבדה... אחריות [החברה העירונית] לפינוי תחול בין שמדובר במחזיקים בפועל בלבד (ללא כל זכות חוזית או אחרת), ובין שמדובר בבעלי זכות קניינית כלשהי לרבות זכות חכירה, זכות בעלות, דיירות מוגנת וכדומה. מובהר כי האחריות לפינוי המלא של השטח תחול על [החברה העירונית] ועל חשבונה בלבד והיא לא תבוא בכל טענות ו/או תביעות בעניין זה למינהל.

...

[החברה העירונית] מקבלת על עצמה את ניהול ההליכים המשפטיים כנגד המחזיקים השונים.
(מתוך סעיפים 4, 7 ו-8 לחוזה הפיתוח)

10. יושם אל לב כי חוזה הפיתוח אמנם מטיל על החברה העירונית חובה לפנות את המתחם מן המחזיקים הקיימים, וזאת על מנת לאפשר את הבנייה, הסלילה והפיתוח החדשים, אולם אין בו כל ניסיון להגדיר את טיב זכויותיהם של המועמדים לפינוי ולקבוע באם החזקתם בחלקי המתחם היא כדין אם לאו.

11. המערערים דן החזיקו בפועל בנכסים (שטחי קרקע ומבנים) אשר היו נחוצים לסלילתו של "ציר אבו חצירא" כחלק מתוכנית פיתוח המתחם ("הנכסים"). חלק מהנכסים היו בחלקות מקרקעין שבבעלות העירייה וחלק בחלקות שבבעלות המדינה (שנמסרו לידי החברה העירונית לשם פיתוח).

בין הנכסים אשר שימשו למסחר ועסקים (ולא למגורים) היו מוסך, בית דפוס, בית מלאכה לזגגות, חנות פרחים, מאפייה, מסעדות ודוכני אוכל.

12. בהמשך לכריתת חוזה הפיתוח, הוצאו לידי המערערים השונים מכתבי התראה מטעם החברה העירונית. בין היתר, נכתב באותם מכתבים (נספח ז' לתצהיר העדות הראשית מפי גב' בגון מטעם המשיב פקיד שומה גוש דן) כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"למרשתי נודע, כי במועד בלתי ידוע, פלשתם לנכסים האמורים, ללא הסכמת בעלת המקרקעין ו/או מי מטעמה ובניגוד לדעתה, ומאז ועד היום הינכם, בעצמכם ו/או באמצעות מי מטעמכם, מחזיקים בנכסים שלא כדין, ואף מפעילים בו... עסקים שונים, והכל ללא הסכמה וללא כל זכות או היתר שבדין."

(מתוך סעיף 3 למכתב מיום 15.7.2010 שנשלח למשפחת אפרהימי)

13. לאחר שלב משלוח מכתבי ההתראה הגיע שלב של הגשת תביעות לסילוק יד, לפחות לגבי חלק מן הנכסים התפוסים (נספח ו' לתצהיר גב' בגון). בכתבי התביעה נטען כי:

"... פלשו הנתבעים למקרקעין ולנכס, ללא הסכמת התובעת [העירייה באמצעות החברה העירונית] ו/או מי מטעמה ובניגוד לדעתה וללא כל זכות או היתר שבדין, ומאז מועד הפלישה ועד היום הם מחזיקים בעצמם ו/או באמצעות מי מטעמם במקרקעין ובנכס שלא כדין.

...

התובעת טוען, כי לנתבעים אין ולא היו כל זכויות על פי דין במקרקעין אליהם פלשו, והינם עושים שימוש במקרקעין ובנכס ללא כל זכות ו/או רשות כלשהי, ללא הסכמת התובעת ובניגוד לרצונה ובלא תשלום דמי שימוש ראויים, תוך צבירת חובות בגין אי תשלום מיסים עירוניים...

...

במעשים אלו, עושים הנתבעים דין לעצמם והינם מסיגי גבול כפירוש המושג בסעיף 29 לפקודת הנזיקין [נוסח חדש].

...

עוד טוען התובעת, כי הנתבעים עושים שימוש במקרקעין ובנכס בלא רשות התובעת ובלא הסכמתה תוך עשיית עושר ולא במשפט, בכך שאינם משלמים דמי שכירות ו/או דמי שימוש ראויים."

(מתוך סעיפים 4, 8, 9 ו-10 לכתב התביעה שהוגש נגד משפחת אפרהימי)

14. כאן המקום לתאר את הנטען בקשר לנסיבות הגעתם של המערערים (או קודמיהם) לאתר הנדון. כאמור, איש מהם לא העיד במשפט זה ומסמכים בנושא זה לא הוגשו (וככל הנראה, כלל אינם קיימים). מקורות המידע הם אפוא: הנאמר בכתב הערר ובסיכומי המערערים (חומר שאיננו כמובן בחזקת ראיות קבילות אלא טיעונים); דברי המנכ"ל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

לשעבר של החברה העירונית, מר שלום שמעון, אשר מסר תצהיר עדות ראשית ונחקר עליו; וכן המסופר בבקשות רשות להתגונן אשר הוגשו על ידי מערערים אחדים (מלכה טביביאן ובן זוגה דוד ז"ל, והרצל ואורה טביביאן) בעקבות הגשת התביעות לסילוק יד (נספח ו') לתצהיר גב' בגון; גם חומר זה הוא למעשה בבחינת טיעון ולא ראיה).

ובכן, כך נכתב בסיכומי המערערים:

"במקרה הנדון, משפחות המערערים הגיעו ממדינת ערב ויושבו על ידי המדינה על חלק מחורבות הכפר ג'מאסין א-שרקי [המזרחי]... (החלק המערבי של אותו כפר נהפך לגבעת עמל – כיום שכונת בבלי). לכל משפחה ניתנה זכות שימוש בדירה קטנה של חברת עמידר המוקפת חצר.

...

בניגוד לעולים אשר הגיעו בגלי עלייה מאוחרים, לא ניתנו לתושבי השכונה זכויות בעלות, חכירה לדורות או חכירה אלא מעמד המשפטי היה של שוכרים של חברה ממשלתית על קרקע המדינה, שכירות אשר בעצמה התגבשה (בתנאים מסויימים) למעמד של 'דיירים מוגנים'.

...

במשך עשרות שנים... השלטונות לא התערבו בנעשה בשכונה ומרבית הדירות הפכו לבתי עסק..."

(מתוך סעיפים 12, 14 ו-15 לסיכומים)³

15. מר שמעון העיד כי לפי מיטב הבנתו,

"במשך שנים רבות התאפיין 'ציר אבו-חצירא' במבנים ותיקים ומוזנחים בני 1-2 קומות, בשימושים מעורבים של יחידות מגורים להשכרה לעובדים זרים, מסחר, אחסנה, מלאכה, מוסכים ותעשייה קלה.

³ ב"כ המערערים בסיכומיו מפנה פעמים רבות לאמור בפסק הדין של בית המשפט השלום בת"א 40716-09-15 ד"ר ב.פ. בע"מ ואח' נ' מזור ואח', ניתן ביום 14.6.2018; שם נדון עניינם של תושבי גבעת עמל – ראו סעיפים 3 ו-33 עד 41 לסיכומים. למותר לציין כי לאמור בפסק הדין הנ"ל ולמצאים שנקבעו בו אין כל מעמד ראיתי במסגרת הערעורים דן ואין מקום לבסס עליהם כל מסקנה, עבודתית או משפטית, לגבי המקרה הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

מרבית המבנים במתחם היו בנויים מבנייה מעורבת... אשר נבנו, זה בצמוד לזה, טלאי על טלאי לאורך שנים. לנכסים ולתוספות הבניה שבוצעו במהלך השנים לא הוצאו מעולם היתרי בניה ולמחזיקים בהם לא היו זכויות בעלות או חכירה אלא זכויות מכוח החזקתם רבת השנים (כאשר חלק מ[ה]מחזיקים טענו לדיירות מוגנת).

...

הנכסים הוחזקו על ידי המערערים ו/או מי מטעמם עשרות שנים ללא כל הפרעה מצד הרשויות.
(מתוך סעיפים 9, 10 ו-16 לתצהיר)

בחקירתו הנגדית מר שמעון הוסיף תיאורים אלה:

"... זו הייתה שכונה שהמדינה הקימה בשנות ה-50, קראו לה שכונת ג'ימוסין, שמו שם אנשים, פריפריה של הפריפריה זה היה, נתנו לכל אחד גם חלקה קטנה עם פרה או משהו כדי להתפרנס ולימים כל בית קטן של 50-60 מטר הפך להיות קומפלקס של מסחר. זה ברמה העובדתית.

...

... בהחלט היו שם דיירים שגרעיני הנכסים שם היו, היו דירות עמידר, זה היה האופי של המקום וזה היה, הייתה אבולוציה בשטח לגבי מה שקרה. נשארו בכול אופן ב-100 דונם האלה נותרו כ-40-30 משפחות שעד לרגע הפינוי הם היו דיירי עמידר. אם שילמו או לא זה כבר שאלה אחרת.

...

... הגרעין המקורי שהוא היה 60 מטר או משהו כזה, לכל משפחה מהמשפחות שישבו שם זה היה הגרעין שהיה לו יסוד מול דירה, כדירת עמידר. כל השאר היו פלישות."

(פרוטוקול הדיון, עמוד 32, שורה 12 עד שורה 15; עמוד 33, שורה 1 עד שורה 4; עמוד 34, שורה 6 עד שורה 8)

16. בבקשות הרשות להתגונן הנ"ל אשר הוגשו במסגרת התביעות לסילוק יד נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"הנתבעים ובני משפחתם מחזיקים במקרקעין... החל משנות ה-60 קרי למעלה מ-50 שנה.

כאמור, הנתבעים הגיעו למקרקעין בשנות ה-60 כאשר במקום היו כ-20 בתים ערביים אשר ננטשו על ידי יושביו, לא רחוק מהם היו כ-50 בתים ערביים נוספים שכולם יחד היו חלק מהכפר ג'מוסין.

הנתבעים גרו בבדידות ומולם היה פרדס של מר כץ, לימים על שמו נקראה השכונה 'פרדס כץ', אשר היווה מקום דרכו הגיעו לנתבעים עבריינים וגנבים. הנתבעים סבלו באופן תמידי ממחלות ומחיים לא סדירים, אך נאחזו במקרקעין ממניעים ציוניים כמתישבים בבחינת 'ויאחזו בה ויפרו וירבו מאד'...

הנתבעים שימשו כמגן וכמחסום נגד פולשים, ושמרו על המקרקעין מפני חזרה של הערבים אשר נטשו בתיהם."

(מתוך סעיפים 1 עד 4 לבקשה של דוד ומלכה טביביאן; יושם אל לב כי חברת עמידר כלל לא מוזכרת בתיאור עובדתי זה)

17. אמנם התיאורים הנ"ל נבדלים אחד מהשני בפרטיהם, אך בכל זאת קיימים קווי דמיון ביניהם ועולה מהם כי ישיבת המערערים (או קודמיהם) במתחם הייתה בידיעת גורמי שלטון ואף שירתה אינטרסים של המדינה באותה תקופה. במשך עשרות שנים לא ננקט כל הליך על מנת להוציא את המחזיקים מן המתחם או לדרוש מהם תשלום עבור הישארותם שם. עם זאת, מעמדם המשפטי של המחזיקים מעולם לא הוסדר וזכותם להישאר במקום, ככל שהייתה קיימת, לא עוגנה. בהקשר זה יוער כי איש מטעם חברת עמידר לא זומן לעדות על ידי המערערים ואין לדעת איזה מסמכים מצויים בארכיונים של עמידר.

18. והנה הגשת תביעות סילוק היד הביאה בעקבותיה ניהול משא ומתן בין המערערים מצד אחד והחברה העירונית מצד שני, ובהמשך נחתמו שמונת הסכמי הפינוי שהם מושא הערעורים. כל הסכם כולל, בין היתר, ויתור על זכויות וטענות, לוח זמנים לפינוי הנכס המוחזק והסדר לתשלום תמורה למתפנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

סכומי התמורה נעים בין 7,000,000 ש"ח על פי הסכם אחד (הגבוה ביותר) ובין 750,000 ש"ח במקרה אחר (הנמוך ביותר). התמורה הכוללת על פי כל שמונת ההסכמים מסתכמת בכמעט 22 מיליון ש"ח.⁴

19. בהסכמי הפינוי (שניסוחם איננו זהה אך דומה) מצינו הוראות אלו:

"... המתפנים מחזיקים בנכסים בעצמם ו/או באמצעות מי מטעמם בהתאם להסכמי שכירות חופשית בלתי מוגנת, הכול כפי שיפורט להלן;

...

