



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

לפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
מר צבי פרידמן רו"ח, חבר הוועדה
מר תמיר שדה שמאי מקרקעין, חבר הוועדה

עוררת משה חדיף בנין והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד סלאח אבו אלעסל

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד מורן סילס
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה

7 לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בסוגיה
8 של תשלום מס רכישה. עניינו של הערר בשאלה האם על העוררת לשלם מס רכישה בגין
9 תוספת מאוחרת להסכם מכר.

10

רקע בתמצית ועיקרי הערר

11 1. ביום 8.9.2013 פרסמה עיריית תל אביב (להלן: "העירייה") מכרז למכירת המקרקעין
12 ברחוב מיכאלאנג'לו 15-17 בתל אביב-יפו, הידועים כגוש 7023, חלקה 34 (להלן:
13 "המקרקעין"), לצורך הקמה של בניין מגורים לדיוור בר-השגה בשטח עיקרי של כ-1,595
14 מ"ר.

15 2. העוררת הגישה הצעה לרכישת הזכויות במקרקעין עבור 700,000 ש"ח בתוספת מע"מ.
16 ביום 25.8.2016 חתמו העוררת והעירייה על חוזה למכירת המקרקעין (להלן: "ההסכם
17 המקורי"). במסגרת ההסכם המקורי נקבע כי העוררת תרכוש את המקרקעין ותבנה
18 דירות לדיוור בר-השגה, שיימכרו לתושבי יפו שייקבעו בהגרלה (להלן: "המשתכנים").
19 להסכם המקורי צורפה כנספח 1 טבלה המפרטת את הדירות ואת המחיר המסובסד בו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 יימכרו למשתכנים. כן נקבע כי למחירים הנקובים בטבלה יתווספו הפרשי הצמדה למדד
2 תשומות הבנייה מיום 8.9.2013 ועד לחתימת כל חוזה המכר בין העוררת למשתכנים.
- 3 .3. בהתאם להסכם המקורי, העוררת לא הייתה יכולה להגדיל את כמות הדירות או
4 להעלות את מחירן, מעבר להצמדה למדד תשומות הבנייה. כמו כן, בסעיף 3.9 להסכם
5 המקורי נקבע כי העוררת לא תוכל לבצע כל שינוי בתב"ע.
- 6 .4. העוררת דיווחה למשיב על רכישת המקרקעין מהעירייה בסך של 700,000 ש"ח, ללא
7 מע"מ.
- 8 .5. לאחר חתימת ההסכם המקורי, החלה העוררת בקידום הפרויקט. אולם, במהרה
9 התברר לה כי אין כדאיות כלכלית בביצוע הפרויקט על פי ההסכם המקורי.
- 10 .6. העוררת ביקשה מהעירייה אישור להכנת תב"ע חדשה. העירייה אישרה את בקשת
11 העוררת וביום 19.2.2019 פורסמה למתן תוקף תב"ע חדשה. התב"ע החדשה כללה
12 תוספת זכויות בנייה עיקריות בהיקף של כ-600 מ"ר (להלן: "הזכויות הנוספות"). על פי
13 התב"ע החדשה, העוררת תבנה 28 דירות לדיור בר-השגה (חלף 24 דירות), וכן 4 דירות
14 נוספות שתוכל למכור בשוק החופשי, בשטח עיקרי כולל של כ-2,200 מ"ר. זאת על מנת
15 להגדיל את כמות הדירות לדיור בר-השגה ועל מנת שהפרויקט יהיה כדאי כלכלית.
- 16 .7. ביום 3.5.2021 חתמו העירייה והעוררת על "תוספת מס' 1 לחוזה מיום 25.08.2016
17 (להלן: "התוספת להסכם") שמעגנת את השינויים והתוספות על פי התב"ע החדשה. עוד
18 נקבע במסגרת התוספת להסכם כי מחירי הדירות לדיור בר-השגה יועלו בהתאם
19 למפורט בטבלה חדשה שצורפה כנספח ב' לתוספת להסכם.
- 20 בהתאם נקבע כי סעיף 3.9 להסכם המקורי ימחק, ובמקומו יבוא סעיף 3.9 חדש,
21 כדלקמן: "הרוכש ישלם לעירייה (כבעלת החלקה), במעמד חתימתו על תוספת זו, סך
22 של 14,600,000 ₪, בתוספת מע"מ כחוק, עבור שווי עליית ערכה של החלקה, עקב
23 התב"ע החדשה והשינוי המוסכם במחירי יחידות הדיור (כמפורט בנספח ב' לתוספת
24 זו, שהחליף את נספח מס' 1 שצורף לחוזה), וכתנאי להסכמת העירייה (כבעלת
25 החלקה) להגשת הבקשה לקבלת היתר השינויים... ('הסכום לתשלום'). הרוכש יישא
26 בכל מס על פי דין, לרבות מס רכישה, בגין הסכום לתשלום."
- 27 .8. ההסכמות האמורות באו לידי ביטוי גם בפרוטוקול 26/20 מישיבת ועדת הכספים של
28 עיריית תל-אביב (31.8.2020) (נספח 4 לתצהיר המשיב, להלן: "פרוטוקול העירייה"):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 "חברת משה חדיף בנין והשקעות בע"מ תשלם לעירייה את הסך של 14,600,000 ₪
2 בתוספת מע"מ בגין עליית ערך הקרקע עפ"י שמאות העירייה הנובע משינוי במחירי
3 הקרקע והדירות ב-24 יח"ד המקוריות לבין המחיר שנקבע במכרז לשווי הדירות
4 המעודכן לדצמבר 2019 + תוספת של 4 דירות דב"י (דירור בר-השגה – י"ס) עם אישור
5 תב"ע 4002, וכן שווי הקרקע הנובע מתוספת 4 יח"ד למכר בשוק החופשי כמפורט...
6 החברה תישא במס רכישה בגין תוספת זו" (נושא 513 לפרוטוקול העירייה, סעיפים 3
7 ו-5 תחת הכותרת "הוחלט לאשר").

