



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונבר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לפני וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כבוד השופט ה' קירש – יו"ר
רו"ח יהושע בליצקי – חבר
רו"ח צבי פרידמן – חבר

העוררים
1. נטע צוונבר
2. ארז שחר
ע"י ב"כ עו"ד רוני צוונבר

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עוה"ד עדי חן ורויטל בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

כבוד השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר:

א. מבוא

1. בערר זה נדונה סוגיה אחת ויחידה: האם תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 – אשר מעניקה הקלה בשיעור מס הרכישה ל"יעולה"¹ – חלה גם על אדם שנחשב "תושב חוזר ותיק", כמשמעות מונח זה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה?

2. העוררת, ילידת הארץ, רכשה זכויות בדירת מגורים בחודש פברואר 2021. לטענתה, היא התגוררה דרך קבע מחוץ למדינה בין השנים 2005 – 2015 וכאשר היא שבה

¹ יוער כי לאחרונה נערכו שינויים מהותיים בתקנה 12 הנדונה – ראו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) (תיקון), התשפ"ד-2024, קובץ התקנות 11414, מיום 12.8.2024. הנוסח החדש של התקנה איננו חל לגבי אירוע המס מושא פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לישראל בשנת 2015 היא הייתה בחזקת "תושב חוזר ותיק". מכיוון שכך, לפי גישת העוררת, כאשר היא רכשה זכויות בדירת המגורים כחמש וחצי שנים לאחר שובה, היא הייתה זכאית להקלה במס הרכישה הקבועה בתקנה 12 הנ"ל.

3. לנוכח הסדר דיוני שהוסכם בין הצדדים לערר זה, שאושר על ידי ועדת הערר בהחלטה מיום 2.5.2023, אין צורך לדון כאן בשאלה האם העוררת אכן הייתה "תושב חוזר ותיק" כהגדרתו בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה.

הוסכם בין הצדדים "למען ייעול הדיון ומבלי לפגוע בטענות הצדדים", כי "ביחס לערר זה... לא תוכרע שאלת מעמד העוררת כ'תושב חוזר ותיק'". עם זאת, עוד הוסכם, לעניין מס הרכישה בלבד, כי:

"ככל שיקבע בפסק דין חלוט לתחולת תקנה 12 גם לגבי 'תושב חוזר ותיק' – אזי יינתנו לעוררת ההקלות לעולה, בכפוף לתנאים הקבועים בתקנה 12(ב) – (ו)."

מכיוון שכך, המחלוקת בערר הצטמצמה לשאלה משפטית בלבד.

4. כפי שיפורט בהמשך הדברים, טיעונם המרכזי של העוררים הוא כי מאז חקיקתו של תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה בשנת 2008, הושווה מעמדם לצורכי מס של "תושב ישראל לראשונה" ושל "תושב חוזר ותיק". על פי הטענה, רפורמה זו משפיעה גם על הפרשנות הנכונה שיש לתת תקנה 12 לתקנות מס הרכישה, ואם נאמר שם "עולה", הרי היום יש לפרש מונח זה ככולל תושב חוזר ותיק.

5. אקדים ואומר כי לדעתי אין בסיס משפטי לקבלת גישת העוררים וכי לשונה הברורה של תקנה 12 איננה מותירה מקום לפירוש מרחיב כמוצע על ידי העוררים.

ב. ההקלה במס רכישה ל"עולה"

6. סעיף 9(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, "לקבוע כללים למתן פטור ממס הרכישה, כולו או מקצתו, ורשאי הוא לקבוע, באישור כאמור, כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מכוח סמכות זו, הותקנה, בין היתר, תקנה 12. במועד הרלבנטי לערר זה (פברואר 2021), התקנה העניקה הקלה זו:

"(ב) מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה על חלק השווי שעד [סכום] שקלים חדשים בשיעור של 0.5% ועל חלק השווי העולה על סכום כאמור בשיעור של 5%, ובלבד שרכש אותה העולה תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו כאמור ובלבד שלא תובא במנין שבע השנים תקופת שירותו בשירות חובה...או בשירות לאומי...; החיוב במס רכישה לפי תקנת משנה זו יחול רק על מכירת זכות במקרקעין מאלה:

(1) דירת מגורים, או דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו ולעסקו כאחד;"

תקנת משנה (ד) מסייגת את אפשרות ניצול ההקלה בקובעה:

"חיוב במס רכישה לפי תקנה זו לא יינתן לעולה אלא פעם אחת לגבי דירה ופעם אחת לגבי בית עסק..."

7. אשר למטרת תקנה 12, כבר נפסק כי "... המחוקק ביקש להשיג שתי תכליות באמצעות ההקלה במס רכישה הניתנת לעולה חדש הרוכש דירת מגורים בישראל: עידוד העלייה לישראל וההשתקעות בה והשנייה, מתן סיוע סוציאלי לעולה החדש בצעדיו הראשונים בישראל" (מתוך סעיף 19 לפסק דינה של כבוד השופטת סרוסי בו"ע 29881-03-18 אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 24.12.2018, וראו שם סקירת תולדות חקיקתה של תקנה 12).

8. מיהו ה"עולה" שזכאי ליהנות מההקלה הניתנת לפי תקנה 12?