תמורת הויתור על כל זכות במקרקעין, פינוי הנכסים והעברת החזקה בהם לידי החברה הכלכלית [היא החברה העירונית], מתחייבת החברה הכלכלית לשלם למתפנים סך ברוטו של... (להלן: 'דמי הפינוי').

...

המתפנים מצהירים בזאת כי דמי הפינוי מהווים תמורה ו/או פיצוי סופיים ומוחלטים בגין פינוי הנכסים והעברתם לחזקת החברה הכלכלית, וכי בכפוף לקבלת דמי הפינוי הם מוותרים ויתור סופי ומוחלט על כל זכות ו/או דרישה מכל מין וסוג שהוא שיש להם ו/או שהייתה להם ו/או למי מטעמם בנוגע למקרקעין ו/או לנכסים ו/או איזה מהם.

...

המתפנים מצהירים כי אם וככל שהיו להם זכויות כלשהם בנכסים ו/או בחלקים האחרים בשטח התוכנית, הרי עם קבלת דמי הפינוי בפועל על ידם, לא יהיו להם כל זכויות בנכסים ו/או בחלקים האחרים הכלולים בשטח התכנית והם... יהיו מנועים מלטעון לזכויות כלשהן ו/או להגיש תביעה כלשהי נגד החברה הכלכלית ו/או מי שפועל מטעמו בקשר לנכסים ו/או בקשר ליתר שטחי התכנית."

(מתוך המבוא וסעיפים 3.1, 3.3 ו-6.3 להסכם הפינוי עם משפחת אפרהימי מיום 29.11.2010 – נספח ט' לתצהיר גב' בגון)

⁴ לפי הפירוט הבא: אפרהימי: 7,000,000 ש"ח; עזרא ביבי: 2,500,000 ש"ח; אשר יהושע: 2,500,000 ש"ח; טביבאן דוד ומלכה: 2,372,000 ש"ח; טביבאן הרצל ואורה: 2,242,000 ש"ח; יוסף אדגו: 2,150,000 ש"ח; דוד מלכיאלי: 1,250,000 ש"ח; יצחק נביפאנה: 1,230,000 ש"ח; חגי' צורי ויואב: 750,000 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

20. כאמור אופן מיסוי הסכומים אשר שולמו על ידי החברה העירונית עומד במוקד הערעורים.

ג. השומות ועיקר טענות הצדדים

21. על פי השומות בצווים אשר הוצאו על ידי פקיד שומה גוש דן, סווגו התשלומים כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, וזאת לפי עקרון המיסוי "דין הפיצוי כדין הפרצה" ועל בסיס ההבנה כי ההכנסות שבעבר נבעו למחזיקים מן הנכסים היו עסקיות באופיין. אולם, בדיון קדם המשפט שהתקיים ביום 18.3.2018 הודיע ב"כ המשיבים כי: **"המשיב לא עומד על הטענה הפירותית בתיק. זה לצורך יעילות הדיון מבלי שהדבר יהווה תקדים בתיקים אחרים ככל שיהיו. הטענה שעליה עומד המשיב היא טענת רווח ההון"** (פרוטוקול הדיון המקדמי, עמוד 22, שורות 12-13). עוד נמצא כי מלכתחילה פקידי השומה חולון וירושלים 3 הוציאו שומות על בסיס הוני בלבד.

22. משצומצמה יריעת המחלוקת לתחום ההוני, הציגו המשיבים את טיעוניהם כדלקמן:

"... יש לראות בפיצוי שניתן למערערים [פרט למשפחות טביביאן שהשתמשו בנכסיהן למגורים] כפיצוי הוני שניתן כפיצוי על ה'עץ' מניב ההכנסות – המבנים העסקיים שהניבו להם הכנסות ושאותם פינו ועליהם ויתרו, ולחילופין כיציאת נכס מרשותם בכל דרך שהיא, לאחר שחתמו על הסכם הפינוי, החייב במס כרווח הון לפי סעיף 88 לפקודה. יצוין כי גם בפיצויים שקיבלו המערערים [טביביאן], יש לראות כפיצוי הוני לפי סעיף 88 לפקודה, כאמור.

לחילופי חילופין, יש לראות בפיצוי שניתן למערערים כפיצוי הנובע, בין היתר, בגין הויתור שלהם על הזכות לפנות לערכאות, להתנגד ולעכב את פינויים מהקרקע ומהעסקים שנבנו עליה, בטענה כי נתגבשה להם רשות מכללא להמשיך ולהחזיק בקרקע בנסיבות בהן החזיקו בה תקופה ממושכת והשקיעו מהונם לשם בניית מבנים על הקרקע. לזכות האמורה, שאינה זכות במקרקעין, יש שווי כספי שכומת במסגרת הפיצוי שניתן למערערים ובהתאם, היא מהווה 'נכס' לפי סעיף 88 לפקודה, שנמכר על ידם בעת חתימתם על הסכמי הפינוי.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

כאמור, סעיף 88 לפקודה קובע כי כל רכוש וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות הן 'נכס', כאשר המונח 'זכות ראויה' כולל כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה...

בענייננו, אין מחלוקת כי המערערים החזיקו בנכסים עד אשר חתמו על הסכם הפינוי וקיבלו פיצויים בגין נכסים אלה. לחילופין, כאמור, המערערים קיבלו פיצויים בגין זכותם לפנות לערכאות – זכות ראויה – המהווה נכס בהתאם לסעיף 88 לפקודה. קרי, בשני המקרים נוצר אצל המערערים רווח הון בגין מכירת נכס.

(מתוך סעיפים 40, 41, 44 ו-45 לסיכומי המשיב)

23. מנגד, בפי המערערים שורה ארוכה של טענות. נטען כי יש לפטור את הפיצויים מכל מיסוי, וזאת מכוח ההסדר החל על מתחמי פינוי - בינוי או על פי ההיקש ממנו. לחלופין נטען כי יש להביט על הפיצוי כתשלום אגב הפקעה ובשל כך לפטור מחצית ממנו ממס. עוד גורסים המערערים כי אותם נכסים אשר שימשו למגורים מוצאים מכלל הגדרת "נכס" ולפיכך הפיצוי שהתקבל תחתם איננו חב במס. מוסיפים המערערים וטוענים כי יש להביא בחשבון בחישוב רווח ההון עלויות רכישה והוצאות השבחה אף אם לא אותם תיעוד להוכחות הסכומים המדויקים, וזאת כתוצאה מהתנהלותם הבלתי מסודרת של המערערים בעבר.

לגבי משפחת אפרהימי (אשר קבלה כ-32% מכלל התשלומים הנדונים) נטען כי יש לחלק את ההכנסה בין חמישה בני משפחה ולא לייחס את כולה לגב' רות אפרהימי לבדה.

נפנה עתה לדיון בטיעונים השונים.

ד. פינוי - בינוי

24. נפתח בדיון בטענה הגורפת כי כל התשלומים פטורים ממס מכוח הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו הוא "פינוי ובינוי". בהוראתו האופרטיבית, פרק החוק האמור קובע כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"המוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם (בפרק זה - יחידת המגורים הנמכרת), ולענין פינוי לשם בינוי - המוכר ליזם את כל הזכויות שיש לו ביחידת המגורים הנמכרת, שתמורתה ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת, זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי חוק זה." (סעיף 49כב(א)(1) לחוק)

כך נקבע לגבי "יחידת מגורים" הנמכרת ליזם (כאן, לפי קו הטיעון, היזם הוא החברה העירונית). לגבי "יחידה אחרת", שאיננה יחידת מגורים, נאמר בסעיף 49כז לחוק כי:

"האמור בסעיפים 49כב עד 49כו... יחול, בשינויים המחויבים, גם לגבי מכירה ליזם של יחידה אחרת במתחם שאינה מהווה מלאי עסקי בידי המוכר, ואולם הפטור לפי סעיף 49כב לא יחול על תמורה כספית נוספת, אם ניתנה..."

"יחידת אחרת" מוגדרת בסעיף 49 יט(א) כ- "מבנה או חלק ממבנה שאינו יחידת מגורים המשמש את בעל הזכויות בו, לרבות כשהוא משמש את המחזיק בו ואשר שימש כאמור במשך תקופה של שנתיים רצופות לפחות, סמוך לפני מתן צו ההכרזה על המתחם..."

25. נמצא כי נושא סעיף 49כב(א) הנ"ל הוא מכירת זכויות ביחידה, דהיינו זכויות במקרקעין כמשמעותן בחוק מיסוי מקרקעין. כידוע, בסעיף 1 לחוק מוגדר המונח "זכות במקרקעין" כדלקמן:

"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; לענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים..."

ומה דינו של מחזיק ביחידה אשר זיקתו לנכס איננה עולה לכדי זכות במקרקעין? מאז תיקון מס' 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שתחולתו מיום 1.1.2012), סעיף 49יט(ב)(3) מבהיר כי "יראו תמורה המשתלמת למחזיק ביחידה שאינה מלאי עסקי כתמורה בשל מכירת זכות במקרקעין, ויחלו עליה הוראות חוק זה החלות על מכירת זכות במקרקעין בלבד."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

משמע, אף זכות פחותה, אשר מכירתה בדרך כלל תמוסה לפי הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה, עשויה לזכות לפטור על פי חוק מיסוי מקרקעין אם מכירתה מתרחשת אגב יישום תוכנית פינוי ובינוי העומדת בתנאי פרק חמישי 4 לחוק.

כך לגבי התקופה מיום 1.1.2012 ואילך. כזכור, הסכמי הפינוי הנדונים כאן נחתמו לפני כן, בשנים 2010 ו-2011. כאן מסבירים המערערים כי נהוג היה להחיל את הסדר הפטור לפינוי ובינוי על זכויות החזקה שלא עלו לכדי "זכויות במקרקעין", אף לפני מס' 74 ומדיניות זו קיבלה ביטוי רשמי בתוספת 3 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002, מחודש מאי 2013. כלומר, הפטור במכירת יחידה הניתן לפי פרק חמישי 4 עשוי היה לחול (א) גם על יחידה שאיננה יחידת מגורים, ו-(ב) גם כאשר הזכויות הנמכרות אינן יכולות להיחשב "זכויות במקרקעין" לפי החוק.

26. דא עקא, הזכאות לתחולת פרק חמישי 4 כלל לא הוכחה במקרה דנן.

ראשית, לא חל על הקרקע הנדונה כל צו הכרזה מכוח חוק הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית, התשע"ו-2016, או מכוח סעיף 49כח לחוק מיסוי מקרקעין לפני ביטולו. אמנם במכתב מיום 4.6.2015 למר שמעון, מנכ"ל החברה העירונית דאז, כתבה יו"ר הוועדה להתחדשות עירונית במשרד הבינוי:

"... הריני להודיעך כי בכוונת הוועדה להמליץ לממשלה להכריז על המקרקעין שבנדון כעל מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי לאחר שיתקיימו הדרישות המפורטות בתקנה 2(א)-(2)-(3) לתקנות [תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תנאים להמלצה על הכרזה על מתחם פינוי ובינוי במסלול מיסוי), התשס"ד-2004]."
(נספח 7 לנימוקי הערעור)

אולם במסגרת ערעור זה הובהר כי הליך ההכרזה לא קודם וב"כ המערערים נאלץ להודות בכך שבסופו של דבר לא הייתה כאן כל הכרזה כמתחם פינוי ובינוי ולכל הנראה גם לא תהיה כזו: ראו סעיפים 27, 28 ו-55 לסיכומי המערערים (ובהקשר זה יוזכר כי בדיון קדם המשפט ביום 25.9.2017, הפטיר ב"כ המערערים כי: **"אם לא יוכרז פינוי בינוי אני יורד מהטענה"** - עמוד 8, שורה 12).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

הכרזה כדין של מתחם היא **תנאי סף** לתחולתו של פרק חמישי 4 לחוק, ואין בידי בית המשפט ליצור הסדרים "ליד" פרק חמישי 4 אשר יקנו הטבות מס ללא מילוי התנאים הבסיסיים הקבועים במפורש בהוראות החוק.

27. שנית, כלל לא מתקיים התנאי, הקבוע בסעיף 49(א)(1) הנ"ל, לפיו **"תמורתה** [תמורת היחידה הנמכרת ליזם] **ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת"**. הרי כאן התמורה הייתה כולה **בכסף**, בסכומים הנקובים בהסכמי הפינוי.

בהקשר זה המערערים מפנים להוראה שנכללה בהסכמי הפינוי, בנוסחים שונים, לפיה:

"המתפנים רשאים לבקש כי חלק מדמי הפינוי ישולם על ידי החברה הכלכלית בדרך של רכישת זכויות בדירה או דירות מגורים לפי בחירת המתפנים ובמקרה זה, יהיו המתפנים זכאים לתשלום כספי בגובה ההפרש בין מלוא דמי הפינוי... לבין מחיר הדירה ו/או הדירות בלבד."
(דוגמת ניסוח מתוך הסכם הפינוי של משפחת אפרהימי, סעיף 3.2)

אולם לדברי מר שמעון, שלא נסתרו, אף מחזיק מתפנה לא קיבל דירה חלופית מאת החברה העירונית או מטעמה והחלופה הכלולה בהסכם מעולם לא יושמה:

"ש. בהסכמי הפינוי הייתה למעשה אופציה לאותם פולשים שקיבלו פיצוי לקבל או כסף מזומן או דירה חלופית.