8 9. יצוין כי בהתאם לטבלה שצורפה לפרוטוקול העירייה, הופחת הסכום לתשלום לעירייה
9 ב-900,000 ש"ח כנגד מס רכישה שיחול על העוררת.

10 10. המשיב הוציא לעוררת שומת מס רכישה בגין הסכום של 14,600,000 ש"ח. לדידו,
11 התוספת להסכם מהווה עסקה חדשה שבמסגרתה רכשה העוררת זכויות במקרקעין
12 בסכום האמור.

13 11. העוררת כופרת בשומת המשיב ומכאן ערר זה.

14 **טענות העוררת בתמצית**

15 12. לטענת העוררת, העירייה מכרה לה את מלוא זכויות הבעלות במקרקעין בהסכם
16 המקורי. לעירייה לא נותרו זכויות כלשהן במקרקעין שהיא יכולה למכור, ומכאן
17 שהשומה החדשה שהוצאה על ידי המשיב אינה יכולה להתקיים ודינה בטלות. אין
18 להביא בחשבון שינויים המאוחרים ליום המכירה.

19 13. בהתאם להסכם המקורי, העוררת לא תערוך שינוי בתב"ע או במחירי המכירה של
20 היחידות שיימכרו. למרות זאת, בהסכם המקורי גם נרשם במפורש כי אם תשונה
21 התב"ע, יחול היטל השבחה על העוררת.

22 14. הסכום שגבתה העירייה מהעוררת אינו אלא חלף היטל השבחה. לא מדובר בתמורה
23 עבור זכויות במקרקעין. העירייה, מי שהייתה בעלים של המקרקעין ובמקביל שולטת
24 בתכנון בעיר, העדיפה כי סכום זה ייזקף לטובת אגף הנכסים. לעוררת אין כל שליטה או
25 יכולת משא ומתן מול העירייה העושה בעיר כבשלה.

26 15. ההיגיון בסעיף 3.9 להסכם המקורי אשר מנע שינוי תב"ע ללא הסכמת העירייה, הוא
27 לא באי-רכישת מלוא הזכויות על ידי העוררת, אלא בצורך בעמידה בלוחות זמנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לשיכון הדיירים הזכאים. העירייה הסכימה לשנותו עקב תכנונה הלקוי וכדי לאפשר את
2 הקמת הפרויקט.
- 3 16. רק העוררת כבעלים יכולה להוביל שינוי תב"ע. אומנם השינוי בתב"ע כפוף להסכמת
4 העירייה, אולם לא עקב היותה בעלים של המקרקעין, אלא מכיוון שכך נקבע בהסכם
5 המקורי.
- 6 17. העירייה מכנה עצמה "בעלת החלקה" בתוספת להסכם מאחר שמבחינה קניינית טרם
7 עברו הזכויות במקרקעין, למרות זכאות העוררת להירשם כבעלים. רישום העירייה
8 כבעלים בתוספת הוא עד הבטחת התחייבויות העוררת.
- 9 18. העסקה במקרקעין בין העוררת לעירייה דווחה לאחר ההסכם המקורי במסגרת שומת
10 מס רכישה אשר התיישנה זה מכבר. מיסוי רכישת הזכויות במקרקעין כעת מהווה
11 חריגה מדיני ההתיישנות.

טענות המשיב בתמצית

- 12
- 13 19. המשיב רואה בתוספת להסכם חוזה חדש. המשיב מתבסס על עמדת העירייה אשר
14 דיווחה לו על העסקה; על הפער בין העסקאות מבחינת היקף הממכר והשווי; על
15 הוראות התוספת להסכם, הן בנוגע לציון העירייה כבעלת המקרקעין, הן בנוגע
16 להתחייבויות העירייה לשלם את היטל ההשבחה תוך החזר ההוצאות ששילמה העוררת
17 בגין הוצאת ההיתר; והן על סמך התחייבות העוררת לשאת בחיוב מס הרכישה בשל
18 ההסכם החדש.
- 19 20. אין מחלוקת כי התמורה ששולמה לעירייה הייתה בתוספת מע"מ. העובדה כי שני
20 הצדדים לעסקה ראו בה כחייבת במע"מ מלמדת כי גם בעיני הצדדים העסקה היא
21 מכירת זכות במקרקעין ולא תמורה אחרת.
- 22 21. התמורה החוזית עליה הסכימו הצדדים בתוספת להסכם, כללה בתוכה הפחתה בשל
23 תשלום מס הרכישה על ידי העוררת. אם העוררת סברה שלא יחול עליה חיוב במס
24 רכישה, מדוע התחייבה לשאת במס רכישה לפי ההסכם החדש ומדוע הופחת תשלום
25 מס הרכישה המשוער לצורך קביעת התמורה החוזית. כיצד יכולה העוררת ליהנות
26 מהפחתת מס הרכישה הרעיוני מהתמורה ולאחר מכן לטעון בערר זה כי הסכום אינו
27 חייב במס רכישה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

22. גרסת העוררת כי מדובר בהיטל השבחה אינה מתיישבת עם העובדות, הן מבחינת שווי
ההיטל והן מהבחינה שהיטל משולם לוועדה המקומית שהיא גוף סטטוטורי נפרד
מהעירייה. כמו כן, מחיר העסקה הוא בתוספת מע"מ ולכן לא יכול להוות תשלום היטל
השבחה. נוסף על כך, העוררת אינה יכולה לטעון בדיעבד כי התשלום היה עבור היטל
השבחה ובכך לסווג מחדש את ההסכם.

