



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

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
גב' גבע בלטר, חברה
גב' נאוה סירקיס, חברה

העוררים:
1. יוסף עמרים
2. רמות קודש בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מוקי גורפיין

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד דימה גזאלה,
פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

לפנינו ערר על החלטת המשיב הדוחה את השגת יוסף עמרים (להלן: "העורר 1") על שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה מס' 119097228 מיום 18.9.2020 בגין רכישת חלקות 285, 875, 1009 ו-1065 בגוש פיסקאלי 6 מאדמות איכסא (להלן: "ארבע החלקות"), ושומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה מס' 119046274 מיום 20.9.2020 בגין רכישת חלקה 564 בגוש פיסקאלי 13 מאדמות בית איכסא (להלן: "חלקה 564") (וכל החלקות להלן: "המקרקעין").

תשתית עובדתית

1. ענייננו במקרקעין לא מוסדרים הידועים כחלקה 564 בגוש פיסקאלי 13, הנמצאים באלה ספחה אל שרקייה, מתחם בית איכסא, וכן חלקות 285, 875, 1009 ו-1056 בגוש פיסקאלי 6, הנמצאות בבית איכסא. על פי רישומי המשיב, שטח חלקה 564 הוא 5,000 מ"ר והשטח הכולל של ארבע החלקות האחרות הוא 13,600 מ"ר.

2. ביום 1.2.2010 במסגרת הליך כינוס נכסים בתיק הוצל"פ (ירושלים) 2-09639-03, נרכשו המקרקעין על ידי פיסי דסקל (להלן: "דסקל") ומוזס אריאל (להלן: "מוזס"). בגין רכישה זו, הוציא המשיב שומות כדלקמן: שומה מס' 110072501 בגין רכישת חלקה 564 בשווי רכישה של 350,000 ₪, שומה מס' 110072519 בגין רכישת ארבע החלקות בשווי רכישה של 260,000 ₪.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

- 1
- 2 3. ביום 11.3.2010 נחתמו שני הסכמי תוספת להסכם המכר מיום 1.2.2010 לפיהם הוגדלו
- 3 התמורות בגין המקרקעין: התמורה בגין חלקה 564 עמדה על סך 490,000 ₪, התמורה בגין
- 4 ארבע החלקות עמדה על סך 410,000 ₪.
- 5
- 6 4. ביום 30.4.2010 אושרו הסכמי המכר והתוספת להסכמי המכר בצו ראש ההוצאה לפועל
- 7 לרוכשים דסקל ומוזס. ביום 10.10.2010 נתן ראש ההוצאה לפועל צו המאשר את מכירת
- 8 המקרקעין לדסקל ומוזס בהתאם לסעיף 34 לחוק המכר, התשכ"ח-1968.
- 9
- 10 5. במסגרת הסכמי נאמנות והודעות נאמנות שנחתמו בחודשים אפריל-מאי 2010, הועברו
- 11 המקרקעין לחברת דגלון נכסים (בית איכסא) בע"מ ח.פ. 9-0161-5625 וחברת דגלון נכסים
- 12 בע"מ ח.פ. 514209634 (להלן: "חברת דגלון"). יצוין כי דסקל הינו בעל המניות בחברת דגלון.
- 13
- 14 6. בין דסקל וחברת דגלון לבין העורר 1, שהיה בעל עניין מהותי במקרקעין עוד משלב
- 15 ההתמחרות במסגרת הליך הכינוס, התגלעו חילוקי דעות, שבעקבותיהם הגישו דסקל וחברת
- 16 דגלון כתב תביעה (להלן: "התובעים") כנגד העורר 1 ואחרים, אשר נדון בבית המשפט המחוזי
- 17 בירושלים ב-ת"א 31095-09-14 (להלן: "התביעה"), בטענה כי הנתבעים הונו את התובעים
- 18 והציגו בפניהם מצג שווא בקשר למקרקעין, דבר שהוביל לכך שהעורר 1 גרם לתובעים לשלם
- 19 לו במרמה סכום של 6,850,000 ₪, כדלקמן:
- 20
- 21 א. 2,850,000 ₪ ששילמו התובעים בגין רכישת חלקו של מוזס במקרקעין: 1,200,000
- 22 ₪ שולמו לעורר 1 ו-294,473 \$ שולמו למוזס ו-450,000 ₪ שקיזזו התובעים
- 23 מהתשלום ששילמו לכוונס הנכסים עבור מוזס בשלב קניית המקרקעין במסגרת הליך
- 24 ההוצל"פ;
- 25 ב. 500,000 אירו (כ-2,500,000 ₪ ביוני 2011) ששילמו התובעים בגין רכישת 19 דונם
- 26 נוספים מאדמות העורר 1 הסמוכים למקרקעין נשוא עניינו, לפי מצג שהציגו בפניהם
- 27 הנתבעים;
- 28 ג. 1,500,000 ₪ שחב העורר 1 לתובעים בגין שירותים שהעמידו לו לליווי פרויקט הבניה
- 29 שתכנן במקרקעין.
- 30
- 31 7. ביום 31.12.2017 ניתן פסק דין בתביעה על ידי כב' השופט ד. רובין, שקבע כי:
- 32
- 33 א. העורר 1 ישלם לתובעים סך של 900,000 ₪;
- 34 ב. העורר 1 ישלם סכום נוסף לתובעים של 294,473 \$;



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 ג. לפי סעיף 79א לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984 (להלן: "חוק בתי
2 המשפט"), העורר ישלם לתובעים סכום נוסף של 3,000,000 ₪ נכון ליום מתן פסק
3 הדין ;
- 4 ד. בכפוף להעברת הסכומים הנ"ל, יעבירו התובעים את הזכויות במקרקעין לעורר 1 או
5 למי שיורה ;
- 6 ה. כל הסכומים ישולמו עד ליום 1.7.2018. במידה והעורר 1 לא ישלם במועד זה, אז
7 במקום התשלום של 3,000,000 ₪ יהיה עליו לשלם 500,000 אירו (בנוסף ל-900,000
8 ₪ + \$ 294,473 לעיל) בתוספת ריבית מיום 6.6.2011 ועד ליום התשלום בפועל, וכן
9 סך נוסף של 1,200,000 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום 6.6.2011 ועד
10 ליום התשלום בפועל ;
- 11 ו. אם הסכומים הנ"ל לא ישולמו עד ליום 31.12.2018, מבלי לגרוע מזכות התובעים
12 להוציא לפועל את פסה"ד, התובעים יהיו פטורים מלהעביר את המקרקעין לעורר 1,
13 ואז העורר 1 יהיה פטור מתשלום ה- 900,000 ₪ + \$ 294,473.
- 14
- 15 8. ביום 25.2.2019 נמסרה למשיב הצהרת חברת רמות קודש בע"מ ח.פ. 515943173 (להלן:
16 "העוררת 2") לפיה היא רכשה קרקע בשטח 5,000 מ"ר בשווי רכישה של 5,581,000 ₪, כאשר
17 מס הרכישה לטענתה הינו 334,860 ₪. במקביל, הצהירה המוכרת חברת דגלון על מכירת
18 ארבע החלקות.
- 19
- 20 9. בגין הצהרות אלו נפתחה שומה מס' 119046274 בגין רכישת חלקה 564 ושומה מס'
21 119097228 בגין רכישת ארבע החלקות.
- 22
- 23 10. ביום 18.9.2019 הוציא המשיב שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה ובה קבע את שווי רכישת
24 חלקה 564 על סך 410,000 ₪. ביום 22.9.2019 הוציא המשיב שומת מס רכישה לפי מיטב
25 השפיטה ובה קבע את שווי רכישת ארבע החלקות על סך 1,115,000 ₪. בנימוקיו לשומה
26 הסביר המשיב, כי שווי הרכישה נקבע לפי גישת השוואה מנכסים דומים מאזור בית איכסא
27 ושטחי החלקות נקבעו בהתאם לרישומי מס רכוש.
- 28
- 29 11. ביום 25.12.2019 הגיש העורר 1 השגה על השומות לפי מיטב השפיטה בצירוף חוות דעת של
30 השמאית דבורה בדיחי.
- 31
- 32 12. ביום 13.9.2020 נערך דיון בהשגה וביום 21.9.2020 ניתנה החלטת המשיב בהשגה, אשר דחתה
33 אותה וקבע, בין היתר, כי:
34