ת. לא היה דבר כזה.

...

ת. ... בגדול אפס חלופות פיזיות.

(עמוד 44, שורה 8 עד שורה 10 וכן שורה 17; וראו גם עמוד 52, שורה 16

עד שורה 19)

יש להוסיף כי נוסח ההוראה הנ"ל הוא כוללני ביותר ואין בו כל מסויימות באשר לטיב, גודל או מיקום הדירה שהמחזיק המתפנה עשוי לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

בהקשר זה דבריו של ב"כ המערערים, לפיהם "הם [המערערים] קנו בשוק החופשי דירת מגורים עם הכסף"; "... מרבית המערערים [ניסו] לרכוש דירה חלופית מכספי הפיצוי..." (דיון קדם משפט מיום 25.9.2017, עמוד 2, שורה 25; סיכומי המערערים, סעיף 28) לא גובו בראיות כלשהן ועם כל הכבוד אינם רלבנטיים – הרי יש בהם אולי להצביע על השימוש שנעשה על ידי חלק מן המערערים במזומנים שהתקבלו מידי החברה העירונית תמורת הפינוי, אך אין בכך לשנות את מהות העסקה שנערכה בפועל מול החברה העירונית ולהביא אותה לתוך ד' אמותיה של עסקת פינוי ובינוי כמשמעותה בפרק חמישי 4 לחוק, כמפורט לעיל.

28. הגעתי אפוא למסקנה כי אין מקום או בסיס להחיל את פרק חמישי 4 לחוק על המקרה דנן.

ה. הוויתור על הנכסים המסחריים

29. משנדחתה הטענה בנושא פינוי ובינוי פוחתת חשיבותו של סיווג הממכר שנמכר על ידי המערערים במסגרת הסכמי הפינוי – למצער לגבי הנכסים המסחריים.

במה הדברים אמורים?

30. קיימות בנסיבות העניין שלוש חלופות עיקריות לסיווג הממכר שנמכר על המערערים ואשר מכירתו זיכתה אותם בקבלת התמורה על פי הסכמי הפינוי. אפשרות אחת היא לומר כי הייתה זכות במקרקעין כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין (ראו סעיף 25 לעיל). אפשרות שנייה היא לקבוע כי הייתה להם זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר – כאמור בהגדרת "נכס" אשר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה. אפשרות שלישית היא לומר כי הייתה להם זכות אחרת, ראויה או מוחזקת, כאמור בהגדרת נכס בסעיף 88 האמור ("זכות לפנות לערכאות, להתנגד ולעכב" את הפינוי, כלשון המשיב).

אלא מאי? לגבי הנכסים המסחריים – שהם כזכור מהווים עיקר נושא ההליך דנן מבחינה כספית – דומה כי אין חשיבות מכרעת לסיווג הממכר בין שלוש החלופות הנ"ל.

31. סעיף 88 לפקודה קובע, בין היתר, לאמור:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963 שעל מכירם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור."

סיווג כ"זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין יביא להטלת מס שבח לפי סעיף 6 לחוק האמור, וזאת בהעדר פטור לפינוי ובינוי.

סיווג כזכות חזקה במקרקעין, כאמור בסעיף 88 לפקודה, יביא להטלת מס רווח הון בהתאם לחלק ה' לפקודה כי הרי הסייג השלישי להגדרת "נכס" שם חל אך ורק לגבי **"זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח"** (קו ההדגשה אינו במקור; להלן - **"הסייג השלישי"**). הסיפא המודגשת איננה מתקיימת כמובן במקרה של הנכסים המסחריים (ואף לא לגבי כל נכס מגורים במתחם שהושכר בתמורה לצד שלישי, ככל שהיה נכס כזה - ראו למשל הסכם הפינוי עם יצחק נביאנה מיום 2.10.2011). ולבסוף, סיווג כזכות אחרת, למשל "זכות לפנות לערכאות" כגישתו החלופית של המשיב, אף הוא יביא למיסוי המכירה לפי חלק ה' לפקודה.

יש להוסיף ולהעיר כי בקווים הכלליים לפחות, המיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין והמיסוי לפי חלק ה' לפקודה הם דומים.

32. יש לומר כי מיון הממכר כ"זכות במקרקעין" כמוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין מוקשה: ודאי אין בפנינו בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, ואף אין כל סימן לקיום **"הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה"**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

לתקופה כאמור. נזכיר כי לא הוצג בפני בית המשפט ולו מסמך אחד המעיד על מהות הזכויות או המעמד של המערערים במתחם, ובמצב דברים זה אין מקום להניח כי היו להם "זכויות במקרקעין" רק מפני שהמערערים נמנו כביכול עם **"ציבור [אשר] למד שיש משקל רב יותר למציאות מאשר לניירות"**, כדברי ב"כ המערערים (סעיף 11 לסיכומים).

33. באופן דומה קשה לראות במערערים כבעלי **"הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים"**, כאמור בהמשכה של הגדרת "זכות מקרקעין" שם, כאשר המונח "הרשאה" מוגדר כ**"למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת"**. גם כאן קיים חלל ראייתי מוחלט ומעבר לכך שלא הוצג כל מסמך בנדון, אף לא הובא כל עד מטעם המדינה, רשות מקרקעי ישראל, או העירייה כדי לאשר כי אכן הייתה קיימת הרשאה כאמור וכי נהוג היה **"לחדש"** אותה מעת לעת.

34. באשר לאפשרות של העדר זכויות מוחלט, קשה ליישב את גישת המשיב לפיה, המערערים **"ויתרו"** על המבנים העסקיים שהניבו להם הכנסות ובשל כך קיבלו פיצוי (סעיף 40 לסיכומי המשיב), עם קביעתו הנחרצת של המשיב כי **"המערערים לא החזיקו בנכסים מכוח כל זכות שבדין ומדובר במי שפלשו למקרקעין..."** (סעיף 65, שם). הרי אם אין כל זכות החזקה מלכתחילה, כיצד ועל מה המחזיק יכול לוותר? קיים קושי לומר כי אדם יכול **"לוותר"** על עץ ולהיות מפוצה על נטילתו אם הוא נעדר כל זיקה משפטית לאותו עץ.

35. אף קשה לקבל את גישתו החלופית של המשיב כי לפנינו לא יותר מ"זכות לפנות לערכאות, להתנגד ולעכב".

להבנתי, זכות (אפשרות) תביעה, או זכות להתגונן בפני תביעה, עשויה להוות "נכס" לעניין חלק ה' לפקודה כאשר עומדת מאחורי זכות זו נכס או זכות מהותית אחרת או עילה טובה לתבוע או להתגונן בפני תביעה. אין מקום לומר לגבי אדם שהגיש או עשוי היה להגיש תביעה חסרת שחר ומשוללת בסיס כי אם הוא הסכים לוותר על תביעתו תמורת סכום כסף – אזי הוא מכר "נכס". אדם המגיש או המאיים להגיש תביעת סרק ומקבל כסף כדי לגנוז אותה, אולי ניתן לומר לגביו כי הוא עשה עסקת אקראי, הנתונה למיסוי (גבוה יותר) לפי חלק ב' לפקודה, אך דומה כי לא ניתן לומר כי הוא מכר נכס.

בשנים האחרונות עמד בית המשפט העליון פעמים מספר על גבולותיה של הלכת **אברך** (ע"א 182/72 צבי אברך נ' פקיד שומה תל אביב 3, 12.7.1973) - וראו בייחוד ע"א 2640/11



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2.2.2014); ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (10.8.2016); וכן ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (1.11.2018). עולה מפסיקה זו כי "כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" או "כל זכות אחרת בעלת ערך כספי שניתן לאכיפה" עשויה להיחשב "נכס" לעניין סעיף 88 לפקודה - אבל הנכס הוא הזכות הבסיסית והתביעה היא רק האמצעי לאכיפתה כנגד הזולת.

דומה אפוא כי **אפשרות** הגשת תביעה (או קיום זכות גישה כללית לערכאות) איננה מספיקה כשלעצמה כדי להצביע על קיומו של "נכס" ויש צורך למצוא עילה מסתברת, ולו באופן לכאורי, המעוגנת בקיום נכס אחר או זכות אחרת, אשר התביעה באה כדי להגן עליהם או להגשימם.

36. בענייננו, אם **הייתה** למערערים "זכות חזקה במקרקעין", אזי אין צורך לבסס את מיסויים על מציאת "זכות לפנות לערכאות ולהתנגד", ואם **לא הייתה** בידם "זכות חזקה במקרקעין" הרי גם "זכות תביעה" אמיתית לא הייתה להם והכסף שולם להם על ידי החברה העירונית רק כדי להסיר מכשול בדרך למימוש תוכנית המתאר והסכם הפיתוח (nuisance value).

37. לדידי נכון יותר, מכל החלופות, למצוא כי הייתה למערערת "זכות חזקה [כלשהי] במקרקעין" ולבסס את מיסויים – לגבי הנכסים המסחריים – על הוראת חלק ה' לפקודה מבלי שיחול הסייג השלישי הנ"ל להגדרת "נכס". דומה כי הסתכלות זו קולעת טוב יותר למציאות מאשר כל חלופה אחרת. היא גם מסבירה (ומצדיקה) מדוע החברה העירונית הייתה מוכנה לשלם כמעט 22 מיליוני שקלים **מכספי הציבור** על מנת להשיג את הסכמתם של המערערים להתפנות מהמתחם. קשה יותר לקבל תוצאה זו אם ייקבע כי המערערים היו נטולי זכויות לגמרי והכסף ניתן להם רק מפני החשש לסחטנות או סחבת מצדם (במקום לפעול בכל תוקף החוק על מנת לסלקם מן המקום).

38. אמנם בתביעות סילוק היד החברה העירונית טענה כי כל המערערים היו מסיגי גבול ופולשים אולם ניתן להבין מעדותו הכנה של מר שמעון, המנכ"ל לשעבר, כי נקיטת עמדה זו הייתה, במידת מה, עניין טקטי כלפי המערערים השונים, ומה שעמד בראש מעייניה של החברה העירונית היה פינויים המהיר והיעיל של המחזיקים בשטח, במסגרת התקציב שהוקצב לכך:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"... העובדה שהם החזיקו הרבה מאוד שנים זו סוג של זכות ולכן, לכן... לא יכולתי לפעול כאלים ולהיכנס לשטח ולהרוס את הכל בלי לעשות איזשהו הליך משפטי או אחר. עכשיו, שבאתי מולם... אני הבנתי שיש להם זכויות רבות שנים מכוח זה שהם יש להם חזקה, אבל שמעתי גם את הטענות ואני בנושא ונותן השתדלתי להכניס את כולם תחת כנפי... העובדה שהם יושבים בלבד [וללא] זכאות קניינית אחרת, כדי להקטין את התמורה. זה פחות או יותר היה הדיאלוג.

...

ההסכם שלהם עם עמידר היה א' ולימים הם הפכו את ההסכם או הפרו אותו, כמובן אני טענתי שהם הפרו לכן איבדו את הזכות, אבל בכול אופן זה היה שם המשחק."

(עמוד 31, שורה 8 עד שורה 15; עמוד 32, שורה 10 עד שורה 12)

והנה מר שמעון עצמו גולל בפני בית המשפט את סיפור יישוב המתיישבים המקוריים באתר על ידי חברת עמידר (ראו סעיף 15 לעיל), דבר שעשוי לאשש את הסברה כי להמשך החזקת הנכסים היה בסיס כלשהו (משפטי ו/או מוסרי), ולסתור את הצגת המחזיקים כפולשים גרידא. כך גם משתמע מתוכן "כרטסות הנכסים" שהוכנו על ידי החברה העירונית (נספחים א' עד ה' לתצהירה של גב' בגון מטעם המשיב).

אף יש להזכיר את נוסח הסכמי הפשרה לפיו קיבלו המערערים כסף תמורת "הוויתור על כל זכות במקרקעין וכו'" ועוד נכתב שם כי: "המתפנים... מוותרים ויתור סופי ומוחלט על כל זכות וכו'", וכן "המתפנים מצהירים כי לבד מהנכסים אין להם זכויות...".

