



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר
לעניין חוק מיסוי מקרקעין**

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
רו"ח שלמה מדהלה, חבר
גב' גבע בלטר, חברה

העוררים:

ברוריה שילוני
דרור צבן
סמדר צבן
שי צבן
שירה צבן
ענבל צבן
ע"י ב"כ עוה"ד עוזי שוחט

נגד

המשיב:

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות

6

לפנינו ששה עררים שהדיון בהם אוחד, המתייחסים להחלטת המשיב מיום 18.7.21, בגדרה נדחתה
ההשגה מטעם העוררים על שומה לפי מיטב השפיטה, על פי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח
ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**).

8

9

10

רקע עובדתי

11

1. ביום 15.1.1960 נוסדה חברת מיוחס צבן קבלנים בע"מ, אשר שינתה את שמה ל-מ.צ.ב. חברה
קבלנית לבנין בע"מ (ח"פ 510227432) (להלן – **חברת מ.צ.ב.**). בעלי המניות של החברה היו:
יונה מרדכי ז"ל (ת"ז 000816215) (להלן – **מרדכי**) ויוסף צבן ז"ל (ת"ז 001947670) (להלן –
צבן).

14

15

16

2. ביום 12.7.1963 נוסדה חברת רמת הבירה בע"מ (ח.פ. 510404460) (שמה המעודכן: חפציבה
גירוזלם גולד בע"מ) (להלן – **רמת הבירה**) אשר המניות שלה הוחזקו ע"י חברת מ.צ.ב.

17

18



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 3. ביום 28.12.1963 רכשה רמת הבירה זכות במקרקעין במתחם הידוע כגוש 30075, חלקה 1
- 2 (להלן – **המתחם**) מנאמני בית הזקנים המאוחד הקדש לצרכי צדקה.
- 3
- 4 4. ביום 29.11.1990 מכר צבן את מניותיו בחברת מ.צ.ב, אשר מחזיקה ברמת הבירה, למרדכי
- 5 בתמורה לסך 5,244,500 ₪. המכירה דווחה לפקיד השומה ביום 27.12.1990 כרווח הון. לאחר
- 6 המכירה מרדכי היה הבעלים של 100% הזכויות בחברה רמת הבירה.
- 7
- 8 5. במקביל, מרדכי וצבן הקימו את חברת חץ אחזקות בע"מ (להלן – **חברת חץ**). החברה לא
- 9 נרשמה ברשם החברות, אך על פי תזכיר ההתאגדות הון המניות התחלק כך שלמרדכי 60%
- 10 מהמניות ולצבן 40% מהון המניות.
- 11
- 12 6. במקביל, רמת הבירה התקשרה בחוזה שנחתם ללא תאריך, למכירת הזכות במקרקעין הידוע
- 13 כגוש 30075, חלקה 104, תת חלקה 2, הכולל מחסן בשטח 9 מ"ר אליו מוצמד גג בשטח 2,605
- 14 מ"ר, אשר מצויים ברח' יפו 234, בירושלים (להלן – **גג השקם** או **הנכס**) לחברת חץ, בתמורה
- 15 כספית בסך 60,000 ₪ בתוספת מע"מ. הפעולה באיגוד מקרקעין האמורה לעיל, מעולם לא
- 16 דווחה לרשויות המס.
- 17
- 18 7. ביום 10.2.2011 קבע בית המשפט המחוזי בבש"א (י-ם) 4299/08 **חפציבה בניה פיתוח**
- 19 **והשקעות בע"מ נ' כונס הנכסים הרשמי** (20.2.2011) כי "התוצאה היא כי בידי הבנק, כנושה
- 20 מובטח, שעבוד תקף ביחס ל- 60% מהזכויות בנכס, ולירשי צבן זכות קניין שביושר על 40%
- 21 מהנכס" (פסקה 10 להחלטה).
- 22
- 23 8. ביום 9.1.2020 התקשר עו"ד אילן שביט (שטריקס) בתפקידו ככונס הנכסים (להלן – **הכונס**)
- 24 של חפציבה בחוזה למכירת גג השקם, לחברת סנטר 1, שערי ירושלים בע"מ (ח"פ 511737512)
- 25 בתמורה בסך 36,000,000 ₪ בתוספת מע"מ (להלן – **החוזה**).
- 26
- 27 9. בתאריך 14.9.2020 שלח המשיב לעוררים – גב' ברוריה שילוני, גב' סמדר צבן, מר דרור יצחק
- 28 צבן, גב' ענבל צבן, גב' שירה צבן כפיר ומר שי צבן (להלן – **יורשי צבן** או **העוררים**) דרישת
- 29 הצהרה מתוקף סמכות המנהל לפי סעיף 82 לחוק עבור החוזה.
- 30
- 31 10. בתאריך 22.10.2020 שלחו יורשי צבן באמצעות בא כוחם מכתב תגובה למשיב במסגרתו
- 32 טענו, בין היתר, כי בסעיף 73 לחוק קיימים שני תנאים מצטברים, אשר נדרשים לשם הגשת
- 33 הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על עסקה במקרקעין. האחד, כי עסקין במי ש"מוכר". השני,



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 כי למוכר קיימת "זכות במקרקעין". לטענת יורשי צבן, שני תנאים אלה אינם מתקיימים
2 ביחס אליהם.
3
4 11. בתאריך 26.10.2020, בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק, הוציא המשיב שומה "בהעדר
5 הצהרה" לפי מיטב שפיטתו בה קבע את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי
6 הרכישה על פי הנתונים שבידו.
7
8 12. בתאריך 23.11.2020 התקבלה השגה על פי סעיף 87(ב) לחוק. ביום 8.3.2021 התקיים דיון
9 בהשגה וביום 18.7.2021 נדחתה ההשגה. על החלטה הדוחה את ההשגה הוגש הערר
10 שלפנינו.
11
12