23. שינוי מחירי הדירות מביא בהכרח לעלייה בערך המקרקעין. שווי הקרקע נגזר בין היתר
מאפשרויות ניצול הקרקע. קונה יסכים לשלם על קרקע, לכל היותר, את מחיר מכירת
הדירות שייבנו על המקרקעין בניכוי עלויות הבנייה. כאשר העירייה הסכימה להגדיל
את מחיר המכירה שהוגבל בהסכם הראשון, הדבר השפיע בהכרח על המחיר שמוכן
הקונה לשלם בעד המקרקעין. שינוי האופי של הממכר שהוביל גם לשינוי התמורה הוא
שינוי מהותי, שמקים חבות מס. קבלת עמדת העוררת בעניין זה, עלולה לפתוח פתח
נרחב לתכנוני מס, בהם יפוצלו עסקאות, כך שעסקה ראשונה תחויב במס, ושינוי תנאי
העסקה באופן מיידי אחריה לא יגררו חובת דיווח או תשלום מס בסתירה מוחלטת
לתכליתו של חוק מיסוי מקרקעין.

24. בעקבות החקירות ורק במסגרת הסיכומים העוררת צירפה שני נספחים שלא הוצגו
קודם לכן, מבלי שלמשיב הייתה הזדמנות לחקור עליהם. המשיב מתנגד להגשתם וגם
אם יתקבלו כראיה, אין לתת להם משקל בהעדר יכולת של המשיב לחקור את עורכי
המסמך. אם ראיות אלו יתקבלו על ידי וועדת הערר, הרי שהמשיב מבקש להוסיף ראיות
מטעמו: פלט ניכוי מס תשומות של העוררת המעיד על כך שהעוררת ניכתה את
התשומות בגין העסקה ואת החשבונית שהוציאה העירייה בגין עסקת האקראי.

25. לחלופין בלבד, לגישת המשיב ניתן לקבוע כי במסגרת ההסכם המקורי מכרה העירייה
קרקע עם מגבלה. משהסכימה העירייה להסיר את המגבלה הרי שנוצרה עסקה חדשה
עם תמחור חדש המגלם את הערך הנוכחי של המקרקעין בהסרת המגבלה. במסגרת
התוספת להסכם מכרה העירייה זכויות נוספות הקשורות בשימוש במקרקעין ומגדילות
את ערכם, זכויות שהעירייה לא מכרה במסגרת ההסכם המקורי.