אמנם ניתן לשער כי, משהושגה הסכמה בין הצדדים על ביצוע הפינוי, כבר לא הייתה חשיבות לאופן תיאור זיקת המערערים למתחם במסגרת הסכם הפשרה. אך השימוש המוסכם במונח "זכויות" שם, בחתימת רשות ציבורית, מחליש את טיעונו של המשיב כאן לפיו כלל לא הייתה זכות חזקה במקרקעין (וקו הטיעון האמור לא בהכרח עולה בקנה אחד עם טיעוני רשות המיסים עצמה בתיקים אחרים בהם נדון מיסוי גורמים רוכשים ששילמו כספים למימון פיצויים למחזיקים).

39. ישאל השואל מהו ההבדל בין "זכות חזקה במקרקעין" המנויה בסעיף 88 לפקודה כסוג של "נכס", לבין "הרשאה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין? דומה כי קיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

כאן מדרג זכויות: הרי "הרשאה" – אף אם היא ניתנה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים במקרקעי ישראל – חייבת להידמות "מבחינת תכנה" לבעלות או לחכירה ארוכת טווח. כידוע, חלופה זו להגדרת "זכות במקרקעין" הוספה לחוק מיסוי מקרקעין על רקע מסויים (הנוגע למשקים חקלאיים ובעקבות הלכת **מחסרי** – ראו תיקון עקיף לסעיף 1 לחוק במסגרת תיקון מס' 110 לפקודת מס הכנסה משנת 1996). לעומת זאת "זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר" היא מושג רחב בהרבה ולהבנתי הוא עשוי ללכוד ברשתו זיקות **חלשות יותר** לנכס המקרקעין. לפיכך לדעתי זו האכסניה המתאימה למעמד שהיה ככל הנראה למערערים דנן ואשר בגללו שולמו להם סכומי כסף ניכרים.

וידגש כי האלטרנטיבה למציאת זכות כזו, שמכירתה ממוסה לפי חלק ה' לפקודה, **איננה** אי מיסוי מוחלט כדעת המערערים (וראו סעיפים 47 ו-48 לסיכומיהם) אלא מיסוי עסקת אקראי לפי חלק ב' לפקודה, הנערכת על ידי סוחרים אשר המירו את אחיזתם הפיזית במתחם לפדיון כספי נאה.

40. לסיכום פרק זה, הגעתי למסקנה כי אופן המיסוי הנכון הוא במסגרת חלק ה' לפקודה ועל בסיס קיומה המסתבר של "זכות החזקה במקרקעין", וזאת על אף הקושי הראייתי הקיים בתיק. מסקנה זו אף מתיישבת עם לשון הסכמי הפינוי כמובאת לעיל: **"תמורת הויתור על כל זכות במקרקעין וכו'"**

אדגיש כי הסקת המסקנה האמורה היא לצורך פתרון סוגיות המיסוי המועלות בערעור זה ועל פי חומר הראיות המסוים שהובא בפניי. אין הכוונה לקבוע מסמרות באשר למעמדם של המערערים, או מחזיקים אחרים באותו מתחם, לכל דבר ועניין או לצורך הקשרים משפטיים אחרים.

41. באשר לנכסים המסחריים המשמעות היא אכן הטלת מס לפי הוראות הפקודה; לגבי נכסי המגורים (מיעוט המקרים) ההשלכה שונה, כפי שיבואר בחלק ז' להלן.

ו. תחולת סעיף 91(ז) לפקודת מס הכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

42. עניינו של סעיף 91 לפקודה הוא "המס על ריווח הון". סעיף 91(ז) מורה כי "המס שיחול על ריווח הון בהפקעת נכס הוא מחצית המס המתחייב על פי סעיפים קטנים (א) עד (ו)".

לטענת המערערים יש להחיל הוראה זו על המקרה דנן. יוער כי הוראה דומה - סעיף 48ג - נמצאת בחוק מיסוי מקרקעין לעניין מיסוי הפקעתה של זכות במקרקעין.

43. יש להודות כי טיעון זה איננו מופרך על פניו - ולפחות מנקודת ראותם של המערערים הייתה להם אחיזה רבת שנים במתחם והיא ניטלה מהם כתוצאה ממהלך שהונחת עליהם על ידי העירייה והחברה העירונית.

44. אין בפקודה (או בחוק מיסוי מקרקעין) הגדרה למונח "הפקעה". פירוש מקובל למושג הוא "רכישה כפויה של זכויות במקרקעין על ידי המדינה או מטעמה למטרה ציבורית כנגד תשלום פיצויים" (ראו דיני הפקעת מקרקעין, מהדורה שמינית, מאת משה י" קמר, עמודים 27-28). פרופ' נמדר בספרו הפקעת מקרקעין מונה שישה יסודות לפעולות ההפקעה: רכישה של מקרקעין; המבוצעת בדרך של כפייה; של זכויות פרטיות במקרקעין; על ידי רשות ציבורית; למטרה ציבורית; כנגד תשלום פיצויים (שם, עמוד 35).

45. כאן יש להזכיר כי במתחם הנדון חלק מהמקרקעין היה בבעלות המדינה (גוש 6196, חלקה 391; גוש 7361, חלקות 151 ו-152) וחלק בבעלות העירייה (גוש 6196, חלקה 324; גוש 7361, חלקות 114 ו-115). בנסחי הרישום של חלקות אחרונות אלה בלשכת רישום המקרקעין מצוין כי הבעלים היא עיריית בני ברק, זאת על פי שטר מיום 27.4.1979. מהות הפעולה היא "פיצול", סוג המקרקעין הוא "יעוד" ותיאור היעוד הוא "דרך" (נספח א' לתצהיר מר שמעון).

כל המערערים השונים החזיקו בנכסים המצויים הן על מקרקעי המדינה והן על מקרקעי העירייה (על כך ניתן ללמוד מעיון בהסכמי הפינוי).

46. באשר לחלקות בבעלות המדינה, לא הובאה כל ראיה שהמדינה נקטה פעולת הפקעה כלשהי לפי פקודת הקרקעות בכל שלב שהוא עד לפינוי המערערים מן המתחם לפי הסכמי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

הפינוי. דהיינו, לכל היותר, טענת ההפקעה יכולה להיטען לגבי חלקי המקרקעין שהיו בבעלות העירייה.

47. כאן יש לציין הבחנה נוספת: ה"ה אפרהימי, ביבי, יהושע וחג'ג', על פי טענתם, רכשו את נכסיהם בשנות השמונים והתשעים (ראו חלק ח' להלן) - דהיינו, לאחר הקניית חלקים מן המקרקעין לידי העירייה בשנת 1979. על כן, בזמן רכישת הנכסים על ידי אותם מערערים, העירייה כבר הייתה הבעלים. רק לגבי ה"ה נביפאנה, אדגו ומלכיאלי מועדי רכישת הנכסים קדמו להקניית הבעלות לעירייה (ונכסיהם נמצאו הן בשטחי העירייה והן בשטחי המדינה, כמוסבר לעיל). למותר לציין, כי נביפאנה, אדגו ומלכיאלי לא דיווחו לרשות המיסים על הפקעת חלק מזכויותיהם בעת הקניית הבעלות לעירייה בשנת 1979. באשר למשפחת טביביאן, לנוכח התוצאה אליה הגעתי בחלק ז' להלן, סוגיית ההפקעה איננה רלבנטית.

48. לדעתי אין בסיס להחלתו של סעיף 91(ז) לפקודה (או סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין) בנסיבות דנן.

ראשית, במקרה הנדון לא ננקט כל הליך הפקעה או תחילת הליך הפקעה על פי כל דין.

כידוע הפקעה, כרכישה כפויה ופגיעה בקניינו של אדם, חייבת להיעשות תוך קיום כל שלביו של תהליך מובנה הקבוע בחוק:

"על מנת להפקיע מקרקעין, על הרשות המוסמכת לנקוט בהליכי הפקעה הקבועים בחוק המסמך. אין תוקף להפקעה ללא נקיטה בהליכים הקבועים בחוק. אין הרשות יכולה לרכוש זכויות החזקה, שימוש וקניין במקרקעין, אלא על יסוד נקיטתם של ההליכים הקבועים בחוק המסמך." (קמר, שם, עמוד 263)

49. בהתאם לסעיף 15(1) לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943 ("פקודת הקרקעות"), "מקום שמתכוון שר האוצר לרכוש כל קרקע לצורך ציבורי כל-שהוא, יגרום כי תפורסם ברשומות הודעה על כוונתו זאת...". בהמשכה של פקודת הקרקעות מנויים השלבים הנוספים הדרושים לביצוע הפקעה ובין היתר, סעיף 15(1) (פרסום ומסירת הודעה על כוונת הפקעה), סעיף 15(3) (רישום הערת אזהרה), סעיף 5א (שמיעת טענות נגד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

הרכישה), סעיף 7 (סמכות לקנות החזקה) וסעיף 19 (הקנייה ורישום). יצוין כי לעניין פרק ח' לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, אשר דן בהפקעות הנעשות על ידי ועדה מקומית, נקבע כי "א) במידה שלא נקבעו הוראות מיוחדות בחוק זה, תבוצע ההפקעה על ידי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, כאילו הורשתה הועדה המקומית בהודעה ברשומות להשתמש בסמכויות ולמלא את התפקידים של שר האוצר או של היועץ המשפטי לממשלה לפי הפקודה האמורה, לענין המקרקעין העומדים להפקעה..." (סעיף 190(א) לחוק התכנון והבניה).

וידגש: שום הליך או שלב מאלה המפורטים בפקודת הקרקעות לא ננקט במקרה הנוכחי ולא הוכח כי הודע למערערים או לקודמיהם על כוונה להביא להפקעת זכויות מידיהם.

50. כאמור, במקרה דנן הוגשה סדרה של תובענות אזרחיות בסדר דין מקוצר לסילוק ידם של המערערים מן המתחם, וזאת, כמוסבר, בטענה כי הם פולשים ומסיגי גבול. דרך פעולה זו איננה עולה בקנה אחד עם הליך הפקעה, אשר נקודת המוצא שלו חייבת להיות כי יש בידי הצד המופקע זכויות כלשהן שניתן להפקיען. המילה "הפקעה" כלל איננה מוזכרת באותן תביעות. יתרה מזאת, אין לדעת בוודאות כי התביעות לסילוק יד היו מתקבלות על ידי בתי המשפט, והרי אם התביעות היו נדחות (כולן או אחדות מהן) והמערערים (כולם או חלקם) היו יכולים להמשיך להחזיק בנכסים, כיצד ניתן היה לומר כי לפנינו ניסיון הפקעה?

51. אין צורך בתיק זה להשיב על השאלה האם יחול סעיף 91(ז) לפקודה או סעיף 48 לחוק על הסכם פשרה לתשלום פיצוי הנכרת אגב ביצוע הליכי הפקעה או בעקבותיהם. די לציין כי בדרך כלל תמורה מוסכמת המשתלמת על פי הסכם שנכרת באופן רצוני ואפילו בצלה של אפשרות הפקעה, לא תיחשב כפיצוי בגין הפקעה לעניין מתן ההקלה במיסוי. ככלל הפקעה נתפסת כרכישה כפויה, שאיננה פרי הסכם המגלם מפגש רצונות אלא אם ההסכמה נוגעת, למשל, אך לגובה הפיצוי המגיע והליך ההפקעה מבוצע ומושלם בכפוף להסכמה מסויימת זו. בסוגיה זו, שאין צורך כאמור להידרש לה במקרה הנוכחי בהעדר כל פעולת הפקעה (וראו ע"א 652/76 זלוסקי מלכה נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 2.3.1977; וכן ע"א 64/78 אליהו פלאצי נ' מנהל מס שבח ת"א, ניתן ביום 22.10.1978).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

52. אציין כי אינני יכול לקבל את טיעונו החלופי של המשיב לפיה באופן עקרוני לא הייתה אפשרות הפקעה בנסיבות המקרה הנדון מפני שהבעלות במתחם ממילא נמצאת בידי המדינה והעירייה, ועל כן הן לא היו זקוקות לכל הליך הפקעה.

על פי סעיף 3 לפקודת הקרקעות:

"אם נוכח שר האוצר לאחר התייעצות עם הוועדה המייעצת כי דרוש או נחוץ הדבר לכל צורך ציבורי, רשאי הוא –
(א) לרכוש את בעלותה של כל קרקע;
(ב) לרכוש את החזקה או את השימוש בכל קרקע לתקופה מסויימת;
(ג) לרכוש כל זכות שימוש בכל קרקע או כל זכות אחרת בה או עליה..."

(הוראה זו חלה בהתאמה גם לעניין הפקעות הנעשות על ידי ועדה מקומית על פי פרק ח' לחוק התכנון והבניה).