טענות הצדדים בתמצית

- 13 13. לטענת העוררים, מדובר בעסקה הונית (מכירה של זכות ראויה או מוחזקת) שיש מקום
14 למסותה לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), שכן
15 אין מדובר במכירת זכות במקרקעין, כמשמעה בחוק.
16
17 14. לחילופין, טענו העוררים כי יום הרכישה בשומות מס השבח הוא היום שבו נאמני בית הזקנים
18 המאוחד הקדש לצרכי צדקה (להלן – ההקדש) מכרו את גג השקם וכי הדבר בוצע ביום
19 28.6.1960, דהיינו, לפני שנחקק החוק. לפי טענה זו, שיעור המס בעסקת המכירה של הזכויות
20 בגג השקם הינו 25% ולא 39%.
21
22 15. עוד טענו העוררים, כי ממועד המכירה (9.1.2020) צובר חוב המס הפרשי הצמדה וריבית
23 בשיעור של 4% לשנה, אף שהעוררים טרם קיבלו את חלקם בתמורה ועל כן, יש מקום לפטור
24 אותם מתשלום הפרשי הצמדה והריבית.
25
26 16. לטענת העוררים, היה על המשיב להתיר להם בניכוי 40% מתשלום שכר טרחת הכונס בגין
27 עסקת המכר ומתשלום היטל ההשבחה לעיריית ירושלים.
28
29 17. עוד נטען מטעם העוררים, כי טעה המשיב בהחלטה שלא לאפשר את ניכוי ההוצאות
30 המשפטיות שהוציאו העוררים משנת 2012, אשר הוצאו לשם שמירה על זכויות העוררים בגג
31 השקם והשבחתן.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 18. לבסוף, נטען מטעם העוררים כי לא היה מקום לחייבם בקנסות בגין אי הצהרה במועד, לאור
- 2 העובדה כי הכונס הגיש דיווח מלא בגין מכירת כל גג השקם ומלוא התמורה בגין מכירת גג
- 3 השקם (36 מיליון ₪ בתוספת מע"מ).
- 4
- 5 19. לטענת המשיב, לעוררים היו זכויות אובליגטוריות ב-40% מגג השקם ולפיכך, מכרו העוררים
- 6 זכות במקרקעין כמשמעה בחוק, זכות שנמכרה תמורת 14,400,000 ₪ (40% ממלוא התמורה
- 7 ששילמה הרוכשת).
- 8
- 9 20. באשר ליום הרכישה, טען המשיב כי העוררים לא הציגו אסמכתא לרכישת הזכויות
- 10 במקרקעין בשנת 1960 ועל כן, יום הרכישה נקבע על פי הספרים הידניים ועל פי ההצהרה
- 11 שהוגשה מטעם רמת הבירה באותה עת (1963). בהקשר זה נטען כי הפטור ממס שבח להקדש,
- 12 ניתן על בסיס שבח משנת 1927 ועד 1963, ועמדת העוררים נוגדת את עקרון רציפות המס.
- 13
- 14 21. לטענת המשיב, אין לבצע היוון בשווי המכירה לצורך חישוב המס ועל כן חוב המס צובר
- 15 הפרשי הצמדה וריבית. לאור העובדה כי העוררים טרם קיבלו בפועל את חלקם בתמורת
- 16 המכירה, הסכים המשיב להקפיא את הליכי הגביה עד לקבלת התמורה בפועל.
- 17
- 18 22. בכל הנוגע לשכר טרחת הכונס ולהיטל ההשבחה, טען המשיב כי בהעדר אישור חתום של
- 19 הכונס לא היה מקום להכיר בניכוי ההוצאות הנ"ל בשומות העוררים וכי נשמרה להם הזכות
- 20 לתיקון השומה, בהתאם לשיקול דעת המשיב.
- 21
- 22 23. אשר להוצאות המשפטיות שהוציאו העוררים בשנים 2012-2020, טען המשיב כי אין מדובר
- 23 בהוצאה לשם הוכחת זכותם במקרקעין (כאמור בסעיף 39(ב) לחוק), אלא בהוצאה שהוציאו
- 24 העוררים בניסיון לרכוש את יתרת הזכויות בגג השקם, ניסיון שלא צלח ומשום כך, אין לאשר
- 25 את ההוצאה בניכוי מהשבח.
- 26
- 27 24. בכל הנוגע לקנסות אי הצהרה במועד, טען המשיב כי העוררים לא פנו בבקשה מתאימה
- 28 למחלקת הגביה ועל כן, מדובר בפניה מוקדמת. עוד נטען בהקשר זה, כי בטרם שולם המס,
- 29 אין אפשרות לדון בבקשה לביטול הקנסות.
- 30
- 31

דיון והכרעה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 31151-08-21 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 33677-08-21 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 33675-08-21 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 33603-08-21 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 33083-08-21 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 33054-08-21 דרור צבן נ' מדינת ישראל

25. לאור האמור, עולה כי הצדדים חלוקים ביניהם במספר סוגיות, הן הקשורות למהות עסקת
המכירה וכן הקשורות לחישוב המס וההוצאות שנדרשו בניכוי. להלן נדון בכל אחת מן
הסוגיות בנפרד.

מהות הזכות שנמכרה

26. לטענת העוררים, כספי הירושה שאותם הם זכאים לקבל מתמורת המכר חייבים בידיהם
במס הוני, לפי פרק ה' לפקודה, אך אין מדובר במכירת זכות במקרקעין. בסיכומים מטעם
העוררים נטען כי העוררים מוכנים לוותר על טענתם ובלבד שחישוב מס השבח יוביל לתשלום
מס אמת על ההתעשרות האמיתית שלהם, המחושבת ליום קבלת התמורה (שטרם התקבלה
בידם). המשיב עומד על טענתו, כי מדובר במכירת זכות במקרקעין ועל חישוב מס השבח כפי
שנקבע על ידו.

27. אין בידינו אפשרות לדלג על המחלוקת בין הצדדים הנוגעת למהות הזכות שנמכרה, ולבצע
"עסקה" עם העוררים, כך שתמורת הוויתור על הטענה כי אין מדובר במכירת זכות
במקרקעין, יתר טענותיהם יתקבלו. על כן, נדון עתה בטענת העוררים לגופה.

28. הגדרת המונח "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק הינה הגדרה רחבה. יפים לעניין זה
קביעותיו של כב' השופט צ' זילברטל (בדעת רוב) בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ'
שעלים ניהול נכסים (30.9.13):

"נמצא, כי בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות –
קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת
ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 157-158). באמצעות הגדרה
רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל
האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על ידי
עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה", כפי שארע במסגרת
החוק הקודם – חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 (יצחק הדרי, מיסוי
מקרקעין א' 219-218 (מהדורה שניה, תש"ס-2000)). וכך נכתבו הדברים בדברי
ההסבר להצעת החוק (ה"ח 525 (התשכ"ב-1962)): "מנסיון חוק מס שבח
מקרקעין, תש"ט-1949, נלמד שלהגדיר עסקאות מסוימות שעליהן יוטל המס
אינו עולה יפה, מאחר ודרכי החיים מגוונים בהרבה יותר מאשר ההגדרות של
החוק, ובמידה שהמחוקק מנסה להתאים את עצמו לצורות ניהול העסקים נמצאות



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1 תמיד דרכים חדשות ונמצא שתמיד ישאר החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום
2 המס."

3
4 בהתאם לכך, חותר החוק לתפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, להבדיל מצורתה של העסקה
5 כפי שעוצבה על ידי הצדדים וממשמעותה מבחינת דיני הקניין. עמד על כך כב' הנשיא לנדוי
6 בע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי (1.9.80):

7
8 "חוק מס שבח הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני
9 הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר
10 לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק,
11 המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין."

12
13 לעניין זה, נפנה לקביעות בית המשפט העליון בע"א 75/15, ע"א 1346/15, ע"א 6215/16 וע"א
14 8715/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ (14.12.17):

15
16 "מהפסיקה שנסקרה מזדקרת ההבנה ש"זכות במקרקעין" היא נכס מורכב, שאופן
17 הניצול שלו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמתי
18 שכירות, מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות – ועוד. המונח "זכות
19 במקרקעין" חולש לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על "דברים
20 המחוברים אליה חיבור של קבע" ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו
21 במקרקעין ומהווים חלק בלתי נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים
22 אחרים בהתאם למהות הכלכלית האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין
23 נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או
24 נטמעים בה ואשר משפיעים על שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה
25 של נכסים כגון מחוברים, זכויות ונכסים בלתי מוחשיים אחרים. באותה מידה אין
26 להפריד גם נכסים אחרים באופן מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין
27 מקום גם להכיר באופן מלאכותי בפעולות או במעשים שונים כ"נכסים"..."

28
29 29. לעוררים זכויות אובליגטוריות ב- 40% מגג השקם, על פי החלטת בית משפט זה מיום
30 10.2.2011 (בש"א 4299/08). מדובר בזכויות קנייניות שביושר, הנופלות להגדרה הרחבה
31 בסעיף 1 לחוק של המונח "זכות במקרקעין" ויש להחיל את הוראות החוק על זכויות אלה
32 בעת מכירתן. בחינת המהות הכלכלית של העסקה מלמדת כי 40% מהתמורה בעסקה (בניכוי



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1 הוצאות המכירה) צפויים להגיע לידי העוררים. העובדה שזכויות העוררים לא נרשמו בלשכת
2 רישום המקרקעין אינה מעלה ואינה מורידה לעניין זה.
3
4 30. המסקנה מן האמור הינה, כי יש לדחות את טענת העוררים כי עסקת המכירה של הזכויות
5 בגג השקם אינה משקפת מכירת "זכות במקרקעין" במונח החוק.
6
7

שיעור מס שבח

9 31. לטענת המשיב במסגרת סיכומיו, בתצהיר מטעם העוררים נטענו לראשונה טענות שונות לגבי
10 מועד ושווי הרכישה וצורפו ראיות חדשות שלא עמדו בפניו בשלב ההשגה ועל כן יש לדחות
11 את הטענות, המהוות הרחבת חזית. בכתב הערר נטען במפורש, כי יום הרכישה היה בשנת
12 1960 וכי שווי הרכישה הוא 6 ₪ (סעיף 6.9 לכתב הערר). בכתב התשובה לא טען המשיב כי
13 מדובר בהרחבת חזית או כי מדובר בטענה חדשה שאין מקום להעלותה בערר (סעיף 41 לכתב
14 התשובה). על כן, הטענה בדבר הרחבת חזית, נדחת בזאת. בכל הנוגע לראיות שצורפו
15 לתצהיר מטעם העוררים, ביחס ליום הרכישה, נראה כי צורפו מסמכים חדשים שלא הוצגו
16 למשיב בשלב ההשגה. הדבר צוין בתצהיר מטעם המשיב (סעיף 37 לתצהיר), שם נכתב כי "יש
17 להצר על כך שהעורר בחר לצרף לראשונה מסמכים חדשים במסגרת תצהירו". יחד עם זאת,
18 המצהיר התייחס לטענות לגופן (סעיפים 27-40 לתצהיר) ואף התברר (ועל כך – ראו להלן) כי
19 בידי המשיב היו מסמכים הנוגעים ללב המחלוקת בסוגיית יום הרכישה. לאור האמור, נפנה
20 לדון בטענות לגופן.
21

22 32. לטענת העוררים, שיעור המס של כל אחד מהם הינו 25% בלבד ולא שיעור מס משוכלל של
23 39% כפי שקבע המשיב בשומות לעוררים. הטענה מבוססת על כך שיום הרכישה הוא
24 28.6.1960, לפני כניסתו לתוקף של החוק. נדון עתה במחלוקת בין הצדדים בנוגע ליום
25 הרכישה, לאור הראיות שצורפו לתצהיר מטעם העוררים ולאור הראיות שהתגלו לאחר מכן,
26 במהלך חקירתו הנגדית של המצהיר מטעם המשיב.
27

28 33. מהראיות שהציגו העוררים עולה, כי בשנת 1960 אישר בית המשפט המחוזי בירושלים (כב'
29 השופט ד"ר ב' שרשבסקי) את ההסכמים שבין ההקדש ובין שתי חברות קבלניות, במסגרתן
30 יימכר לחברות הקבלניות מגרש לפי תנאי ההסכמים מיום 12.1.1960, 21.3.1960 ו-
31 28.6.1960, עליו יבנה בניין (נספח 10 לתצהיר מטעם העוררים). הקבלנים היו ה"ה מ. מיוחס
32 י. צבן, וחברת מ. מיוחס וי. צבן בע"מ. ביום 15.1.1960 נרשמה ברשם החברות חברת "מיוחס



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-21 31151-08 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33677-08 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33675-08 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33603-08 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33083-08 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33054-08 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1 צבן קבלנים בע"מ" (נספח 7 לתצהיר מטעם העוררים) וביום 4.10.1961 שינתה החברה את
2 שמה ל- "מ.צ.ב חברה קבלנית לבנין בע"מ (נספח 8 לתצהיר מטעם העוררים). בימים
3 18.12.1963 ו- 23.12.1963 נחתם שטר מכר על ידי ההקדש המעיד על העברת המגרש לרמת
4 הבירה, תמורת בניית בניין חדש והשקעת כל הסכומים והידע הדרוש לבנייתו. ההקדש
5 הצהיר, כי הוא בעל המקרקעין וכי הם נקיים מזכויות צד שלישי ובכפיפות להסכמים מיום
6 12.1.1960, מהימים 21,23.3.1960 ומיום 28.8.1960 שבין ההקדש (המוכר) וה"ה מ. מיוחס ו-
7 י. צבן וחברת מיוחס וצבן (קבלנים) בע"מ, אשר אושרו על ידי בית המשפט המחוזי בירושלים
8 ביום 28.6.1960 (נספח 9 לתצהיר מטעם העוררים). בהצהרה לצורך מס שבח מקרקעין מיום
9 15.12.1963 על העסקה בין ההקדש לבין רמת הבירה, הוצהר על מהות העסקה כך:

10
11 "מכר למ. מיוחס ו- י. צבן מבית מצב חברה קבלנית לבנין בע"מ לפי פקודה מיולי
12 1963 – העברה לרמת הבירה חב' לפיתוח ובנין בע"מ בשליטת ה"ה מיוחס וצבן."
13

14 ביחס למועד רכישת הזכויות על ידי המוכר בעסקה זו נכתב בהצהרה:

15
16 "לא ידוע"

17 נרכש בזמן הטורקים"
18

19 34. כאשר עמד המצהיר מטעם המשיב על דוכן העדים (ביום 1.2.23) ונחקר בחקירה נגדית התברר
20 כי הוא מחזיק את מסמכי המקור של ההצהרה לצורך מס השבח, כאשר אליה מצורף עמוד
21 (שלא הופיע בנספח 5 שצורף לתצהיר העוררים) ועליו החלטת הפטור ממס שבח שניתן
22 להקדש (מיום 22.12.1963) וכן מצורפים 16 דפים המשודכים להצהרה. נקבע בדיון כי בא כוח
23 המשיב ימציא לבא כוח העוררים צילום של קבוצת המסמכים (16 דפים) תוך 7 ימים ממועד
24 הדיון. קבוצת המסמכים כללה, בין היתר, את הדף האחרון של הדיווח על המכירה מההקדש
25 לרמת הבירה בו נכתב כי רכישת הנכס על ידי ההקדש הינה מתקופת הטורקים; ואת
26 המכתבים של עו"ד ע. אלישר ושל עו"ד ע. עצמון מהם משתמע כי הרכישה הינה מתקופת
27 הטורקים ולפיכך יחול על העסקה פטור מלא ממס שבח.

28
29 35. הוראות סעיף 48 לחוק כפי שהיו בתוקפן בשנת 1963 קבעו מנגנון של הפחתת סכום המס
30 כדלקמן:

31 בשנתיים הראשונות – אין הפחתה.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 ב – 13 השנים שלאחר מכן – הפחתה של 6% לשנה.
2 ב – 22 השנים שלאחר מכן – הפחתה של 1% לשנה.
3 לפי מנגנון זה, לאחר 37 שנים מיום הרכישה ליום המכירה מתאפס שיעור המס לאפס:
4 הפחתה של 6% לשנה, לאחר 13 שנים = 78%.
5 הפחתה של 1% לשנה, ב – 22 שנים = 22%.
6 אם הנכס נרכש בתקופת הטורקים (אשר הסתיימה בשנת 1917, עם הכיבוש הבריטי את ארץ
7 ישראל), ברור כי עד 1960 חלפו 43 שנים וחל פטור מלא ממס שבת.
8 כזכור, בדף האחרון של ההצהרה לצורך מס שבת, נכתב כך:
9 **"פטור ממס שבת לפי סעיף 48(א)**
10 **(למעלה מ – 37 שנה מיום הרכישה ועד ליום המכירה)**
11 **הרכישה מתקופת הטורקים"**
12
13 מן המקובץ עולה כי ההקדש קיבל פטור מלא ממס שבת, לפי סעיף 48(א) לחוק, על בסיס
14 הקביעה שרכישת הנכס הייתה בתקופת הטורקים (עובר לשנת 1917). יצוין כי הפטור ממס
15 שבת היה ניתן בין אם עסקת המכר הינה משנת 1960 ובין אם עסקת המכר הינה משנת 1963,
16 שכן לכל המאוחר, עסקת הרכישה הייתה בשנת 1917 וכבר בשנת 1954 הסתיימו 37 שנים.
17
18 36. לטענת העוררים, יום הרכישה של הנכס הינו 28.6.1960, שבו אישר בית המשפט המחוזי
19 בירושלים את הבקשה למתן הוראות מטעם ההקדש, דהיינו, את ההסכמים שבין ההקדש
20 לבין ה"ה מ. מיוחס ויי צבן וחברת מ. מיוחס וי. צבן בע"מ (הקבלנים שהתחייבו לבנות בניין
21 על המגרש שנמכר בעסקה). העסקה בין ההקדש לבין רמת הבירה הינה מחודש דצמבר 1963
22 ובהצהרה על העסקה לצורך מס שבת הוצהר כי מדובר במכירה למ. מיוחס וי. צבן מבית מצב
23 חברה קבלנית לבנין בע"מ לפי פקודה מיולי 1963 – העברה לרמת הבירה, בשליטת ה"ה
24 מיוחס וצבן. העולה מן המסמכים הנ"ל הוא כי ביום 28.6.1960 אישר בית המשפט את מכירת
25 המגרש מההקדש לקבלנים (כהגדרתם בהחלטה), בהתאם להסכמים משנת 1960 ולאחר מכן,
26 הועברו זכויות הקבלנים לרמת הבירה (ללא תמורה).
27
28 37. המשיב טען כי על פי המסמכים המצויים בתיק, הרכישה התקיימה בשנים 1926-1927 ולכן
29 יש לחשב את שיעור המס לפי פער הזמן בין שנת 1926 לשנת 1963 (37 שנים). נטען כי הדרך
30 שבה נקבע הפטור ממס שבת בעסקת הרכישה הוא האסמכתא הטובה ביותר לקבוע את יום
31 הרכישה ולפיכך, נטען כי צדק המשיב בקביעתו כי מדובר ברכישה משנת 1963. סבורני כי אין



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 לקבל את טענת המשיב. מן המסמכים שהוצגו עולה בבירור כי הנכס לא נרכש בשנים 1926-
2 27, אלא בתקופת הטורקים, דהיינו, עובר לשנת 1917. כך נקבע במפורש בדף האחרון של
3 ההצהרה, המעיד כי ניתן פטור מלא ממס שבח לעסקה הואיל והרכישה מ"תקופת
4 הטורקים".
- 5
- 6 38. המשיב אף טען כי רמת הבירה הוקמה בחודש יוני 1963 ועד לאותו מועד היא לא יכולה הייתה
7 להיות בעלים של נכס מקרקעין. מכאן קביעתו של המשיב כי יום הרכישה של הנכס הוא
8 בדצמבר 1963, אחרי כניסתו לתוקף של החוק. בעמ' 16 לפרוטוקול, שורות 6-13 השיב
9 המצהיר מטעם המשיב לשאלה ביחס ליום הרכישה כך:
10 "ש. מדוע אתה כופר בכך שיום הרכישה הוא 28.6.1960. יום אישור של ביהמ"ש
11 של העסקה.
- 12 ת. אנחנו דנים בעניין מכירה של גג השקם שנמכר ע"י כונס הנכסים לחב' רמת
13 הבירה. רמת הבירה הוקמה ביולי 1963. ההסכמים שמופיעים בצו, הם הסכמים
14 שלא ראיתי מעולם. אלו הסכמים שנחתמו לפני הקמת החברה. שאנחנו באים
15 לחשב מס שבח, אנחנו מחשבים את מס השבח לפי זהות המוכר. חב' רמת הבירה
16 הגיש לנו הצהרה של מס שבח, שם מוצהר על מכר ב – 1963. יתרה מזאת, הפטור
17 של מושב הזקנים דרש פטור ממס שבח. חישבו לו את השבח מ – 1927 מהיום שקנו
18 ואז נתנו לו פטור לפי סעיף 48א'. מאותה תקופה ועד 1963 ז"א, הייתה הפסקה
19 מאותו יום של השבח. עיקרון רציפות המס ולפי הפטור שניתן הוא עד 1963.
20 בעסקה של היום אני לא יכול לחזור חזרה ל – 1960. זה נוגד את רציפות המס."
- 21
- 22 בתשובת המצהיר נפלו מספר אי דיוקים. ראשית, בהצהרה של רמת הבירה נרשם בחלק ב'
23 ("פרטים על מהות העסקה") כי מדובר במכר למ. מיוחס וי. צבן והעברה לרמת הבירה,
24 בשליטת מיוחס וצבן ובחלק ז' ("הצהרת הקונה") נרשם כי התשלום בעסקה הוא בניית בניין
25 לפי הסכמים שונים שאושרו על ידי בית המשפט. שנית, אין זה נכון כי חישבו את השבח מ –
26 1927, שהרי נכתב מפורש כי הפטור לפי סעיף 48א) לחוק מבוסס על רכישה מתקופת
27 הטורקים (הדף האחרון של ההצהרה). שלישית, אין כל ניגוד לעקרון רציפות המס, אם ייקבע
28 כי יום הרכישה הוא בשנת 1960 (28.6.60). בנספח 11 לתצהיר מטעם העוררים (חישוב המס
29 מטעם ההקדש) נכתב בחלק ד' ("חישוב השבח") כי שווי המכירה הוא למעלה מ-1,050,000,
30 ל"י במחירי 1960, דבר המעיד כי יום הרכישה הוא בשנת 1960.
- 31



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

39. כאן יש להתייחס לטענת העוררים כי המשיב הסתיר את המסמכים שהתגלו בחקירה הנגדית של המצהיר מטעמו ורק בדרך מקרה הצליח ב"כ העוררים להבחין כי המפקח מחזיק ברשותו מסמכים נוספים במעמד החקירה הנגדית ורק ערנותו הביאה לגילויים. עוד הוזכר כי בקדם המשפט מיום 14.2.22 ניתן צו שחייב את המשיב להעביר לעוררים "מסמכים ביחס ליום ושווי הרכישה", וכי המשיב נמנע מהעברת המסמכים שהתגלו בידיו של המפקח במהלך חקירתו הנגדית. מטעם המשיב נטען כי הוא לא התנגד להעביר לעוררים העתק של המסמכים שצורפו להצהרה שהחזיק המפקח במהלך חקירתו ולפיכך, אין כל בסיס לטענה כי המשיב הסתיר מסמכים "ראוי היה לעוררים שלא להעלות את הטענה". סבורני כי לא ניתן לקבל את טענת המשיב בהקשר זה. הצו מיום 14.2.22 חייב את המשיב להעביר לב"כ העוררים מסמכים ביחס ליום ושווי הרכישה. אותם 16 דפים שהתגלו בדרך מקרה בידי המפקח במהלך חקירתו הנגדית לא גולו לעוררים, בניגוד לצו שחייב את גילויים. גם לאחר צירוף המסמכים לתצהיר העדות הראשית מטעם העוררים (נספחים 5-12), לא צירף המשיב את המסמכים שהיו מוחזקים בידי לתצהיר העדות הראשית מטעמו. מדובר במסמכים מהותיים הנוגעים ליום ושווי הרכישה. אין מנוס, לדעתי, מן המסקנה כי המשיב הסתיר את המסמכים, אשר לא עלו בקנה אחד עם עמדתו, והדברים, לפחות לכאורה, חמורים. אין לדעת אם הדברים נעשו בכוונת מכוון או שהם תוצאה של רשלנות, אולם התוצאה הסופית היא, שהמשיב החזיק בידיו מסמכים מהותיים והם לא גולו על ידו, אף שחויב בצו לגלותם ואף שהתבקש להתייחס אליהם בתצהיר מטעמו.

40. העולה מן המקובץ הוא, שיש להכיר ביום 28.6.1960 כיום הרכישה ומשמעות הדבר היא שהחוק טרם נכנס לתוקפו (31.3.1961) ועל כן, שיעור מס השבח מוגבל ל- 25%. יצוין כי לאור מסקנה זו, המחלוקת לגבי שווי הרכישה איבדה מחשיבותה ואין צורך להידרש לה.

היוון התמורה או ביטול ההצמדה והריבית

41. העוררים טענו כי אילו המשיב לא היה ממסה את העסקה כמכירת זכות במקרקעין, היו העוררים מדווחים על רווח הון במועד קבלת התמורה, שכן לפי פרק ה' לפקודה, לא נוצר פער זמנים בין יום המכירה לבין מועד קבלת התמורה ולא היו מצטברים הפרשי הצמדה וריבית בין יום החיוב במס לבין מועד קבלת התמורה. משנקבע כי מדובר במכירת זכות במקרקעין, החוק ממסה את המכירה במועד שבו בית המשפט של חדלות פירעון אישר את מכירת גג השקם לקונה. מאותו מועד חלפו למעלה מארבע שנים, והעוררים טרם קיבלו מהכונס כספים מתוך התמורה שהם זכאים לה (נכון ליום הגשת הסיכומים). נטען, אפוא, לעיוות דין חמור



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 לעוררים, עקב כך שחוב המס צובר הפרשי הצמדה וריבית בשיעור של 4% לשנה, החל מיום
2 10.3.20.
- 3
- 4 42. לטענת העוררים, הדרך הנכונה והראויה ביותר בנסיבות המקרה היא להפעיל את הוראת
5 סעיף 94(ג) לחוק, המקנה למשיב סמכות לפטור נישום מתשלום הפרשי הצמדה וריבית, כולם
6 או מקצתם. העוררים ביקשו כי ועדת הערר תפטור אותם מהפרשי הצמדה והריבית מיום
7 המכירה עד למועד שבו בית המשפט של חדלות פירעון יורה להעביר את חלקם של העוררים
8 בתמורה.
- 9
- 10 43. לטענת המשיב, הוא הסכים להקפיא את הליכי הגביה כל עוד העוררים לא קיבלו את חלקם
11 (40%) בתמורה, אולם ביחס להפרשי הצמדה וריבית נטען כי בהתאם לסעיף 91א. לחוק, על
12 העוררים לשלם הפרשי הצמדה וריבית מיום שנקבע כיום המכירה. המשיב התעלם מן הטענה
13 המבוססת על סעיף 94(ג) לחוק.
- 14
- 15 44. סעיף 91א' לחוק מאפשר למשיב לדחות את המועד לתשלום המס, כולו או מקצתו, לתקופה
16 שימצא לנכון ובלבד שהחייב במס ישלם על תקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית. סעיף 94(ג)
17 לחוק קובע כי המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הפרשי
18 הצמדה והריבית, כולם או מקצתם. בענייננו, מתעוררת שאלה ביחס להוראות אלה ולדרך
19 הפעלת סמכות המשיב בסיטואציה שבה עסקינן. נראה כי הוראת סעיף 91א' לחוק היא
20 הוראה ספציפית ולכן גוברת על ההוראה הכללית שבסעיף 94(ג) לחוק. על פי סעיף 91א' לחוק,
21 דחה המשיב את המועד לתשלום המס עד למועד קבלת התמורה בידי העוררים. הסעיף קובע
22 כי העוררים נדרשים לשלם על תקופת הדחייה הפרשי הצמדה וריבית.
- 23
- 24 45. לאור האמור, אין מקום כי הועדה תתערב בשיקול דעת המשיב, ככול שיש בידו שיקול דעת
25 כלל, ותקבע כי העוררים יהיו פטורים מהפרשי הצמדה וריבית מיום המכירה ועד לקבלת
26 התמורה בידי העוררים, דהיינו, צדק המשיב בהחלטתו כי לסכום קרן המס יתווספו הפרשי
27 הצמדה וריבית, לאחר שתסתיים הקפאת הליכי הגביה, עד לתשלום חוב המס.
- 28
- 29 ניכוי הוצאות שכ"ט והיטל השבחה
- 30 46. אין מחלוקת בין הצדדים כי לכונס שולם שכ"ט בגובה 631,800 ₪ בגין עסקת המכר וכי הכונס
31 שילם לעיריית ירושלים 3,098,435 ₪ עבור היטל השבחה, בגין זכויות הבנייה בגג השקם.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 נראה כי הכונס יפחית מן התמורה שתועבר לעוררים 40% מהסכומים הנ"ל (252,720 ₪ בגין
2 שכר הטרחה וכן 1,239,374 ₪ בגין היטל ההשבחה).
- 3
- 4 47. הכונס הגיש למשיב דיווח על מכירת מלוא הזכויות בגג השקם ועל מלוא התמורה ששולמה
5 בגין כל הזכויות בגג (36 מיליון ₪), וזאת למרות בקשת העוררים כי ידווח כנאמן על מכירת
6 40% מהזכויות בנאמנות עבורם. המשיב סיווג את עסקת המכר מחדש ובמקום להכיר
7 לחפציבה בהוצאה בסך של 14.4 מיליון ₪, ייחס 40% מהתמורה לעוררים.
- 8
- 9 48. לטענת העוררים, היה על המשיב להתיר להם בניכוי את החלק היחסי (40%) מסכום שכר
10 הטרחה לכונס ומסכום היטל ההשבחה. העוררים הניחו כי חזקה על המשיב כי לא יתיר
11 לחפציבה לנכות את מלוא שכר הכונס ומלוא היטל ההשבחה, אלא רק באופן יחסי (60%).
12 לטענת המשיב, בהעדר אישור חתום של הכונס, לא היה מקום להכיר בניכוי הוצאות אלה
13 בשומות של העוררים. נטען כי נשמרת לעוררים הזכות לתיקון השומה, כפוף להוראות
14 סעיפים 85(א)(1) לחוק וסעיף 39 לחוק, ובהתאם לשיקול דעת המשיב.
- 15
- 16 49. נראה כי אין לקבל את עמדת המשיב בסוגיה זו. כפי שהמשיב ידע לסווג מחדש את ההכנסות
17 בעסקת המכירה, כך היה עליו לסווג מחדש את סכומי הניכויים. אין מקום להשלים עם מצב
18 שבו המשיב יכיר בשומת מס השבח של חפציבה ב-60% מתשלום שכר הטרחה והיטל
19 ההשבחה ואילו בשומות של העוררים, לא יותרו ניכויים של החלק היחסי של העוררים
20 בעסקה (40%). אומנם המשיב טען כי נשמרת לעוררים הזכות לבקש את תיקון השומה, אולם
21 לא ברור אם יהיה בידי העוררים המידע הנוגע לאופן חישוב הניכויים בשומת חפציבה ולא
22 ברור מדוע יש להשאיר את הסוגיה להליך עתידי של תיקון השומה, כאשר המשיב הוא הרשות
23 שמטפלת בשומת חפציבה, בגין קבלת 60% מתמורת המכר.
- 24
- 25 50. לאור האמור, אמליץ לחברי הועדה לקבל את עמדת העוררים, ולהכיר בניכוי של הסכומים
26 הנ"ל באופן יחסי (40%).
- 27
- 28

ניכוי הוצאות משפטיות

- 29 51. המשיב הכיר בהוצאות המשפטיות של העוררים אשר הוצאו עד לפסק הדין של בית משפט
30 זה (כב' השופטת ח' בן עמי) מיום 10.2.2011, אשר קבע כי יורשי צבן הינם בעלי זכות קנין
31 שביושר על 40% מגג השקם. ביחס להוצאות המשפטיות שהוצאו בשנים 2012-2020 קבע
32 המשיב כי העוררים לא הוכיחו שההוצאות נכנסות לגדרי סעיף 39(ב) לחוק, וכי ההוצאות



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 הוצאו במטרה לרכוש את יתרת הזכויות בנכס שאינן בבעלות העוררים (60% הזכויות
2 הנוספות בגג השקם).
- 3
- 4 52. כדי להבין את המחלוקת ועמדות הצדדים, יש להרחיב ולפרט את הרקע להוצאות המשפטיות
5 שבמחלוקת.
- 6
- 7 53. ביום 21.6.2009 נחתם הסכם בין בנק הפועלים בע"מ (להלן - **הבנק**) ובין העוררים. במסגרת
8 ההסכם, התחייבו העוררים להגיש הודעה לבית המשפט המחוזי בירושלים, לפיה הם
9 מסכימים לתוקף השעבוד הרשום על גג השקם, אשר יצרה חפציבה ולמינוי כונס נכסים קבוע.
10 נקבע בהסכם כי הסכמת היורשים (העוררים) מותנית באישור הבנק, לפיה זכויות היורשים
11 הן לפי אחת החלופות הבאות:
- 12
- 13 חלופת המימוש – במועד חלוקת תמורות המימוש של גג השקם, יורה הבנק כי מתוך
14 התמורות נטו המיועדות לתשלום לבנק כנושה מובטח, ישולם ליורשים סכום השווה ל – 40%
15 מכספי התמורה נטו. לחלופין –
- 16 חלופת הרכישה – בכפוף לאישור בית המשפט, תינתן ליורשים ו/או למי מטעמם הזכות
17 לרכוש מכונס הנכסים את מלוא הזכויות בגג השקם, כנגד תשלום תמורה השווה ל – 60%
18 משווי של גג השקם במכירה.
- 19 נקבע בהסכם כי היורשים יהיו רשאים להודיע על החלופה המועדפת עליהם תוך 6 חודשים
20 ממועד מינוי כונס הנכסים.
- 21
- 22 54. ביום 10.2.2011 ניתנה החלטת בית המשפט המחוזי (כב' השופטת ח' בן עמי) בתיק הפש"ר
23 של חפציבה, בבקשה לאכיפת שעבודים ולמינוי כונס נכסים קבוע על זכויות חפציבה בגג
24 השקם ובכללן זכויות לבניה על הנכס.
- 25 סלע המחלוקת העיקרי בין הצדדים נגע לתוקף השעבוד ומעמדו. בהחלטה צוין כי יורשי
26 המנוח צבן (העוררים) התנגדו בתחילה לבקשה וטענו כי זכויותיהם בנכס גוברות על זכויות
27 הבנק בעל השעבוד, אולם לאחר שהבנק הגיע להסדר עם היורשים בדבר זכויותיהם, הם
28 הסירו את התנגדותם לבקשה. בית המשפט קבע בהחלטתו כי הזכויות האובליגטוריות
29 שמעמדן כזכויות שביושר, פועלות כלפי צדדים שלישיים, אף שאין להם מעמד קנייני. נקבע
30 כי יורשי צבן אינם במעמד של נושים רגילים כלפי חברת חפציבה, אלא נושים מובטחים
31 בהתייחס לגג השקם והתוצאה היא כי בידי הבנק, כנושה מובטח, שעבוד תקף ביחס ל – 60%
32 מהזכויות בנכס, וליורשי צבן זכות קניין שביושר על 40% מהנכס. בית המשפט נעתר לבקשת



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 הבנק ומינה את עו"ד אילן שביט-שטריקס ככונס נכסים קבוע על זכויות המשיבות בנכס לשם
2 אכיפת השעבודים הרשומים לטובת הבנק.
3
- 4 55. בדיון שהתקיים ביום 19.12.18 בבית משפט זה (בפני כב' השופט א' רון) בפר"ק 34085-01-16
5 ניתנה החלטה (בבקשה 71) לפיה אין בהסכם בין הבנק לבין העוררים כדי לחייב את הליך
6 הפירוק וכי על כונס הנכסים לפעול לשם מימוש הנכס. העוררים הגישו לבית המשפט העליון
7 בקשה דחופה לסעד זמני בערעור ולעיכוב ביצוע של החלטת כב' השופט רון מיום 19.12.18
8 (ע"א 486/19). ביום 24.2.19 ניתנה החלטת בית המשפט העליון (כב' השופט י' אלרון).
9 בהחלטה צוין כי כונס הנכסים והיורשים חתמו על הסכם מכר, אשר במסגרתו סוכם כי
10 היורשים ירכשו את יתרת הזכויות בנכס שאינן בבעלותם, כך שהנכס יהיה בבעלותם המלאה.
11 נכתב בהחלטה כי ההסכם הובא לאישורו של בית המשפט ביום 6.9.18, אולם המנהל המיוחד
12 של החברה התנגד לבקשה, בטענה כי אין תוקף להסכם המכר שבין הבנק לבין העוררים,
13 וממילא אין הצדקה להציע את הנכס לעוררים בטרם יוצע למכירה לרבים, כנהוג בהליכי
14 מימוש נכסים. בהחלטת כב' השופט אלרון נקבע כי בית המשפט המחוזי (השופט א' רון) אימץ
15 את עמדת המנהל המיוחד בהחלטה מיום 19.1.19 וקבע כי אין בהסכם כדי לחייב את הליך
16 הפירוק מאחר ולא ניתן להסכם תוקף של החלטה מחייבת על ידי בית המשפט ועל כן הורה
17 בית המשפט המחוזי כי הנכס יוצע למכירה לרבים, כנהוג. העוררים טענו כי מכירת הנכס
18 תגרום לפגיעה בלתי הפיכה בהם באופן שיסכל את הערעור. כב' השופט אלרון קבע כי לא
19 שוכנע שמאזן הנוחות נוטה לטובת העוררים ודחה את הבקשה לעיכוב ביצוע. נקבע כי החלטת
20 בית המשפט המחוזי אינה סותרת את הגולל על האפשרות כי הנכס
21 יימכר לעוררים. ביום 7.12.20 נמחק הערעור שהגישו העוררים לאחר דיון בפני הרכב (כב'
22 השופטים סולברג, מזוז ושטיין). בפסק הדין נכתב כי בגמר הדיון, חזרו בהם העוררים מן
23 הערעור בהמלצת שופטי ההרכב.
24
- 25 56. לטענת העוררים, ההליכים המשפטיים בהם נקטו גרמו לדחייה ועיכוב במימוש גג השקם
26 למשך שנים רבות שבהן שווי הגג עלה פי שלושה מהערכתו על ידי כונס הנכסים וכעת מבקש
27 המשיב ליהנות מעליית הערך, אשר הושגה הודות לפעולות העוררים, אשר היו כרוכות
28 בתשלום ההוצאות המשפטיות. בתצהיר מטעם העוררים הוצהר כי "כל ההוצאות שהוצאנו
29 היו לשם שמירה על הזכויות שלנו בגג השקם והשבחתן". נטען כי אם המשיב היה טוען
30 שההוצאות המשפטיות לא הוצאו בקשר לגג השקם, העוררים היו מזמנים לעדות את כל



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1 עורכי הדין אשר טיפלו בעניינם, אך המשיב לא טען זאת. עוד טענו העוררים כי בסעיף 39
2 לחוק נקבע במפורש כי רשימת הניכויים המפורטת בו אינה רשימה סגורה.
3
4 57. לטענת המשיב, בצדק נקבע כי אין לראות בהוצאות שבמחלוקת כהוצאות לשם הוכחת זכותו
5 של הנישום במקרקעין, כאמור בסעיף 39(ב) לחוק, אלא מדובר בתשלומים שהוציאו
6 העוררים בניסיון לרכוש את יתרת הזכויות בנכס, ניסיון שלא צלח. עוד טען המשיב כי היה
7 על העוררים להביא לעדות את עורכי הדין שנתנו לעוררים שירותים משפטיים ולא להספק
8 במכתבים לקונים שמציינים כי עבודת עורך הדין הייתה בקשר עם הנכס, מבלי לפרט
9 ולהסביר את הדברים. בעמודים 24-23 לפרוטוקול טען המפקח מטעם המשיב כך:
- 10
11
12 "ת. סעיף 39(7) לחוק מיסוי מקרקעין אומר שיוכר בניכוי שכ"ט עו"ד במכירה
13 וברכישה. במכירה העוררים עצמם טוענים שלא היו חלק מעריכת הסכם המכירה
14 מהדיווח לרשות המיסים, מכל פעולות המכירה מלבד הליך ההשגה שהתנהל.
15 שמציגים לפניי שכר טרחת עורכי דין של עשרות ומאות אלפי שקלים אני צריך
16 לדעת מה עשו בדיוק עורכי הדין כדי להתיר את אותו שכ"ט בניכוי במכירה...
17
18 ת. גם כשמסתכלים על סעיף 39 כרשימה פתוחה צריך לבדוק ולבחון עבור מה
19 שולמו אותן הוצאות משפטיות. מה אותם עורכי דין עשו בפועל. כשדרשתי את
20 המידע הזה קיבלתי תשובה מסמכים של מספר עורכי דין שכותבים הוצאות
21 משפטיות עבור גג השקם. אבל מה הם עשו? לא קיבלתי תשובה מה הם עשו. ברגע
22 שאקבל תשובה אני אתן החלטה...
23
24 ת. לצורך הדוגמה ראינו ניסיון של יורשי צבן לרכוש 60% הנותרים של גג השקם.
25 כמובן ששכ"ט לעורכי דין עבור ניסיון שכזה מול ביהמ"ש לא יאושר בניכוי במכירה
26 של 40% בין אם מדובר ברשימה פתוחה ובין אם מדובר ברשימה סגורה...
27
28 58. בהחלטת כב' השופט אלרון בבקשה לעיכוב ביצוע נכתב כי העוררים חתמו מול כונס הנכסים
29 על הסכם מכר, אשר במסגרתו סוכם כי המבקשים ירכשו את יתרת הזכויות בנכס שאינן
30 בבעלותן, כך שהנכס יהיה בבעלותם המלאה וכי ההסכם הובא לאישורו של בית המשפט
31 המחוזי ביום 6.9.18. על האמור בפסקה 4 להחלטה מיום 24.2.19 ביסס המשיב את עמדתו.
32 לטענת העוררים, הם מעולם לא התכוונו לרכוש את ה- 60% מגג השקם ומעולם לא הייתה
33 להם יכולת לעשות כן.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-21 31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-21 33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

- 1
2 59. עיינתי בבקשת כונס הנכסים שהוגשה בתיק הפר"ק של חפציבה לבית המשפט המחוזי ביום
3 6.9.18 (בקשה מס' 71) בגדרה התבקש בית המשפט לאשר לכונס להתקשר בשני הסכמי מכר
4 למכירת יתרת הזכויות של החברה בנכס, המשועבדות לטובת הבנק בשעבוד ספציפי. בבקשה
5 צוין כי הצדדים הגיעו להסכמה בדבר אופן מימוש זכויות החברה בנכס, כאשר ההסכמה
6 מבוססת על **חלופת הרכישה**, כדלקמן:
7
8 א. בין כונס הנכסים לבין חברת נופי השקם בע"מ (להלן: "הקונה") ייחתם הסכם על פיו
9 הקונה תרכוש 60% מזכויות החברה בנכס תמורת כ- 8 מיליון ₪ בתוספת מע"מ.
10 ב. רק לאחר שהקונה תשלם את מלוא התמורה הנ"ל בגין 60% מזכויות החברה בנכס
11 במסגרת ההסכם הראשון, ייכנס לתוקף הסכם מכר נוסף, בין הכונס לבין יורשי צבן
12 (העוררים), במסגרתו יורשי צבן ירכשו מכונס הנכסים את יתרת הזכויות בנכס, קרי
13 40%. במסגרת ההסכם השני נקבע כי התמורה אשר ישלמו העוררים לכונס הנכסים הינה
14 מימוש ההסכמות בהסכם משנת 2009, קרי ההכרה בזכויות יורשי צבן כבעלים של 40%
15 מהנכס. בבקשה 71 הנ"ל ניתנה החלטת כבי' השופט רון ביום 19.12.18 ועל החלטה זו
16 הוגש הערעור לבית המשפט העליון והבקשה לעיכוב ביצוע, שנדונה על ידי כבי' השופט
17 אלרון.
18
19 60. העולה מן המקובץ הוא כי בניגוד לסברת המשיב, העוררים לא התכוונו לרכוש את ה- 60%
20 הנותרים מגג השקם ועל כן, שוכנעתי כי מדובר בהוצאות שהוצאו בקשר לזכויות העוררים
21 בגג השקם, במטרה לקבל את מקסימום התמורה בהליך מימוש גג השקם, שבו נקבע כי להם
22 זכויות קנין שביושר על 40% מהנכס. כך עולה מההחלטות שצורפו לתצהיר המשיב וכך עולה
23 מבקשה 71 בהליך הפר"ק שנדונה בפני כבי' השופט רון. אכן, טוב היו עושים העוררים לו היו
24 מזמינים לעדות את עורכי הדין שייצגו אותם בהליכים הנ"ל, אולם סבורני כי מן החומר
25 המצוי בפנינו, ניתן להגיע למסקנה כי מדובר בהוצאות משפטיות שנועדו להשבחה הונית של
26 הנכס ולאור העובדה שרשימת הניכויים בסעיף 39 לחוק אינה סגורה (א' גורמן, ש' אהרונוביץ,
27 מיסוי מקרקעין, עמ' 394-392), יש לראות בהוצאות המשפטיות שהוצאו כהוצאות שיש
28 לאשר את ניכויין.
29
30

קנס אי הצהרה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1 61. המשיב חייב את העוררים בקנס אי הצהרה במועד. לטענת העוררים, כונס הנכסים הוא
2 שניהל את המו"מ למכירת גג השקם, הוא שחתם בשם חפציבה על הסכם מכירת הזכויות,
3 והוא שקיבל את התמורה עבור 100% מהזכויות בגג. נטען כי משנמסר למשיב דיווח מלא על
4 ידי הכונס בגין מכירת כלל הזכויות בגג השקם ובגין קבלת מלוא התמורה (36 מיליון ₪), הרי
5 שלא הועלם ולא הוסתר דבר מעיני המשיב.

6
7 62. כונס הנכסים ביקש להכיר לחפציבה בהוצאות בסך 14.4 מיליון ₪, המהוות 40% מהתמורה
8 המלאה במסגרת דיווחו על מכירת 100% מהזכויות בגג השקם (תוך ניכוי החלק היחסי של
9 העוררים כהוצאה). המשיב החליט לייחס לעוררים 40% מן התמורה בעסקת המכירה
10 ובנסיבות אלה, ספק אם יש מקום לחייב את העוררים בקנס בגין אי הגשת הצהרה במועד.

11
12 63. לטענת המשיב, היה על העוררים לפנות למחלקת הגביה (באמצעות טופס 2681) ועל כן, מדובר
13 בפניה מוקדמת לבית המשפט, מבלי שהעוררים מיצו את ההליכים בעניין זה. עוד נטען כי אין
14 אפשרות לדון בבקשה לביטול קנסות בטרם שולמה קרן המס בתוספת ריבית והצמדה.

15
16 64. בסוגיה זו, סבורני שיש לקבל את עמדת המשיב, דהיינו, כי על העוררים לפנות למשיב, לאחר
17 תשלום קרן המס, ההצמדה והריבית, ולבקש את ביטול החיוב בקנס. המשיב יקבל החלטה
18 בעניין זה לאחר שישקול את כלל הנסיבות ולאור הטענות בבקשת העוררים.

19
20 65. אשר על כן, בסוגיה זו, מדובר בפניה מוקדמת בטרם מיצו העוררים את ההליכים ואין מקום
21 שוועדת הערר תדון ותכריע בבקשת ביטול הקנס, בטרם עשה כן המשיב.

סוף דבר

22
23
24 66. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הועדה לדחות את טענות העוררים ביחס למהות הזכות
25 שנמכרה וביחס לביטול הפרשי ההצמדה והריבית ולקבל את העררים בסוגיית שיעור המס,
26 כאמור לעיל בפסקה 40, ביחס לניכוי הוצאות שכ"ט והיטל השבחה, כאמור בפסקה 50 לעיל
27 וביחס לניכוי ההוצאות המשפטיות בשנים 2012-2020, כאמור בפסקה 60 לעיל. בסוגיית קנס
28 אי הצהרה במועד נקבע כי אין מקום שהועדה תכריע בה בטרם ידון ויכריע בה המשיב.

29
30 67. בהתחשב בתוצאה הסופית, לפיה חלקים משמעותיים של העררים התקבלו ובהתחשב
31 במסקנה כי יש להתייחס בחומרה לכך שהמשיב לא גילה לעוררים מסמכים מהותיים הנוגעים
32 לשווי הרכישה, למרות הצו שהורה לו לגלותם, ולמרות שהיה מתבקש כי המשיב יתייחס



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כוועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין

27 יוני 2024

ו"ע 21-08-31151 ברוריה שילוני נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33677 ענבל צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33675 שירה צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33603 שי צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33083 סמדר צבן נ' מדינת ישראל
ו"ע 21-08-33054 דרור צבן נ' מדינת ישראל

1 למסמכים שבידיו במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעמו, ישלם המשיב לעוררים הוצאות
2 ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו
3 לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

4
5 חבר הוועדה, רו"ח שלמה מדהלה:

6 אני מסכים לחוות דעתו של יו"ר הועדה.

7
8
9 חברת הוועדה, גבע בלטר:

10 אני מצטרפת לחוות דעתו של כב' השופט א' דורות.

11
12 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט כאמור בפסקה 66 לחוות דעת יו"ר הועדה. כמו כן, הוחלט לחייב
13 את המשיב בהוצאות ובשכ"ט עו"ד, כאמור לעיל בפסקה 67 לחוות דעת יו"ר הועדה.

14
15 המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

16
17 ניתן היום, כ"א סיוון תשפ"ד, 27 יוני 2024, בהעדר הצדדים.

18

19
גב' גבע בלטר,
חברת וועדה

רו"ח שלמה מדהלה,
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר הועדה