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099-11 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 א. העסקאות נשוא ענייננו הן עסקאות לרכישת זכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק מיסוי
2 מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מסמ"ק"), ולפיכך
3 הן עסקאות החייבות במס רכישה;
4 ב. העורר 1 הוא זה שרכש את המקרקעין מחברת דגלון נכסים בע"מ ומר פסי דסקל
5 בהתאם לפסק הדין, ולפיכך הוא זה החייב במס רכישה לפי השומות;
6 ג. העורר 1 העביר את זכויותיו לעוררת 2 לאחר מכן, ולפיכך הם חייבים לדווח על עסקה
7 זו למשיב בהתאם לסעיף 82 לחוק;
8 ד. המשיב קבע את המכירה לפי התמורה שהסכימו עליה הצדדים ושקיבלה תוקף של
9 פסק דין- 900,000 ₪, כאשר תמורה זו זהה לתמורה בה נרכשו המקרקעין במסגרת
10 הליך הכינוס. המשיב שוכנע כי תמורה זו נקבעה בתום לב וללא השפעת יחסים
11 מיוחדים בין התובעים לבין העורר 1. לפי המשיב, התמורה מהווה את שווי העסקה
12 האמיתי, שכן גם לפי חוות הדעת השמאית שהביא העורר בשלב ההשגה לא חל שינוי
13 במקרקעין מיום רכישתם בהליך הכינוס, לא ידוע מיקומם המדויק, לא קודמה
14 תכנית בניה כלשהי לגביהם ולא ידוע אם הופקעו בחלקם.
15
16 13. מכאן הערר שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

- 20 14. לטענת העוררים, הזכויות אותן מכר דסקל הן זכויות משפטיות שכן מקורן בהחלטה
21 שאושרה על ידי ראש ההוצאה לפועל, אלא שאין אלה זכויות במקרקעין שכן מקומם אינו
22 ידוע וכך גם שיטחם ויתכן שבכלל הזכויות הופקעו על ידי המדינה.
23
24 15. לפי העוררים, בפסק הדין שניתן הוענקה לעורר 1 אפשרות בחירה בין זכות אופציה רגילה
25 אותה יוכל לסחר לאחרים, לבין הזכויות במקרקעין גופם. לטענתם, הואיל ובפסק הדין לא
26 נקבע שווי לאופציה הרי שזו סוחרה לעורר 1 תמורת אפס ₪. משכך, מס הרכישה שעליו לשלם
27 בגין רכישת האופציה הוא אפס ₪. בהתאמה, הואיל והעורר 1 סיחר את האופציה לעוררת 2
28 בשווי אפס, אין לו שבח ואין חבות במס רכישה לעוררת 2.
29
30 16. לטענת העוררים, לפי הגישה הכלכלית, העורר 1 נשאר הבעלים ב-100% של הזכויות בנכס,
31 עד שיקבע ובאם יקבע, שהזכויות בנכס הן בגדר זכויות במקרקעין וכי זכויות אלה לא
32 הופקעו. כך לטענתם, לא עברו הזכויות בנכס מהעורר 1 אלא לעצמו ולכן אין כאן אירוע מס.
33
34 17. לטענת העוררים, במסגרת פסק הדין הוסכם בין הצדדים כי מי שירכוש את הזכויות מדסקל
35 יהיה מי שהעורר 1 יאתר, ובנוסף הוסכם ששווי המכירה מדסקל יורכב משני רכיבים:



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

1 900,000 ₪ ועוד \$ 294,000 שקבעו הצדדים ורכיב נוסף- 3 מיליון ₪ שקבע בית המשפט.
2 לפיכך, העוררים טוענים כי יש לקבל את שווי המכירה שנקבע על ידי בית המשפט בפסק הדין,
3 שכן כל תשלום שנקבע בפסק הדין התייחס לזכויות בנכס שנרכשו בהליכי הוצאה לפועל
4 ולזכויות אלה בלבד, להבדיל מחיוב העורר 1 לשלם פיצוי לתובעים.
5
6 18. לטענת העוררים, על השומות להיות בטלות משום שמדינת ישראל, מחד, על ידי רשות
7 מקרקעי ישראל בהליך של הסדר קרקעות, טוענת כי הינה הבעלים היחיד והבלעדי של
8 הקרקעות נשוא הערר, כנראה מכח הפקעה; ומאידך, על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, כי יש
9 למסות את העוררים, את דסקל ואת חברת דגלון בגין מכירת ורכישת אותן הקרקעות.

טענות המשיב

10
11
12 19. לטענת המשיב, העורר 1 הוא זה שרכש את המקרקעין מחברת דגלון ומדסקל בהתאם לפסק
13 הדין, ולפיכך הוא זה שחייב במס רכישה לפי השומות נשוא ענייננו.
14
15 20. לטענת המשיב, העורר 1 העביר את זכויותיו לעוררת 2 לאחר מכן, ולפיכך הם חייבים לדווח
16 על עסקה זו בהתאם לדרישה לפי סעיף 82 לחוק.
17
18 21. לטענת המשיב, הוא קבע את שווי המכירה לפי התמורה שנקבעה בפסק הדין- 900,000 ₪
19 כדין. תמורה זו זהה לתמורה בה נרכשו המקרקעין במסגרת הליך הכינוס. התמורה מהווה
20 את שווי העסקה האמיתי לפי שווי השוק של הקרקע. עוד לטענת המשיב, גם לפי חוות הדעת
21 השמאית מטעם העוררים בשלב ההשגה, לא חל שינוי במקרקעין מיום רכישתם בהליך
22 הכינוס- מדובר בקרקעות ספקולטיביות שלא ידוע מיקומן או שיטחן המדויק, לא קודמה
23 תכנית בניה כלשהי לגביהן ולא ידוע אם הופקעו בחלקן.
24
25 22. לבסוף טען המשיב, כי העובדה שהמקרקעין לא מוסדרים ומתנהל לגביהם הליך הסדר, אינה
26 משנה מהעובדה שענייננו במכירת זכות במקרקעין החייבת במס רכישה.

דיון והכרעה

27
28
29 23. כפי שעולה מכתב התשובה, המחלוקת נשוא הערר נסובה על ארבע שאלות מרכזיות:

- 30
31 א. האם העסקאות במוקד הערר מהוות עסקאות לרכישות זכויות במקרקעין שחייבות
32 במס רכישה?
33 ב. מיהו רוכש הקרקע החייב לשלם את מס הרכישה במסגרת פסק הדין שניתן, העורר
34 1 או העוררת 2?
35 ג. האם בין העורר 1 לבין העוררת 2 נכרת הסכם למכירת מקרקעין שיש לדווח עליו?



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

1 ד. מהו שווי המקרקעין שיש לקבוע לצורך מס הרכישה?

2
3 הדיון להלן ייעשה בהתייחס לסוגיות אלו בהתאמה.

4 5 האם הממכר הינו זכות במקרקעין?

6 24. לטענת העוררים, הזכויות שנרכשו הן זכויות משפטיות שכן מקורן בהחלטה שאושרה על ידי
7 ראש ההוצאה לפועל, אלא שאין אלה זכויות במקרקעין שכן מקומם אינו ידוע וכך גם שיטחם
8 ויתכן שבכלל הזכויות הופקעו על ידי המדינה.

9
10 25. כבר עתה יצוין, כי טענה זו של העוררים, לא הועלתה בשלב ההשגה, אלא רק בשלב הערר.
11 בפסיקה נקבע מכבר, כי נישום אינו רשאי להעלות בפני וועדת הערר, טענות שלא נידונו בדיוני
12 ההשגה (רע"א 777/14 יורם ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014)). ועוד, הטענה נזנחה
13 בסיכומי העוררים ולכן אינה רלבנטית עתה. בבחינת למעלה מן הצורך, נזכיר את עמדת
14 הפסיקה ביחס לאפיון זכות במקרקעין.

15
16 26. חוק מיסוי מקרקעין ממסה הן זכויות קנייניות והן זכויות אובליגטוריות במקרקעין, כאשר
17 המכנה המשותף לזכויות אלו הוא שערכן נגזר משווי המקרקעין עצמם. החוק אינו מתמקד
18 אך ורק בזכויות המשפטיות הפורמליות, אלא גם בוחן את ההשלכות הכלכליות של העסקה,
19 תוך התייחסות לשאלה האם חלה העברה מהותית של בעלות במקרקעין, גם אם הזכות
20 הקניינית עצמה לא הועברה באופן רשמי. טענת העוררים לפיה אין מדובר בזכויות
21 במקרקעין, אינה מתיישבת עם ההגדרה של "זכות במקרקעין" כפי שמופיעה בסעיף 1 לחוק,
22 אשר מקיפה לא רק זכויות קנייניות כמשמעותן בחוק, אלא גם זכויות נוספות. כאמור, גישה
23 זו גם אינה משקפת את כוונתו של המחוקק כפי שמשקפת בפסיקה (ע"א 9559/11 מנהל
24 מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, פ"ד ס'1(3) (2013); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ'
25 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11.6.2008)).

26
27 27. במקום אחר, בהקשר דומה, קבעתי כי לא ניתן לקבל את הטענה שהעסקה היא לא בזכות
28 במקרקעין ביחס לקרקע בלתי רשומה באיו"ש, אשר נקנתה מבעליה הערבים, בדומה למצב
29 בענייננו (ו"ע 17-04-13485 יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
30 ירושלים (1.9.2024)).

31
32 28. העוררת 2 עצמה, דווחה למשיב על רכישת הזכויות במקרקעין, כאשר בפרטי הזכות צוין כי
33 הזכות הנמכרת מהווה "בעלות". משמעות הדבר היא, כי אף לגישת העוררת 2 מדובר בעסקת
34 מכירה של זכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק. לפיכך, בהסתכל על האופי הכלכלי האמיתי של



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

1 העסקאות, אין בסיס לקבלת עמדה לפיה אין המדובר בעסקאות לרכישת זכויות במקרקעין
2 החייבות במס.

מיהות הרוכש

3
4
5 29. נקודת המוצא היא שבעת מכירת זכות במקרקעין, חלה על הקונה חובת תשלום מס רכישה
6 לפי סעיף 9(א) לחוק. סעיף 1 לחוק מגדיר את המונח "מכירה" בהגדרה רחבה כך:

7
8 **"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –**

9 **(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;**

10 **(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל**
11 **זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;**

12 **(3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין או על**
13 **ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של זכות להורות כאמור או ויתור**
14 **עליה;**

15 **(4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות לתפוש**
16 **מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות מקנה לבעליה את**
17 **הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסויימים;** (ההדגשות אינן
18 במקור).

19
20 30. על פי סעיף 1(3) לחוק, גם הענקת זכות לצד א' להורות על הקניית זכות במקרקעין לצד ב'
21 נחשבת, בפני עצמה, כמכירת זכות במקרקעין עבור צד א'. משמעות הדבר היא, אפוא, כי
22 הזכות להורות על הענקת זכויות במקרקעין היא זכות במקרקעין. בהתאם, בעניין **סלובר**,
23 שעסק בשאלת מהות מכירת זכות במקרקעין כמשמעותה בחוק, נקבע כי:

24
25 **הגדרת "מכירה" של זכות במקרקעין בחוק מתפרשת מעבר למושג המקובל של**
26 **העברת זכות קניין במקרקעין במובנם של דיני הקניין. היא כוללת, בין היתר,**
27 **הענקה של זכות אובליגטורית לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של**
28 **זכות כזו או ויתור עליה, וכן הענקה של זכות להורות על הענקה של זכות**
29 **במקרקעין, או על העברה או הסבה של זכות כזו, וכן העברה או הסבה של זכות**
30 **להורות כאמור. ההגדרה הרחבה של "מכירה", נועדה לתפוס ברשת המס**
31 **העברות של זכויות במקרקעין במובנן הרחב, כאשר הן מעבירות טובות הנאה**
32 **בעלות אופי רכושי במקרקעין מגורם אחד למשנהו, גם אם לא בדרך של ביצוע**
33 **עיסקה קניינית פורמלית. "המכירה" על פי חלופותיה השונות כוללת גם**
34 **העברות של זכויות חוזיות לקבל זכויות במקרקעין.**



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

- 1 [...] 2
2 אכן, רוחב התפרשותה של הגדרת "מכירה" לענין זכות במקרקעין על פי החוק
3 חובק גם עסקאות אובליגטוריות שאינן נרשמות במרשם, ובלבד שיש להן
4 מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין (הדרי, שם, עמ' 218-
5 219). (פסקה 20, ההדגשות אינן במקור).
- 6
7 31. הדיון במיהות הרוכש ייעשה בשני רבדים- תחילה נאפיין מי הוא הרוכש לפי פסק הדין,
8 ולאחר מכן, נבחן את הסוגיה לאור התנהלותם של הצדדים בפועל.
9
10 מי הרוכש לפי פסק הדין?
11 32. לגישת המשיב, מפסק הדין עולה כי הקונה של הזכויות במקרקעין הוא העורר 1 ולכן הוא זה
12 שחייב במס רכישה. לטענת העורר 1 הוא לא זה שרכש את הזכויות במקרקעין מדסקל וחברת
13 דגלון במסגרת פסק הדין, אלא הרוכשת היא העוררת 2- חברת רמות קודש. טענתו מבוססת
14 על הקביעה בפסק הדין כי "יעבירו התובעים לנתבע או למי שהוא יורה, את כל זכויותיהם
15 במקרקעין".
16
17 33. בית המשפט לא פירש בפסק הדין את המשמעות המשפטית של הביטוי "למי שהוא יורה"
18 באספקלריה של חוק מיסוי מקרקעין. ניתן לעמוד על שלוש פרשנויות לביטוי:
19
20 (1) המחאת זכות: העורר 1 רשאי להמחות את זכותו לצד שלישי.
21 (2) נאמנות לטובת נהנה: העורר 1 רכש הזכויות בנאמנות עבור צד שלישי.
22 (3) רכישת אופציה: העורר 1 רכש אופציה והוא רשאי לסחר אותה לצד שלישי. הטענה
23 היא כי יש למסות את האופציה כשווי הזכות הנגזרת ולא כשווי המקרקעין ובמקרה
24 זה נטען כי התמורה עבור האופציה היא אפס.
25
26 34. באם נראה בקביעת פסק הדין כמתן אפשרות להמחאת זכות, משמעות הדבר היא שיש
27 לראות בעורר 1 כמי שרכש זכות במקרקעין ולאחר מכן הוא המחא את זכותו לעוררת 2. לפי
28 פרשנות זאת, יש לקבל את עמדת המשיב ולחייב את העורר במס רכישה.
29
30 35. פרשנות אחרת תהיה לראות בעורר 1 כמי שרכש נכס בנאמנות לטובת צד ג'. פרשנות כזאת
31 לא תסייע לעוררים, משום שאין נהנה ידוע וקונקרטי ביום הרכישה בנאמנות ולא ניתנה
32 הצהרת נאמנות. ראו ו"ע (מחוזי ירושלים) 21-06-22968 **United Jewish Appeal**
33 **Federation of Jewish Philanthropies of New York, Inc** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין**
34 **ירושלים** (17.1.2024), שם עמדתי על סוגיית מיסוי נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין:
35



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099-11 עמרם נ' מדינת ישראל

1 "ניתוח של סוגיית מיסוי נאמנויות על פי החוק מצוי בפסק הדין בע"א 7610/19 מנהל
2 מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס (30.6.22). בית המשפט הצביע על ההגדרה הרחבה
3 של המונח "מכירה", אשר יוצרת בסיס מס רחב ביותר.
4 [...]

5 ביחס לחריג זה, אמרו הדברים הבאים בפסקה 45:
6 "בניגוד להסדר הקבוע בסעיף 3 לחוק, ההסדר שבסעיף 69 לא מעניק פטור ממס
7 למכירה המתבצעת במסגרת הקניית הזכות במקרקעין לידי של הנאמן. בהתאם לכך,
8 תחוב הקנייה כאמור במיסי שבח ורכישה. מנגד קובע סעיף 69 פטור ממיסים אלו
9 ביחס לחלוקת נכסי הנאמנות מידי הנאמן לנהנה – לכשתבצע, וככל שתבצע; וכך
10 הוא הן לעניין מס השבח, והן לעניין מס הרכישה (ראו: תקנה 27(א) לתקנות מיסוי
11 מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), התשל"ה – 1974) (להלן: תקנות מיסוי מקרקעין);
12 עניין כהן, בעמ' 41-42; ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156,
13 174 (1994) (להלן: עניין חזון); הדרי ב, עמ' 88-100; אבי גורמן ושי אהרונוביץ מיסוי
14 מקרקעין: פרשנות, הלכה ומעשה 222-224 (2017) (להלן: גורמן ואהרונוביץ))."
15

16 54. בפסקה 47 הוסברו התנאים לפטור ממיסוי על פי החריג השני:
17 "47. הפטור ממיסוי שמוענק מכוחו של החריג השני לכלל "המכירה" מותנה בתנאים
18 – תנאי מהותי ותנאי פרוצדורלי. על פי התנאי המהותי, הנישום נדרש להוכיח את
19 קיומם של יחסי נאמנות מהותיים בהם החזקתה של הזכות במקרקעין על ידי הנאמן
20 בעבור נהנה ספציפי, סופי ומיודע – הקיים כבר במועד הקניית הזכות על ידי יוצר
21 הנאמנות לנאמן (ראו, למשל: עניין כהן, עמ' 42-45; נמדר כרך ד' עמ' 122-123, 126-
22 125)). על פי התנאי הפרוצדורלי, הנישום נדרש לדווח על החזקת הזכות בנאמנות
23 בעבור אותו נהנה ספציפי, סופי ומיודע (ראו: סעיף 69(ג) לחוק מיסוי מקרקעין; נמדר
24 כרך ד', עמ' 117, 126-128; ראו והשוו: דנ"א חזון, בעמ' 720). תנאים אלה למימוש
25 הפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין משמשים כלי בידי רשויות המס אשר נועד
26 לסכל תכנוני מס אסורים והתחמקות מתשלום מיסים".

27 במקרה שלפנינו, במועד פסק הדין הרכישה לא בוצעה עבור נהנה ספציפי, ידוע ומיודע אשר
28 היה קיים במועד הקניית הזכות לנאמן.
29

30
31 36. פרשנות פסק הדין על גישת העוררים היא כי העורר 1 רכש אופציה. העוררים טענו כי לעורר
32 1 ניתנה במסגרת פסק הדין אפשרות לבחור בין שתי חלופות: "לרכוש את הזכויות במקרקעין
33 גופא, או לרכוש אופציה לרכישת הזכות במקרקעין מהמוכרים, אופציה אותה יוכל לסחר".



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

- 1 לטענת העורר 1, שווי האופציה שניתנה לו "הועמד על אפס", כך שאין לגבות ממנו מס רכישה.
2 טענה זאת אינה מתקבלת, כפי שיוסבר להלן.
3
- 4 37. תחילה ייאמר, כי מקריאת פסק הדין נראה כי יש קושי בפרשנות זאת, כאשר לא ברור כיצד
5 פירש העורר 1 שפסק הדין קבע אפשרות לרכישת אופציה, וכיצד פירש שעלות האופציה היא
6 במחיר אפס. מה גם, שאף אם תתקבל טענת העורר 1, כאילו רכש אופציה (זכות לקבלת זכות
7 במקרקעין), הרי שלפי החוק אופציה (זכות לקבלת זכות במקרקעין) הרי שלפי החוק, אופציה
8 היא זכות במקרקעין שרכישתה חייבת במס (סעיפים 1(2)-1(3) לחוק מסמ"ק).
9
- 10 38. יפים בהקשר זה דבריו של פרופ' י. הדרי:
11
- 12 "ניתן לטעון כי מתן האופציה מהווה מכירה של "נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה,
13 החייבת במס רווחי הון ולא במס שבח מקרקעין. אני מעדיף פרשנות שתחיל על מתן
14 האופציה דווקא את החוק. לעניין זה ניתן ללמוד היקש מע"א 270/74 ברזילי נ' יורשי
15 המנוח גרשון גרינבאום, וע"א 273/78 גדוסמן נ' כספי, שקבעו, כי הסכם אופציה הוא
16 "התחייבות לעשות עיסקה במקרקעין" המצריכה כתב לפי סעיף 8 לחוק המקרקעין.
17 כפי שציינו לעיל, פסקה (2) להגדרת "מכירה" בחוק מתייחסת לזכויות אובליגטוריות
18 במקרקעין, שמהוות התחייבות לעשות עסקה במקרקעין. לפיכך, גישת בית-המשפט
19 העליון, הרואה בהסכם אופציה שלב אובליגטורי, מכניסה הסכם זה, לדעתי, בגדר
20 מכירת זכות במקרקעין ומוליכה להחלת החוק לגביו." (י. הדרי, "מיסוי אופציות
21 לרכישת זכות במקרקעין", עיוני משפט 229), כרך טז (תשנ"א-תשנ"ב)).
22
- 23 39. בהתאם, גם אם תתקבל טענת העורר 1 כי פסק הדין לא הורה על הענקת הזכויות דווקא
24 לעצמו, עצם הזכות לבחור למי יוענקו הזכויות במקרקעין, מהווה זכות שניתנה לעורר 1
25 בפסק הדין- ומדובר בזכות במקרקעין, שרכישתה מחייבת תשלום מס רכישה. עדיין יהיה
26 מקום לבחון האם מדובר באופציה שעלותה אפס, כנטען.
27
- 28 40. מעיון בפסק הדין מסתברת התמונה הבאה:
29
- 30 א. בסעיף ג.1 לפסק הדין מתוארות הסכמות הצדדים כדלקמן: "בכפוף לקבלת
31 הסכומים הנ"ל יעבירו התובעים לנתבע את זכויותיהם במקרקעין נשוא התובענה".
32 ב. בסעיף ד.2 לפסק דין, קבע בית המשפט כי "בקביעת סכום זה הבאתי בחשבון, בין
33 היתר, את טענת התובעים לפיה יש להוסיף להם שיערוך על הסכומים הנקובים
34 בסעיפים ב-ג לעיל, וכן את הסכמת התובעים להעביר את זכויותיהם במקרקעין
35 לנתבע".



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 ג. בסעיף 1.1 ד לפסק הדין נקבע כי "התביעה נגד הנתבעים 4-2 תדחה", קרי העורר 1
2 הוא הנתבע היחיד.
3
4 41. זאת ועוד, מסיכומי העוררים עולה כי העורר 1 ראה עצמו כרוכש המקרקעין מכוח פסק הדין.
5 כך נכתב בסיכומים כי בפסק הדין "נקבע במשתמע כי המוכרים הם [...] כן נקבע שהרוכש
6 הוא יוסף עמרם" (פסקה 1.4 לסיכומי העוררים). בנוסף, לדברי העורר 1 "הרוכש על פי הסכם
7 המכר הוא הנתבע 1 בלבד", הוא העורר כאן (שם, פסקה 6.ג). באופן הזה, נראה שהרוכש
8 במסגרת פסק הדין, החייב לשלם את מס הרכישה, הוא העורר 1.
9
10 מי הרוכש לפי התנהלות הצדדים?
11 42. נעבור עתה לבחינת מיהות הרוכש לפי התנהלות הצדדים בפועל. העורר 1 היה בעל עניין
12 מהותי במקרקעין כבר משלב ההתמחרות במסגרת תיק כינוס הנכסים, והמשיך להיות מעורב
13 באופן עקבי בכל התהליכים שהתנהלו בנוגע למקרקעין לאורך השנים. מעורבותו באה לידי
14 ביטוי גם בכך שהוא מחזיק ב-50% ממניותיה של העוררת 2, שלדבריו היא הרוכשת של
15 המקרקעין (ולא הוא עצמו).
16
17 43. מבחינת הסכם המייסדים בין העורר 1 לבין המייסדים של העוררת 2 (להלן: "הסכם
18 המייסדים") (נספח ה' לערר), אף עולה כי הצדדים ראו בעורר כבעל המקרקעין בעקבות מתן
19 פסק הדין. המשיב בסיכומיו, היטיב לפרט כיצד נלמד מהסכם המייסדים כי העורר 1 הוא
20 בעל הזכות לפי פסק הדין:
21
22 "בבחינת הסכם המייסדים בין העורר 1 לבין המייסדים של העוררת 2, אף עולה כי
23 הצדדים ראו את העורר 1 כבעלים של המקרקעין בעקבות מתן פסק הדין [...].
24 א. בהתאם לסעיף 2.4 להסכם "עמרם מאשר כי אם יסתבר כי פסק הדין אינו מקנה
25 זכויות במקרקעין כמוצהר על ידו... יהיה עמרם אחראי להשבת כל הכספים ששילמו
26 צדדים א' ו' ב' עפ"י הסכם זה בהתאם לסעיף הבטחונות". במילים אחרות ככל שהסכם
27 המכר בין העורר 1 לבין העוררת 2 לא ימומש, חובת ההשבה של התמורה ששילמה
28 העוררת 2 [...] מוטלת על עמרם, ולא על התובעים בפסק הדין. דבר שמוכיח כי העוררת
29 2 היא לא הרוכשת בהתאם לפסק הדין, וכי נערך בינה לבין עמרם הסכם חדש.
30 ב. בהתאם לסעיף 11.4 להסכם, לצורך הבטחת התחייבות העורר 1 להשיב את כל
31 הכספים ששילמו צדדי א ו-ב בצורה של הלוואות בעלים לחברה, לצורך, בין היתר,
32 תשלום החוב של העורר 1 בהתאם לפסק הדין, יפקיד העורר 1 שטר חוב בסך
33 9,000,000 ₪. בהמשך, קובע הסעיף "מוסכם כי עם פירעון הלוואות כאמור
34 (ובמקרה שיסתבר כי הקרקע אינה מקנה זכויות בלבד) ולפי דרישת צד א' ו' ב' בלבד



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 **כי אז מקרקעין יושבו לבעלות עמרם.** (ההדגשות הוספו). דבר שמוכיח שגם העורר 1
2 ראה את עצמו כבעלים של המקרקעין בהתאם לפסק הדין עת עריכת ההסכם [...].
3 ג. [...]
4 ד. במילים אחרות, הוסכם כי אם הסכם המכר לא ימומש, לא רק שהמקרקעין נשוא
5 ענייננו יושבו לעורר 1 כאמור לעיל, אלא גם העורר 1 ישיב את הלוואות הבעלים [...].
6 דבר שמוכיח שהוא המוכר במסגרת ההסכם, לאחר שקנה את המקרקעין במסגרת
7 פסק הדין.
8 ה. לעומת זאת, כעולה מההסכם, התובעים בתביעה המקורית לא היו צד במכירת
9 המקרקעין לעוררת 2 לאחר מתן פסק הדין, ואין עליהם כל חבות במסגרת הסכם זה,
10 ובמיוחד אין כל חבות השבה שמוטלת עליהם ככל שההסכם לא ימומש.
11 ו. בהתאם לסעיף 2.8 להסכם "בכפוף לביצוע התשלום לתובעים, הצדדיים להסכם זה
12 יהיו זכאים להתקשר בהסכם זה והזכויות במקרקעין נרכשו לפי כל דין וקבלו את כל
13 האישורים הדרושים לצורך רישום המקרקעין על שם עמרם". במילים אחרות,
14 הצדדים מאשרים כי המקרקעין ירשמו על שם העורר 1, שהינו בעל המקרקעין
15 בהתאם לפסק הדין.
16 ז. בהתאם לסעיף 8 להסכם, [...] הצדדים ראו כי לעורר 1 קיימת זכויות כנגד התובעים
17 בקשר למקרקעין, בהיות העורר 1 מי שרכש את המקרקעין מהם בהתאם לפסק הדין,
18 לעומת זאת, אין כל זכות לעוררת 2 כנגד התובעים בתביעה האזרחית. [...] (פסקה 29
19 לסיכומי המשיב).
20
21 44. כמפורט לעיל, הסכם המייסדים קבע כי אם העורר 1 לא יצליח להוציא את העסקה לפועל
22 ולא ימכור את יחידות הדיור שמתכננים לבנות לצורך החזרת הלוואות של הצדדים להסכם
23 "אז המקרקעין יושבו לבעלות עמרם" והלוואות יפרעו מהביטחונות ושעבודים שנתן העורר
24 1 (סעיפים 2.4, 11.4, 2.8, 8 ו-12 להסכם המייסדים). משמעות הדבר היא שהצדדים, וביניהם
25 העורר עצמו, ראו את העורר 1 כבעלים של המקרקעין בעקבות מתן פסק הדין, וראו עצמם
26 רוכשים את הקרקע ממנו ולא מן התובעים.
27
28 45. ביחס לעולה מההסכם המייסדים, טענו העוררים מספר טענות בסיכומי התשובה. לטענתם,
29 מאחר והעורר 1 קיבל את האפשרות לרכוש הזכות בעצמו או אופציה לסחר אותה, ומאחר
30 והוא זה שהתנהל מול פקיד המרשם לאורך תקופה ארוכה, רשמי המקרקעין עשויים לרשום
31 קודם את העורר 1. לפיכך, נכתב בהסכם המייסדים כי הזכויות מכוח פסק הדין תרשמנה
32 קודם על שם העורר 1. טענה נוספת שהעלו העוררים הייתה כי מההואיל הרביעי והחמישי
33 להסכם המייסדים ניתן ללמוד על כוונת הצדדים לרישום המקרקעין על שם החברה. מצאתי
34 לנכון לדחות טענות אלו אשר אין בהן כדי לשנות מן העובדה שלאור פסק הדין והתנהלות



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 הצדדים בפועל, העורר 1 הוא רוכש הזכויות. בנוסף, אין בסעיפי ההסכם עליהם הסתמכו
2 העוררים, כדי לגרוע מהעובדה שהעוררת 2 רכשה את המקרקעין מהעורר 1 שהיה בעל
3 הזכויות בהם.
4
5 46. רכישת הזכויות במקרקעין על ידי העורר 1, באה לידי ביטוי גם בתביעת הבעלות שהגיש
6 העורר 1 על המקרקעין במסגרת הליך ההסדר. במסגרת הליך ההסדר העורר 1 חתם על
7 תצהיר, שבחקירתו אישר כי הוא חתם עליו, בו הוא מצהיר כי הוא הבעלים של המקרקעין
8 מתוקף פסק הדין:
9
10 **"הריני זכאי להירשם כבעלים של המקרקעין המוכרים כחלקה 564 בגוש פיסקאלי 13**
11 **בית איקסא הנמצא בשכונת רמות ירושלים, [...] מתוקף פסק דין מיום 31.12.2017**
12 **בתיק ת"א דגלון נכסים בע"מ עמרם ואח".**
13
14 47. ועוד, לפי המשיב, בעקבות מתן פסק הדין התובעים בתביעה דיווחו למשיב על העסקה
15 שנקבעה במסגרת פסק הדין, ודיווחו כי הקונה הוא העורר 1 (נספח 8 לתצהיר המשיב).
16
17 48. לאור כל האמור, טענת המשיב כי העורר 1 הוא רוכש הזכות במקרקעין בהתאם לפסק הדין,
18 מתקבלת.
19
20 ההסכם בין העורר 1 לעוררת 2
21 49. סעיף 82 לחוק קובע את סמכות המשיב להוציא שומה לפי מיטב השפיטה מקום שלא הוצהר
22 מטעם הצדדים לעסקה על קיומה, כהאי לישנא:
23
24 **"לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש והמנהל**
25 **סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת הצהרה**
26 **ומשלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי המכירה, יום**
27 **הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו."**
28
29 50. לטענת העוררים, מכירת המקרקעין לחברת רמות קודש מהעורר 1 במסגרת הסכם
30 המייסדים, היא **"בבחינת מכר שטרם בא לעולם"** וכי העורר 1 **"נשאר הבעלים ב%100 של**
31 **המקרקעין"** עד שייקבע כי הזכויות בנכס הן זכויות במקרקעין שלא הופקעו. לפיכך טענו
32 העוררים, כי אין חבות במס ואין חובה לדווח על ההסכם.
33



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 2 51. לא ניתן להתעלם מהסתירה הקיימת בטענות העוררים. תחילה טען העורר 1, כי העוררת 2
3 הייתה הרוכשת של המקרקעין מהתובעים במסגרת פסק הדין בעסקה הראשונה, ולכן הוא
4 אינו מחויב במס רכישה. לאחר מכן, הוא טען כי במסגרת הסכם המייסדים, הוא לא מכר את
5 המקרקעין לעוררת 2 אלא נותר בעליהם, ולכן גם במקרה זה אינו חייב במס. אין לאפשר
6 לעורר 1 לטעון טענות סותרות שאינן מתיישבות זו עם זו.
- 7 52. בסיכומיהם, טענו העוררים, כי "עמרם הימחה את האופציה לרמות קודש" וכן כי "עמרם
8 בחר לרכוש את האופציה וסחר אותה לרמות קודש" (ההדגשות במקור). אם כן, העורר 1
9 העניק את הזכויות במקרקעין לעוררת 2 בהתאם לסעיף 1(1) לחוק מיסוי מקרקעין:
10 "הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה". משמע, לפי עמדה זו, היה על
11 העוררים להגיש הצהרה על עסקת רכישת המקרקעין ביניהם בהתאם לסעיף 73 לחוק.
12
- 13 53. בצדק טען המשיב כי אף אם תתקבל הטענה כי הצדדים התנו את ההסכם בקביעה שמדובר
14 בזכויות במקרקעין, ובכך שהמקרקעין לא הופקעו, הסכם המכר בין העורר 1 לבין העוררת 2
15 בהסכם המייסדים הוא הסכם תקף למכירת זכות במקרקעין. המדובר בהסכם מכר מתלה
16 של זכויות במקרקעין וככזה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו ללא קשר להתקיימות התנאי
17 המתלה (בהקשר זה ראו ע"א 489/89 אדלר שרון נ' שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366 (1992) וגם
18 ע"א 187/87 עובדיה בן יחזקאל לוי נ' הרב יהושע דויטש, פ"ד מג(3) 309 (1989)).
19
- 20 54. בדיון ההוכחות הגישו העוררים מכתב של עו"ד דורון שמעוני, ב"כ פסי דסקל וחברת דגלון
21 נכסים (התובעים בתביעה המקורית), אליו מצורף ייפוי כוח בלתי חוזר של פסי דסקל וחברת
22 דגלון נכסים ופרוטוקול משיבת דירקטוריון החברה, לפיהם הם מוכרים את חלק 564
23 לעוררת 2 בהתאם לפסק הדין. העוררים לא הביאו לעדות נציגים מחברת דגלון לעניין
24 מסמכים אלה, והדבר עומד לחובתם. ראו בהקשר זה את ע"א 1206/16 חברת יהלומי סמואל
25 - רוזנבאום (1992) בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה
26 (9.10.2018):
27
- 28 "כידוע, אי הבאתו של עד רלוונטי יוצרת הנחה כי לו הושמע העד היה בכך
29 לתמוך בגרסת היריב והסיבה לאי הבאתו היא החשש של בעל הדין מעדותו
30 ומחשיפתו לחקירה שכנגד [...] בנסיבות המקרה, דומה כי העדתו של מר
31 שנטל הייתה חשובה במיוחד להוכחת טענת המדינה לגבי אפשרות גילוי דבר
32 קיומה של חברה ב' על ידי המדינה, ומכל מקום נטל ההוכחה מוטל עליה,
33 כאמור (יצוין כי המערערים טענו שביקשו ממר שנטל להעיד מטעמים אך זה
34 סירב). לפיכך, אי העדתו של מר שנטל מקימה חזקה כי דבריו היו תומכים
35 בגרסת המערערים" (פסקה 37 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ).



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099-11 עמ"מ נ' מדינת ישראל

וגם, ע"פ 2013/19 מאיר מנחם נ' מדינת ישראל (13.08.2020):

"זאת ידענו, מניסיון החיים, מן השכל הישר, ומן ההלכה הפסוקה, כי הימנעותו של נאשם מהבאת עדים, אשר לטענתו, עשויים לבסס את גרסתו, מחזקת את גרסת התביעה: "הלכה פסוקה היא, שהימנעות מהזמנה לעדות של עד הגנה, אשר לפי תכתיב השכל הישר עשוי היה לתרום לגילוי האמת, יוצרת הנחה, שדבריו היו פועלים לחיזוק הגירסה המפלילה, בה דוגלת התביעה" (פסקה 52 לפסק דינו של כב' השופט נ' סולברג).

55. כמו כן, המסמכים הוגשו בשלב מאוחר של ההליך ולא ניתנה למשיב הזדמנות לבדקם ולהתמודד איתם. לגופו של עניין, עיון במסמכים אלה מעלה תהיות מסוימות, כאשר נראה כי הם אינם מהווים תשתית מספקת הסותרת את הראיות האחרות שהוצגו לאורך ההליך. כך, לפי טענות המשיב בפסקה 33 לסיכומיו, אותן אני מקבל:

"א. מסמכים אלה סותרים את הקבוע בפסק הדין.

ב. עו"ד דורון שמעוני החתום על המכתב והמסמכים, דיווח בעצמו למשיבה על הרכישה והצהיר על יוסף עמרם כרוכש [...] 10 ימים בלבד לפני שליחת המכתב. [...]
ג. החלטת הדירקטוריון של חברת דגלון נכסים בדבר מכירת חלקה 564 לחברת רמות קודש הנה מיום 12.3.2019, וכן ייפוי הכוח למכירת החלקה מאותו יום הוצאו כשנה ושלושה חודשים אחרי מתן פסק הדין. בהתאם לכך ובשים לב שחברת דגלון נכסים הגישה הצהרה סותרת בפני המשיבה כאמור לעיל, ענייננו בגרסה שמהווה עדות כבושה. [...]

ד. [...] נוכח ההצהרה הסותרת הרי שחברת דגלון מנועה ומושתקת מלטעון אחרת מהצהרותיה בזמן אמת.

ה. ייפוי הכוח והחלטת דגלון נכסים נשלחו ע"י עו"ד דורון שמעוני לעו"ד רועי רוזן, שנחזה להיות ב"כ העורר 1 לפי סעיף 8 להסכם המייסדים המצוטט לעיל, "תחת מחאה". דבר שמעלה תהיות רבות לגבי הנסיבות של קבלת החלטה והחתימה על ייפוי הכוח.

ו. החלטת חברת דגלון נכסים וייפוי הכוח מתייחסים למכירת חלקה 564 בלבד, ולא הוצגה החלטה דומה או ייפוי כוח ביחס למכירת 4 החלקות נשוא פסק הדין.

ז. עסקת המכר בין התובעים לבין העורר 1 נקבעה בפסק דין של בית המשפט המחוזי. על כן לא ברור למה נדרשת החלטת דירקטוריון של חברת דגלון נכסים כדי לאשר את העסקה."



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

56. לסיכומו של עניין, העוררת 2 רכשה בתורה את הזכויות במקרקעין מהעורר 1. לפיכך, מצאתי כי יש לראות בהסכם המייסדים כעסקה חדשה במקרקעין בין העורר 1 לבין העוררת 2, עליה היה על הצדדים לדווח למשיב.

שווי עסקת הרכישה

57. בסעיף 1 לחוק נקבעה הגדרתו של המונח "שווי" באופן הבא:

"שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;"

58. לפי חוק מיסוי מקרקעין, ערכה של הזכות נקבע בהתאם לשווי השוק שלה, למעט במקרים שבהם הוסכמה תמורה שונה במסגרת עסקה שנערכה בכתב. במקרה כזה, אם התמורה נקבעה בתום לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין הצדדים, השווי ייקבע על פי התמורה המוסכמת (ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ (5.6.2005)). לשם כך, למנהל מיסוי מקרקעין ניתנה סמכות להעריך את שווי העסקה על בסיס שווי השוק של הקרקע הנמכרת, מבלי להיות מחויב לתמורה שעליה הצהירו הצדדים בהסכם. בהתאם לכך, נפסק כי ברירת המחדל לקביעת שווי המכירה היא אמת מידה אובייקטיבית – שווי השוק, בעוד שהאפשרות לקבוע את השווי על פי התמורה שסוכמה בין הצדדים, מהווה חריג לכלל (ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' ברכת חביב בע"מ (בפירוק מרצון), פ"ד לז(3) 449 (1983)). כמו כן, נקבע בפסיקה כי הנטל להוכיח את התקיימות התנאים להחלת החריג מוטל על מי שטוען לכך – דהיינו כי נערך הסכם בכתב, התמורה נקבעה בתום לב ולא הושפעה מיחסים מיוחדים (ע"א 3433/00 יצחק ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241 (2002); י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 417 (מהדורה שלישית 2012)).

59. בענייננו, הן העוררים והן המשיב מסכימים כי לעניין מס הרכישה המוטל על העורר 1, יש לקבל את שווי המכירה שנקבע על ידי בית המשפט בפסק הדין. המחלוקת היא אפוא לגבי השאלה מהו בדיוק אותו שווי שקבע בית המשפט בפסק הדין מיום 31.12.2017.

60. לטענת העוררים, התמורה שקבע בית המשפט לרכישת הקרקע מהתובעים היא 900,000 ש"ח + \$ 294,473 שנבעו בסעיפים 2.2-ב.2. לפסק הדין. לגישתם, רכיבים אלה מבטאים את שווי



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרים נ' מדינת ישראל

- 1 המקרקעין כפי שבא לידי ביטוי בחוות הדעת של השמאית מטעמם, אינם כוללים את הפיצוי
2 שעל העורר 1 לשלם לתובעים ומבטאים גם את העלייה בערך הקרקע במרוצת השנים.
3
4 61. בסיכומי התשובה טענו העוררים, כי ההלוואה מבעלי המניות האחרים בעוררת 2 שימשה
5 לשתי מטרות, האחת, רכישת הזכות במקרקעין, והשנייה, פיתוח הזכות הנרכשת (סעיף
6 1.5 (ב) לסיכומי התשובה). עובדה זאת מתיישבת עם טענת המשיב לפיה "שאר הסכומים
7 שנפסקו מהווים סכומי התחשבות להשבת הכספים שהעבירו התובעים לעורר 1" (סעיף
8 42 לסיכומי המשיב). ויוטעם, העורר 1 קיבל הלוואה על מנת שיהיה לו מקורות לשלם
9 לתובעים את הסכום שנפסק, אבל אין בהלוואה כדי לשקף את שווי המקרקעין. היוצא
10 מהאמור, כי מכירת המקרקעין היא לא בסכום של 6,529,770 ₪; פסק הדין נתן תוקף
11 להסכמות שאליהם הגיעו הצדדים, כאשר שווי המקרקעין בהתאם להסכמות אלה הוא
12 900,000 ₪, וכל שאר התשלומים מהווים השבת כספים ששילמו התובעים לעורר 1. בקשת
13 העוררים לראות בסכום של 5,581,000 ₪ כפי שהצהירו, או 6,529,770 ₪ כפי שטענו
14 בסיכומיהם, כשווי רכישה, נעדרת בסיס עובדתי ומשפטי.
15
16 62. יוזכר כי התובעים הגישו את התביעה כנגד העורר 1 ואחרים בטענה כי הנתבעים הונו את
17 התובעים והציגו בפניהם מצגי שווא בקשר למקרקעין, דבר שהוביל לכך שהעורר 1 גרם
18 לתובעים לשלם לו במרמה סכום של 6,850,000 ₪, ואלו תבעו את השבתם באופן הבא:
19
20 א. 2,850,000 ₪ ששילמו התובעים בגין רכישת חלקו של מוזס במקרקעין: 1,200,000
21 ₪ שולמו לעורר 1 ו-294,473 \$ שולמו למוזס ו-450,000 ₪ שקיזזו התובעים
22 מהתשלום ששילמו לכונס הנכסים עבור מוזס בשלב קניית המקרקעין במסגרת הליך
23 ההוצל"פ;
24 ב. 500,000 אירו (כ-2,500,000 ₪ ביוני 2011) ששילמו התובעים בגין רכישת 19 דונם
25 נוספים מאדמות העורר 1 הסמוכים למקרקעין נשוא עניינו, לפי מצג שהציגו בפניהם
26 הנתבעים;
27 ג. 1,500,000 ₪ שחב העורר 1 לתובעים בגין שירותים שהעמידו לו לליווי פרויקט הבניה
28 שתכנן במקרקעין.
29
30 63. ביום 31.12.2017 ניתן פסק הדין שהורה על העורר לשלם לתובעים:
31
32 א. את תמורת העברת המקרקעין אליו על סך 900,000 ₪ ששילמו התובעים לכונס
33 הנכסים;
34 ב. את התמורה הנוספת בסך של 294,473 \$ ששילמו התובעים לעורר 1 או למוזס בגין
35 רכישת חלקו של מוזס לאחר מצג לתובעים כי שטח המקרקעין הוא כ-38 דונם;



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099-11 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 ג. תמורה נוספת בסך 3,000,000 ₪ בגין התשלומים ששילמו כתוצאה מההסכם ביניהם
2 לרכישת 19 דונם נוספים מאדמות העורר 1 הסמוכים למקרקעין נשוא ענייננו,
3 ותשלומים נוספים ששילמו לעורר 1 בעקבות המגעים שהיו ביניהם בקשר לבניית
4 הפרויקט במקרקעין.
5
6 64. במסגרת פסק הדין, בהתאם לאמור בפרוטוקול הדיון מיום 27.11.2017 (נספח ב לערר),
7 הוסכם בין הצדדים כי "למען הסר ספק, העברת הקרקע היא בתמורה לתשלום של 900,000
8 ₪ ששילמו התובעים לכונס הנכסים". ב"כ הנתבעים, באותו דיון עמד על כך שהסכום
9 שנפסק בגובה 3,000,000 ₪ מהווה השבה של סכומים ששילמו הנתבעים לעורר 1, כך בדבריו:
10 **"ההשבה לפי מה שהציע בית המשפט בפשרה היא חדשה בשבילנו [...] לא היינו מוכנים**
11 **לזה לכן אנחנו צריכים פרק זמן רציני [...]"** (ההדגשות אינן במקור).
12
13 65. מעיון בפסק הדין, נראה כי בפועל ניתן תוקף להסכמות אליהן הגיעו הצדדים למכירת
14 המקרקעין לעורר 1. בית המשפט הורה לעורר 1 לשלם את תמורת המקרקעין - 900,000 ₪,
15 שהוסכם כי זה המחיר בו התובעים קנו את המקרקעין במסגרת הליך הכינוס. כמו כן, בית
16 המשפט הורה לעורר 1 להשיב לתובעים את הסכום שקיבל מהם תמורת עסקת רכישת חלקו
17 של מוזס - \$ 294,473, סכום המהווה השבה של תשלום התובעים בגין הסכם שהתבטל, ולכן
18 אין לראות בו בגדר התמורה שעל העורר 1 לשלם בגין העברת המקרקעין אליו. שאר
19 התשלומים נפסקו בהתאם לסעיף 79א לחוק בתי המשפט, שמהווים השבה של כספי
20 התובעים ששילמו לעורר 1, כאשר סכומים אלו גם הם אינם חלק מתמורת המקרקעין.
21
22 66. בהחלטת המשיב בהשגה, פירט המשיב ביחס לחוות הדעת השמאית מטעם העוררים, כי היא
23 איננה משקפת את ערך השוק של המקרקעין. נמצא, כי השמאית ניתחה מכרזי קרקע של
24 רשות מקרקעי ישראל לשיווק קרקעות למגורים בשכונות יהודיות בצפון ירושלים, והשוותה
25 אותם למקרקעין נשוא הערר. עוד נמצא, כי חוות הדעת גם לא הציגה את מפות המדידה שעל
26 בסיסן קבעה השמאית את שטח חלקה 564 ולא הציגה את המסמכים המעידים לטענתה על
27 פוטנציאל לשינויי הייעוד של המקרקעין.
28
29 67. מנגד, לפי חוות הדעת, לא חל כל שינוי במקרקעין מיום רכישתם בהליך הכינוס - לא ידוע
30 מיקומם המדויק, לא קודמה תכנית בניה כלשהי לגביהם ולא ידוע אם הופקעו בחלקם.
31 משכך, שווי המקרקעין בסך 900,000 ₪ מבטא את שווי השוק של המקרקעין, ובהתאם
32 לקביעת חוות הדעת ביחס למצב המקרקעין - שווי זה זהה לערך המקרקעין שנקבע בהליך
33 הכינוס.
34