53. דהיינו, הפקעה יכולה להתייחס לזכות נחותה (מצומצמת יותר) מבעלות, למשל, זכות החזקה ושימוש במקרקעין, ועל כן אין מניעה כי זכות כזו תופקע דווקא על ידי בעלת המקרקעין (אם היא המדינה או רשות מקומית) וזאת כדי להשלים את אגד הזכויות בידיה. כך כותב המחבר קמר בספרו הנ"ל (בעמוד 234):

"אין מניעה, שהרשות המפקיעה, אשר בידיה זכות או טובת הנאה במקרקעין, תגדיל את היקף זכותה, או תגרום להסרתה של כל זכות נוגדת, בדרך של הפקעה. לשון אחרת: עצם העובדה, שבידי הרשות המפקיעה כבר קיימת זכות או טובת הנאה במקרקעין, אינה שוללת את זכותה להפקיע את הבעלות המלאה בהם, או זכות אחרת, על מנת לרוכשם כשהם נקיים מכל זכות נוגדת, ואין בעצם הפקעתה של זכות, הקיימת כבר בידי הרשות המפקיעה, כדי לפגום בהפקעה. כך, לדוגמה, כאשר הרשות המפקיעה הינה הבעלים של מקרקעין המוחזקים בידי אחר, או כאשר הרשות הינה הבעלים במשותף עם אחר במקרקעין..."

(קו ההדגשה איננו במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

אחד מהשניים : אם צודק המשיב כי המערערים היו נטולי זכויות לחלוטין, אזי לא נדרשה הפקעה כלל. ואם היו בידיהם זכויות החזקה ושימוש כלשהן, אזי דומה כי המדינה והעירייה יכלו להפקיע אותן (בהתאם לסעיף 3 הנ"ל לפקודת הקרקעות), על אף העובדה שהבעלות במתחם הייתה בידי המדינה והעירייה מלכתחילה.

54. אין צורך להעמיק יתר על המידה בנושא זה, כי הרי נמצא שלא ננקט הליך הפקעה, ואף לא נערכו הסכמי פשרה **אגב** הפקעה, כך שבכל מקרה אין מקום להחלתם של סעיף 91(ז) לפקודה וסעיף 48 לחוק.

55. בסיכומיהם מבקשים המערערים להסביר את רכישת חלק מן המקרקעין על ידי העירייה, ולשוות לרכישה זו אופי של הפקעה, באמצעות הפנייה **לתוכניות בניין ערים** משנות השישים והשביעים (סעיפים 18 עד 20 לסיכומים). תוכניות אלו לא הוגשו כראיה וקיים רק אזכור עקיף של חלק מהן במוצג **מע/2** שהוא חוות דעת שמאי שהוגשה על ידי המערערים (בסעיף 6 לחוות הדעת).

56. אכן תוכנית בב/105/א אושרה בחודש פברואר 1971 (י.פ. 1707 מיום 11.3.1971, עמוד 1299) לאחר שהופקדה יותר מעשור קודם לכן (י.פ. 811 מיום 8.1.1961, עמוד 511).

תוכנית זו כללה **"את כל הקרקעות בתחום שיפוט הועדה המקומית לתכנון ולבניה בני-ברק"**.

ייתכן שהקניית חלק מהחלקות הנוגעות לענייננו לידי העירייה בשנת 1979 באה בעקבות תכנית בב/105/א הנ"ל, אם כי לא מונחת לפניי ראיה ישירה לכך.

מכל מקום לא הוגשה כראיה כל הודעה מאותה תקופה על כוונה לרכוש זכויות בקרקע לצורך ציבורי. כל שניתן להסיק מהכתוב בנסח רישום המקרקעין הוא שהעירייה קיבלה את הבעלות באותן חלקות מידי המדינה (אולי באמצעות הפקעה) לצורך ייעודו כדרך, וזאת עובר לחודש אפריל 1979.

57. בהקשר זה נביא את הסבריו של פרופ' נמדר להפקעה מסוג **"דו שלבי"**, המבוצעת על ידי ועדה מקומית :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"... הפקעה [על פי חוק התכנון והבניה] ניתנת לביצוע אך ורק אם לפני כן נקבע בתכנית כי ייעוד הקרקע הינו לצרכי ציבור. בלשון אחרת, לפי חוק התכנון והבניה יש לבצע את ההפקעה בשני שלבים: ראשית, יש לקבוע בתכנית כי הקרקע השייכת לפלוני ישונה יעודה לייעוד ציבורי, ורק בשלב השני ניתן להפקיע את הקרקע על ידי הרשות.

...

סעיף 189 לחוק [התכנון והבניה] קובע כי ניתן להפקיע מקרקעין אם אותה קרקע יועדה בתכנית מיתאר מקומית, או בתכנית מפורטת, לצורכי ציבור לפי אחת המטרות המפורטות בסעיף 188. הסעיף קובע זיקה בין ההליך התכנוני להליך ההפקעה, ותנאי להפעלת הליכי ההפקעה לפי החוק הוא שהקרקע תהיה מיועדת בתכנית לצרכי ציבור. בלשון אחרת, חוק התכנון דורש מהרשות המפקיעה להקדים להליכי ההפקעה את ההליך התכנוני, ובטרם שהיא מתחילה בהליך ההפקעה עליה לקבוע בתכנית את ייעודם הציבורי של המקרקעין לפי המטרות הקבועות בחוק. היוצא כי רק לאחר שהמקרקעין יועדו לצרכי ציבור בתכנית, הרשות המפקיעה תוכל לפי החוק להתחיל בהליכי ההפקעה." (הפקעת מקרקעין, עמודים 121, 122, 290 ו-291; קווי ההדגשה אינם במקור)

58. הפניית המערערים לפרסום נוסף בילקוט הפרסומים משנת 2018 אין בה כדי לסייע (י.פ. 7712 מיום 25.2.2018; ראו סעיף 121 לסיכומי המערערים וסעיף 11 לסיכומי התגובה מטעמם).

אכן באותו פרסום מופיעות מטעם עיריית בני ברק "הודעות על כוונה לרכוש זכויות בקרקע ולקנות חזקה" ואכן מוזכרות שם, בין השאר, חלקות 114 ו-115 בגוש 7361. אולם נראה כי ההודעה בעמוד 5728 שם, מתייחסת רק למגרשים מסויימים בחלקות אלו (מגרש 509 בחלקה 114 ומגרש 501 בחלקה 115) אשר מן הסתם לא הופקעו או נרכשו קודם לכן – וכל זאת מכוח תב"ע בב/מק/3302 שכלל לא הוזכרה בערעור דנן. כך גם לגבי הודעה נוספת בעמוד 5730 שם, הנוגעת ל"חטיבת קרקע... המזוהה כגוש 7361, ח"ח 68" וזאת על פי תב"ע נוספת: בב/357. מחומר הראיות שהוגש אין לדעת במה מדובר ובכל מקרה הודעות אלו פורסמו כאמור בשנת 2018, שנים לאחר המכירות הנדונות בערעור זה – כך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

שאם עיריית בני ברק פעלה להפקיע את אותם מגרשים רק בשנת 2018, משמע שהם לא הופקעו קודם לכן, ואין בכל האמור כדי לסייע למערערים דנן.

59. בשולי נושא ההפקעה, ברצוני להתייחס לנוסחם של שני הסכמי הפינוי שנכרתו עם ה"ה נביפאנה וחג'ג'. **בניגוד לשאר הסכמי הפינוי**, שני הסכמים אלה משתמשים באופן מפורש בביטוי "הפקעה". במבוא נאמר כי "... [החברה העירונית] **מעוניינת להפקיע את זכויות המתפנה בנכס**", ואילו בסעיף 3.1 נקבע כי התמורה תשולם **"בעבור הפקעת זכויות המתפנה בנכס ותמורת הוויתור על כל זכויותיו בנכס, פינויו והעברת החזקה בו"** (כך בשני ההסכמים הנ"ל). יש לציין כי בשלב האמור ה"ה נביפאנה וחג'ג' יוצגו על ידי אותו משרד עורכי דין, משרד שלא ייצג את יתר המערערים. דומה כי אותם עורכי הדין הצליחו להגיע לניסוח המיטיב עם לקוחותיהם וההסדר הוצג כהפקעה. בכך אין כל רבב, אך דומני כי אין אפשרות לקבוע כי כינוי זה אכן שיקף את מהות המהלך, מבחינה משפטית לפחות, וזאת לנוכח כלל הנסיבות שנסקרו לעיל. כמו כן אין כל מקום לומר כי מהות ההסכם אצל נביפאנה וחג'ג' הייתה שונה מזו שהייתה אצל שאר המתפנים, וכאמור הגעתי למסקנה כי לא מדובר בהפקעה כמשמעותה בחוקי המס.

60. לסיכום נושא זה, לא שוכנעתי כי יש מקום להחיל את הוראות סעיף 91(ז) לפקודה במקרה זה.

ז. האם יחול הסייג השלישי להגדרת "נכס" לגבי חלקי המתחם ששימשו למגורים?

61. לגבי ארבעה מן המחזיקים – מלכה טביביאן ובעלה דוד ז"ל וכן הרצל ואורה טביביאן – לא נסתר המצג לפיו הנכסים שהיו בהחזקתם שימשו בפועל למגורי משפחותיהם ("משפחות טביביאן").

מערערים אלה קיבלו יחד תמורה כוללת בסך 4,614,000 ש"ח בגין ויתור על זכויותיהם. סכום זה מהווה כ-21% מכלל התמורה מושא הערעורים דנן.

62. השימוש למגורים בקשר למשפחות טביביאן נלמד מראיות אלו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

- (א) האמור במבוא להסכמי הפינוי של משפחות טביביאן מתאריך 3.5.2011 ומתאריך 4.5.2011 לפיו **"המתפנים מחזיקים בנכסים בעצמם"** וכי הנכסים **"משמשים למגורים"** (ה"הואילים" השלישי והחמישי);
- (ב) **"כרטסות הנכסים"** שנוהלו על ידי החברה העירונית, שם מתואר השימוש בפועל בנכסי טביביאן כ"מגורים" (נספחים ד' ו-ה' לתצהיר גב' בגון);
- (ג) האמור בחקירתו הנגדית של מר שמעון, בעמוד 39, שורה 17 עד שורה 21.

גם כאן יש להצר על כך שאיש מן המערערים לא מצא לנכון להעיד בפני בית המשפט.

63. מן ההגדרה הרחבה של המונח **"נכס"** שבסעיף 88 לפקודה, מוחרגת **"(3) זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר – המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או רווח"**.

המשיב סבור כי הסייג השלישי הנ"ל איננו תקף במקרה דנן ממספר סיבות: ראשית, לעמדתו חקיקת הסייג נועדה להסדיר את עניינו של דייר מוגן המקבל חלק מדמי המפתח המשולמים בעת פינויו מדירה המושכרת בדיירות מוגנת – וכאן לא הוכחה כל דיירות מוגנת. שנית, למערערים, לרבות משפחות טביביאן, לא היו כלל זכויות במתחם והם היו בבחינת פולשים ומסיגי גבול כך שאין בפנינו **"זכות חזקה במקרקעין"**, לא בדין וגם לא ביושר. שלישית, הזכות שכן נמכרה על ידי המערערים, לרבות משפחות טביביאן, הייתה **"זכות לפנות לערכאות, להתנגד ולעכב"**, וזכות מעין זו לא נתפסת בלשון הסייג השלישי האמור. שני הנימוקים האחרונים נדונו במסגרת הדיון הכללי שנערך בחלק ה' לעיל.

64. הגעתי למסקנה כי מן הדין ומן הצדק כן להחיל את הסייג השלישי לגבי משפחות טביביאן, כמנומק בהמשך.

65. כאמור, טענת השימוש בפועל בנכסים אלה לשם מגורי בני משפחות טביביאן לא נסתרה. אין בכך כמובן כדי להוכיח כי הייתה **זכות** לעשות שימוש זה, אך למצער מתקיים תנאי הסייג השלישי לפיו המקרקעין **"משמשים לצרכי מגורים"** ולא מתקיימת הסיפא **"ולא לשם השתכרות או רווח"**.

66. לפי גישת המשיב, **"... ההיסטוריה החקיקתית מלמדת כי החריג השלישי בהגדרת 'נכס' בסעיף 88 לפקודה נועד לצורך מקרה ספציפי - כדי להוציא מגדר החבות במס**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

פיצוי שמקבל דייר בדיור מוגן בעד זכות החזקה שלו בדירת המגורים, ולא פיצוי מקבל מי שמחזיק שלא כדין בקרקע כדוגמת המערערת דנן" (סעיף 13 להודעה המפרשת את נימוקי השומה בערעור אפרהימי).