מענה לשאלה זו ניתן בתקנת משנה (א):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"(1) בתקנה זו, 'עולה' – מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר התשכ"ג

(28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:

(א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן – חוק השבות);

(ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;

(ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

(2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה.²

9. אשר לתוכן פסקה (א)1(1) הנ"ל יוסבר כי סעיף 2 לחוק השבות קובע כי:

"(א) העליה תהיה על פי אשרת עולה.

(ב) אשרת עולה תינתן לכל יהודי שהביע את רצונו להשתקע

בישראל..."

בהמשך, סעיף 3(א) לחוק השבות מורה כי "יהודי שבא לישראל ולאחר בואו הביע את רצונו להשתקע בה, רשאי, בעודו בישראל, לקבל תעודת עולה". עוד יצויין כי תקנה 6(א) הנ"ל לתקנות הכניסה לישראל קובע כי: "מי שזכאי לאשרת עולה או לתעודת עולה לפי חוק השבות ורוצה לשהות בישראל כדי לבדוק את האפשרות והתנאים להשתקעות בישראל כעולה, רשאי להגיש בקשה לאשרה ורישיון לישיבת ארעי מסוג א/1 (עולה בכוח)..."

10. במקרה הנדון אין מחלוקת כי לא הייתה בידי העוררת אף לא אחת מן האשרות

המנויות בתקנה 12(א)1(1) (וראו סעיף 9 לסיכומי העוררים).³

² יוער כי הגדרת "עולה" שבתקנה 12 הוחלפה בשנת 1987 (ק"ת 5013, 8.3.1987, בעמוד 574); תוכן ההגדרה הקודמת היה דומה מאוד במהותו להגדרה הנוכחית.

³ הצדדים לערר לא הזכירו את סעיף 4 לחוק השבות, לפיו "כל יהודי שנולד בארץ בין לפני תחילת תקפו של חוק זה ובין לאחריה, דינו כדין מי שעלה לפי חוק זה". מעיון בדברי ההסבר לחקיקת חוק השבות (ה"ח 48, תש"י, עמוד 189, מיום 27.6.1950) ובפרוטוקול הדיון בהצעה בוועדת החוקה חוק ומשפט מיום 5.7.1950, ברי כי לא הייתה כוונה להעניק כל הטבה שתינתן בעתיד ל"עולים", בחיקוק כלשהו, גם לכל מי שנולדו בארץ, לרבות אלה שנולדו בארץ לאחר תחילת תוקפו של החוק – שהם הרוב המכריע של האוכלוסיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו'ע 22-01-59273 צוובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

11. ואשר לפסקה (א)(2) לתקנה 12, לפיה ניתן לקבוע סוגי בני אדם "שדינם כדין עולה", יוסבר כי שר האוצר אכן הפעיל סמכות זו פעם אחת, בחודש מאי 1992.

ב"הודעה על קביעת עולה" מיום 17.5.1992 נאמר:

"בתוקף סמכותי לפי תקנה 12(א)(2) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1975... אני קובע כי יראו כעולה לענין תקנה 12 לתקנות מס רכישה, גם מי שנכנס בשנית לישראל, אם שוכנע המנהל כי בעת שהותו לראשונה בישראל נתקיימו כל אלה:

(1) היתה בידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974;

(2) הוא שהה בישראל לצורך שירות סדיר... או למטרת לימודים, או שהיה "מרצה אורח" או "מומחה חוץ"...

(3) בעת שהותו לראשונה בישראל לא רכש זכות במקרקעין בפטור ממס רכישה לפי תקנות 12 לתקנות מס רכישה."

עולה בבירור מהודעה זו מאת שר האוצר כי היא חלה על מי שהיה זכאי מלכתחילה להקלה על פי תקנה 12 (כי כך נדרש על פי תנאי (1) להודעה, המקבילה לתקנה 12(א)(1)(ג)), אך איננו יכול לקיים את דרישת תקנה 12(ב) רישא, לפיה הזכות במקרקעין חייבת להירכש תוך תקופה של שבע שנים מכניסתו לראשונה לישראל.⁴ בהתאם לקביעת השר, גם עולה שנכנס בשנית לישראל עשוי להיות זכאי להקלה אם השהות הראשונה בישראל הייתה לאחת המטרות המנויות (שירות סדיר בצבא; לימודים; עבודה כמרצה או מומחה).

12. אין חולק כי התנאים המפורטים בסעיפים (1), (2) ו-(3) להודעת שר האוצר משנת 1992 אינם מתקיימים במקרה של העוררת דן.

⁴ בעת מתן הודעת שר האוצר בשנת 1992, התקופה הנקובה בתקנה 12(ב) הייתה חמש שנים בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

13. ניתן אפוא להקדים ולומר כי על פי הפשט של תקנה 12, המונח "עולה" המוגדר בה איננו מקיף יליד ואזרח ישראל השב לישראל לאחר שהות ממושכת של שנים בחוץ לארץ.

ג. תושב חוזר ותיק

14. כאמור, לגישת העוררים מגמות בחקיקה הפיסקלית מחייבות פרשנות לפיה כיום תקנה 12 חובקת גם תושב חוזר ותיק כהגדרתו בפקודה. המונח תושב חוזר ותיק הוכנס לפקודת מס הכנסה בשנת 2008 במסגרת תיקון מס' 168 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008).