26. **דיון**

26. השאלה העומדת לדיון בענייננו היא מה דינם של התוספת להסכם והתשלום ששולם
במסגרתה בסך של 14,600,000 ש"ח – האם מדובר בתשלום עבור עסקה חדשה
שבמסגרתה רכשה העוררת את המקרקעין, כשיטת המשיב? או שמא הבעלות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 במקרקעין הייתה ונשארה של העוררת, והתשלום מהווה חלק היטל השבחה, כפי
2 שטוענת העוררת?
- 3 27. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ושמעתי את הצדדים בדיונים שנערכו לפנינו, אני סבורה
4 כי דין הערר להתקבל בחלקו: חלק מן התשלום שבתוספת להסכם אכן שולם עבור
5 זכויות חדשות במקרקעין, וכנגדו יש לשלם מס רכישה; ואילו חלקו האחר שולם בגין
6 עליית מחירי הדירות לדיוור בר-השגה, עלייה שבגינה אין לשלם מס רכישה.
- 7 28. תחילה יש להבהיר כי לא מדובר בהסכמים סטנדרטיים בין שני צדדים סטנדרטיים.
8 העירייה פועלת במקרה דנן בשלושה כובעים שונים: (1) כבעלת המקרקעין; (2)
9 כאחראית על התכנון בעיר, לרבות אישור התב"ע; ו-(3) כאחראית לספק דיוור בר-השגה,
10 לרבות קביעת המחיר בהן יימכרו הדירות שנבנו לצורך כך.
- 11 29. שלושת הכובעים משפיעים בתורם על ההתנהלות וההסכמות המיוחדות בין הצדדים,
12 הן בעת החתימה על ההסכם המקורי והן לאחר מכן. כך למשל, בהסכם בין שני צדדים
13 רגילים לא יימצא סעיף שאוסר על שינויים בתב"ע לאחר מכירת הזכויות (עמ' 37, ש' 11
14 – 24 לפרוטוקול). כמו כן, בהסכמים רגילים לא יופיע נספח שקובע את מחיר הדירות
15 שייבנו על המקרקעין (עמ' 41, ש' 12 – 16 לפרוטוקול). במקרה הרגיל, כשאדם קונה
16 מקרקעין, הוא קונה אותם לרבות את כל הזכויות העתידיות שנובעות מהם ולרבות
17 הכוח להחליט על גורלם.
- 18 30. בענייננו, העירייה מכרה את המקרקעין תחת הגבלות משמעותיות, החורגות מתניות
19 חוזיות רגילות. למעשה, מבחינה מהותית, במסגרת ההסכם המקורי העירייה השאירה
20 בידיה חלק מן הזכויות שבמקרקעין – את הזכויות העתידיות ואת הזכות לקבוע את
21 מחיר הדירות לדיוור בר-השגה. כלומר, העוררת לא רכשה את המקרקעין על כל הנובע
22 מהם, אלא את המקרקעין עם "גיבנת", כאשר חלק מן הזכויות נשארו אצל העירייה.
- 23 31. בפועל תחת שלושת הכובעים ובמצב הייחודי שנוצר, העירייה הייתה ונותרה בעלת
24 הזכויות העתידיות במקרקעין. היא שלטה בהן והיא קבעה אם העוררת תוכל לקבל
25 אותן. מבחינה מהותית, הדבר דומה לחכירה של העוררת את המקרקעין, מבלי שנקבע
26 במסגרת תנאי החכירה כי לחוכר מוקנות גם הזכויות העתידיות. כידוע, ככלל, בחכירה
27 של מקרקעין, וכל עוד לא מוסכם אחרת, החוכר מקבל לידיה את הזכויות הנוכחיות על
28 המקרקעין על פי תנאי חוזה החכירה, אך לא את הזכויות העתידיות (ע"א 151/10 מנהל
29 מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב, פס' 38 (20.6.2012) (להלן: "עניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 עיריית תל אביב"), יצוין כי בשנים האחרונות בחלק ניכר מחוזי החכירה מוסכם כי
2 החוכר יקבל גם את הזכויות העתידיות ללא תשלום, למעט היטל השבחה). כך גם
3 בענייננו, העוררת רכשה את המקרקעין בהסכם המקורי, אולם היא לא רכשה את
4 הזכויות הנוספות במסגרת ההסכם.
- 5 32. ניתן למצוא אינדיקציות לכך בחומר הראיות שהוצג לפנינו. בתוספת להסכם, מצוין
6 במפורש כי מדובר בהמשך להסכם המקורי שבו נמכרה הבעלות במקרקעין לעוררת.
7 אולם, בו בזמן העירייה מופיעה בהקשר של מכירת הזכויות הנוספות כ"בעלת החלקה".
8 מדוע היה כה חשוב לעירייה להדגיש כי היא עדיין בעלת החלקה בכל הנוגע למכירת
9 הזכויות הנוספות? אין זה אלא שהעירייה ראתה עצמה כבעלת החלקה ביחס לזכויות
10 הנוספות, שלא נמכרו בהסכם המקורי. ויודגש, כי מהתוספת להסכם לא עולה כי הצורך
11 בהסכמת העירייה נבע מתנייה חוזית כזו או אחרת, אלא ממעמדה כ"בעלת החלקה"
12 (וראו למשל ה"הואיל" הרביעי או סעיף 14 לתוספת להסכם).
- 13 33. כמו כן, בדיווח העירייה למיסוי מקרקעין על אודות התוספת להסכם (נספח ח' לתצהיר
14 העוררת, להלן: "דיווח העירייה למסמ"ק"), נכתב בפסקה החמישית כי "הואיל וכך
15 אישרה מועצת העירייה את הוספת היחידות וקביעת ערכם לצורך תשלום השבחה
16 מלאה כדמי החכירה. באמצעות שומה לשווי התוספת שאותה היזם יישא בגין תוספת
17 זו" [ההדגשה שלי, הטעויות במקור – י"ס].
- 18 34. נוסף על כך, על פי סעיף 6 לשומה מטעם העירייה (צורפה לסיכומי העוררת), תחת
19 הכותרת "המצב המשפטי", מצוין כי הבעלות בחלקה רשומה על שם העירייה; כי לטובת
20 העוררת רשומה הערת אזהרה לפי סעיף 126 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969; וכי
21 לטובת העירייה רשומה הערה על הצורך בהסכמה לפי סעיף 128 לחוק המקרקעין. הדבר
22 מלמד כי העירייה התכוונה להעביר את המקרקעין לעוררת כבר לאחר ההסכם המקורי,
23 אולם כי עדיין נותרו לה זכויות מסוימות בהם, שאחרת לא היה כל צורך בהסכמתה.
- 24 35. על זאת יש להוסיף כי גם מבחינה קניינית, במועד קבלת הזכויות הנוספות העוררת טרם
25 הייתה הבעלים הרשומים של המקרקעין (עמ' 20, ש' 32 – עמ' 21, ש' 6 לפרוטוקול). כך
26 שלאור האמור לעיל בדבר אי-רכישת הזכויות הנוספות בהסכם המקורי, הרי שממילא
27 כשהתקבלו הזכויות הנוספות, הן התקבלו אצל הבעלים הקנייניים באותו מועד, קרי,
28 העירייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

36. לענייננו, במסגרת התוספת להסכם, העוררת קיבלה לידיה תוספת של כ-600 מ"ר לבנייה בשטח עיקרי. הזכויות הללו לא היו בידיה ולא היו שייכות לה, לא בהתאם להסכם המקורי ולא בהתאם לבעלותה על המקרקעין. בהשוואה בין המצב לפני התוספת להסכם ובין המצב לאחר התוספת להסכם, עולה כי העוררת הוסיפה תשלום, וקיבלה זכויות שלא היו בידיה קודם לכן. למעשה, כתוצאה מהסרת המגבלות בתוספת להסכם, קנתה העוררת זכויות נוספות שלא היו שייכות לה (עמ' 37, ש' 24 – 30 לפרוטוקול). לפיכך, עליה לשלם מס רכישה בגין אותן זכויות שהיא רכשה (עניין **עיריית תל אביב**; ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס (31.12.1985); ע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (13.2.2012); ו- ע"א 9257/11 שמשון זליג ושות' חברה קבלנית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (21.10.2013)).
37. אולם, בכך לא תם הדיון. כשם שיש לבחון בחינה מהותית את שאלת מכירתן של הזכויות הנוספות, יש לבחון בחינה מהותית גם את רכיבי התשלום – האם כלל התשלום בסך של 14,600,000 ש"ח שולם עבור אותן זכויות נוספות. שכן, יש לשלם מס רכישה רק עבור אותו החלק שהגדיל את הממכר או התמורה ושהצמיח הנאה כלכלית, ואין לשלם מס רכישה בגין תשלומים חיצוניים שאינם מגדילים את היקפה הכלכלי של העסקה (וראו פרק ז' לפסק דינו של חברי כב' השופט קירש ב-ו"ע (מינהליים ת"א) 1827-10-13 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (17.6.2015)).
38. כאמור, נסיבות ענייננו הן נסיבות מיוחדות, שאין עניינן הסכם בין שני צדדים רגילים. יש לבחון אפוא עבור מה שולם כל חלק בתשלום וכנגד איזה כובע של העירייה, ובהתאם לקבוע בגין איזה חלק יש לשלם מס רכישה.
39. העוררת שילמה לעירייה 14,600,000 ש"ח. כפי שהעירייה עצמה ציינה בסעיף 3 לפרוטוקול העירייה, תחת הכותרת "הוחלט לאשר", העוררת "תשלם לעירייה את הסך של 14,600,000 ₪ בתוספת מע"מ בגין עליית ערך הקרקע עפ"י שמאות העירייה הנובע משינוי במחירי הקרקע והדירות ב-24 יח"ד המקוריות לבין המחיר שנקבע במכרז לשווי הדירות המעודכן לדצמבר 2019 + תוספת של 4 דירות דב"י עם אישור תב"ע 4002, וכן שווי הקרקע הנובע מתוספת 4 יח"ד למכר בשוק החופשי כמפורט".
40. ניתן להיווכח כי התשלום נעשה עבור שלושה רכיבים נפרדים: (1) עליית מחירי הדירות שפורטו בטבלה שצורפה כנספח 1 להסכם המקורי; (2) הוספת 4 דירות למכירה במסגרת דיור בר-השגה; ו-(3) שווי הקרקע הנובע מהוספת 4 דירות למכירה בשוק החופשי.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 41. בכל הנוגע לעליית מחירי הדירות, אני סבורה כי העוררת לא מחויבת בתשלום מס
2 רכישה בגין רכיב זה. העוררת התנהלה מול העירייה בכובעה כאחראית על הדיור בר-
3 ההשגה, ובפרט, כמי שקובעת את מחירי הדירות במכירתן לרוכשים (וראו עמ' 13, ש'
4 25 – 30; עמ' 15, ש' 21 – 25 לפרוטוקול). בכובעה זה, העירייה חייבה את העוררת לשלם
5 לה עבור העלאת מחיר הדירות למשתכנים, אולם הדבר לא הגדיל לא את הממכר, ולא
6 את התמורה. שכן, העוררת חויבה להעביר לעירייה את כלל ההפרש שבין מחיר הדירה
7 הממודד, שגם כך היא הייתה זכאית לגבותו לפי ההסכם המקורי, ובין המחיר המעודכן.
- 8 42. כלומר, מבחינה מהותית, העוררת הייתה רק צינור להעברת הכספים (עמ' 15, ש' 1 – 5;
9 עמ' 29, ש' 1 – 4 לפרוטוקול). העוררת לא נשאה בתשלום בפועל, שכן את ההפרש היא
10 גובה מהמשתכנים שמחיר דירתם עלה; ומצד שני היא גם לא הרוויחה מעלית
11 המחירים, שכן את כל ההפרש מעלית מחיר הדירה היא העבירה לעירייה. מבחינה
12 כלכלית, לא הייתה פה הגדלה של העסקה בין העוררת לעירייה ולא שולמה תמורה
13 נוספת. לא חלה תמורה במערך הזכויות של העוררת ולא צמחה לה הנאה כלכלית
14 כתוצאה מכך (ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, פ"ד סו(3)
15 1, 17 (2013)). העוררת שילמה בהסכם המקורי 700,000 ש"ח עבור אותן הזכויות ואותו
16 הרווח שנוטר לה גם לאחר חתימת התוספת להסכם. העוררת הייתה אדישה למעשה
17 לעליית מחירי הדירות, שכן כלל ההפרש בגין עלייה זו נגבה מהמשתכנים. לא למותר
18 לציין שהמס בגין אותה עליית מחיר אמור להיות מגולם בעת רכישת הדירות על ידי
19 המשתכנים.
- 20 43. כפי שניתן להיווכח מהטבלה הבאה שצורפה לפרוטוקול העירייה (להלן: "טבלת
21 העירייה", ההדפסה הכפולה בתחתית הטבלה היא במקור – י"ס), כחלק מן התשלום
22 של 14,600,000 ש"ח שנקבע בתוספת להסכם (טור I-K), העוררת העבירה לעירייה את
23 כלל ההפרש שנובע מעדכון מחירי הדירות (ההפרש בין טור I לטור K):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 06-22-36623 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מס' דירה	מחיר הדירה במקור לאחר הפחתה והמחיר בהתאם לעדכון תכנון	מחיר דירה ממדד למאי 2020 בהתאם להסכם ובתוספת 10%	מחיר הדירה (כולל מע"מ) במחירי שוק	הפחתה 300,000 - בדירות היקרות 1 - 600,000 בדירות מעטה הזולות ממחיר שוק	תמהיל הפחתה	היתרה בהפרש מחיר הדירות המקורי ממדד 2014 למחיר דירה היום להעברה לעת"א
	H	I	J	K		K-1
1	1,319,200	1,586,429	2,570,400	2,270,400	הפחתת 300,000 הדירות היקרות	683,971
2	1,267,900	1,524,737	2,555,704	2,255,704		730,967
3	1,098,700	1,321,263	3,057,553	2,757,553		1,436,290
4	844,000	1,014,968	2,800,366	2,500,366		1,485,398
5	757,600	911,066	2,179,856	1,579,856	הדירות הזולות הפחתת 600,000	668,790
6	930,160	1,118,582	2,033,904	1,433,904		315,322
7	873,652	1,050,627	2,078,933	1,478,933		428,306
8	930,160	1,118,582	2,069,525	1,469,525		350,943
9	867,800	1,043,589.36	2,033,600	1,433,600		390,011
10	908,000	1,091,933	2,099,722	1,499,722		407,789
11	844,000	1,014,968	2,224,343	1,624,343		609,375
12	757,600	911,066	2,075,412	1,475,412		564,346
13	930,160	1,118,582	2,121,360	1,521,360		402,778
14	873,652	1,050,627	2,111,760	1,511,760		461,133
15	930,160	1,118,582	2,075,102	1,475,102		356,520
16	867,800	1,043,589	2,142,574	1,542,574		498,985
17	908,000	1,091,933	2,257,708	1,657,708		565,775
18	844,000	1,014,968	2,106,543	1,506,543		491,575
19	757,600	911,066	2,153,180	1,553,180		642,114
20	873,652	1,050,627	2,143,436	1,543,436		492,809
21	930,160	1,118,582	2,106,228	1,506,228		387,646
22	930,160	1,118,582	2,174,712	1,574,712		456,130
23	867,800	1,043,589	2,279,952	1,679,952		636,363
24	908,000	1,091,933	2,127,297	1,527,297		435,364
25	1,021,996	1,229,021	2,174,394	1,574,394	345,373	
26	1,107,341	1,331,654	2,164,554	1,564,554	232,900	
27	1,141,201	1,372,373	2,126,979	1,526,979	154,806	
28	1,041,520	1,252,500	2,196,138	1,596,138	343,638	
סה"כ לא כולל מע"מ 12,800,000						
סה"כ כולל מע"מ 4,300,000						
סה"כ כולל מע"מ 17,100,000						
סה"כ כולל מע"מ 16,100,000						
סה"כ כולל מע"מ 16,466,000						
סה"כ כולל מע"מ 900,000						
סה"כ כולל מע"מ 336,715						
סה"כ להעברה לעת"א מעוגל 14,600,000						





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 44. לא בכדי, בפרוטוקול העירייה נכתב כי "לאור האמור לעיל, ערך שמאי מטעם העירייה
2 שומה בדצמבר 2019 ועדכן את מחירי הדירות הכלולות במכרז, לאור חלוף 4 שנים כמו
3 כן בהתייחס לעקרונות התב"ע החדשה 4002, אשר שיפרה את איכות התכנון והגדילה
4 צפיפות, כל זאת במסגרת זכויות הבניה הקיימות וללא תוספת זכויות בניה חדשות. וכן
5 עפ"י פרוגרמת דירות על בסיס בקשה להיתר], כל זאת בכפוף לתנאי מכרז
6 תא/248/2013" (בפסקה לפני סעיף א').
- 7 45. כמו כן, בסעיף א.1. לפרוטוקול העירייה צוין בהקשר זה כי "מאחר ושווי מחירי הדירות
8 בשוק החופשי ובאזור מיכאל אנג'לו עלו בשיעור ניכר מאז 2016, עודכנו שוויים של 24
9 יח"ד ממועד שיווק הקרקע להיום. עדכון מחירי הדירות בוצע בהתבסס על הוראות
10 היועץ המשפטי לממשלה לאחר בחינת מכלול הסוגיות והקשיים ומטרות המכרז
11 לשיעור הנחה מקסימלי לדיור בר השגה. כמו גם להבחנה בערכי הדירות בהתאם
12 לתמהיל דירות".
- 13 46. עינינו הרואות כי בכל הנוגע לעדכון מחירי הדירות והתשלום בגינו, העירייה פעלה מול
14 העוררת בכובעה כאחראית על הדיור בר-השגה, ולא כבעלת זכויות במקרקעין, ומכוח
15 תפקידה זה של העירייה, העוררת היוותה צינור להעברת ההפרש. משכך, ביחס לרכיב
16 זה, לא מדובר בהסכם חדש כי אם בהמשכו של ההסכם המקורי.
- 17 47. לצורך העניין, בין אם התוספת להסכם הייתה נחתמת ובין אם לאו, עדיין העוררת
18 הייתה עומדת באותו המצב ביחס ל-24 הדירות בדיור בר-ההשגה. שורת הרווח שלה
19 הייתה אותה שורת רווח. ניתן להיווכח אפוא כי עליית מחירי הדירות שנעשתה לאחר
20 ההסכם המקורי היא שהביאה לתוספת התשלום, ולא רכישת הזכויות הנוספות.
- 21 48. בדומה, אם התוספת להסכם הייתה נחתמת מיד לאחר ההסכם המקורי בשנת 2016,
22 עדיין על העוררת היה להוסיף כספים עבור הזכויות הנוספות, אולם לא עבור עדכון
23 המחירים, שתאמו באותו הזמן את האמור בנספח 1 להסכם המקורי. צדו השני של אותו
24 מטבע הוא שאף אם לא היו נרכשות הזכויות הנוספות בתוספת להסכם, עדיין נוכח חלוף
25 הזמן סביר להניח שהעירייה הייתה מבקשת להעלות את מחירי הדירות למשתכנים.
- 26
- 27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 49. נדמה כי גם המשיב מסכים כי התוספת להסכם מהווה הסכם חדש אך ביחס לזכויות
2 הנוספות, ולא ביחס לזכויות שכבר קיימות:
- 3 "העד, מר צברי: לא אמרתי שיש עסקה ראשית חדשה, אמרתי שיש שינוי מהותי
4 בהסכם, שמביא לתוצאה של חיוב בגין אותו שינוי מהותי, שהשינוי המהותי הזה, הוא
5 לא שינוי סמנטי שלא מביא לתיקון שומה.
- 6 כב' הש' סרוסי: אז אדוני מסכים שהשינוי המהותי זו תוספת זכויות?
- 7 העד, מר צברי: אפשר לראות בזה כתוספת זכויות ואפשר לראות בזה, ... אפשר
8 לראות בזה גם בעסקה חדשה. הטענה המשנית אומרת יש פה תוספת זכויות, זו
9 הטענה השנייה, הטענה הראשונה אומרת יש שינוי מהותי בהסכם ויש פה עסקה
10 חדשה לחלוטין שנרקמה, אבל את העסקה הזאת אפשר למסות בשני דרכים, או להגיד
11 אני מבטל את העסקה, מה שלא הוצהר לנו בין הצדדים שיש ביטול של העסקה, אבל
12 מבחינה מעשית כלכלית,
- 13 כב' הש' סרוסי: אז אני עוד פעם, אני מבקשת מאדוני לדייק, אם לא היה פה ביטול
14 עסקה, ולא לדבר באילו ואילו, אין פה ביטול עסקה, אז אדוני בסופו של דבר מסכים
15 לכך שמה שהמשיב עשה בשומה, הוא חייב על תוספת זכויות.
- 16 העד, מר צברי: וודאי, מבחינת תוצאה אופרטיבית בשומה ודאי.
- 17 כב' הש' סרוסי: אז אנחנו בעצם נמצאים רק בטענה שזה מה שהמשיב אומר,
18 הייתה פה תוספת זכויות" (עמ' 35, ש' 11 – 27 לפרוטוקול. כן ראו עמ' 32, ש' 13 – 21
19 לפרוטוקול).
- 20 50. במאמר מוסגר יצוין כי בטור I לטבלת העירייה מופיע מחיר הדירה על פי ההסכם
21 המקורי כשהוא ממודד ובתוספת 10%. לכאורה, אין מקום לתוספת זו של 10% והיא
22 לא נובעת מההסכם. עם זאת, שעה שמי מהצדדים לא טען לגבי תוספת זו ומדוע היא
23 הוספה, אני מניחה כי המחיר שמופיע בטור זה הוא המחיר שהעוררת הייתה יכולה
24 לגבות מהמשתכנים, שכן אחרת לא הייתה כל סיבה להוספתה.
- 25 51. בכל הנוגע לתוספת הזכויות לבניית ארבע דירות למכירה בשוק החופשי, כאמור, אני
26 סבורה כי על העוררת לשלם מס רכישה עבור תוספת הזכויות שקיבלה. הזכויות לא
27 הוקנו לה במסגרת ההסכם המקורי, והיא רכשה אותן מהעירייה במסגרת התוספת





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 להסכם. בהתאם לטבלה לעיל, התשלום עבור אותן זכויות הוא בסך של 4,300,000 ש"ח,
2 לא כולל מע"מ, שבגיננו על העוררת לשלם מס רכישה. תמחור הזכויות הנוספות וחייב
3 העוררת בתשלום בשווין המדויק, מלמד גם הוא כי רק חלק זה מכלל התמורה שולם
4 עבור הזכויות הנוספות.
5. לא מצאתי כי סכום זה שולם חלף היטל השבחה. ראשית, אם היה מדובר בהיטל
6 השבחה, התשלום אמור היה להיות אך 50% מההשבחה. שנית, כמצוטט לעיל מתוך
7 דיווח העירייה למסמ"ק, העוררת שילמה את כלל ההשבחה כדמי חכירה. שלישית, על
8 מנת להוכיח טענה זו, על העוררת היה להזמין לעדות נציג מהעירייה שיאשר את הדברים
9 או להציג מסמך אובייקטיבי התומך בדבריה. מדובר בטענה משמעותית, ואין בידי
10 להסתמך בהקשר זה על דברי העוררת שלא נתמכו בראיות אובייקטיביות.
53. אציין כי ייתכן שהיה מקום להפחית מן המחיר של 4,300,000 ש"ח, שכן כפי שעולה
11 מטבלת העירייה, העירייה הפחיתה סך של 2,500,000 ש"ח מהמחיר הכולל שאמור היה
12 להיות משולם לה. עם זאת, שעה שטענה זו לא נטענה לפנינו ואין בחומר הראיות כדי
13 לקבוע האם ההנחה נבעה דווקא ממחיר זכויות הבנייה או אולי מרכיב אחר, למשל עקב
14 הקדמת תשלום הפרש מעלית מחירי הדירות (עמ' 29, ש' 4; עמ' 51, ש' 33 – עמ' 52,
15 ש' 7 לפרוטוקול), אזי לא מצאתי להפחית מן הסכום.
54. השאלה הנותרת היא ביחס לתשלום עבור הזכויות בקרקע של ארבע הדירות הנוספות
17 לדיר בר-השגה. מטבלת העירייה עולה כי העוררת קיבלה אותן בחינם. היא אומנם
18 העבירה לעירייה את "היתרה בהפרש מחיר הדירות המקורי... למחיר דירה היום" על
19 פי טור K-I, אולם כאמור לעיל, ביחס לסכומים אלו העוררת מהווה אך צינור, שכן את
20 ההפרש היא ממילא גובה מהמשתכנים ומעבירה לעירייה. למעשה, אין כאן כל יתרה
21 בהפרש, שכן לא היה מחיר מקורי עבור אותן דירות.
55. כמו כן, בהתאם לשומת העירייה שצורפה לסיכומי העוררת, התשלום של 4,300,000
23 ש"ח הוא עבור כלל הזכויות שהוספו במסגרת התב"ע החדשה, הן לארבע היחידות
24 לדיר בר-השגה והן לארבע היחידות למכירה בשוק החופשי. כך, בהקדמה לשומה מציין
25 השמאי כי "מוגשת בזאת חוות דעת מקצועית, לעניין שווי ההשבחה הצפויה
26 במקרקעין שבנדון לאחר אישור תכנית... התכנית מאפשרת תוספת שטח של 8 יח"ד
27 ו-600 מ"ר עיקרי + 350 מ"ר ש"ש... ידוע לנו כי המקרקעין שווקו במסגרת מכרז
28 פומבי... לביצוע פרויקט לתכנון והקמה של דיור בר השגה והזוכה יזם תוספת זכויות
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בניתן והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 במסגרת התכנית האמורה, שבגינה הוא יחויב בתשלום השבחה מלאה וזאת עפ"י
2 תנאי המכרז האמור. אומדן זה, מבטא את שווי תוספת הזכויות...".

3 ובהמשך, בסעיף 2, תחת הכותרת "מטרת ההערכה": "התבקשנו לאמוד את השווי
4 המלא של תוספת הזכויות במקרקעין שבנדון...".

5 בסעיפים 10 ו-11 לשומה מטעם העירייה – התחשיבים והשומה – השמאי מטעם
6 העירייה חישב את תוספת הזכויות עבור שמונה דירות: ארבע לדירור בר-השגה וארבע
7 למכירה בשוק החופשי, והוא הגיע למסקנה כי שווי השבחה עבור תוספת הזכויות
8 בעקבות אישור התב"ע החדשה הוא 4,300,000 ש"ח. כלומר, סכום זה הוא תשלום עבור
9 כלל הזכויות שהוספו במסגרת התב"ע החדשה, לרבות עבור הדירות לדירור בר-השגה.

10 בהקשר זה אציין כי אני ערה להתנגדותו (הצודקת) של המשיב להוספת הראיות בשלב
11 הסיכומים, לרבות השומה מטעם העירייה. עם זאת, שעה שלא הסתמכתי על ראיה זו
12 באופן בלעדי אלא היא מהווה רק חיזוק למסקנתי, שעה שהמשיב לא חלק על מקור
13 השומה (סעיף 53 לסיכומי המשיב), ושעה שהמשיב צירף בתגובה ראיות חדשות משל
14 עצמו, מצאתי להביא מהאמור בה.

15 עוד אציין בהקשר של צירוף הראיות החדשות על ידי המשיב, כי ניכוי התשומות על ידי
16 העוררת נעשה כנגד תשלום מס העסקאות העתידי במכירת הדירות – מס שעלה בעקבות
17 עדכון מחירי הדירות. עם זאת, כאמור לעיל, מבחינה מהותית, בנסיבות המקרה וביחס
18 ל-24 הדירות לדירור בר-השגה, לא חלה כל הגדלה של העסקה במקרקעין.

19 56. לא מצאתי לשנות את יום המכירה של הזכויות הנוספות. מלבד טענה בעלמא ובחצי פה,
20 העוררת לא נימקה מדוע יש לשנותו ונראה כי מבחינה מהותית היא זנחה את הטענה
21 (סעיף 74.4 לסיכומי העוררת). כמו כן, העוררת הסכימה ביחס להסכם המקורי כי יום
22 המכירה הוא יום אישור ההתקשרות על ידי העירייה, ואין כל סיבה שהיא תחזור בה
23 ממשמעות הסכמה זו. זהו הרגע שבו מבחינה מהותית התגבשה העסקה.

24 57. סיכומם של דברים, הערר מתקבל בחלקו. מתוך סך התמורה ששולמה (14.6 מיליון ש"ח
25 בתוספת מע"מ) יש לראות בחלקו תשלום בעד רכישת זכויות חדשות במקרקעין החייב
26 במס רכישה (4.3 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ); ובחלק האחר תשלום בעד עליית מחירי
27 הדירות שאינו חייב במס רכישה. לפיכך, יש לשלם מס רכישה בגין רכישת הזכויות
28 הנוספות עבור סכום של 4,300,000 ש"ח (לא כולל מע"מ).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לאור תוצאת פסק הדין, אין צו להוצאות.

2 רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה:

3 אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה חברתי כב' יו"ר הוועדה בחוות דעתה המלומדת וברצוני
4 להוסיף מספר שורות.

5 ישנה פסיקה עניפה של בתי המשפט (כולל העליון), לפיה תוספת אחוזי בניה המוקצים על
6 ידי רשויות התיכנון (או שינוי יעוד) בקרקע הנמצאת בבעלות פרטית אין לראות בהן אירוע
7 מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין, זאת בשונה בקרקע המוחכרת מהמינהל המקנה לחוכר
8 זכויות שימוש חדשות שאינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית שאז יש
9 לראות בכך כאירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין. היטיב לבטא זאת כב' השופט אנגלרד
10 בפסק הדין בעניין חברת הדרי החוף (ע"א 5472\99-פורסם במיסיים טו6): "לטעמי,
11 השוואת המעמד בין עסקת שינוי יעוד בקרקע מוחכרת לבין שינוי יעוד בקרקע פרטית
12 אינה תופסת. עצם שינוי הייעוד על ידי רשויות התכנון, אין לראות בה עסקה במקרקעין
13 במובן חוק מיסוי מקרקעין. שונה מצבו של חוכר, הרוכש מבעל הקרקע תוספת זכויות
14 בהסכם מיוחד. במילים אחרות, אירוע המס אינו שינוי הייעוד של המקרקעין על ידי
15 רשויות התכנון, אלא שינוי הסכם החכירה באופן המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות.
16 השינוי בזכויות החוכר אינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית...."
17 (ההדגשה-לא במקור).

18 המקרה דנן, דומה לתוספת אחוזי בניה בקרקע מוחכרת. כאמור לעיל, במסגרת התוספת
19 להסכם קיבלה העוררת תוספת של כ-600 מ"ר לבניה בשטח העיקרי, אשר הללו לא היו
20 בידיה בהסכם המקורי. אירוע המס אינו תוספת אחוזי הבנייה על ידי רשויות התכנון אלא
21 שינוי ההסכם עם העירייה אשר הקנו לה זכויות נוספות אשר לא היו לה לפי ההסכם
22 המקורי.

23 מר תמיר שדה, חבר הוועדה:

24 אני מסכים עם חוות דעתה של יו"ר הוועדה, השופטת ירדנה סרוסי.

25 הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אפריל 2024

ו"ע 36623-06-22 משה חדיף בנין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1
2
3
4
5
6

ניתן היום, ט' ניסן תשפ"ד, 17 אפריל 2024, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

7
8
9
10
11
12
13