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

- 1 קביעת שווי הרכישה לפי שווי השוק של המקרקעין הובהרה גם בחקירת שמואל דוד, מפקח
2 שומת מקרקעין ראשי:
- 3
4 **"בשלב ההשגה גם קיבלו את הדוח שמאות שהעברתם והעברנו לשמאית המחוזית**
5 **שלנו והיא קבעה שערך המקרקעין הוא אפילו פחות מ-900,000. כשאנחנו קיבלנו דיווח**
6 **מצד מוכר על סכום אחד ומצד קונה על סכום אחר, אז היינו צריכים להבין מה הסכום**
7 **האמיתי וכשהעברנו לשמאית היא אמרה לנו שזה אפילו פחות מ-900,000 אז הבנו**
8 **שה-900,000 זה משקף את ערך הקרקע האמיתי." (עמוד 9 לפרטוקול, שורות 9-13).**
- 9
10 69. לטענת המשיב, הוא קיבל את שווי המכירה של המקרקעין על סך 900,000 ₪ לצורך קביעת
11 מס הרכישה, רק לאחר ששוכנע כי תמורה זו נקבעה בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים
12 בין המוכר (כונס הנכסים) לקונים (דסקל ומוזס) בשלב ההתמחרות בהליך הכינוס, וגם בין
13 התובעים לעורר 1 בפסק הדין.
- 14
15 70. בסיכומי התשובה נטען כנגד הקביעה כי העוררת 2 רכשה את הזכויות במקרקעין בסכום של
16 900,000 ₪, כאשר במכירה עתידית, השבח עד לסכום של 6,529,77 ₪ ימוסה מרמות קודש
17 ולא מדגלון נכסים ודסקל, כבר כעת. העוררים למעשה רוצים שייקבע כי שווי העסקה הוא
18 6,529,770 ₪, ושהחייבים במס על שווי זה יהיו התובעים (המוכרים). משום כך, נטען כי
19 בהתאם לעקרון רציפות המס, יש להורות למשיב לתקן את שווי העסקה המדווחת- לפי
20 6,529,770 ₪. טענה זו אין לקבל, לאור הקביעה כי סכום הרכישה עמד על 900,000 ₪ ומי
21 שרכש בשלב הראשון את זכויות התובעים הוא העורר 1.
- 22
23 71. טענה נוספת של העוררים הייתה, כי מאחר והמדינה, באמצעות רשות מקרקעי ישראל, תבעה
24 את זכויות הבעלות בהליך ההסדר במקרקעין (ת"א 37839-07-23), ראוי לעכב את הליכי
25 הגביה נשוא ערר זה עד להכרעה בתיק ההסדר. טענה זאת אינה מתקבלת, כפי שיפורט להלן.
- 26
27 72. לפי האמור בתיק ההסדר, טענת העורר 1 היא, כי זכויותיו הבלעדיות במקרקעין מתבססות
28 על שרשור זכויות שמקורו בזכויותיו של חסן מוחמד עסמאן עלויאת (להלן: "חסן") בגוש
29 פיסקאלי 13, חלקה 564. עמדת רמ"י היא, בקצרה, כי זכויות העורר 1 הנטענות, אינם חלק
30 מהגוש מושא ההסדר. לטענת רמ"י, על פי המסמכים שהגיש העורר 1 לפקיד ההסדר, זכויותיו
31 של חסן רשומות בספרי מס רכוש באזור "אל ספחה אל שרקיה", ואילו השטח של הגוש מושא
32 ההסדר נמצא באזור "צפחת אל ברג" בשטח של 100 דונם. נטען כי באזורים שנמצאים במפת
33 בית איכסא, אין אזור בשם "אלספחה אל שרקיה", לא בגוש 13 ולא בגוש אחר. בכל אופן,
34 נטען כי זכויותיו של חסן הם בשטח מינורי של כ-5 דונם בלבד, מתוך כ-100 דונם בבעלות
35 המדינה מכוח העדר בעלים אחר מכוח סעיף 3 לחוק נכסי המדינה, תשי"א-1951. לכך יש



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

1 להוסיף את העובדה שלצד רכישת חלקה 564, ענייננו גם ברכישת ארבע החלקות- 285, 875,
2 1009, 1065 בגוש 6 מאדמות איכסא, שתיק ההסדר אינו מתייחס אליהן.
3
4 73. היות המקרקעין לא מוסדרים והעובדה כי מתנהל לגביהם הליך הסדר, אינה גורעת מכך
5 שענייננו במכירת זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק, החייבת במס רכישה. במקרה דנן, קבע
6 פסק הדין כי דסקל וחברת דגלון ימכרו את המקרקעין לעורר 1 או למי שיורה, ולפיכך קמה
7 לעורר הנאה כלכלית- אף אם זכות זו לא נרשמה בפנקסי רישום המקרקעין. העובדה כי
8 המקרקעין שנרכשו הם בלתי מוסדרים, שטחם אינו ידוע ויתכן והם מופקעים, יכול ומשפיעה
9 על שווי הזכויות שנרכשו, אך אינה שוללת את היות זכויות אלו זכויות במקרקעין כהגדרתן
10 בחוק. המדובר בזכויות אובליגטוריות שביושר, שיש להן ערך כלכלי, שמתבטא בתמורה
11 ששולמה בגין רכישת המקרקעין. התביעה בת"א 37839-07-23 נמצאת בחיתוליה ואין מקום
12 לעכב הליך זה למשך שנים רבות, עד שהמחלוקת תוכרע בערכאה ראשונה ואולי אף בערעור
13 שיבוא בעקבות כך.

14
15 74. במצב דברים זה, לא מצאתי סיבה להתערב בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב
16 לעוררים. השומה הוצאה בהתאם לתמורה ושווי המקרקעין כפי שנקבע בפסק הדין, ניתנה
17 בסמכות ומשקפת מס אמת.

סוף דבר

18
19
20 75. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברות הועדה לדחות את הערר ולקבוע כי שומת מס הרכישה
21 תהיה כפי שקבע המשיב. כמו כן, ולאור התוצאה, אציע לחייב את העוררים בהוצאות ושכ"ט
22 המשיב בסך כולל של 35,000 ₪ אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו
23 לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

חברת הוועדה, גב' נאוה סירקיס:

24
25
26 אני מסכימה לפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

חברת הוועדה, גב' גבע בלטר:

27
28
29
30 אני מצטרפת לעמדת יו"ר הועדה, השופט א' דורות.

31
32
33 אשר על כן, הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות משפט ובשכר טרחת עו"ד, כמפורט
34 לעיל בפסקה 75 לפסק דינו של יו"ר ועדת הערר.



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

03 פברואר 2025

ו"ע 20-11-32099 עמרם נ' מדינת ישראל

1
2
3
4
5

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ה' שבט תשפ"ה, 03 פברואר 2025, בהעדר הצדדים.

נאוה סירקיס,
חברת וועדה



גב' גבע בלטר,
חברת וועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר

6
7