67. אני מסכים עם המשיב כי במקרה הנוכחי לא הוכח קיומה של דיירות מוגנת כמשמעותה בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972. אמנם נמצאים רמזים לקיום דיירות מוגנת בחומר המונח בפני בית המשפט – והכוונה היא בעיקר לרשום באחת מכרטסות הנכסים שהוכנו על ידי החברה העירונית (בקשר לעזרא ביבי – נספח א' לתצהיר גב' בגון – אך לא ביתר הכרטסות) וכן בדברי מר שמעון:

"... חלקם היו דיירי עמידר, דיירות מוגנת ואפילו התגוררו בשטח. חלקם המקור שלהם היה דיור שהפך [למסחר], שיש בזה פרשנות שונה, בכול אופן המכנה המשותף שהקבוצה הזאת החזיקה עשרות שנים בשטח, שגם לזה יש איזשהו זכות כמו קניינית, איזשהו זכות שלפחות מזכה בפיצוי וזה פחות או יותר היה מגוון שלם של זכויות. לא היה לאף אחד טאבו כמובן, אבל דיירות מוגנת או ברשות."

(עמוד 30, שורה 3 עד שורה 8)

עם זאת, לא הובאה כל ראיה מוצקה ואובייקטיבית למעמדם של המערערים כדיירים מוגנים, לא בכלל, ולא לגבי משפחות טביביאן בפרט. לא הוצג מסמך היסטורי המעיד על כך ולא הובא נציג חברת עמידר כדי להתייחס לסוגיה. כאשר נשאל מר שמעון בחקירתו הנגדית על ידי ב"כ המשיב "ולהציג לנו עכשיו הוכחות שחלק מהדיירים הם דיירים מוגנים, יש לך", הוא נאלץ להשיב בשלילה (עמוד 32, שורות 19-20).

68. יתרה מזו, העדה מטעם המשיב, גב' בגון, הצהירה כי "...בירור שביצעתי בעמידר העלה כי אין רישומים על דיירות מוגנת של [מר יהושע] ו/או של שותפו [מר ביבי]" (סעיף 5 לתצהיר).

69. על פי סעיף 19(א) לחוק הגנת הדייר "דייר המחזיק במושכר לאחר שתמה תקופת השכירות, יחולו עליו תנאי השכירות כפי שהיו מוסכמים בתום תקופת השכירות או כפי ששונו לאחרונה על פי הסכם או על פי חוק."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

סעיף מרכזי זה, יחד עם סעיף 131 לחוק ("עילות פינוי") מכוננים למעשה את מוסד הדיירות המוגנת, על פיו חסין הדייר בפני העלאת דמי השכירות או פינוי מן המושכר אלא בהתאם להוראות החוק.

70. ודוק: סעיף 19 הנ"ל חל אך ורק כאשר הטוען למעמד דייר מוגן (א) החזיק קודם לכן בנכס, ו-(ב) החזקתו הייתה על פי חוזה שכירות שתקופתו הסתיימה – כלומר, חייבת לבוא שכירות חוזית לפני השכירות על פי חוק.

פרופ' ויסמן בספרו דיני קניין (החזקה ושימוש) מסביר (בעמוד 411):

"במקרים שבהם יש לחוק הגנת הדייר תחולה, מתבטאת השפעתו העיקרית בכך שהוא מאפשר לשוכר להישאר במושכר לאחר תום תקופת השכירות המוסכמת חרף התנגדותו של בעל הנכס. החוק נמנע מלהתערב לטובתו של מי שהחזיק בנכס כבר רשות מכוח הסכם של רישיון (licence), להבדיל ממי שהחזיק כשוכר... החזקתו של דייר מוגן לאחר תום תקופת השכירות החוזית מיוסדת לא על חוזה אלא על החוק, ומכאן הכינויים הרווחים לדייר כזה: 'דייר לפי חוק', 'דייר סטטוטורי' או 'דייר מוגן'."

למותר לציין כי במקרה דנן לא הוכחה שכירות חוזית קודמת שיכלה לשמש מסד לדיירות מוגנת בהתאם לחוק האמור.

71. יתרה מזאת, חוק הגנת הדייר מכיל הוראות רבות ומפורטות הקובעות מתי דיירות מוגנת עשויה להימשך ומתי היא עלולה להיפסק (וראו, למשל, סעיפים 9 עד 12 וסעיפים 20 עד 32 לחוק). כאן לא הוכח כי מי שהחזיקו בנכסים הנדונים לפני המערערים הנוכחיים היו דיירים מוגנים וכי השכירות המוגנת נמשכה ברציפות גם בתקופתם של המערערים עד למועד הפינוי.

72. אלא מאי? לטעמי לשונו של הסייג השלישי עשויה להקיף את הנסיבות הנדונות אף בהעדר דיירות מוגנת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

הרי נוסח הסייג רחב ביותר: "זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביושר". אמנם חלק מזכויות החזקה במקרקעין ייתפסו ממילא בסייג הרביעי המחריג מהגדרת "נכס" (4) זכויות במקרקעין... שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור... – כך שאותן זכויות יוצאו מגדרה של הפקודה ומכירתן תמוסה בחוק מיסוי מקרקעין. אך ייתכנו סוגים נוספים של זכות חזקה במקרקעין – פרט לדיירות מוגנת – שלא ייתפסו בסייג הרביעי אלא בסייג השלישי.⁵ דהיינו, העדר דיירות מוגנת איננו סותם את הגולל על טענת משפחות טביבאן להחלת הסייג השלישי.

73. הסייג השלישי הופיע לראשונה בפקודת מס הכנסה כחלק מתיקון מס' 6 בשנת 1965 (ס"ח 442, עמוד 28, בעמוד 32). צודק המשיב כי ככל הנראה מה שעמד לנגד עיני המחוקק באותה עת, בהוסיפו את הסייג השלישי, היה המקרה של הדייר המוגן. והנה בהצעת החוק לתיקון מס' 6 (ה"ח 610, תשכ"ד, עמוד 148, בעמוד 153) הוסבר: "הגדרת המונח 'נכס' היא רחבה ביותר וכוללת למעשה כל סוג נכס, חוץ מן הנכסים המפורטים להלן: ... (3) תשלום בעד זכות חזקה בדירת מגורים (דמי מפתח) שמקבל דייר בפינוי הדירה בו התגורר...".

אולם אף אם הכוונה (הסובייקטיבית) הייתה מצומצמת, לשון הסייג השלישי נוסחה באופן רחב וכללי יותר, ואין בה אי בהירות או דו-משמעות המחייבות פרשנות מצרה. רוחב הניסוח מודגש בביטוי "בין שבדין ובין שביושר" - אותו ביטוי שמופיע כחלק מהגדרת "זכות במקרקעין" אשר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. אין אפוא עיגון לשוני בנוסח הסייג השלישי להגבלת יישומו למקרים של דיירים מוגנים בלבד, אף אם זו הדוגמה ה"קלאסית" לתחולת הסייג האמור (והנה המחבר אמנון רפאל בספרו מס הכנסה, כרך שלישי, עמוד 20, מביא בהקשר זה מקרה של דייר מוגן כ"דוגמא" לתחולת הסייג השלישי).

74. יצוין כי תחולתו של הסייג השלישי איננה מותנית בהיות המקרקעין "דירה" או "דירת מגורים" (והשוו הגדרות המונחים "דירת מגורים" ו"דירת מגורים מזכה" אשר בסעיפים 1 ו-49א) לחוק מיסוי מקרקעין). מכיוון שכך, דומה כי אין נפקות לעניין תחולתו של הסייג השלישי לדברים שהובאו בסעיף 10 לתצהירו של מר שמעון לפיהם "לנכסים... לא הוצאו מעולם היתרי בניה" (ראו סעיף 15 לעיל).

⁵ ניתן להשאיר בצריך עיון את השאלה האם כל שכירות - שהגדרתה היא זכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות - עשויה להיכלל בביטוי "זכות חזקה במקרקעין", שבסייג השלישי, אם לאו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

75. החלתו של הסייג השלישי הנ"ל לגבי משפחות טביביאן תביא לגביהן לתוצאה דומה להחלת פטור ממס שבח למכירת דירת מגורים מזכה על פי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין. לדעתי בנסיבות העניין תוצאה זו היא ראויה, והיא משקפת הבחנה מוצדקת בין מיסוי מכירת הנכסים המסחריים ובין מיסוי מכירת נכסי המגורים.

ח. קביעת יום רכישת הזכויות

76. לשם חישוב מס רווח ההון החל יש צורך לקבוע יום רכישה לגבי הזכויות שמכירתן מתחייבת במס.

העד היחיד מטעם המערערים, מר שמעון, העיד כי "הנכסים הוחזקו על ידי המערערים ו/או מי מטעמם עשרות שנים..." (סעיף 16 לתצהירו), אולם מטבע הדברים תאריך "רכישה" מדויק יותר לא ננקב.

בהעדר מידע אחר, פקיד שומה גוש דן קבע את מועד רכישת הנכסים לתאריך 1.1.1965. לא הייתה מחלוקת בעניין זה לגבי ה"ה נביאנה, אדגו ומלכיאלי. לגבי מר עזרא ביבי, נקבעו שלושה מועדי הרכישה בשנים 1990 ו-1993 אשר לגביהם לא הייתה מחלוקת. גם לגבי משפחת חגי' בסופו של דבר לא הייתה מחלוקת ומועד הרכישה נקבע לסוף שנת 1996 (וראו סעיף 67 לסיכומי המערערים, שם קביעה זו לא נסתרה).

77. ב"כ המערערים טען לגבי נכסי משפחת אפרהימי, כי מועד הרכישה היה 18.10.1985 (מועד שייטיב בעריכת חישוב המס הליניארי לפי סעיף 91(ב1)(א) לפקודה).

טיעון זה לא הוזכר בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור בתיק של אפרהימי. עם זאת, בדיון קדם המשפט שהתקיים ביום 25.9.2017, הסביר ב"כ המערערים בקשר לנכסי אפרהימי כי "... המחזיק החדש ב-1985 קנה מהמחזיק הקודם. מי שרכש זה הבעל המנוח [יצחק אפרהימי ז"ל, בעלה של רות]" (עמוד 4, שורות 16-17).

ב"כ המשיב הגיב: "גם ההסכם משנת 85 שחברי המלומד דיבר עליו לא ראינו אותו" (עמוד 6, שורה 21).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

78. והנה במהלך דיון ההוכחות הוצג לראשונה על ידי ב"כ המערערים העמוד הראשון של הסכם הנחזה להיות מיום 18.10.1985 והנכרת בין הוריו של יצחק אפרהימי ז"ל מצד אחד לבין יצחק ורות אפרהימי מצד שני. ממבוא ההסכם, המופיע על גבי אותו עמוד, ניתן ללמוד כי ההורים מתחייבים להעביר לידי בנם וכלתם את זכותם והחזקתם ב"נכס". הנכס הוא "דירה, מחסן צריף וחצר במגרש ברח' הירקון מס' 46 ב"ב [בני ברק] הידוע כחלקה 114 בגוש 7361...".

ב"כ המשיב התנגד להגשת מסמך זה כראיה, בעיקר בשל השלב המאוחר מאד בו הוא הוצג (ללא גילוי מוקדם למשיב) ולנוכח העובדה שגב' רות אפרהימי, שהייתה צד להסכם, לא הובאה להעיד על נסיבות עריכתו.

79. ללא ספק יש ממש בהסתיוגויות ב"כ המשיב ואף הערתי על כך במהלך הדיון.

עם זאת, במהלך הדיון החלטתי לסמן את המסמך כמוצג (מע/3) (והשוו תקנה 10(ב)) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978). שבתי ועיינתי במסמך והגעתי למסקנה כי לא יהיה זה צודק להתעלם מן הרשום בו. אמנם נפל פגם באופן ובעיתוי הבאתו בפני בית המשפט, ואף נכון הוא כי הוצג רק עמוד אחד מתוך הסכם שכלל לפחות שני עמודים. יתרה מזאת, אין לדעת בוודאות האם ה"נכס" המתואר במבוא להסכם הוא זהה לאותו נכס שמשפחת אפרהימי ויתרה עליו כלפי החברה העירונית בהסכם הפינוי מושא ערעור זה. אולם למקרא המוצג יש הסתברות גבוהה כי אכן מדובר באותם מבנים וקרקעות ועולה ממנו בבירור כי הם הגיעו לראשונה לידי רות אפרהימי ובעלה באוקטובר 1985. על פני הדברים אין גם סיבה לפקפק באמיתות (אותנטיות) המסמך.

אני סבור אפוא כי, למרות הפגמים, יש לייחס למוצג זה משקל ולאור הכתוב בו לקבוע כי מועד הרכישה של משפחת אפרהימי הוא 18.10.1985.