עד לתיקון מס' 168, סעיף 14 לפקודה (שכותרתו אז הייתה "הכנסה ממדינת חוץ של יחיד שהיה לתושב ישראלי") הסדיר שתי מערכות של פטורים מוגבלים בנושא מס הכנסה: מערכת אחת ל"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה", ומערכת שנייה, מצומצמת יותר, עבור "מי שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל שלוש שנים רצופות לפחות לאחר שחדל להיות תושב ישראל", דהיינו, "תושב חוזר".

15. והנה אגב תיקון מס' 168 לפקודה והכנסת שינויים נרחבים בחבילת הפטורים וההקלות שבסעיף 14, נקבע כי ההטבות המוענקות ל"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה" יינתנו אף ל"תושב חוזר ותיק".

מונח אחרון זה הוגדר כדלקמן (סעיף 14(א) לפקודה): "יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות".

כאמור, במוקד הערר דנן עומדת השאלה האם השוואת המעמד בין תושב ישראל לראשונה ובין תושב חוזר ותיק, שנעשתה לעניין סעיף 14 לפקודת מס הכנסה, חולשת גם על תקנה 12 לעניין מס רכישה ומשפיעה על פרשנותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו'ע 59273-01-22 צוובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ד. טיעון העוררים

16. לפי עמדת העוררים:

"העוררים טוענים כי בלשון תקנה 12(א) שחוקקה בשנת 1987 – [ה]ביטוי 'עולה' – כבר אינו רלוונטי במשמעותו דאז לחוקי המס, לאור תיקוני החקיקה שנעשו מאז בחוקים העיקריים (פק' מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין) כפי שיובאו להלן, ולפיכך יש לפרש את הביטוי 'עולה' פרשנות מרחיב.

...

לא יכול להיות כל ספק כי מעמדה של נטע כ'תושב חוזר ותיק' מיישם את רצון המחוקק לקשור בין ההטבה במס רכישה שבתקנה 12(ב) לבין השתקעות בישראל שהביטוי הכי משמעותי לכך, הינה רכישת דירת המגורים בישראל נשוא ערר זה...

...

במסגרת תיקוני החקיקה משנת 2008 חוקק [תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה] שעניינו רפורמה מקיפה ומתן הטבות ופטורים ממס לצורך עידוד תושבי חוץ ותושבים חוזרים להגיע לישראל ולהשתקע בה. במסגרת תיקון 168 נעלמה מן העולם הגדרת 'עולה' ונקבעו 2 קטגוריות חדשות במסגרת תיקון הגדרת 'תושב ישראל' לזכאים להטבות המס המיועדות לעודד עליה לישראל: 'תושב ישראל לראשונה'... [ו] 'תושב חוזר ותיק'...

...

גם במסגרת חוק מיסוי מקרקעין [הכוונה לסעיף 9(ג1) – ה"ק] תוקנה הגדרת 'תושב ישראל' והותאמה להגדרה שבפקודת מס הכנסה וגם בה אין כל התייחסות ל'עולה'...

...

... תכלית החקיקה בכל הקשור להטבות במס ל'תושב חוזר ותיק' במסגרת תיקון 168, נועדה להשוות לגמרי את הטבות המס ואת המעמד שלו לזה של 'תושב ישראל לראשונה' ('עולה')...

...

טענת העוררים היא כי בקריאה של לשון תקנה 12 יחד עם תיקוני פקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין ותקנות מיסוי מקרקעין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שהובאו לעיל, עולה בבירור כי כוונת המחוקק הייתה להשוות את זכויות
בכל הפרמטרים בין 'תושב ישראל לראשונה' ('עולה') לבין תושב חוזר
ותיק.

(מתוך סעיפים 15, 26, 29, 32, 50 ו- 53 לסיכומי העוררים)

17. אכן יש להודות כי מדברי ההסבר לחקיקת תיקון מס' 168 עשויה להשתמע כוונה
כללית להשוות את דינם של תושבים חוזרים ותיקים לדינם של תושבי ישראל
לראשונה (ובכללם, עולים) – בכל הקשר פיסקלי.

הרי כך נכתב באותם דברי הסבר (הצעות חוק הממשלה 396, מיום 30.6.2008, עמוד
644 ואילך):

"מטרותיו העיקריות של החוק המוצע הן קליטת עליה, החזרת הון
אנושי איכותי למדינת ישראל ועידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית
גבוהה להיות לתושבי ישראל.

לצורך השגת המטרות האמורות מוצעים בהצעת חוק זו כמה תיקונים
לפקודת מס הכנסה... ובין השאר בעניינים אלה: - השוואת המעמד,
לעניין מס, של יחיד שחדל להיות תושב ישראל ושב והיה לתושב כאמור
לאחר עשר שנים לפחות (להלן – תושב חוזר ותיק), למעמד, לעניין מס,
של יחיד שהיה תושב ישראל לראשונה (להלן – עולה חדש);

...

כמו כן, מוצע להרחיב את הפטור האמור [ממס הכנסה – ה"ק] גם לגבי
הכנסות כאמור המופקות בידי תושב חוזר ותיק, ובכך להשוות את
מעמדו, לעניין מיסוי, של תושב חוזר ותיק, למעמדו, לעניין מיסוי, של
עולה חדש.

מטרת התיקונים האמורים לתת תמריצים לאוכלוסיית העולים
והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל במטרה להחזיר הון
אנושי איכותי לישראל אשר ישקיע בפיתוח תכניות ארוכות טווח
שיתרמו לפיתוח המשק, וכן במטרה למנוע תכנוני מס מיותרים
ולהפחית את החיכוך עם רשויות המס.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוֹבנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שהות ארוכה שכזו מחוץ לישראל, המצביעה על ניתוק אמיתי ולאורך
זמן ממדינת ישראל, מצדיקה את השוואת מעמדו, לעניין מס, של יחיד
כאמור, למעמדו, לעניין מס, של עולה חדש.
(מתוך עמודים 644 ו-646, שם)

הביטויים "לעניין מס" ו- "לעניין מיסוי" עשויים ליצור את הרושם שהמחוקק אכן
התכוון להנהיג השוואת דינים גורפת, בכל נושא הקשור למיסוי, וזאת מתוך רצון
מוצהר "להחזיר הון אנושי איכותי לישראל".

לנוכח הדברים האמורים, אין לומר כי התזה הכללית המועלית על ידי העוררים כאן
היא מופרכת.

ולמרות זאת, לדעתי יש לדחות את הערר, וזאת מן הנימוקים אשר יפורטו מיד.

ה. הנימוקים השונים לדחיית עמדת העוררים

לשון תקנה 12

18. כמוסבר, תקנה 12 חלה על "עולה". המונח מופיע בתקנה לא כמילה כללית וגמישה
שהוראתה עשויה להשתנות לפי ההקשר או על פני הזמן, אלא כמושג משפטי המוגדר
היטב ובאופן מפורט.⁵

העוררת דן לא יכלה להיחשב "עולה" לפי הגדרה זו.

19. ודוק: תקנה 12 אף איננה חלה על כל "תושב ישראל לראשונה". ביטוי אחרון זה,
המופיע בסעיף 14 לפקודה (ובמקומות נוספים בחקיקת המס), הוא רחב יותר מהמונח
עולה כמוגדר בתקנה 12 הנדונה.

לדוגמה, המונח "תושב ישראל לראשונה" יכול לחול גם על אדם שאיננו זכאי לעלות
לישראל מכוח חוק השבות, למשל מפני שאין הוא יהודי.

⁵ אף אם ניתן היה לתת למונח "עולה" משמעות רחבה יותר – זו שמיוחסת למילה על פי לשון הבריות – דומה
כי ברגיל דוברי השפה העברית לא היו כוללים בגדרה של המילה "עולה" (או "עולה חדש") יליד ואזרח מדינת
ישראל ששב ארצה לאחר שהייה בחו"ל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לפיכך אף אם בהקשרו של סעיף 14 לפקודה נקבע כי דינו של תושב חוזר ותיק כדינו של תושב ישראל לראשונה, אין משמעות הדבר כי תושב חוזר ותיק נתפס כ"עולה" דווקא, קבוצה שהיא צרה יותר כאמור.

גבולות הנפקות של תיקון מס' 168 לפקודה

20. אמנם תיקון מס' 168 לפקודה נועד להשוות את ההקלות הניתנות לתושב חוזר ותיק לאלו הניתנות לתושב לראשונה, אולם הדבר נעשה בהקשרים **מסוימים** הנדונים בפקודה, לרבות סעיף 14 (בעניין פטורים ממס), סעיף 97(ב) (בעניין רווחי הון), וסעיפים 134 ב החדש ו- 135(1)(ב) (בעניין פטור מדיווח). תיקון מס' 168 תיקן אפוא סעיפים **ספציפיים** בפקודה, ולמרות שהשינוי שחולל התיקון היה חשוב, הוא לא היה גורף: לא נקבע **כלל** לפיו לכל דבר ועניין דינו של תושב חוזר ותיק כדין תושב ישראל לראשונה. כתוצאה מכך נשמרו שני מונחים שונים: "תושב ישראל לראשונה" ו"תושב חוזר ותיק", והמונח השני לא נבלע לתוך הראשון.

כמו כן, תיקון מס' 168 כלל לא תיקן, באופן עקיף, הוראה כלשהי **בחוק מיסוי מקרקעין** והתיקון יוחד לשינויים **בפקודה** בלבד.

21. נראה כי יש להסיק מן ההוראות המפורשות שכן נכללו בתיקון מס' 168 לפקודה ומהחשיבה שוודאי קדמה לאימוצן, כי **לא** הייתה כוונה להרחיב, באותה הזדמנות, את ההקלה במס רכישה על פי תקנה 12 הנדונה.

22. יתרה מזו, תיקון מס' 168 לפקודה לא נגע כלל בנוסח סעיף 35 **לפקודת מס הכנסה** שעוסק ב"**זיכוי לעולה**". הוראה זו מעניקה נקודות זיכוי ל"עולה" ומביאה לחסכון בתשלום מס הכנסה.

בעת אימוץ תיקון מס' 168, סעיף 35 הקנה לעולה נקודות זיכוי על פני תקופה של 42 החודשים הראשונים "**מעלייתו לישראל**".

מונח המפתח "עולה" הוגדר אז בסעיף 35(ד) כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, תש"י-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, או מי שנמנה עם סוג בני אדם ששר האוצר קבע שדינם כדין עולה לענין זה, אך למעט מי שאזרחותו הישראלית התבטלה על פי סעיף 10(ד) לחוק האזרחות, תשי"ב-1952."

ניכר הדמיון בין הגדרה זו שבסעיף 35 לפקודה (בעת חקיקת תיקון מס' 168) ובין הגדרת "עולה" שבתקנה 12 לתקנות מס הרכישה.

והנה, תיקון מס' 168 לא נגע בסעיף 35 ולא נקבע במסגרת התיקון האמור כי דין תושב חוזר ותיק כדין עולה לעניין נקודות הזיכוי. בקשר ל"עניין מיסוי" חשוב זה לא נעשתה השוואת הכללים (חרף ההצהרה הכוללנית שמופיעה בדברי ההסבר לתיקון – ראו סעיף 17 לעיל).

23. עוד יוער כי סעיף 35(ה) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, "1) [לקבוע] כללים למתן הזיכויים על פי סעיף קטן (א) למי שהיה בעבר בגדר 'עולה'". שר האוצר עשה שימוש בסמכות זו בשנת 1977 והרחיב את הזכאות לנקודות הזיכוי אף לעולה שעזב את ישראל וחזר (כללי מס הכנסה (זיכוי לעולים במקרים מיוחדים), התשל"ה-1977). סעיף 32(3) לאותם כללים משנת 1977 קבע כי "יראו כעולה" לעניין נקודות הזיכוי גם את "מי עזב את ישראל כקטין וחזר אליה כעבור תקופה של חמש שנים לפחות". מעבר להוראה מסוימת זו לא נעשה נסיון אחר במסגרת אותם כללים כדי להשוות את מעמדו של תושב חוזר ותיק לזה של עולה לעניין נקודות זיכוי.⁶

24. חשוב עוד יותר, בשנת 2011, שנתיים לאחר חקיקת תיקון מס' 168 לפקודה, תוקן סעיף 35 והוספה לראשונה התייחסות כללית לתושב חוזר. במסגרת תיקון מס' 181 לפקודה (ס"ח 2272, עמוד 194, מיום 12.1.2011) תוקנה הגדרת המונח "עולה"

⁶ מקור הסמכות להתקין את סעיף 32(3) לכללים איננו ברור: הרי סעיף 35(ה)(ו) לפקודה מסמיך את שר האוצר לקבוע כללים "למתן הזיכויים... למי שהיה בעבר בגדר 'עולה חדש'". דומה כי אדם שהוא יליד ואזרח המדינה ועזב כקטין איננו יכול להיחשב בהמשך כ"עולה" כמשמעותו בסעיף 35, אף אם שהה מחוץ למדינה חמש שנים או יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שבסעיף קטן 35(ד) והוספו שם המילים "תושב חוזר", כסוג נוסף של "עולה" לעניין מתן נקודות זיכוי. אלא מאי? המונח "תושב חוזר", שהוטמע לראשונה בהוראות סעיף 35, הוגדר כלהלן:

"יחיד ששב והיה לתושב ישראל בתקופה שמיום ג' בסיוון התש"ע (16 במאי 2010) עד יום י"ד בתשרי התשע"ג (30 בספטמבר 2012), לאחר שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות; לעניין זה יראו מי שבידו תעודת תושב חוזר מאת המשרד לקליטת העלייה ולפיה שהה מחוץ לישראל שש שנים לפחות, כמי שהיה תושב חוץ במשך שש שנים רצופות."

כלומר, מדובר בהוראה זמנית שיצרה חלון הזדמנות מוגבל להחלת נקודות הזיכוי של עולה גם למי שחזר לישראל במהלך התקופה האמורה של כ- 28 חודשים.

25. לדעתי, לאמור לעיל חשיבות לענייננו: סעיף 35 לפקודה ותקנה 12 לתקנות מס הרכישה הגדירו "עולה" באופן דומה. תיקון מס' 168 לפקודה משנת 2008 פסח על סעיף 35, למרות שסעיף זה נמצא יחד עם סעיף 14 (ששונה באופן יסודי) באותו חיקוק. **תיקון מס' 168 לא התייחס כלל לחוק מיסוי מקרקעין.**

כמוסבר, שנתיים לאחר מכן, תיקון מס' 181 לפקודה הביא להחלה מוגבלת וזמנית של הוראות סעיף 35 לגבי "תושב חוזר" (ללא שימוש במונח "תושב חוזר ותיק" שכבר היה קיים בפקודה). אם כן, כיצד ניתן לומר ש**תיקון מס' 168** לפקודה הביא להרחבה **משתמעת** של המונח "עולה" שבתקנה 12 לתקנות מס הרכישה, כך שהמונח יחול, באופן קבע וללא כל שינוי בנוסחו, גם על "תושב חוזר ותיק"? לטעמי, תולדות החקיקה אינן תומכות במסקנה זו אלא להיפך.

26. יתרה מזו, בדברי ההסבר לתיקון מס' 181 לפקודה (הצעות חוק הממשלה 544, מיום 8.11.2010, בעמוד 276), הוסבר כי "**ביום ג' בסיוון התש"ע (16 במאי 2010) קיבלה הממשלה החלטה שכותרתה 'הגברת חזרתם של תושבים חוזרים ארצה' (החלטה מס' 1687), ולפיה, בין השאר, מוצע, להשוות את מעמדו של תושב חוזר... שחזר והיה לתושב ישראל בתקופה שמיום ג' בסיוון התש"ע (16 במאי 2010) עד יום י"ד**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו'ע 22-01-59273 צוונבר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בתשרי התע"ג (30 בספטמבר 2012), למעמדו של עולה חדש, לעניין הזכאות לנקודות הזיכוי לפי הפקודה."

יצויין כי בהחלטת ממשלה ה-32 מס' 1687 מיום 16.5.2010 הוחלט "לפעול להחזרתם ארצה מידי שנה של 15,000 אזרחי ישראל השוהים דרך קבע בתפוצות... החל מינואר 2011".⁷ בהמשך המסמך, הוחלט על שורה ארוכה של צעדים ספציפיים אשר יינקטו על מנת לעודד את החזרת האזרחים, וזאת בתחומי המיסוי (לרבות המכס), ביטוח הבריאות, החינוך, התעסוקה והיזמות. לא הוחלט באותה הזדמנות להרחיב את תחולתה של תקנה 12 לתקנות מס הרכישה.

השינוי שנערך בסעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין

27. סעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בהטלת מס רכישה על רכישת זכויות בדירת מגורים מיום 1.8.2013 ואילך. סעיף קטן זה נחקק כחלק מתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2013 (ראו ס"ח 2405, מיום 5.8.2013, עמוד 155 ואילך). בהתאם לסעיף 9(ג1)(2), ניתנת הקלה בשיעור מס רכישה ל"יחיד תושב ישראל" אשר רוכש "דירה יחידה". בפסקת משנה 9(ג1)(4)(ב), הפותחת במילים "בסעיף קטן זה", מוגדר המונח "תושב ישראל" באופן מיוחד:

"תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה

לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף

14(א) לפקודה;"

יוער כי סעיף 1 חוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונח "תושב ישראל" באופן כללי ("בחוק זה -"), לאמור: "כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה...".

נמצא כי ההגדרה המיוחדת שבסעיף 9(ג1)(4)(ב) באה להרחיב, בהקשר מסוים, את המשמעות הכללית הקבועה בסעיף 1 לחוק.

⁷ ראו www.gov.il/he/pages/2010_des1687



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

28. העוררים מדגישים את תחולתו של סעיף 9 (ג1ג) גם על תושב חוזר ותיק: הרי הסעיף דן במס רכישה, כפי שתקנה 12 הנדונה דנה במס רכישה, ויש בו אימוץ מפורש של מונחים מסעיף 14 לפקודת מס הכנסה, אותו סעיף שבו הושווה דינו של תושב חוזר ותיק לדינו של תושב ישראל לראשונה. לדעת העוררים, חקיקת סעיף 9 (ג1ג) בשנת 2013, באופן החל גם על תושב חוזר ותיק, היא המשך של אותה מגמה שהחלה עם תיקון מס' 168 לפקודה, כחמש שנים קודם לכן, כמפורט לעיל.

29. לא שוכנעתי כי חקיקת סעיף 9 (ג1ג) אכן תומכת בעמדת העוררים.

כמוסבר, ההקלה בשיעור מס הרכישה המצויה בסעיף 9 (ג1ג) (2) חלה על יחיד אשר בעת רכישת הדירה היחידה היה תושב ישראל. פסקת משנה 9 (ג1ג) (4) (ב) באה להקל בעניין העמידה בתנאי זה בהיבט העיתוי: אין צורך להיות תושב ישראל במועד הרכישה ממש, אם תוך שנתיים לאחר מכן הרוכש נהיה "תושב ישראל לראשונה" או לחלופין "תושב חוזר ותיק".

גם כאן – כמו בעניין סעיף 14 לפקודה שנדון לעיל – נעשית השוואה בין **תושב ישראל לראשונה** לבין "תושב חוזר ותיק" לצורך הענקת הקלה מסוימת. לא נערכת השוואה ל"עולה" כי הרי מונח זה כלל איננו מופיע בסעיף 9 (ג1ג) (ולא בסעיף 9 כולו).

אינני סבור כי חקיקת סעיף 9 (ג1ג) מעידה על כוונה כללית יותר להחיל הקלות מס רכישה, לרבות זו המעוגנת בתקנה 12, על תושב חוזר ותיק. ויוזכר:

(א) המונח "עולה" שמשמש בתקנה 12 שונה מהמונח "תושב ישראל לראשונה". כך שלא כל אדם שעשוי להיחשב כתושב ישראל לראשונה ייחשב מניה וביה ל"עולה" (וראו סעיפים 19 ו-20 לעיל);

(ב) חקיקת סעיף 9 (ג1ג) בשנת 2013 הביאה עוד הזדמנות להכניס את התושבים החוזרים הוותיקים לתחולת תקנה 12 (על ידי שינוי הגדרת המונח "עולה" שם או על ידי שימוש בסמכות שר האוצר לפי תקנה 12 (א) (2)) – **אולם דבר לא נעשה**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו'ע 22-01-59273 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הפסיקה בעניין תקנה 12 והתנאי של כניסה "לראשונה" לישראל

30. העוררים מוצאים חיזוק לעמדתם גם בפסיקה שדנה בתקנה 12, ובפרט בע"א 3207/93 פדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 31.12.1997, וכן בפסק דין אלל הנ"ל.

אולם נמצא כי בפסקי דין אלה נדונו סוגיות הקשורות לזכאותם של עולים לפי תקנה 12 (בעניין פדר, בנוגע לדרישה לפיה תקופת ההקלה תימנה ממועד הכניסה "לראשונה" לישראל; בעניין אלל, הדרישה כי הדירה הנרכשת תשמש "למגורי העולה").

דווקא בעניין פדר, כבוד הנשיא ברק, אשר הצטרף לכבוד השופט טירקל ברוב, הטעים:

"אכן, לדעתי התכלית המונחת ביסוד תקנה 12(ב) לתקנות מס רכישה היא מוגבלת מזו המוצעת על ידי חברי [כבוד השופט אנגלרד, שהיה במיעוט – ה"ק]. התכלית הינה לסייע לעולה – כמשמעות ביטוי זה בתקנות מס רכישה – בצעדיו הראשוניים במדינתו החדשה. התכלית אינה לסייע לכל עולה בכל עת. התכלית הינה לסייע בידי העולה 'הטרי', שזו לו 'הפגישה' הראשונה עם הארץ החדשה. התכלית אינה לסייע בידי אותו עולה 'ישן' שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה."

אמנם הדברים הנ"ל נכתבו לפני חקיקת תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה, והטבעת המושג "תושב חוזר ותיק". אולם כאמור, תקנה 12 לתקנות מס רכישה לא שונתה במקביל, ותכליתה פורטה, בין היתר, בפסק דין פדר.

31. בהמשך לדברים האלה, נשוב ונעיר כי על פי תקנה 12(ב), תקופת ההטבה לעולה מתחילה "שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה, ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו, כאמור...".⁸

⁸ ניסוח מגושם זה שופר בתיקון שנעשה בתקנה בחודש אוגוסט 2024 (ראו הערת שוליים 1 לעיל) וכיום נאמר "לפני שנכנס לישראל לראשונה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו'ע 22-01-59273 צוונר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המילה "לראשונה" איננה מתאימה כמובן לאדם שנולד בישראל והיה אזרח ותושב המדינה מלידתו (עד לעזיבתו). גם בכך יש רמז לאי תחולתה של תקנה 12 על תושב חוזר ותיק, בהעדר החלה מפורשת.

סיכום ביניים

32. עד כאן הובאו נימוקים ושיקולים המבוססים על לשון החקיקה ותולדותיה, אשר מובילים למסקנה כי תקנה 12 איננה חלה על תושב חוזר ותיק.

1. שימוש "עקיף" בסמכות השר לפי תקנה 12(א)(2)

33. העוררים ניסו לטעון כי "השוואות הדין" שנעשו בחיקוקים אחרים, כגון בסעיף 14 לפקודה בעקבות תיקון מס' 168 הנ"ל, הן מהוות למעשה קביעות שר האוצר של "סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה", לעניין תקנה 12(א)(2). מכיוון שכך, אותם סוגי אדם, וביניהם תושב חוזר ותיק, הם ipso facto "עולים" לעניין תקנה 12. בבסיס טיעון זה עומד השימוש שנעשה בתקנה 12(א)(2) בשנת 1992 (ראו סעיף 11 לעיל), אז הורחבה תחולתה של תקנה 12 גם לעולה "שנכנס בשנית לישראל", בהתקיים התנאים המפורטים בהודעת שר האוצר.

בנושא זה גורסים העוררים כי:

"הדבר [הודעת השר משנת 1992 – ה"ק] מאפשר גם פתח לפירוש מרחיב של הקביעה והתקנה ככוללת מכללא, גם 'תושב חוזר ותיק' שהוא בפועל גם 'מי שנכנס לישראל בשנית' גם אם שהותו הראשונה בישראל לא הייתה למטרות שירות צבאי או מרצה אורח או מומחה חוץ, ובלבד שבמסגרת 'שהותו הראשונה בישראל' לא רכש זכות במקרקעין בפטור ממס רכישה מכח תקנה 12 (תנאי המתקיים אצל העוררים), וזאת לאור תיקוני החקיקה דלעיל.

...

... לא נאמר בתקנה 12(א)(2) שקביעת 'סוגי בני האדם' צריכה להיעשות במסגרת תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין עצמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ומאליו גם לא נאמר בתקנה 12(א)2) שקביעת 'סוגי בני האדם' שדינם כדין עולה, לא יכולה להתבצע במסגרת תקנה אחרת או חוק אחר. מכאן ש'קביעה' יכולה להיעשות באמצעות תיקון חקיקה ראשית כגון חוק מיסוי מקרקעין ו/או פקודת מס הכנסה עליהם חתום שר האוצר במסגרת תיקון שנעשה בחוק מיסוי מקרקעין והתיקונים 168 ו- 132 בפק' מס הכנסה.

ולכן לאור תיקון 168 ולאור תיקוני ההגדרות האחרים שהובאו לעיל, ומתכלית חקיקתם אנו למדים שגם 'תושב חוזר ותיק' הינו אותו 'סוגי בני אדם' שדינם כדין 'עולה' וגם לעניין תקנה 12 לחוק מיסוי מקרקעין.

(מתוך סעיפים 45, 47, 48 ו- 49 לסיכומי העוררים)

34. אין בידי לקבל טיעון זה. להבנתי הפעלת סמכות שר האוצר על פי תקנה 12(א)2) חייבת להיעשות באופן ייעודי ומפורש – כפי שאכן נעשה בשנת 1992 ("בתוקף סמכותי לפי תקנה 12(א)2)..."). מימוש הסכמות איננו אמור להיות עקיף או משתמע.

כמו כן, הפעלת סמכותו של שר האוצר – שהיא חלק מהרשות המבצעת (הממשלה) – איננה יכולה להיעשות על ידי הרשות המחוקקת (הכנסת), למשל (בעקיפין ובמשתמע) דרך תיקון פקודת מס הכנסה, או אפילו תיקון חוק מיסוי מקרקעין עצמו.

ובנוסף, מעשי החקיקה אליהם מפנים העוררים, כאילו הם בבחינת קביעות שר האוצר לפי תקנה 12(א)2), ממילא לא קבעו כי דין תושב חוזר ותיק כדין עולה (שזו מהות הסמכות לפי תקנה 12(א)2)), אלא כי דין תושב חוזר ותיק כדין תושב ישראל לראשונה, והדברים אינם זהים, כפי שהוסבר לעיל.

ז. על הפרדת הרשויות

35. אכן ניתן לומר כי ממשלות ישראל וכנסת ישראל ייחסו חשיבות לשובם ארצה של אזרחים אשר העתיקו בעבר את מקום מושבם מישראל למדינות אחרות. לשיבה כזו מיוחסת, כך נראה, ערך כלכלי ואולי אף בטחוני, חברתי ותרבותי. שיקול לאומי זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צובנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הביא להענקת תמריצים מסוימים, בנסיון לעודד שיבה כאמור. מטבע הדברים התמריצים מוגדרים (ולעיתים מוגבלים בזמן).

36. לדעתי יהיה זה מעשה של חקיקה שיפוטית, ולא של פרשנות החוק, לקבוע כי תקנה 12 חלה אף על תושב חוזר ותיק.

עקרון היסוד של הפרדת הרשויות מחייב ריסון שיפוטי במקרה דנן.

תקנה 12 כוללת הגדרה מפורשת ומפורטת של המונח "עולה", ולשון החקיקה איננה משאירה פתח לומר, על דרך הפירוש או ההיקש, כי גם תושב חוזר ותיק נכלל בהגדרה זו.

בכוחה של הרשות המחוקקת לתקן את סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין ובכוחה של הרשות המבצעת לתקן את תקנה 12, אם אלה סבורות כי רצוי להעניק את ההקלה הנדונה גם לתושב חוזר ותיק. בראש ובראשונה זו שאלה של **מדיניות מיסוי**, וכרוכה בה גם היבט תקציבי (הרי נכונות המחוקק להשוות את דינו של תושב חוזר ותיק לזה של תושב ישראל לראשונה לעניין שיעורי המס על פי סעיף 9(ג1)(א)(2) לחוק, איננה מעידה בהכרח על כך שלעניין ההטבה על פי תקנה 12 אותם שיקולים תקציביים ופיסקליים יהיו תקפים).

גם לא מן הנמנע כי במישור המדיניות ובהיבט ההצדקה לתת תמריץ פיסקלי, יימצא הבדל בין עולה שרוכש לראשונה דירה בארץ חדשה ובין תושב חוזר ותיק ששב למולדתו (ואינני מביע כל דעה בעניין). בהעדר עיגון בחקיקה, החלטה ערכית ותקציבית להרחיב את תחולת ההקלה ולהחילה גם על תושב חוזר ותיק איננה אמורה להתקבל על ידי הרשות השופטת.

37. לדעתי הדברים נכונים ביתר שאת דווקא לנוכח קיומה של תקנה 12(א)(2), המסמיכה **את שר האוצר** באופן מפורש ביותר "לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה" – וזאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוֹבֵנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

על פי שיקול דעתו. בהעדר שימוש בסמכות זו בידי השר עצמו לגבי תושב חוזר ותיק, תהיה זו הסגת גבול של ממש אם הדבר ייעשה על ידי הרשות השופטת.⁹

38. ייתכן שבמקרה ברור ומובהק של השמטה בשגגה, בית המשפט יהיה מוסמך "להשלים" חסר בחקיקה על דרך הפרשנות – וזאת אם אין כל ספק לגבי כוונת המחוקק ואם הימנעות מפרשנות כזו תביא לתקלה חמורה ביישום החוק. אינני נדרש לשרטט כאן את גבולותיה של גישה פרשנית כזו, מפני שלדעתי המקרה הנוכחי כלל איננו נמנה עם המצבים החריגים שאולי יצדיקו את אימוצה.

ח. לסיום

39. לאור כל האמור לעיל, אני מציע לחברי לוועדת הערר לדחות את הערר.

40. בהתחשב בכך שלא נדרש קיום דיון הוכחות בערר בשל ההסכמה הדיונית שהושגה בין הצדדים, אני מציע לפסוק הוצאות משפט על הצד הנמוך, דהיינו בסכום כולל של 7,500 שקלים חדשים. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים.

רו"ח יהושע בליצקי, חבר:

אני מסכים עם חוות דעתו של כבוד יושב ראש הוועדה.

רו"ח צבי פרידמן, חבר:

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חברי כבוד יו"ר הוועדה בחוות דעתו המלומדת והמנומקת היטב, שיש לדחות את הערר ולהשית על העוררים הוצאות משפטיות על הצד הנמוך.

⁹ ללא קשר לערר דנן יש להעיר כי תקנה 12(א) היא חיקוק משונה: זאת תקנה שהותקנה על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ועל פיה השר **מסמיך את עצמו** לקבוע סוגי בני אדם וכו' (ללא אישור ועדת הכספים של הכנסת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2024

ו"ע 59273-01-22 צוֹבֵנר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הוחלט פה אחד כאמור בחוות דעתו של כבוד השופט קירש.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ח תשרי תשפ"ה, 30 אוקטובר 2024, בהעדר הצדדים.

חתימה

יהושע בליצקי, רו"ח
חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר