



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין  
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה  
שמאית גבע בלטר, חברת הוועדה  
שמאית אריאלה אקשטיין, חברת הוועדה

העוררת בו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ

העוררים בו"ע 17-09-9612  
1. יפתח עינב  
2. מטילדה עינב  
כולם ע"י ב"כ עו"ד אנדריי ורשצ'יגין

נ ג ד

**המשיב:**  
מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

**פסק דין**

4

5

**יו"ר הוועדה, כב' השופט אביגדור דורות**

1. לפנינו שני עררים שהדיון בהם אוחד. מדובר בערר שהוגש על ידי יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ (להלן: "העוררת" או "יעולה") על שומת מס שבח בגין מכירת זכות במקרקעין בשנת 1996 וכן בערר שהגישו בעלי מניותיה של יעולה, יפתח ומטילדה עינב, על החלטת המשיב לגבות מהם את מס השבח, בהתאם לסעיף 95א' לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

11

12

**מבוא והליכים קודמים**

2. העוררת היא חברה שעיסוקה היה בתחום הנדל"ן, ואשר מצויה בבעלות מר יפתח עינב (המחזיק ב - 99% ממניותיה) ושל אמו גב' מטילדה עינב (המחזיקה ב - 1% ממניותיה).

3. ביום 2.9.1996 מכרה העוררת את זכויותיה במקרקעין בגוש 63648 חלקה 101 בשטח כולל של כ - 750 דונם באזור מודיעין עלית (להלן: "המקרקעין") לחברת ציפחה אינטרנשיונל 1994 בע"מ (להלן: "ציפחה").

4. בסעיף 2 להסכם מיום 2.9.1996 הסכימו העוררת וציפחה כך:

20



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
- 2 "בחתירתם על הסכם זה מסכימים הצדדים על מימוש מידי של כל האופציות
- 3 שהוקנו לציפחה בזכרון הדברים ובהסכם לרכישת כל הקרקעות המסומנות
- 4 בתשריט שצורף לזכרון הדברים ולהסכם (להלן: "התשריט"), היינו להשלמת
- 5 רכישת כ- 766 דונם המהווים את יתרת הקרקע (במתתיהו צפון)".
- 6
- 7 5. על אף החובה הקבועה בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, העוררת לא הגישה למשיב הצהרה
- 8 על העסקה האמורה.
- 9
- 10 6. בהעדר הצהרה כנדרש בחוק, ערך המשיב לעוררת ולרוכשת שומה בהעדר הצהרה ביום
- 11 24.10.2012 שומת מס שבח ומס רכישה לפי מיטב השפיטה (בהתאמה), במסגרתן נקבע שווי
- 12 המכירה של המקרקעין על דרך האומדנה על סך של 41,877,044 ₪ כאשר העוררת חויבה
- 13 בתשלום קרן מס שבח בסך 15,075,744 ₪ והרוכשת חויבה במס רכישה המתחייב מכך.
- 14
- 15 7. בעוד שציפחה הגישה השגה על שומת מס הרכישה, העוררת לא הגישה השגה על שומת מס
- 16 השבח ועל כן היא הפכה לסופית.
- 17
- 18 8. לאחר שהשגתה של ציפחה נדחתה על ידי המשיב הוגש על ידה ערר לוועדת הערר שליד בית
- 19 המשפט המחוזי בירושלים (ו"ע 13-10-2601). במסגרת הליך זה נחתם הסכם פשרה בין
- 20 המשיב לציפחה, בין היתר, בנוגע לעסקה דנן, שבו הודתה ציפחה שמדובר בעסקת מכר של
- 21 זכויות במקרקעין והוסכם ששווי העסקה יעמוד על סך של 10,837,368 ₪, לאחר שציפחה
- 22 הוכיחה שזה הסכום ששילמה לעוררת עבור רכישת הזכויות.
- 23
- 24 9. בעקבות הסכם זה, עשה המשיב שימוש בסמכותו מכוח סעיף 85 לחוק, וביום 21.1.2016 תיקן
- 25 גם את השומה שהוצאה לעוררת, ולטובתה, כך ששווי העסקה הופחת משמעותית לסך
- 26 התמורה כפי שנקבעה בהליך שנוהל מול ציפחה על סך 10,837,387 ₪ במקום שווי מכירה של
- 27 41,877,044 ₪ כפי שנקבע בשומה בהעדר הצהרה ובעקבות הפחתת שווי המכירה, קרן המס
- 28 נקבעה לסך של 3,901,466 ₪. הודעה על תיקון השומה נשלחה לעוררת.
- 29
- 30 10. ביום 12.4.2016 הגישה העוררת, באמצעות בא כוחה דאז עו"ד טאקו, השגה על השומה
- 31 המתוקנת לפי סעיף 87 לחוק, שבה טענה, כי העסקה דווחה כדין למס הכנסה והיא מוסתה
- 32 על הרווחים בגינה שם, כך שהיא פטורה מתשלום מס שבח לפי סעיף 50 לחוק. ויודגש, כי



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 למעט הטענה כאמור לא נכללה בהשגה טענה נוספת וטענותיה כפי שפורטו בערר זה לא נדונו  
2 בפני המשיב.  
3
- 4 11. ביום 9.6.2016 התקיים דיון בהשגה שבו ביקשה העוררת כי המשיב ימתין 30 יום כדי שתציג  
5 אישור מפקיד שומה על תשלום המס הנובע מהעסקה.  
6
- 7 12. בהמשך לכך, ביום 21.9.2016 התקיים דיון נוסף בהשגה שבו הציגה העוררת את תקציר  
8 השומות שהוצאו לה במס הכנסה לשנים 1996-2000 וטענה שבמסגרתן שילמה מס רווח הון  
9 בגין העסקה. בדיקת השומות על ידי המשיב העלתה שהעוררת שילמה מס בגין חלק מסוים  
10 מהתמורה שקיבלה בעסקה בסך 2,891,659 ₪ וכי על יתרת התמורה לא שולם מס.  
11
- 12 13. בהתאם לכך, ביום 14.11.2016 הודיע המשיב לעוררת על קבלת השגתה באופן חלקי, כך  
13 שתחויב במס שבו רק על החלק מהתמורה שבגינו לא שילמה מס רווח הון, כלומר על שווי  
14 מכירה 7,521,585 ₪. כפועל יוצא, נקבעה שומה שבה הועמדה יתרת קרן המס על סך של  
15 2,860,449 ₪.  
16
- 17 14. על החלטה זו לא הגישה העוררת ערר, כך שהיא הפכה סופית ביום 15.12.2016.  
18
- 19 15. משנמנעה העוררת מתשלום המס הנובע מהשומה לאחר שזו הפכה לסופית, ולאחר שפעולות  
20 גביה שבהן נקט המשיב לא הועילו, הודיע לה המשיב כיום 16.2.2017 כי החליט לפעול לגביית  
21 המס בנסיבות מיוחדות בהתאם לסעיף 95א' לחוק, כך שייגבה מבעליה. בהתאם לכך, נדרשו  
22 העוררת או בעליה להסדיר את התשלום חוב המס בתוך 14 יום. הודעה זו נמסרה לחברה,  
23 לכתובת העוררת ובעליה ולעו"ד טאקו – שהודיע ביום 19.2.2017 כי הוסמך לייצגה אך  
24 בהשגה בלבד. ביום 26.3.2017 השיגו בעלי החברה על החלטת המשיב בעניין גביית המס שבה  
25 טענו שחיובה במס שגוי מיסודו.  
26
- 27 16. בין לבין פנתה העוררת לבית המשפט, במסגרת ההליך שבכותרת, בבקשה להארכת המועד  
28 להגשת ערר לפי סעיף 88 לחוק, וביום 22.5.2017 ניתנה החלטת בית משפט זה (כב' השופט  
29 משה יועד הכהן), הדוחה את בקשת העוררת להארכת המועד.  
30
- 31 17. על החלטת בית המשפט מיום 22.5.2017 לדחות את בקשת העוררת להארכת המועד להגשת  
32 ערר הגישה האחרונה ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 4876/17).  
33



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 18. ביום 14.8.2017 ניתנה החלטת המשיב הדוחה את השגת בעלי החברה מיום 26.3.2017, ועל  
2 החלטה זו הגישו בעלי החברה ערר לבית המשפט (ו"ע 17-09-9612, להלן "הערר בעניין הליכי  
3 הגביה"), ובהתאם להחלטת ועדת הערר מיום 13.2.2017 לאור הזיקה בין הערר לבין ההליך  
4 דנן, הושהה בירורו עד למתן פסק דין בערעור העוררת לבית המשפט העליון.  
5
- 6 19. ביום 24.12.2018 ניתנה החלטת בית המשפט העליון בערעור העוררת ובמסגרתו נקבע, כי  
7 נסיבות העניין עולות כדי "טעם מיוחד" להארכת המועד להגשת ערר ומשכך יוחזר התיק  
8 לבית משפט זה לשמיעת הערר. כתנאי לשמיעת הערר חויבה העוררת לשלם את הוצאות  
9 המשיב בסך 50,000 ₪ תוך 45 יום.  
10
- 11 **טענות הצדדים בתמצית**
- 12 20. הטענה העיקרית של העוררת היא כי בעסקת המכירה לציפחה נמכרה "טענה לזכות" ביחס  
13 למקרקעין בלתי מסודרים; כי הממונה על הרכוש הנטוש במינהל האזרחי באיו"ש טרם הכיר  
14 בזכויות העוררת ולא הקצה את המקרקעין לעוררת במסגרת הסכם חכירה, אין לעוררת כל  
15 מעמד על הקרקע מלבד קיומו של הסכם הרשאה לתכנון שאינו מבטיח דבר בקבלת הזכות  
16 והממונה יכול היה להקנות את הזכויות בקרקע לצד ג', מבלי שהעוררת יכולה הייתה לבוא  
17 בכל טענה כלפיו. מסקנת העוררת היא, אפוא, כי לא הייתה בידיה זכות המקרקעין ובהתאם  
18 לכך, היא לא הייתה חייבת בדיווח למשיב על העסקה ואין היא חייבת במס שבח.  
19
- 20 21. בנוסף, טענה העוררת כי המשיב הכיר בכך שעסקת המכר נתונה לשומת מס הכנסה ואין  
21 להשית עליה כפל מס, דהיינו, חיוב במס שבח וחיוב במס הכנסה.  
22
- 23 22. כמו כן, נטען מטעם העוררת כי המשיב לא המציא אסמכתאות או הסברים לאופן בניית  
24 השומה המתוקנת וגם הסכם השומה מול ציפחה (הרוכשת) הוסתר מן העוררת ודי בכך כדי  
25 לפסול את השומה המתוקנת.  
26
- 27 23. בכל הנוגע לחיוב אישי של העוררים, בעלי המניות בעוררת, נטען כי לא התקיימו התנאים  
28 הנדרשים בסעיף 95א' לחוק מיסוי מקרקעין, שכן חוב המס אינו סופי, מאחר והוא מצוי  
29 בהליך משפטי ומשכך, אינו בר גביה לפי הוראת הסעיף הנ"ל.  
30
- 31 24. לטענת המשיב, המקרקעין הוכרזו כאדמות מדינה שהוקצו לעוררת, תחילה בעת מתן הסכם  
32 הרשאה לתכנון ולאחר מכן בהסכמי פיתוח, כך שלכל הפחות הייתה לעוררת זכות חוזית,  
33 שאותה היא מכרה לציפחה ועל כן, מדובר בעסקה החייבת במס שבח.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1  
2 25. עוד טען המשיב כי העוררת התבקשה בדיוני ההשגה להמציא אישור מפקיד השומה, דבר  
3 שלא עלה בידה לעשות. זאת ועוד, המשיב הכיר בסכומים שהעוררת דיווחה לפקיד השומה  
4 וחייב אותה במס שבח בסכומים העולים על סכום הדיווח למס הכנסה.  
5  
6 26. בכל הנוגע לאי המצאת ההסכם בין המשיב לבין ציפחה, נטען כי במהלך דיון ההוכחות  
7 הומצאו כרטיסי חו"ז של ציפחה, המעידים על התשלומים ששילמה ציפחה לעוררת בגין  
8 רכישת הזכות במקרקעין.  
9  
10 27. בכל הנוגע לחיוב האישי של בעלי המניות, טען המשיב כי ההחלטה בהשגה נמסרה למייצג  
11 העוררת ומאחר ולא הוגשה השגה על ההחלטה, היא הפכה להיות חלוטה, דהיינו, מדובר היה  
12 בשומה סופית, דבר שהצדיק את הפעלת אמצעי הגבייה כלפי בעלי המניות. נטען כי במקרה  
13 הנדון התמלאו כל תנאי סעיף 95א' לחוק מיסוי מקרקעין ועל כן, אין מקום לקבלת טענות  
14 העוררים.  
15

### דיון והכרעה

- 16  
17 28. חיוב בעלי המניות של העוררת במס מבוסס על חיוב העוררת עצמה. משום כך, תנאי להפעלת  
18 הסמכות לפי סעיף 95א' לחוק, הוא שהעוררת חויבה כדין במס שבח. על כן, נתחיל את הדיון  
19 במחלוקת בין המשיב לבין העוררת, בכל הנוגע לחיובה של האחרונה במס השבח. במידה וערר  
20 העוררת יידחה, יהיה מקום לדון במחלוקת בין הצדדים ביחס להתקיימות תנאי סעיף 95א'  
21 לחוק, על פיהם חויבו בעלי המניות בתשלום המס. העוררת הפסיקה את פעילותה לפני זמן  
22 רב והיא חסרת נכסים. מכאן ברור כי במידה והעסקה חייבת במס שבח, האפשרות המעשית  
23 לגביית המס מתייחסת אך ורק לחיוב האישי של בעלי המניות, לפי סעיף 95א' לחוק.  
24  
25 29. נפתח, אפוא, את דיוננו בשאלת חיוב העוררת במס שבח, כאשר הסוגיה העיקרית הינה, האם  
26 מכרה העוררת לציפחה "זכות במקרקעין" במובן חוק מיסוי מקרקעין. השאלה העומדת  
27 לפנינו היא האם ערב עסקת המכירה לציפחה הייתה בידי העוררת, אשר רכשה (באמצעות  
28 קרן גאולת הקרקע) את זכויות בעלי המקרקעין הערבים, וחתמה על הסכם הרשאה לתכנון  
29 מול הממונה על הרכוש הנטוש באיו"ש, זכות לקבל זכות במקרקעין (כטענת המשיב), או  
30 שהייתה בידי העוררת רק טענה לזכות (לפי גרסת העוררת), שאינה עולה כדי "זכות  
31 במקרקעין". לשם הכרעה במחלוקת זו נביא תחילה את הוראות חוק מיסוי מקרקעין ולאחר  
32 מכן את הפסיקה הרלבנטית.  
33



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

### מכירת זכות במקרקעין

30. סעיף 1 לחוק כולל הגדרה של המונח "מכירה", על פיה:

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה - ...

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל

זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;

(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או

על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או

ויתור עליה;..."

31. על פי הפסיקה, תפיסתו של חוק מיסוי מקרקעין את המושגים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" היא

תפיסה רחבה. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 7933/01 סלובר נ' מנהל מיסוי

מקרקעין (11.6.08):

תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים 'זכות במקרקעין' ו'מכירה' היא תפיסה

רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלה בדין הכללי. תפיסה

זו מקוה במגמה הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את רשת המס על עסקאות

שעל פי מהותן הכלכלית – ולא דוקא המשפטית – מהווה 'ארוע המס', המצדיק

את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית

המקובלת בדין הכללי.

"החוק בהגדרה הרחבה של 'זכות במקרקעין' אינו מסתפק במיסוי נכסי מקרקעין.

הוא ממסה גם את התחייבויות הקשורות בנכסי מקרקעין (ע"א 183/65 י.ק. חברה

לבניין נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י (כ"א) 433 (1966); נמדד-בסיס המס, שם,

עמ' 244). המבחן להכללתה של זכות חוזית בגדר "זכות במקרקעין" לצורך חוק

המס הוא היותה כוללת מאפיינים טיפוסיים של זכות רכושית במקרקעין מבחינת

תוכנה הכלכלי... ההגדרה של 'זכות במקרקעין' לצורך דין המס היא, אפוא, רחבה

ביותר, וכורכת עמה זכויות אובליגטוריות שונות בעלות אופי רכושי הקשורות

במקרקעין, ובוודאי אלה שיש להם מאפיינים כאלה ואחרים של בעלות, חכירה, או

הרשאה לעשות שימוש במקרקעין, שיש לה מאפיינים של בעלות או חכירה"

"בחינת מהותה הכלכלית של העסקה נעשית, אפוא, באמצעות מתן הגדרות רחבות

בחוק ליסודות העסקה המהווה אירוע מס, ומתן פרשנות שיפוטית רחבה להגדרות

אלה, התואמת את תכלית דין המס הנוגע לעניין. היא נעשית גם באמצעות ניתוח



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 העסקה על פי משמעותה הכלכלית ועל פי אופן ביצועה הלכה למעשה, תוך בחינה  
2 משולבת של ההסכם הכתוב והתנהגות הצדדים בפועל."  
3
- 4 32. עוד נקבע בפסיקה, כי בחוק מיסוי מקרקעין חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני  
5 הקניין הפורמליים. בע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד. בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (6.12.06)  
6 נקבע כך:  
7
- 8 **".. יתכנו מקרים שבהם פירושם של מושגים על פי הדין הכללי אין בו כדי לתת**  
9 **מענה ממצה לתכליתו של חוק המס. במקרים כאלה, ואף זאת כבר צוין, לא מן**  
10 **הנמנע כי הפירוש שיינתן לאותו מושג עצמו לצורך דיני המס יסטה מן הפירוש**  
11 **הניתן לו על פי הדין הכללי... סטייה כזו עשויה להיות מוצדקת, בין השאר, נוכח**  
12 **הדינאמיות של חיי המסחר והכלכלה במהלכם נוצרות כל העת תבניות חדשות של**  
13 **עסקאות במקרקעין שיש ליתן להן מענה מבחינת דיני המס. תכליתם של דיני המס**  
14 **החותרים להטלת מס בהתאם למהות הכלכלית של העסקה, מחייבת אותנו ליישם**  
15 **במקרים אלה פרשנות גמישה..."**  
16
- 17 33. יפים לעניינו דבריו של פרופ' א' נמדר, ביחס להגדרת "זכות במקרקעין" בחוק, בספרו "מס  
18 שבח מקרקעין", חלק ראשון (בסיס המס), מהדורה שביעית (2012) בעמ' 8-157:  
19
- 20 **"מטרתו של חוק מיסוי מקרקעין הינה למסות את השבח שנוצר ממכירתם של**  
21 **נכסים הוניים הקשורים בקשר הדוק עם המקרקעין. המאפיין את ה"נכסים" הללו**  
22 **– הנקראים "זכות במקרקעין" – אינה העובדה שהינם זכויות "קנייניות"**  
23 **כמשמעותן בחוק המקרקעין, אלא מידת הזדהותם עם מקרקעין או עם היכולת**  
24 **המירבית ליהנות הנאה כלכלית מהם".**  
25
- 26 34. לטענת המשיב, קיים במקרה זה השתק שיפוטי, המונע מן העוררים לכפור בכך שמדובר  
27 ב"זכות במקרקעין". הכוונה להליך שהתנהל בבית המשפט לענייני משפחה בעניין עזבון  
28 המנוח שמואל עינב ז"ל. יפתח עינב טען בבית המשפט לענייני משפחה כנגד זכותה של אחותו  
29 לקבלת הזכויות במקרקעין שהיו למנוח. נטען כי המנוח הקנה לבנו יפתח את הזכויות  
30 במקרקעין בעודו בחיים ועל כן, אין מדובר בנכסי העיזבון. המנוח, שמואל עינב ז"ל, העביר  
31 לבנו במתנה ללא תמורה את זכויותיו במקרקעין שהוחזקו עבורו בנאמנות על ידי הקרן  
32 לגאולת הקרקע. מדובר במקרקעין באיו"ש באזור העיר מודיעין עילית, בחטיבות קרקע  
33 הידועות כרמות מתיתיהו צפון, אדמות כפר דיר קאדיס, גוש 2. הזכות הנטענת בקרקעות



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 הועברה בנאמנות לקרן לגאולת הקרקע הרשומה באיו"ש כחברה ירדנית, לאור האיסור לבצע  
2 עסקה במקרקעין על ידי מי שאינו אזרח ירדני או תושב מקומי באיו"ש.  
3
- 4 35. בהסכם מיום 15.11.1990 נקבע בסעיף 2 כי המעביר (האב המנוח) נותן במתנה גמורה ללא  
5 תמורה את כל זכויותיו במקרקעין לבנו יפתח, מקבל המתנה. המנוח שלח מכתב לקרן ולב"כ  
6 הקרקע, ולב"כ הקרן, עו"ד גליק, שכותרתו - "כתב העברת זכויות והוראות בלתי חוזרות".  
7 במכתב הצהיר המנוח כי הוא מעביר לבנו את כל זכויותיו במקרקעין נשוא ההסכמים הנ"ל.  
8 ב"כ הקרן השיב למכתב זה והתחייב בשם הקרן לבצע את העברת הזכויות לבן, יפתח עינב.  
9 על התחייבות זו חזר המנוח בתאריך 12.9.13 במסגרת התחייב להעביר 50% מהמקרקעין  
10 באיו"ש אשר בבעלותו ליפתח עינב. במכתבו של עו"ד רועי בלכר לקרן לגאולת הקרקע מיום  
11 25.8.19 צוין בשמו של יפתח עינב, כי הועברו לאחרון "זכויות חוזיות במקרקעין אשר אינן  
12 יכולות להיות חלק ממסת הנכסים בעת קיום הצוואה של המנוח" (סעיף 10 למכתב).  
13 בחקירתו הנגדית של יפתח עינב בהליך זה, הוא הודה כי הקרן לגאולת הקרקע שימשה  
14 בתפקיד נאמן של העוררת במקרקעין נשוא הערר (עמ' 20 לפרוטוקול, שורה 17).  
15
- 16 36. העולה מן המקובץ הוא שקם השתק שיפוטי, המונע מן העוררים לטעון בהליך זה טענות  
17 שאינן עולות בקנה אחד עם הטענה בבית המשפט לענייני משפחה (ע"א 892/20 פקיד שומה  
18 חיפה נ' יעקב פאר (4.11.20) פסקה 17).  
19
- 20 37. עתה נעבור לבחון את העסקה שבין העוררת לבין הרוכשת – ציפחה. ביום 6.5.1993 נחתם  
21 הסכם אופציה בין הקרן לגאולת קרקע לבין ציפחה, במסגרתו הצהירה הקרן כי היא הבעלים  
22 של הקרקע ב"מתתיהו צפון". בסעיף 4 להסכם, הצהירה הקרן כי ברשותה תוכנית לבניית  
23 2,750 יחידות דיור, אשר קיבלו אישור עקרוני מהגורמים המוסמכים. בשנת 1996 מומשה  
24 האופציה על ידי ציפחה ונחתם הסכם מכר ביום 2.9.1996. בסעיף 2 להסכם נקבע כי  
25 "בחתימתם על הסכם זה מסכימים הצדדים על מימוש מידי של כל האופציות שהוקנו  
26 לציפחה בזיכרון הדברים ובהסכם לרכישת כל הקרקעות המסומנות בתשריט. "  
27 כמו כן, בסעיף 7 להסכם התחייבה העוררת "לגרום לחתימת הסכמי פיתוח בין ציפחה ו/או  
28 כל חברה אחרת שבשליטת בעלי מניותיה לבין הממונה, בקשר לכל הקרקעות נשוא  
29 ההסכם..."  
30 זאת ועוד, בעת חתימת ההסכם, חתמה הקרן לגאולת קרקע על ייפוי כוח בלתי חוזר לטובת  
31 ציפחה. בנוסף, חתמה הקרן על מכתב הפנייה לממונה על הרכוש הממשלתי ביו"ש לצורך  
32 חתימת הסכמי פיתוח מול ציפחה. יצוין, כי בייפוי הכוח הצהירה והסכימה הקרן לגאולת  
33 הקרקע להעברת המקרקעין על שם חברת ציפחה.





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 לא זו אף זו, מעיון בנספחים ט' ו-יא' שצורפו לתעודת עובד הציבור – מציין עו"ד גליק, ב"כ  
2 הקרן לגאולת הקרקע, כי מדובר במקרקעין שנרכשו ע"י הקרן.  
3
- 4 38. מן ההסכם בין העוררת לציפחה ניתן להסיק כי הצדדים ראו בעסקה – מכירת זכויות  
5 במקרקעין. כזכור, ציפחה חתמה על הסכם פשרה מול המשיב, בגדרו הודתה כי מדובר  
6 ברכישת זכויות במקרקעין והוסכם כי שווי העסקה יעמוד על 10,837,368 ₪.  
7
- 8 39. לטענת העוררים, "טרמינולוגיה שגויה או לא מדויקת אשר נעשה בה שימוע על ידי ב"כ  
9 העוררת אין בה כדי לסייע לחיזוק טענות המשיב לגבי המצב המשפטי". לדידי, אי אפשר  
10 להתייחס לעסקת המתנה ועסקת המכר ולמכתבים שנכתבו על ידי עורכי דין המייצגים  
11 כטרמינולוגיה שגויה, או לא מדויקת ובהחלט ניתן להסיק מהמסמכים הנ"ל כי העוררים  
12 טענו כי בידי העוררת היו זכויות במקרקעין וכי העוררת העניקה לציפחה זכות לקבל זכות  
13 במקרקעין.  
14
- 15 40. בכל הנוגע להסכם ההרשאה לתכנון, טען המשיב כי ההסכם הקנה לעוררת זכות לקבלת זכות  
16 במקרקעין, או זכות להורות על הענקה, העברה, או הסבה של זכות במקרקעין, וזאת ביחס  
17 להסכם בין הממונה על הרכוש הנטוש באיו"ש לבין הקרן לגאולת קרקע מיום 16.6.1991  
18 (נספח טז' לתצהיר המשיב). סעיף 3 להסכם קובע כי העוררת תכין תכניות למקרקעין על  
19 חשבונה וכי עליה לאשר את התכניות מול הממונה. סעיף 4(ג) להסכם קובע, כי בתקופת  
20 ההרשאה לתכנון לא יקנה הממונה ולא יתחייב להקנות זכויות כלשהן במקרקעין לצד שלישי,  
21 אלא אם המורשה (העוררת) יודיע בתקופה זו לממונה כי הוא אינו מעוניין עוד במקרקעין.  
22 סעיף 7 להסכם קובע, כי בתום הליכי התכנון והתקיימות התנאים המוקדמים המפורטים  
23 בסעיף, יסכים הממונה להעמיד לרשות המורשה, כבר רשות בלבד, שטחים בנכסים  
24 המתאימים לביצוע מטרות ההרשאה, כפי שיקבעו על ידי הממונה, לפי שיקול דעתו.  
25 מהוראות אלה עולה, כי ניתנה לעוררת הזכות להודיע בתום אישור הליכי התכנון, האם היא  
26 מעוניינת בקבלת שטחים במקרקעין. ככל שהעוררת לא הודיעה לממונה כי היא אינה  
27 מעוניינת במקרקעין, הסכם ההרשאה הקנה לעוררת זכות לקבלת הסכם פיתוח, בכפוף  
28 לעמידה בהסכם ההרשאה. מכוח הסכם ההרשאה ניתנה לעוררת האפשרות להתקשר עם  
29 הממונה בהסכם פיתוח ועם תום אישור התוכנית, השתכללה הזכות של העוררת להסכם  
30 פיתוח. העוררת חתמה על ההסכם עם ציפחה למכירת זכויותיה ובסעיף 5 להסכם המכר  
31 נקבע, כי העוררת תחתום על מכתב הפנייה לממונה לחתימת הסכמי פיתוח. פניה זו נדרשה,  
32 על מנת שציפחה תוכל לפנות לממונה ולבקש לחתום על הסכמי הפיתוח. במכתב מיום  
33 18.8.96 (נספח כט' לתצהיר המשיב) המופנה לממונה, כתבה העוררת כך:



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33

"הואיל והעברנו לחברת ציפחה את הזכויות הבלעדיות במגרשים המפורטים ברשימה להלן, אבקשכם להחתיים את ציפחה על הסכמי פיתוח למגרשים דלהלן..."

זאת ועוד. העוררת קיבלה את זכות ההרשאה לתכנון בפטור ממכרז ובעסקה עם ציפחה קיבלה תמורה כספית משמעותית מאד עבור מכירת זכות זו. הדברים הנ"ל מצביעים על כך שלזכות ההרשאה לתכנון יש ערך כספי רב, הקשור קשר הדוק למקרקעין.

41. בהקשר זה ראוי להפנות לפסק הדין בו"ע 1160/07 לנדקו ישראל בע"מ נ' מס שבח תל-אביב 1, שם נקבע כך:

"מן המפורסמות כי רכישת זכות לרכישת זכות במקרקעין אף אם היא תלויה בתנאים הינה עיסקת מקרקעין לכל דבר. לשון המחוקק בסעיף 1(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:  
"מכירה..."

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכור כאמור; "ראה עמ"ש 44/76 ברגמן נ' מנהל מס שבח, חיפה, ע"א 7933/01 סלובר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, באר שבע, ו"ע 4113/03 מנדלר נ' מנהל מס שבח. כמו כן בספרות המלומדים עמד על כך פרופ' א. נמדר בספרו מיסוי מקרקעין (א) בסיס המס (תשס"ט-2009):  
"הסכם פיתוח..."

ב. בהסכם זה ממ"י מעניק זכות לקבל זכות במקרקעין אם וכאשר ימלא אחר כל תנאי ההסכם – דבר המהווה זכות שהעברתה חייבת במס שבח."

בערר הנדון בפנינו, קיבלה העוררת בשנת 2004 כחלק מהליך ההפרטה, זכות לרכישת זכות לרכישת זכות במקרקעין, אשר הינה זכות במקרקעין. יפה עשתה הרוכשת בשנת 2004 ששילמה מס רכישה. לכשהמחוקק והפסיקה קבעו כי זכות לקבל זכות במקרקעין הינה עיסקה במקרקעין, אין אנו יכולים להבחין בין זכות לקבלת זכות במקרקעין לבין זכות לקבלת זכות במקרקעין וכן הלאה. כל הזכויות המועברות תהיינה בכלל זכות במקרקעין וממילא עיסקה בזכויות אלו תחשב לעיסקה במקרקעין.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 בשנת 2006, לכשרכשה העוררת את הזכות לרכישת המקרקעין במסגרת הסכם  
2 הפיתוח, הושלם מבנה השרשור, המורה כיצד הגיעה משבצת הקרקע מממ"י אל  
3 הרוכשת, אשר רכשה את זכויות הפיתוח בשנת 2004, במסגרת רכישה אשר תנאיה  
4 התמלאו ברכישת העוררת בשנת 2006 כאמור.  
5  
6 בעקבות העמידה בתנאי הסכם הפיתוח, תקבל העוררת מעמד חוכר לדורות  
7 רטרואקטיבית משנת 2004, ובעקבות העוררת תקבל הרוכשת מעמד כחוכרת  
8 לדורות רטרואקטיבית משנת 2004.  
9  
10 מכאן כי טיעונה של העוררת כי בשנת 2004 היא רכשה זכויות ערטילאיות אשר היא  
11 עסקה אך בשיווקן, דין טיעונים אלה להידחות."  
12  
13 בענייננו, הסכם ההרשאה לתכנון הקנה לעוררת את הזכות לחתום על הסכם פיתוח בתום  
14 התכנון (בכפוף לעמידה בהסכם ההרשאה ואישור התוכניות). זכות זו נמכרה לציפחה בהסכם  
15 המכר ועל כן, הייתה בידיה זכות לקבלת זכות במקרקעין, שהעברתה לציפחה חייבת במס  
16 שבח. מכאן, שאין לקבל את טענת העוררת, לפיה היא החזיקה רק בטענה לזכות ביחס  
17 למקרקעין. העוררת מכרה לציפחה "זכויות" ולא "טענות".  
18  
19 העוררת הפנתה לנספח יא' לתצהירו של יפתח עינב, שהוא מסמך משנת 1992 של המנהל .42  
20 האזרחי איו"ש המופנה לחברה בשם ברטורא. בעמוד השני נכללה הודעת מנהל מס שבח  
21 מקרקעין שבה נכתב כי יום אישור העסקה בידי הממונה על הרכוש הממשלתי והנטוש  
22 באיו"ש נחשב כיום המכירה ומועד תשלום מס רכישה הוא 50 ימים מיום אישור העסקה.  
23 מכאן מסיקה העוררת, כי עד לאישור העסקה בידי הממונה (חתימה על הסכם חכירה ותשלום  
24 דמי חכירה מהוונים), אין מדובר בעסקת מקרקעין המחייבת תשלום מס. זאת ועוד, נטען כי  
25 בקרקע בדיר קאדיס, ציפחה חויבה בדמי היוון למדינה, כלומר, הממונה דרש מהרוכשת דמי  
26 היוון ולא מהעוררת.  
27 לטענת המשיב, אין בהודעה הנ"ל מאת מס שבח, כדי לגרוע מבחינה מהותית מהוראות הסכם  
28 ההרשאה לתכנון ומהוראות ההסכמים בין העוררת לבין ציפחה. נטען, כי בחינה מהותית של  
29 ההסכמים שנחתמו כאמור, מלמדת על מכר של זכות לקבלת זכות במקרקעין, או הענקה של  
30 זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין. אינני סבור כי העוררת יכולה  
31 להיבנות מהודעת מס שבח מקרקעין שנכללה במסמך המופנה לחברת ברטורא, בוודאי כאשר  
32 אין בפני הוועדה המסכת העובדתית המלאה הקשורה באותה חברה. זאת ועוד, על פי  
33 הפסיקה, אין בכוחן של הנחיות הרשות לשמש פירוש מוסמך וסופי להוראות החוק, אף



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 שבמקרים של ספק, עשויה הפרקטיקה בה נוקטת הרשות, להוסיף נופך של תמיכה לפירוש  
2 העולה בקנה אחד עמה (בג"צ 333/68 מפעלי מושבי הדרום חברה לפיתוח בע"מ נ' מנהל מס  
3 רכוש וקרן פיצויים (1969)). נראה, כי אף אם מדובר בפרקטיקה שהייתה נהוגה באותן שנים,  
4 דבר שאיני משוכנע לגביו, היא אינה עומדת בקנה אחד עם הוראת סעיף 1 לחוק (הגדרת  
5 המונח "מכירה").
- 6
- 7 כאן המקום להפנות לע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.13).  
8 ולדברים שנכתבו על ידי כב' השופט צ' זילברטל (פסקה 17):  
9
- 10 "הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו  
11 הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין  
12 הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות (האובליגטוריות)  
13 של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת  
14 במס בהתאם לתשובה שתינתן לשאלה האם חלה תמורה במערך הזכויות של  
15 הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של  
16 העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה  
17 הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות  
18 רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין."  
19
- 20 נראה כי הסכם ההרשאה לתכנון, שינה את אגד הזכויות של העוררת והקנה לה זכות שלא  
21 הייתה קיימת לה קודם לכן, עת נרכשו הזכויות מהבעלים הערביים שהחזיקו בהן, רכישה  
22 באמצעות הקרן לגאולת הקרקע. עובר לחתימה על הסכמי ההרשאה לתכנון, פנה ב"כ הקרן  
23 לממונה בזו הלשון (נספח ט' לתעודת עובדת הציבור מטעם המשיב):  
24
- 25 "יש לציין כי הקרקעות הנ"ל שהקצאתן מבוקשת, נרכשו ע"י הקרן לגאולת קרקע  
26 מבעליהם הערביים בתמורה מלאה ולפיכך וזאת כמפורט בחוות הדעת, ניתנה  
27 המלצת משרד המשפטים להקצותם לקרן לגאולת הקרקע."  
28
- 29 לאחר שהקרקע הוכרזה כאדמות מדינה, נחתם הסכם ההרשאה לתכנון עם מי מטעם העוררת  
30 שלא באמצעות מכרז, דבר שאפשר לעוררת למכור את זכויותיה תמורת כ- 10 מיליון ש'  
31 לציפחה. ציפחה לא הייתה מסכימה לשלם לעוררת סכום נכבד של כסף, מקום בו לעוררת לא  
32 הייתה כל זכות לקבלת זכות במקרקעין, אלא רק "טענה לזכות". כדי לשכנע את ועדת הערר



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 כי לא כך הם פני הדברים, התבקש להביא לעדות נציג מוסמך מטעם ציפחה, שיאשר את  
2 התיזה של העוררת, אולם הדבר לא נעשה.

### טענת ההתיישנות

3  
4  
5 44. העוררת העלתה טענת התיישנות. נטען, כי השומה הוצאה (בשנת 2016) על ידי המשיב  
6 כעשרים שנה לאחר מועד אירוע המס הנטען (1996). השומה במקרה זה הוצאה לפי סעיף 82 לחוק  
7 מיסוי מקרקעין – בהיעדר הצהרה. כזכור, העוררת נמנעה מלהגיש למשיב הצהרה על עסקת המכר,  
8 דבר שהוביל לדרישת הגשת הצהרה, לפי סעיף 82 לחוק. סעיף 82 אינו מוגבל בזמן, כפי שנקבע בע"א  
9 10793/08 **נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (13.2.12), פסקה 15:

10  
11 "סעיף זה אינו מוגבל בזמן, ונראה כי לא בכדי. כאשר נמנע רוכש או מוכר מלדווח  
12 על העסקה – אין מקום להגביל את הוצאת השומה לתקופת ההתיישנות  
13 המצומצמת של ארבע שנים. המטרה העומדת מאחורי סעיף 82 – אכיפת חובת  
14 הדיווח – מצדיקה כי בנסיבות הרגילות לא יוגבל המשיב מלשום את שווי הרכישה  
15 במקום שבו נישומים נמנעו מלדווח על עסקאות המחייבות במס. אין מקום, אפוא,  
16 להכניס את המקרה של היעדר הצהרה אל תוך מיטת הסדום של סעיף 85, שנועד  
17 להגן על הסתמכויות נישומים על השומה שנערכה בעניינם. נישום שלא דיווח על  
18 עסקאותיו אינו יכול להתחמק מתשלום המס המוטל עליו באמצעות טענות של  
19 הסתמכות על המצב הקיים. אשר על כן, מרגע שהמערערת לא נענתה לדרישת  
20 ההצהרה, היה רשאי המשיב לשום את שווי הרכישה ואת סכום המס."

21  
22 לאור דברים אלה, אין בטענת העוררת כדי להביא לפסילת השומה, אשר הוצאה לאחר  
23 הדרישה מן העוררת להגיש הצהרה, בהתאם לסעיף 82 לחוק.

### טענת מיסוי כפול

24  
25  
26 45. לטענת העוררת, "הטריטוריה בה היה צריך לקיים דיון על הגדלת ההכנסות הנטענת לשנת  
27 1996 והמוכחשת הייתה בפקיד השומה". נטען, כי מעת שבו הגישה החברה דוחות למס  
28 הכנסה ואף נחתם הסכם שומה במס הכנסה, אין לפתוח את הסכם השומה. עוד נטען, כי  
29 משהכיר המשיב בדיעבד כי הכנסות העסקה דווחו למס הכנסה, אין זה תפקידו לעקוף את  
30 כללי ההתיישנות במס הכנסה ולהוציא "שומה בתחפושת מס שבח". לטענת העוררת,  
31 "הסכנה בגישת המשיב הינה אפשרות תשלום כפל מס".

32  
33 46. סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31

50. מכירה החייבת במס הכנסה

(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס – הכנסה, תהא פטורה ממס.  
(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס - הכנסה. פקיד השומה רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה, כדי הנחת – דעתו של פקיד השומה, להבטחת תשלום מס ההכנסה..."

תקנה 2 לתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), תשכ"ד – 1963 קובעת כי על המבקש פטור ממס לפי סעיף 50 (א) לחוק מיסוי מקרקעין להגיש לפקיד השומה בקשה לאישור על גבי טופס שאפשר להשיגו אצל פקיד השומה. תקנה 3 לתקנות קובעת כי במידה ופקיד השומה נתן אישור, על המבקש להמציאו למשיב יחד עם ההצהרה שעליו למסור לפי סעיף 73 (א) לחוק מיסוי מקרקעין.

47. סעיף 50 לחוק נועד למנוע מיסוי-כפל וליצור תיאום בין פעולותיהן של שתי רשויות מינהליות – פקיד השומה ומנהל מיסוי מקרקעין. בית המשפט העליון עמד על הדברים בע"א 9412/03 + ע"א 10398/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/2-ה-104 (אפריל 2005):

"סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח לעיסקה הניתנת לשומה על-פי הפקודה בתור הכנסה פירותית. פטור זה מתבקש מאחר שאין מקום להטלת מס שבח מקרקעין על עיסקה פירותית הניתנת לשומה על-פי הפקודה, בהתאם לתפיסה העקרונית המונחת במבנה הנורמטיבי הקיים, וכדי למנוע מיסוי-יתר בלתי מוצדק... נמצא, כי סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירותית החייבת במס הכנסה על פי הפקודה. כן הוא קובע שיטה ניהולית לתיאום הטלת המס על העיסקה בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין. לפי השיטה הזו, על פקיד השומה לאשר תחילה כי העיסקה ניתנת לשומה על-פי הפקודה, ומשאישור זה ניתן יוכל מנהל מס שבח להעניק את הפטור ממס שבח על-פי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. בכך יש תיאום בין שתי המערכות ופיקוח על העיסקה שלא תמוסה במיסוי – יתר או במיסוי חסר."



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1

2 בספרו של א' נמדר, מס שבח מקרקעין (חלק רביעי, מהדורה שביעית, 2012) נכתבו הדברים  
3 הבאים (עמ' 41-42):

4

5 "הפטור לפי סעיף 50(ב) ניתן רק אם המוכר המציא למנהל מס שבח אישור מאת  
6 פקיד השומה כי הריווח מאותה מכירה, או באותה פעולה באיגוד, נתון לשומת מס  
7 הכנסה. פקיד השומה רשאי להתנות כי האישור שיינתן על ידו ילווה בתשלום מס  
8 הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה,  
9 לבטחת תשלום מס הכנסה..."

10 כך או כך, סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח למכירה שהריווח ממנה חייב במס  
11 הכנסה. פטור שכזה הינו ללא ספק פטור אמיתי ולא דחיית מס, כי אחרת הסעיף  
12 לא היה יכול למלא את מטרתו במניעת כפל מס."

13

14

15 48. איני סבור כי ניתן לקבל את טענת העוררת, לפיה – נוכח העובדה שהמשיב הכיר בתשלומים  
16 שדווחו למס הכנסה כחלק ממס השבח, הרי שיש לקבל את העמדה כי על העסקה לא חל חוק  
17 מיסוי מקרקעין. סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי מקום בו ניתן אישור פקיד השומה  
18 כי העסקה פטורה ממס שבח וחלות עליה הוראות פקודת מס הכנסה, אין למסות את העסקה  
19 במס שבח. העוררת ביקשה במהלך דיוני ההשגה להמציא אישור מפקיד השומה, אולם לא  
20 עלה בידה להמציא אישור כזה, אף לא במהלך הערר. משנמנעה העוררת להמציא את האישור  
21 אין לה מה להלין על המשיב. בעניין זה נקבעו הדברים הבאים בו"ע 19-11-21103 דינה וינשל  
22 נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר-שבע (29.12.23) פסקאות 29-30:

23

24 "המנהל אינו שוקל איפה האם יש לחייב את השבח במס על פי פקודת מס  
25 הכנסה או על פי חוק מיסוי מקרקעין, כפי שהציעה העוררת בסיכומיה,  
26 אף לא מדובר בשני אפיקי מיסוי הנתונים לבחירתו של המנהל, מהטעם  
27 שהמנהל אינו עוסק בהפעלת ויישום הוראות פקודת מס הכנסה, והמידע  
28 הרלוונטי אינו מצוי בידי. המנהל אף אינו מעביר את הדיון מיוזמתו לפקיד  
29 השומה לבקשת הנישום. נישום הסבור שיש לחייב את השבח במס על פי  
30 הוראות פקודת מס הכנסה, חייב לפנות בעצמו לפקיד השומה לשם קבלת  
31 האישור. למותר לציין כי במקביל מוטל על הנישום להגיש דוח על ההכנסה  
32 בהתאם להוראות הפקודה. ככל שפקיד השומה מצא, על יסוד המידע  
33 שבידיו, המבוסס בראש ובראשונה על דיווחיו של הנישום, שההכנסה





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 נתונה לשומה על פי פקודת מס הכנסה, ייתן לנישום את האישור, ועל  
2 הנישום מוטלת החובה להגיש את האישור למנהל. להשלמת התמונה  
3 אציין כי ככל שמסר הנישום אישור לידי המנהל, לא מסורה למנהל  
4 הסמכות לקבוע כי החיוב במס יהיה בהתאם להוראות חוק מיסוי  
5 מקרקעין.  
6 בענייננו לא הגישה העוררת אסמכתא המעידה על הגשת האישור לידי  
7 המנהל, לפי הוראות סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין. העוררת אף לא הגישה  
8 אסמכתא לכך שפנתה לפקיד השומה בבקשה לקבלת האישור. לא זו אף  
9 זו. המערערת לא הציגה דוח שהגישה לפקיד השומה הכולל את הכנסותיה  
10 מהפיצוי, או על כך שחויבה במס הכנסה על הפיצוי שקיבלה."  
11  
12 49. אשר לחשש מכפל מס, הרי שחשש זה אינו מתקיים בענייננו. המשיב חייב את העוררת במס  
13 שבו רק על החלק מהתמורה שבגינו לא שילמה מס רווח הון, דהיינו, על שווי מכירה של  
14 7,521,585 ₪ ולא על מלוא שווי העסקה (10,837,387 ₪), תוך הכרה בסכום שדווח לפקיד  
15 השומה (2,891,659 ₪).  
16  
17 50. לאור האמור, אין לקבל את טענת העוררת בדבר התיישנות השומה במס הכנסה, ואין לאפיין  
18 את שומת המשיב כ"שומה בתחפושת".  
19  
20 אי המצאת מסמכים  
21 51. לטענת העוררת, אמנם הסכם השומה עם ציפחה (הרוכשת) מבסס לכאורה את השומה  
22 המתוקנת, אולם הוא מוסתר מהעוררת, ולכן, אין הוא יכול להוות בסיס עצמאי לשומה  
23 המתוקנת. נטען, כי אי המצאת הסכם השומה עם ציפחה, "די בו כדי לפסול את השומה  
24 המתוקנת מיסודה". כמו כן, נטען כי שומה המבוססת על התמורה של המקרקעין, ללא הכרה  
25 בעלויות הקרקע ועלויות נלוות, עיוותה את השומה המתוקנת. נטען כי רכישת המקרקעין  
26 עומדת על 7 מיליון ₪ (לפי סעיף 54 לתצהיר יפתח עינב). זאת ועוד, נטען כי המשיב הכיר  
27 בהכנסה שדווחה למס הכנסה, על פי תקציר השומה לעוררת, ולא לפי דוחותיה המבוקרים,  
28 שהוגשו למס הכנסה. עוד נטען, כי המשיב נדרש היה להתחשב בהכנסות שדווחו לאחר שנת  
29 1996, מאחר וקבלת התמורה הייתה תלויה בהסכמי הפיתוח, המאוחרים לשנת הרכישה.  
30  
31 52. במהלך דיון ההוכחות המציא המשיב כרטיסי חו"ז של ציפחה, המעידים על התשלומים  
32 ששילמה ציפחה לעוררת בגין רכישת זכויותיה של העוררת. מכאן, שאין מקום לקבל את  
33 טענות העוררת, בדבר העדר אסמכתאות לאופן בניית השומה המתוקנת וקביעת סכום





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 התמורה על ידי המשיב. העוררת נמנעה מלהגיש הצהרה על עסקת המכר, למרות הדרישה  
2 שהופנתה אליה, כך שאין לה להלין אלא על עצמה. העוררת גם נמנעה מלזמן לעדות את נציגי  
3 ציפחה, דבר הפועל לחובתה. במסגרת הסיכומים ציין המשיב, כי ככל שתוגש הצהרה או  
4 בקשה לתיקון השומה בקשר לעלות הרכישה, היא תבחן ותקבע עלות רכישה בהתאם  
5 להצהרה או לתיקון השומה. בכך ניתן מענה סביר ומספק לטרוניות שהעלתה העוררת בהקשר  
6 זה.  
7
- 8 53. באשר להכנסות שדווחו לאחר שנת 1996, צדק המשיב בטענתו, כי בהסכם האופציה נקבע  
9 (בסעיף 7א), כי התמורה תיפרס החל משנת 1993 והתשלום האחרון ישולם תשעה חודשים  
10 מיום אישור התבי"ע. הואיל והתבי"ע אושרה לכל המאוחר בשנת 1995, התשלום האחרון היה  
11 אמור להשתלם בשנת 1996. בשנת 1996 חתמה ציפחה על הסכם חכירה מול רמ"י, דבר שיכול  
12 ללמד כי עד לחתימה על הסכם הפיתוח, קיבלה העוררת את מלוא התמורה.  
13
- 14 54. סיכום ביניים: לאור כל האמור, סבורני שיש לדחות את הערר מטעם יעולה ולאשר את שומת  
15 המשיב לחברה. כאמור לעיל, אין מחלוקת כי המשיב לא יוכל לגבות את חוב מס השבח  
16 מהעוררת ומכאן שיש לעבור ולדון בערר מטעם בעלי המניות, על חיובם האישי בתשלום מס  
17 השבח.  
18
- 19 חיוב בעלי המניות
- 20 55. ביום 14.11.16 נמסר לעוררת כי השגתה התקבלה באופן חלקי, כך שהיא תחויב ממס שבח  
21 רק על החלק בגינו לא שולם מס הכנסה (7,521,585 ₪). ההחלטה בהשגה נמסרה למייצג  
22 העוררת דאז, עו"ד שי טאקו. על ההחלטה בהשגה לא הוגש ערר וזו הפכה חלוטה ביום  
23 15.12.16. כאשר השומה הפכה סופית, החל המשיב בהליכי גבייה.  
24
- 25 56. סעיף 95 א' לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:  
26
- 27 "א) בסעיף זה, "חוב מס סופי" – חוב מס כמשמעותו בסעיף 94 שאין לגביו  
28 עוד זכות להשגה, לערר או לערעור.  
29 ב) היה לאדם חוב מס סופי, ולאחר מכן העביר את נכסיו למי שיש לו עמו  
30 יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, או העבירם לאחר בלא תמורה,  
31 ולא נותרו לו אמצעים בישראל לסילוק חובו האמור, אפשר לגבות את חוב המס  
32 הסופי-



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 **(1) אם המעביר הוא איגוד – ממני שקיבל את הנכסים מאותו איגוד בנסיבות**  
2 **האמורות;**
- 3 **(2) אם המעביר הוא יחיד – ממני שקיבל את הנכסים מאותו יחיד בנסיבות**  
4 **האמורות, כל עוד לא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים כאמור,**  
5 **או מתום השנה שבה היה חוב המס לסופי, לפי המאוחר."**  
6
- 7 57. בפי העוררים מספר טענות ביחס לתנאי סעיף 95א' לחוק. ראשית, נטען כי חוק ההתיישנות  
8 חל גם על הליכי גביה כלפי צדדים שלישיים ומועד ההתיישנות מתחיל במועד בו הועברו  
9 הנכסים מהאיגוד למי שקיבל את הנכסים. לטענת העוררים, יעולה איננה פעילה משנת 2009,  
10 ועל כן, הדרישה משנת 2017 התיישנה. עוד נטען, כי הדוחות הכספיים של העוררת בוערו  
11 והביעור גורם נזק ראייתי לנישום, אשר יוצר את היפוך נטל הראיה. נטען, כי אם היו מצויים  
12 הדוחות של העוררת לשנים הרלבנטיות, ניתן היה להוכיח כי לא הועברו נכסים מיעולה  
13 לעוררים. כמו כן, נטען מטעם העוררים כי חוב המס אינו סופי ולפיכך, אינו בר גביה על פי  
14 סעיף 95א' לחוק. הטענה היא שהערר על חוב המס של יעולה טרם הוכרע, ובהעדר חוב מס  
15 סופי, לא התקיים התנאי שבסעיף 95א(א) לחוק. זאת ועוד, נטען כי מבחינת ציר הזמן, יש  
16 להתחשב במועד בו נודע לנישום על הסיכון של דרישת חוב המס וכי מועד זה אירע, לכל  
17 המוקדם, במועד הוצאת השומה המקורית בשנת 2012. הואיל והחברה הפסיקה את פעילותה  
18 בשנת 2009 ודוחותיה לשנים 2014-2015 מצביעים על הפסדים, לא יכלו בעלי השליטה למשוך  
19 מיעולה כספים. להלן נדון בטענות העוררים.  
20
- 21 58. סעיף 95א' לחוק קובע כי במקרה בו קיים חוב סופי (שאינו לגביו עוד זכות להשגה, או לערר),  
22 שלאחריו הועברו נכסים, למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים, בלא תמורה או בתמורה חלקית,  
23 ולא נותרו לחייב במס אמצעים בישראל לסילוק חובו, אפשר לגבות את החוב ממני שקיבל את  
24 הנכסים בנסיבות האמורות. בענייננו, השומה הפכה לסופית בשנת 2016 והמשיב פעל על פי  
25 סעיף 95א' לחוק בתחילת שנת 2017 (16.2.17). אין כל היגיון למנות את תחילת תקופת  
26 ההתיישנות ממועד העסקה בשנת 1996, שכן נישום יכול להימנע מהגשת הצהרה על ביצוע  
27 עסקה ולאחר מספר שנים להבריח את נכסי החייב במס, תוך העלאת טענת התיישנות כלפי  
28 הפעלת אמצעי הגבייה, עקב חלוף הזמן. המועד שבו רשאי המשיב להפעיל את סמכותו הוא  
29 לאחר שחוב המס הפך לחוב סופי ולא קודם לכן, ובענייננו, מדובר בשנת 2016. מכאן שאין  
30 לקבל את טענת ההתיישנות אשר בפי העוררים.  
31
- 32 59. לטענת העוררים, החוב אינו בגדר חוב סופי, שכן ביחס לחוב המס התנהל מאז חודש אפריל  
33 2017 הליך ערר זה. גם לטענה זו אין מקום בנסיבות המקרה. הערר בתיק 17-04-13485 הוגש



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 לאחר שהחוב הפך לחוב מס סופי, כאשר חלף המועד להגשת ערר. העוררת ביקשה מבית  
2 המשפט להאריך את המועד להגשת הערר, על אף חלוף הזמן להגשתו ולאחר שבקשתה  
3 נדחתה, הגישה הליך ערעורי לבית המשפט העליון, אשר קבע (ביום 24.12.18) כי קיימים  
4 טעמים מיוחדים להארכת המועד והורה על שמיעת הערר. בנסיבות אלה, העובדה שהתנהל  
5 ערר ביחס לחוב המס של יעולה, אינה מלמדת כי המשיב פעל לגביית החוב בטרם הפך חוב  
6 המס לסופי, לאור העובדה שהמשיב הפעיל את סמכותו לפי סעיף 95א. לחוק, לאחר שלא  
7 היתה לגבי חוב המס זכות להגשת ערר. קבלת פרשנות העוררים תוביל לאבסורד, שכן נישום  
8 יוכל להימנע מהגשת ערר במועד, יבריא את נכסי החייב במס ואז לאחר שהמשיב יפעיל  
9 אמצעי גביה, יעלה טענה כי החוב אינו סופי, מאחר ויימצא טעם מיוחד להגשת הערר באיחור,  
10 שלא בזכות. יש לזכור כי אחד הטעמים שנמצאו בהחלטת בית המשפט העליון להארכת  
11 המועד להגשת הערר, הייתה העובדה כי מדובר בחוב מס בשיעור ניכר, דבר המעצים את  
12 האבסורד שבקבלת פרשנות העוררים.  
13  
14 העוררים לא הביאו אסמכתאות להוכחת הטענה כי כספי המכירה לא נמשכו על ידם כבעלי .60  
15 השליטה ביעולה על אף דרישות המשיב מהם. לא עלה בידם להוכיח כי לא הועברו נכסים  
16 מיעולה אליהם. לענין זה יפים הדברים שנכתבו ברע"א 7392/12 חיים רומנו נ' עירית יהוד  
17 מונסון (25.10.12), אף ששם נדונו הוראות סעיף 119 לפקודת מס הכנסה, שהוא הסעיף  
18 המקביל לסעיף 95א' בחוק מיסוי מקרקעין:  
19  
20 **...צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי בהינתן קיומו של חוב מס סופי והפסקת**  
21 **פעילותה (או פירוק) של חברה פרטית, אין על המועצה להוסיף ולהוכיח כי נכסי**  
22 **החברה הועברו לבעל השליטה. במילים אחרות, החזקה על פי הסעיף, דהיינו:**  
23 **העובדה שלכאורה הוכחה (בהיעדר הוכחה לסתור), מתייחסת הן לעצם ההעברה**  
24 **לבעל השליטה, והן לכך שזו נעשתה שלא בתמורה או בתמורה חלקית. כפי שציין**  
25 **בית המשפט המחוזי, אף אני סבור כי כל מסקנה אחרת תסכל למעשה את הטעם**  
26 **הטמון בהעברת הנטל אל בעל השליטה.. כמו כן, השתכנעתי אף אני כי המבקש לא**  
27 **עמד בנטל שהוטל עליו להראות כי לא הועברו אליו נכסים שלא בתמורה או בתמורה**  
28 **חלקית, וכי על כן לא הוכח אחרת כאמור בסעיף 119א'(א)(3)... העובדה כי המבקש**  
29 **לא סיפק פרטים... – מעמידה בספק רב את אמינות גרסתו. על כך יש להוסיף את**  
30 **מחדלו של המבקש המתבטא באי הבאת רואה החשבון ליתן עדות על המסמך**  
31 **בניסיון לשפוך אור..."**  
32



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 על פי הדו"ח הכספי של יעולה לשנת 2015, כספים בסכום של 6 מיליון ₪ הועברו אל חברה  
2 קשורה אחרת (ביאור 4 לדו"ח שצורף כנספח א-8 לתצהיר יפתח עינב). טענת העוררים לגירעון  
3 בהון יעולה, אשר מנע העברת נכסים אליהם, אינה יכולה להתקבל, שכן העוררת היא זו  
4 שיצרה את הגירעון בעת שהחליטה להעביר 6 מיליון ₪ לחברה קשורה, ללא ריבית.  
5
- 6 בע"א 2755/03 זליה פלח נ' מס הכנסה – פקיד שומה ת"א 3 (10.8.10) עמד בית המשפט  
7 העליון על תכליתו של סעיף 119 לפקודת מס הכנסה, תוך הפניה לסעיף 106(ב) לחוק מס ערך  
8 מוסף, התשל"ו – 1975, שהם סעיפים מקבילים לסעיף 95א לחוק מיסוי מקרקעין. נקבע כי  
9 מטרת המחוקק הינה להגביל את "חופש ההעברה" של החייב אם יתברר כי הותרת ההעברה  
10 על כנה, משמעותה שלילת יכולת רשות המסים לגבות את החוב. בפסקה 7 נכתבו הדברים  
11 הבאים:
- 12
- 13 **"עסקינן, אפוא, בסעיף שתכליתו אכיפת הגבייה. המטרה היא למנוע העברת**  
14 **נכסים על ידי החייב במס באופן שיפגע בהליכי הגבייה. יוצא, אפוא, כי הדין אינו**  
15 **מתיר לגורם להעביר את נכסיו, אלא הללו עומדים לטובת רשות המסים.... חמור**  
16 **מכך, בכוחו של החייב למנוע את תחולת הסעיף על נכס מסוים באמצעות העברתו**  
17 **של הנכס טרם הפך החוב לסופי."**
- 18
- 19 באותו עניין הובהרה עמדת המדינה בהשלמת הטיעון שהוגשה לאחר הדיון, בדברים הבאים:
- 20
- 21 **"לגישתנו, בכל מקרה שבו נישום צריך לצפות, כי יהא חייב במס לאור הליכים**  
22 **שמתנהלים בינו לבין רשות המס, הרי שאם הוא מעביר נכסים ללא תמורה בעיתוי**  
23 **זה רשאית רשות המסים להיפרע מהם."**
- 24
- 25 השופטת א' חיות (כתארה אז) הדגישה את שיקול דעת הרשות בבחינת הנישום ובמה שהוא "צריך  
26 היה לצפות" בהשוואה לצד ג' תם לב ששילם תמורה חלקית עבור הנכס שהועבר אליו, אשר תיגרם לו  
27 פגיעה אנושה, כתוצאה מכך שהנכס ישמש כמקור גביה לרשות המסים. בעניינו, אין מדובר בצד ג' תם  
28 לב ששילם תמורה חלקית עבור הנכסים, אלא בבעלי השליטה ביעולה ומכאן שהאיזון הנ"ל איננו על  
29 הפרק. האם היה על יעולה ובעלי השליטה בה לצפות כי יעולה תהיה חייבת במס שבח? כזכור, יעולה  
30 נמנעה מהגשת הצהרה על העסקה, ובכך גרמה לכך שלא התקיימו הליכים בינה ובין רשות המסים.  
31 בנסיבות אלה, איני סבור כי הדין מתיר ליעולה להעביר מנכסיה ובכך למנוע את תחולת הסעיף על  
32 הנכסים שהועברו, באופן שימנע את גביית המס. לתוצאה דומה הגיע בית המשפט העליון בע"א  
33 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי – אגף המכס ומע"מ, באר שבע (26.4.18), שם נקבע



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 ביחס להוראות סעיף 106 לחוק מע"מ, כי המשיב רשאי להפעיל את סמכותו בהתאם להוראה הנ"ל,  
2 גם כאשר העברת הנכסים התבצעה טרם הפך חוב המס לסופי, וזאת כל עוד בעת ההעברה היה הנישום  
3 צריך לצפות את האפשרות כי הוא יהא חייב במס. בעניינו, לאור ההסכמים בין יעולה לבין ציפחה  
4 ולאור ההסכם בין המנוח לבנו יפתח בדבר העברת זכויות המנוח במקרקעין לבנו במתנה, היתה יעולה  
5 צריכה לצפות את האפשרות כי ייקבע שמדובר במכר "זכות במקרקעין" לציפחה, אשר תוביל לחבות  
6 במס שבה. לאור האמור, סבורני כי בדין הפעיל המשיב את סמכותו לפי סעיף 95א. לחוק.  
7

### עוללות

8  
9 63. ביחס לעוררת מטילדה עינב, נטען כי מדובר במי שמתקרבת לגיל 90, אשר החזיקה באחוז  
10 אחד בלבד ממניות יעולה וזאת כתוצאה מהצורך ההסטורי לקיומם של שני בעלי מניות  
11 בחברה. נטען כי לעוררת זו לא הייתה כל מעורבות בחברה ואין בסיס להשתתף בחוב המס  
12 עליה. מצד אחד, המשיב לא התייחס בסיכומיו לסוגיה זו, אך מצד שני, לא הוגש תצהיר  
13 מטעמה של העוררת, שניתן לבסס עליו ממצאים עובדתיים. זאת ועוד, גם בתצהירו של יפתח  
14 עינב אין כל התייחסות לחלקה של העוררת ולמידת מעורבותה בחברה. בנסיבות אלה, איני  
15 מוצא לנכון לקבל את הערר, ככול שהוא נוגע לעוררת.  
16

17 64. בסיכומים מטעם המשיב צוין כי על אף שיתרת החוב של יעולה עומדת על כ- 29.5 מיליון ₪,  
18 המשיב דרש מבעלי המניות את יתרת המס בתוספת הצמדה וריבית, ללא קנסות (בסך כולל  
19 של 7,849,856 ₪). בעקבות קבלת ההשגה באופן חלקי, הועמדה יתרת קרן המס על סך  
20 2,860,449 ₪. מעבר לנדרש, יצויין כי קנס אי הצהרה במועד הביא את החוב של יעולה לסכום  
21 גבוה ביותר (29.5 מיליון ₪) וזאת לאור אופן חישוב קנס זה בטרם תיקון חוק מיסוי מקרקעין.  
22 בעניין זה אפנה לפסק דינה של ועדת הערר בתיק ו"ע (י-ס) 20-07-61587 **ישבה מקור חיים**  
23 **והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים** (28.1.24) לפסקה 73.  
24

### סוף דבר

25  
26 65. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברותיי לדחות את שני העררים. לאור התוצאה, אציע כי  
27 העוררים ישלמו למשיב, ביחד ולחוד, הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 35,000 ₪ וזאת  
28 תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.  
29

### חברת הוועדה, השמאית אריאלה אקשטיין

30  
31  
32 אני מסכימה לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט אביגדור דורות.  
33



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין  
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

1 ספטמבר 2024

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

חברת הוועדה, השמאית גבע בלטר

אני מצטרפת לפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט א' דורות.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את שני העררים ולחייב את העוררים בהוצאות, כמפורט לעיל בפסקה 65 בפסק דינו של יו"ר הוועדה.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום כ"ח באב תשפ"ד, 1 בספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

גב' גבע בלטר,  
חברת וועדה

אריאלה אקשטיין,  
חברת וועדה

אביגדור דורות, שופט  
יו"ר

12  
13  
14  
15  
16  
17



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין  
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

**1 ספטמבר 2024**

**ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**

**ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**

1

2