80. באשר למר אשר יהושע, ב"כ המערערים טען כי יש לקבוע את מועדי הרכישה של הנכסים שהיו בהחזקתו בהתאם למועדים שנקבעו על ידי פקיד שומה ירושלים 3 לגבי שותפו, מר עזרא ביבי, כלומר אוגוסט 1990, דצמבר 1990 ומאי 1993. מועדים אלה מבוססים על שלושה הסכמים אשר הוצגו על ידי מר ביבי ולפיהם מר ביבי רכש זכויות בשלושה נכסים במתחם הנדון בתאריכים האמורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

לא נסתרה הטענה כי לימים ה"ה ביבי ויהושע היו שותפים בהחזקה בנכסים האלה ומולם נחתם הסכם פינוי אחד (מיום 14.2.2011). קודם לכן, הם נתבעו יחד על ידי העירייה והחברה העירונית באותה תביעה (ת"א 10-09-34548), כאשר בכתב התביעה הוטעם כי **"... הנכס מוחזק ע"י הנתבעים 1-2 [עזרא ביבי ואשר יהושע] מושכר על ידם..."** (סעיף 5 לכתב תביעה בסדר דין מקוצר).

81. אין כל אינדיקציה בתיק כי זיקתו של מר יהושע לנכסים הנדונים **קדמה** לזו של מר ביבי, וייתכן שההיפך הוא הנכון (לאור העובדה שרק שמו של מר ביבי מופיע על גבי הסכמי הרכישה, וכך גם ב"כרססת הנכס" אצל החברה העירונית; למותר לציין כי מועד רכישה **מאוחר יותר** היה מיטיב עם מר יהושע במסגרת חישוב המס הליניארי).

לפיכך אין אני יכול לקבל את טיעונו של משיב בסעיף 98 לסיכומיו לפיו **"... ההסכמים שהובאו על ידי [עזרא ביבי] נושאים את שמו של זה האחרון בלבד ואין ראיה לכך כי [אשר יהושע] רכש את הנכסים באותם מועדים. על כן, נותר מועד רכישת הזכויות של [אשר יהושע] בתאריך 01.01.1965"**. הותרת מועד רכישה בשנת 1965 לגבי מר יהושע איננה מוצדקת ויש לקבוע כי הוא ייהנה מאותם מועדים שנקבעו לגבי שותפו מר ביבי.

82. לגבי משפחות טביביאן, לאור המסקנה המפורטת בסעיף 75 לעיל, דומה כי אין חשיבות רבה לקביעת מועד רכישת הנכסים. משפחות אלו טענו כי מועד הרכישה היה "1.1.1960" וזאת על סמך האמור בבקשת רשות להתגונן אשר הוגשה על ידי הרצל ואורה טביביאן במסגרת תביעת סילוק היד שהוגשה נגדם. מעבר לכך שהאמור בבקשה להתגונן לא הוכח, הרי כל אשר נכתב שם הוא שהנתבעים מחזיקים במקרקעין **"החל משנות ה-60"** וכי הם הגיעו למקרקעין **"בשנות ה-60"**; השנה 1960 – שיש לו סגולות בהקשר להוראות סעיף 91(ו) לפקודה וסעיף 48(2) לחוק מיסוי מקרקעין ("נכס היסטורי") - לא הוזכרה שם במפורש.

ט. עלויות רכישה, השבחה ושיפוצ

83. לא הובאו ראיות לעלויות **רכישת הנכסים**, ככל שהיו כאלה (פרט למקרה של נכסי ביבי ויהושע שיידון בהמשך). בעניין משפחת אפרהימי, לא ניתן לדלות עלות רכישה ברורה ממוצג מע/3, שם מתוארת (באופן חלקי) התחשבנות משפחתית מורכבת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

84. פקידי השומה ירושלים 3 וגוש דן לא התירו בניכוי עלויות רכישת נכסים לה"ה ביבי ויהושע בסכום כולל של 96,000 דולר ארה"ב וזאת מן הסיבה שלא הוכח כי מערערים אלה לא הפחיתו עלות זאת על פני השנים בדו"חות המס השנתיים. לגישת המשיב במצב זה התרת עלות הרכישה במסגרת חישוב רווח ההון עלולה להביא לניכוי כפול של אותן הוצאות (ולתמיכה בהשערה לפיה עלויות הרכישה כן הופחתו, ציין המשיב כי הן לא נכללו בהצהרות ההון של מר ביבי). היות וחומר השומה לשנים עברו כבר בואר אצל רשות המסים, לא ניתן לדעת אם אכן נדרשו פחת או הפחתה ובאיזו שיעור.

לטעמי לנוכח הנסיבות המסוימות של התיק הזה והמתחם שמדובר בו, המשיב מחמיר יתר על המידה בנקודה זו (ואף יש בעמדתו הנחה, שאינה מובנת מאליה, כי פקידי השומה היו בהכרח מאשרים בזמנו את זכאותם של ה"ה ביבי ויהושע לתבוע פחת או הפחתה **בנסיבות העניין** והיו מסכימים בהכרח לסכומים שנתבעו). הייתי מביא בחשבון את המחיר המקורי הנ"ל בחישוב רווח ההון של ביבי ויהושע.

85. בהעדר מסמכים כלשהם (פרט למקרה של ביבי ויהושע) בעניין הוצאת הוצאות **השבחה** אין מקום להניח הנחות לגבי עלות המבנים השונים שהוקמו במתחם ואינני מתערב בשיקול דעת המשיב בנושא זה, כאשר הוא לא היה מוכן להתיר הוצאות השבחה על סמך אומדן גס בלבד. הוא הדין גם לגבי נכסי חגי'ג', למרות שהוגשה כמוצג **מע/2**, טיוטת חוות דעת בלתי חתומה הכוללת הערכת שווי המחוברים העומדים על נכסים אלה, כאשר עורך חוות הדעת לא הוזמן להעיד ולהיחקר במסגרת ערעור זה.

באשר לעלויות השיפוץ שהוצאו על ידי ה"ה ביבי ויהושע, אשר הוכחו להנחת דעתם של פקידי השומה ירושלים 3 וגוש דן – לא נותרה מחלוקת.

י. ייחוס רווח ההון בקרב משפחת אפרהימי

86. כאמור, על פי הסכם פינוי מיום 29.11.2010 עם בני משפחת אפרהימי, נקבעה תמורה בסך 7,000,000 ש"ח.

שומת מס בקשר לסכום זה הוצאה על ידי פקיד שומה גוש דן לגבי רות אפרהימי, אם המשפחה, בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

לטענת ב"כ המערערים הסכום הנ"ל היה צריך להתחלק בחלקים שווים בין רות וארבעת ילדיה, אברהם אפרהימי, אייל אפרהימי, מירב ימין ומיכל חמו. הוא מפנה, בין היתר, לסעיף 28 לחוק המקרקעין לפיו **"חלקיהם של כל אחד מהשותפים במקרקעין, חזקה שהם שווים"**. דומה כי טיעון זה מניח את המבוקש והונח כי אכן התקיימה שותפות במקרקעין בין רות ושאר בני המשפחה.

לא הובהר מה מידת החסכון במס שעשוי לנבוע מייחוס התמורה באופן שווה בין חמשת בני המשפחה לעומת השומה שהוצאה על שם רות בלבד (ומהו נפקות הייחוס כאשר ההכנסה מסווגת בסופו של דבר כרווח הון ולא כהכנסה פירותית).

87. תביעה לסילוק יד בקשר לנכסי אפרהימי הוגשה על ידי העירייה והחברה העירונית כנגד אברהם, לבנה (בת זוגו של אברהם, ככל הנראה), רות (האם) ויצחק המנוח.

הסכם הפינוי, לעומת זאת, נעשה לפי כותרתו עם רות, אברהם, אייל, מירב ומיכל, המכונים יחד שם "המתפנים". עוד מצוין כי ההסכם נכרת עם החמישה **"באמצעות הגב' רות אפרהימי... על פי יפויי כוח נוטריוניים המצורפים בזה..."**. בהתאם ל"הואיל" השלישי למבוא ההסכם, **"המתפנים מחזיקים בנכסים בעצמם ו/או באמצעות מי מטעמם..."**.

בסעיף 8.4 להסכם נאמר כי:

"כל יחידי המתפנים, אחראים על פי הסכם זה ביחד ולחוד... [ו]תחייב חתימתו את יתר המתפנים, וחתימת הסכם זה על ידי יחידי המתפנים, באמצעות מיופת כוחן תחשב לכל עניין ודבר כמתן הרשאה על ידי יחידי המתפנים... לחייב את יתר יחידי המתפנים..."

88. על פי סעיף 3.1 להסכם הפינוי, החברה העירונית מתחייבת **"לשלם למתפנים"** סך של 7 מיליון ש"ח.

בסעיף 3.4.5 להסכם נקבע כי **"דמי הפינוי ישולמו באמצעות המחאה בנקאית לפקודת רות אפרהימי ו/או אפרהימי אברהם"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

89. המשיב מדגיש כי כרטסת הנהלת החשבונות אצל החברה העירונית בקשר לתשלום דמי הפינוי הנ"ל היא על שם רות אפרהימי בלבד והמחאות התשלום הוצאו לפקודתה. מאחר והתשלומים הגיעו לידיה של רות, ייחס המשיב את מלוא ההכנסה אליה לצורכי מס.

90. עוד יצויין כי לא הוצג בפני בית המשפט כל צו קיום צוואה או צו ירושה שניתן בעקבות פטירתו של יצחק ז"ל (אבי המשפחה).

91. אינני יכול לקבל את עמדת המשיב בנושא זה: משנחתם הסכם הפינוי עם חמשת היחידים, ולא עם רות לבדה (והיא אף לא נתבעה לבדה מלכתחילה), עצם ביצוע התשלום באמצעותה, כמוסדר במפורש בהסכם הפינוי עצמו, אין בה כדי להעלות או להוריד לעניין השיוך המהותי של ההכנסה לזכאים על פי ההסכם.

92. מנגד, דומה כי לא הוכח הבסיס לחלוקה שווה של הסכום בין החמישה.

בהואיל האחרון למבוא להסכם הפינוי נאמר כי "... המתפנים מצהירים כי ערכו הסכם לחלוקת עיזבון המנוח יצחק אפרהימי ז"ל... כך שיוחזו הזכויות בנכסים בין המתפנים ללא תמורה."

93. והנה הסכם לחלוקת העיזבון לא הוצג בפנינו. כזכור, על פי ההסכם משנת 1985 (מע/3), אשר ב"כ המערערים עמד על הגשתו, הנכסים האמורים נרכשו הן על ידי יצחק והן על ידי רות. לפיכך ובהעדר ראיה אחרת (שמוטל היה על המערערים להביא) ובשים לב להוראות סעיפים 10 עד 13 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, לדעתי **ברירת המחדל** אמורה להיות כדלקמן: רות החזיקה ב-12/16 חלקים (8/16 שהיא רכשה בעצמה ועוד 4/16 שהיא ירשה מבעלה המנוח, כמחצית עיזבונו); וכל אחד מהילדים: אברהם, אייל, מירב, ומיכל החזיק 1/16 חלקים (רבע מתוך מחצית עיזבון האב אשר החזיק במחצית הנכס).

ההכנסה תיוחס אפוא בהתאם למפתח זה (כאשר, כאמור, לא נהיר מה תהיה הנפקות הכספית של חלוקה זו, אם בכלל). **מודגש כי חלוקה זו נקבעת כאן לצורך יישוב מחלוקת המיסוי המונחת לפניי, ועל פי הראיות המועטות שהוגשו בנושא, ואין בה כדי לחייב בכל מישור משפטי אחר.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

יא. קיזוז חובות ארנונה

94. כאמור, דמי הפנוי אשר הוסכמו בהסכם בין משפחת אפרהימי ובין החברה העירונית עמדו על סך 7 מיליון ש"ח (סעיף 3.1 להסכם האמור). והנה לפי אותו סעיף, יחד עם סעיף 4.2 להסכם הפינוי, מסכום דמי הפינוי אמור להיות מקוזז "סך של 1,000,000 ש"ח שיועבר לעיריית בני ברק לכיסוי חלק מחובות ארנונה..." (יוער כי הסדר דומה קיים בהסכם הפינוי של הרצל ואורה טביביאן, שם סכום הקיזוז הוא 150,000 ש"ח – סעיף 3.1 להסכם הפינוי. אולם לגבי מערערים אלה, לנוכח המסקנה אליה הגעתי בחלק ז' לעיל, אין לסוגיה זו כל נפקות).

לטענת המערערים, לעניין חישוב רווח ההון יש להפחית מן התמורה את סכום קיזוז חובות הארנונה.

דין טענה זו להידחות.

95. המשיב הטיל ספק בעצם ביצוע הקיזוז וטען כי לא הוכח כי משפחת אפרהימי קיבלה פחות מ- 7 מיליון ש"ח.

אולם בחומר הראיות יש סימן מסוים לכך שהקיזוז כן נעשה: על פי סעיף 3.4 להסכם הפינוי שנחתם עם משפחת אפרהימי, החברה העירונית הייתה צריכה לשלם תחילה סך של 300,000 ש"ח כ"מקדמה על חשבון דמי הפינוי". לאחר מכן נדרשו תשלומים חודשיים קבועים ושני תשלומים גבוהים יותר, הכל בסכומים ובמועדים המפורטים בסעיף 3.4 הנ"ל. והנה בכרטסת הנהלת החשבונות על שם אפרהימי אצל החברה העירונית (שעניינו "פיצוי פינוי תב"ע 580") השורה הראשונה, בעלת יום ערך של 26.10.2010 (כחודש לאחר חתימת ההסכם), היא זיכוי בסך 1,000,038 ש"ח המתואר במלל "אפרהימי רות פיצוי תשלום". בשורה השנייה מצוי זיכוי בסך 300,000 ש"ח (יום ערך 2.12.2010). השורה השנייה הנ"ל תואמת את תשלום המקדמה הנדרש לפי סעיף 3.4.1 להסכם. אולם כאמור ההסכם לא חייב את החברה העירונית בכל תשלום למשפחת אפרהימי על סך מיליון ש"ח באותו מועד. ייתכן אפוא כי השורה הראשונה משקפת את קיזוז הסכום לטובת פרעון חובות הארנונה, למרות שהדבר לא נכתב בתיאור המילולי של הזיכוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

96. המשיב המשיך והטעים כי "תשלום ארנונה הוא הוצאה שוטפת ולא הוצאה שניתן לנכותה מול הכנסה הונית" (סעיף 147 לסיכומי המשיב).

לדעתי המשיב איננו דק פורטא באמירה זו. הרי על פי הגדרת המונח "מחיר מקורי" שבסעיף 88 לפקודה, לסכום שהוציא הנישום לרכישתו של נכס ייוספו "ההוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד ליום מכירתו, ובלבד שלא הוכרו בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום".

השאלה היא אפוא, האם תשלום ארנונה (ככל שיוכח) עשוי להיחשב "הוצאת החזקה" של נכס, כאשר ברי כי התשלום איננו בבחינת "הוצאת השבחה" (ומכיוון שכך, פסיקת בתי המשפט בנוגע למונח "השבחה" בקשר לסעיף 39(1) לחוק מיסוי מקרקעין, איננה רלבנטית כאן).

97. הוצאות החזקה אשר ייוספו למחיר המקורי לעניין חישוב רווח ההון עשויות לכלול הוצאה שניתן היה לנכות באופן שוטף כנגד הכנסה פירותית שהופקה מאותו נכס אך לא נתבעה בפועל, וכן הוצאה שלא ניתן היה לנכות באופן שוטף מפני שבעת הוצאתה הנכס לא שימש לייצור הכנסה (ועל כן, אמירתו הנ"ל של המשיב איננה מדויקת). לדוגמה, הוצאות תיקון ותחזוקה של ציוד יכולות ברגיל להיתבע לפי סעיף 17 לפקודה, אולם בהעדר אפשרות לנכותן, למשל במפעל תעשייתי מושבת, הן ייוספו למחיר המקורי של הציוד לעת מכירתו.

98. עוד יוער כי המושג "החזקה", על פניו, רחב יותר מהמושג "תחזוקה" (שיש לו בעיקר משמע פיזי) ואין זה משולל יסוד לסבור כי חלק מהוצאות החזקה של נכס מקרקעין הוא תשלום ארנונה. ושוב - העובדה שתשלומי ארנונה עשויים להיות מוכרים בניכוי כנגד הכנסה פירותית שוטפת איננה כשלעצמה מונעת את הכללתן בגדר הוצאות החזקה לפי סעיף 88.

99. אולם מתברר כי ההלכה הפסוקה מחייבת עריכת הבחנה נוספת. בעניין ע"א 487/79 כימוביל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 27.11.1980) נדון מקרה של חברת הובלות אשר מכרה מכוניות וביקשה להוסיף למחיר המקורי שלהן "הוצאות ביטוח, רישוי ומס רכוש" שהוצאו בגין אותן מכוניות, אך ניכוי השוטף נאסר לפי תקנות מס הכנסה שהיו אז בתוקף. הרכב של כבוד השופטים שמגר, בכור וברק פסק כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

"ההבחנה המקובלת בין הוצאות שבהן לבין הוצאות שבפירות אינה מכרעת לעניין ההבחנה בין הוצאות החזקה מותרות בהתחשבות לבין הוצאות החזקה אסורות בהתחשבות. לשון אחרת: בעוד שהוצאות שבהן ימצאו לרוב מקומן בגדר 'הוצאות השבחה' כמשמעותן בסעיף 88 לפקודה... הרי עשויות להיות אף הוצאות נוספות אותן ניתן לראות 'כהוצאות החזקה' לעניין סעיף 88 לפקודה. הוצאות אלה אינן כוללות את כל ההוצאות שבפירות אלא אך אותן הוצאות הקשורות לערכו ההוני של הנכס, דהיינו, אותן הוצאות שאף כי אינן מביאות להשבחתו, הרי הן מביאות לשימורו ההוני. על כן נראה לי כי במסגרת סעיף 88 לפקודה אין להתחשב בהוצאות דלק, שהרי אין זו הוצאה הקשורה לערכו ההוני של הנכס אלא אך לשימוש בו. לעומת זאת, הוצאה לצביעת הרכב נראית בעיני כהוצאה שניתן להתחשב בה במסגרת סעיף 88 לפקודה, שהרי היא קשורה במישרין לערכו ההוני של הנכס, אף כי אין היא הוצאת השבחה. על פי אמות מידה אלה, נראה לי כי בהוצאות על ביטוח, רישוי ומס רכוש אין להתחשב לענין סעיף 88 לפקודה, שהרי אין הן הוצאות הקשורות לערכו ההוני של הנכס, אלא אך לשימוש השוטף בו. מטעמים אלה אנו דוחים את הערעור."

100. לפי הניתוח של בית המשפט העליון בעניין **כימוביל**, הוצאות ל"שמירה על הקיים", העשויות להיתבע במסגרת סעיף 17 לפקודה, יכולות גם להימנות עם הוצאות ההחזקה לפי סעיף 88. בית המשפט העליון מדגיש כי הוצאת החזקה חייבת להיות קשורה ל"ערכו ההוני של הנכס". דומה כי לפי אמת מידה זו נדרשת הבחנה בין הוצאה שהיא נחוצה לעצם המשך קיום הנכס ושימורו או לעצם המשך ההחזקה בו על ידי הנישום ובין כל הוצאה שוטפת אחרת (כאשר הוצאה **שמגדילה** את ערך הנכס הרי תיחשב הוצאת **השבחה**). בעניין **כימוביל** נמצא כי הוצאות בגין ביטוח, רישיון ומס רכוש בקשר לכלי רכב **אינן** עומדות במבחן זה (יוער כי בהיבט זה הוצאות אלו שונות מהוצאות הפחת שנדונות בעניין **PIV BV** אשר ניתן בימים האחרונים (ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' **PIV BV**, ניתן ביום 2.12.2019).

101. נראה כי במקרה דנן תשלום חובות ארנונה (אם יוכח) לא יעמוד במבחן האמור. ארנונה עירונית מוטלת **בשל** ההחזקה בנכס או כתוצאה מהחזקתו, אך תשלום הארנונה איננו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

תנאי להחזקתו ודומה כי אי תשלום ארנונה איננו פוגע ב"ערכו ההוני" של הנכס, כדברי בית המשפט העליון (אם כי צבירת חובות ארנונה עלולה לפגוע ביעילות העברת הבעלות בנכס). המקרה הנוכחי ממחיש את הדבר בצורה טובה: משפחת אפרהימי החזיקה בנכסיה באין מפריע במשך עשרות שנים, תוך צבירת חובות ארנונה ממשיים.

102. לחיזוק המסקנה כי תשלום ארנונה איננו יכול להיחשב הוצאת החזקה לפי מבחן פסק דין **כימוביל**, נציין כי לפי הנוסח המקורי של פקודת מס הכנסה משנת 1961, (ובהמשך לתיקון שנעשה בשנת 1952 לפקודה הקודמת), למחיר המקורי של נכס כהגדרתו בסעיף 88 באותה תקופה, ניתן היה להוסיף גם **"כל סכום ששילם הנישום בשל אותו נכס, על חשבון מסים או תשלומי חובה אחרים כיוצא בזה, ובלבד שלא יווסף סכום שניתן לניכוי בעבר, בחישוב ההכנסה החייבת של אותו נישום, או תשלומי חובה או הוצאות אחרות ששולמו בקשר לשימוש באותו נכס"**.

והנה בתיקון מס' 6 לפקודה משנת 1965 המילים הנ"ל **נמחקו** מן הפקודה ונקבע הנוסח הקיים היום (אשר על בסיסו ניתנה הפסיקה בעניין **כימוביל**). נמצא אפוא כי מאז שנת 1965 אין עוד פתח להכיר בתשלומי ארנונה כהוצאות "החזקה" לעניין חישוב המחיר המקורי לפי סעיף 88 לפקודה.

יב. קנס גרעון

103. פקיד שומה חולון הטיל על המערערים צורי ויואב חגי' קנס גרעון לפי הוראות סעיף 191 לפקודה, וזאת **"על רקע האמור לעיל [בנימוקי השומה] ומאחר שלא הוכח להנחת דעת המשיב כי המערערים לא התרשלו בעריכת הדו"ח לשנת 2011"**. המשיב מגדיר את נסיון המערערים לחלוק על הטלת קנס הגרעון הנ"ל **"הרחבת חזית, שכן [חגי'] לא ערער על החלטת המשיב להטיל קנס על גרעון לפי סעיף 191 לפקודה"**.

104. לדעתי יש מקום לבטל את קנס הגרעון בנסיבות העניין.

אמנם נושא קנס הגרעון לא מוזכר בנימוקי הערעור שהוגשו על ידי המערערים ביום 29.3.2018 אולם העניין כן זכה להתייחסות בנימוקי שומה (סעיף 20) אשר הוגשו **על ידי המשיב** עוד קודם לכן (ביום 11.1.2018), כך שהמשיב לא יכול היה להיות מופתע מהעלאת הנושא **בהמשך הדיון**. עמדתו של המשיב לפיה משמעות העדר אזכור נושא זה בהודעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 17-02-22950 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

המפרשת את נימוקי הערעור היא בהכרח זניחת העניין – היא מחמירה יתר על המידה בנסיבות מקרה זה.

105. קנס הגרעון הנדון נלווה לשומה אשר במקור הייתה מבוססת על חבות במס בשיעורים השוליים החלים על הכנסה פירותית, ואילו כתוצאה מהערעור דגן יוטל מס רווח הון בשיעור נמוך יותר.

106. ככל הנראה חתימת הסכם הפינוי של חג'י, מיום 14.8.2011, דווחה לרשות המסים תוך 30 ימים, דרך משרד מיסוי המקרקעין (ראו נספח ג' לתצהירו של מר תמיר מטעם פקיד שומה חולון). באותה תקופה, קבלת פטור מלא לפי הסדר הפינוי-בינוי עדיין עמדה על הפרק (פנייה בנושא זה נשלח על ידי ב"כ המערערים למשרד השיכון והבינוי אך בחודש אפריל 2012 – נספח 6 לנימוקי הערעור). על כן דומה כי נקיטת עמדה אז, לפיה הרווח לא יחוב במס, לא הייתה מופרכת.

107. כאמור, בנסיבות אלו ולנוכח תוצאות הערעור, מן הראוי לבטל את קנס הגרעון ובכך להשוות את מצבם של ה"ה חג'י ליתר המערערים.

י. סיכום התוצאות

108. הגעתי אפוא למסקנות אלו:

- (א) הטענה לפטור גורף ממס בשל קיום מתחם פינוי-בינוי - נדחת.
- (ב) מכירת הנכסים המסחריים הנדונים בפרק ה' לעיל, תחויב במס רווח הון בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה.
- (ג) הטענה להקלה במיסוי בשל מעשה ההפקעה - נדחת.
- (ד) מכירת נכסי משפחות טביביאן, אשר שימשו למגורים, לא תתחייב במס.
- (ה) לענין מועדי הרכישה אצל ה"ה אפרהימי ויהושע, יתוקנו השומות בהתאם לאמור בסעיפים 79 ו-81 לעיל.
- (ו) לענין עלויות הרכישה של ה"ה ביבי ויהושע, יתוקנו השומות בהתאם לאמור בסעיף 84 לעיל.
- (ז) רווחי משפחת אפרהימי ייוחסו לבני המשפחה בהתאם לאמור בסעיף 93 לעיל.
- (ח) הטענה בנושא קיזוז חובות ארנונה - נדחת.
- (ט) הטענה לביטול קנס גרעון - מתקבלת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 דצמבר 2019

ע"מ 22950-02-17 אפרהימי נ' פקיד שומה גוש דן ואח'

109. לאור התוצאות המעורבות, אין צו להוצאות.

110. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ו' בכסלו תש"פ, 4 בדצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט