



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כבוד השופט ה' קירש - יו"ר ועדת הערר
עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין) - חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העוררים

1. מיכאל קלדרון
 2. אברהם וקס
 3. פנחצ'ל בע"מ
 4. בי טי אל וי יזמות בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד יהונתן בן דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

כבוד השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר:

א. מבוא

1. פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק") מעניק פטור ממס שבח במכירת זכויות במקרקעין במסגרת מיזמים המבוצעים לפי תמ"א 38 ("תכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה"). מתן הפטור מותנה בתנאים שונים, לרבות הדרישה כי "התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק" (סעיף 49לגא(1) לחוק).

2. ערר זה עוסק בשאלה האם בנסיבות שיתוארו להלן, זכויות הבנייה בנכס הנדון נמכרו ליזם רק כנגד שירותי בניה - ולכן חל פטור מלא ממס שבח - או שמא ניתנה תמורה נוספת עבור זכויות הבנייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

3. ברחוב יפתח 20 בתל אביב עמד בניין בן ארבע קומות ובו 16 דירות מגורים. הבניין נבנה לפני יותר מחמישים שנה ("הבניין הישן"). בניין זה היה אגף אחד מתוך מכלול של שלושה בניינים דומים באותה כתובת. שני האגפים האחרים היו בבעלות אחרת.

4. הבעלות בבניין הישן התחלקה בין שלושת העוררים דנן: מר קלדרון, אשר בידיה היו שתיים וחצי דירות; מר וקס, אשר גם בידיה היו שתיים וחצי דירות; וחברת פנחצ'ל בע"מ אשר בידיה היו 11 דירות.

חברת פנחצ'ל נמצאת בבעלותם המלאה של ה"ה וקס וקלדרון.

5. במהלך שנים רבות כל דירות הבניין הושכרו לעמותה מסוימת, אשר שיכנה בהן בנות שירות לאומי.

6. בשנת 2016 החל מיזם תמ"א 38, במסלול החיזוק, בשני האגפים האחרים. בניינים אלה היו בבעלות קבוצת שיכון ובינוי.

7. העוררים החליטו לפעול באופן דומה בבניינים. לשם כך הוקמה בחודש מרץ 2017 חברה נוספת, הנקראת בי.טי.אל. וי בע"מ. מניות החברה האחרונה מוחזקות על ידי ה"ה וקס וקלדרון, בחלקים שווים.

כצעד לקראת השגת ליווי פיננסי לפרויקט, בחודש אפריל 2017 התקבלה חוות דעתו של מר שמעון ריז'בסקי, כלכלן ושמאי מקרקעין ("חוות דעת ריז'בסקי"). תכלית חוות הדעת הייתה לאמוד את העודף הצפוי מהפרויקט. חוות הדעת מופנית לחברת בי.טי.אל.וי וכן להראל חברה לביטוח בע"מ (כממנת פוטנציאלית).

חברת בי.טי.אל.וי נועדה לשמש "יזם" בפרויקט התמ"א 38 (וכך היא תיקרא להלן).

8. בחודש מאי 2016, הוועדה המקומית לתכנון ובנייה אישרה במסגרת תמ"א 38 במסלול החיזוק, תוספת זכויות בנייה לבניין הנדון וזאת כנגד ביצוע חיזוקו מפני רעידות אדמה. בפרט אושרו "... שינויים בבניין מגורים בני 4 קומות מעל קומת העמודים, הגדלת הדירות הקיימות, מילוי קומת העמודים, הוספת 2 קומות וקומת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

גג חלקית עבור סה"כ 13 יח"ד חדשות... הפרויקט כולל שיפוץ וחיזוק הבניין הקיים מפני רעידות אדמה, תוספת ממ"ד ומרפסות שמש לכל דירה וכן תוספת 13 יח"ד חדשות ובסה"כ 29 יח"ד" (מתוך סעיפים 6(ב) ו-7(א) לחוות דעת ריז'בסקי).

9. לשם ההוצאה לפועל של מיזם התמ"א, בחודש מאי 2017 התקשרו בעלי הבניין (וקס, קלדרון ופנחצ'ל) – להלן "הבעלים" עם היזם בהסכם תמ"א 38/1. אין חולק כי קיימים יחסים מיוחדים בין כל הצדדים הנ"ל, בינם לבין עצמם.

מר וקס, אשר העיד בפני ועדת הערר בהליך זה, הסביר את הסיבה להקמתה של חברת בי.טי.אל.וי כזים:

"... אנחנו חשבנו שזה נכון שתהיה הפרדה בין הבנייה החדשה והדירות הקיימות אז הפרדנו את זה לחלוטין, מה גם שהייתה לנו אסטרטגיה שאמרה שאנחנו את הדירות החדשות נמכור שהן יהיו חלק מהמימון לפרויקט והדירות הישנות תישארנה ברשותנו כמו שהן.

...

... עלה רעיון או ההצעה שאנחנו נעשה הפרדה בין הגופים שהמשמעות של זה גם בעיקר זה אחריות, בסופו של דבר מי אחראי לפרויקט ביום מן הימים ולכן הוקמה בשלב מסוים החברה היזמית הזאת."
(מתוך פרוטוקול הדיון, עמוד 16, שורה 13 עד שורה 16; עמוד 17, שורה 4 עד שורה 7)

דהיינו, על פי הנטען, מכיוון שמרכיב חשוב בפרויקט היה מכירתם של 13 דירות חדשות לרוכשים שהם צדדים שלישיים, הוחלט ליצור הפרדה משפטית בין הגוף המוכר (היזם) ובין הבעלים המקוריים.

10. בהתאם להסכם התמ"א, העבודות שהיזם התחייב לבצען הן "עבודות החיזוק והשיפוץ ועבודות לבניית הדירות החדשות יחד, הכל בהתאם להיתר הבנייה" (סעיף 2.26 להסכם).

המונח "עבודות החיזוק והשיפוץ" מוגדר בסעיף 2.24 להסכם כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"ביצוע העבודות לחיזוק הבניין בהתאם להוראות תמ"א 38... וכן ביצוע השינויים והשיפוצים הנוספים בבניין, לרבות התקנת מעלית חדשה, הרחבות, חניות, מחסנים, שדרוג הלובי, שיפוץ חדר המדרגות, שיפוץ כללי למעטפת הבניין לרבות פיתוח סביבתי לבניין, כמפורט במפרט ובהתאם להיתר הבנייה".

המונח "הדירות החדשות" מוגדר בסעיף 2.9:

"13 יחידות דיור חדשות שיבנה היזם בקומת הכניסה (דירת גן) ובקומות על הגג בשטח קונטור קומה טיפוסית לאחר חיזוקים (כולל ההרחבות של הדירות הקיימות) ובקומה חלקית עליונה..."

על פי סעיף 9.1 להסכם, "היזם מתחייב לבצע את עבודות הבניה וכו'". משמעות המושג "עבודות הבנייה" היא חיזוק ושיפוץ הבניין, הרחבת הדירות הקיימות וכן בניית הדירות החדשות.

11. עוד נאמר בהסכם (סעיף 5.5) כי:

"... ידוע להם [לבעלים] כי עבודות הבנייה דורשות פינוי מלא ומוחלט של הבניין לאורך כל תקופת הבניה, וכי לא יהיה ניתן להתגורר או לעשות שימוש כלשהו בדירותיהם במהלך תקופת הבניה".

בהמשך להוראה זו, הותנה בסעיף 8.1 להסכם כי:

"בסמוך לקבלת היתר בניה חתום ולהמצאת אישור עריכת הביטוחים... מתחייבים הבעלים להעמיד את הבנין ואת הרכוש המשותף בבניין, לרבות גג הבניין, כשהוא פנוי מכל חפץ וזכויות הבנייה לרשותו של היזם לצורך ביצוע עבודות הבנייה עפ"י הסכם זה, וזאת בתוך 14 ימים ממועד קבלת הודעה בכתב מאת היזם על כוונתו להתחיל בביצוע העבודות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כמו כן, סעיף 6.1 מורה כי הבעלים "יעניקו... ליזם... את החזקה וזכות השימוש בדירות במהלך תקופת העבודות".

אשר למשך ביצוע העבודה, בסעיף 10.1 להסכם היזם התחייב "להתחיל את ביצוע העבודה בתוך 45 יום מהיום שהומצא היתר הבניה מהרשות המקומית ו/או מכל ועדה אחרת אשר מוסמכת להוציא אישור לתחילת בנייה, ולסיימה עד ולא יאוחר מתום 24 (עשרים וארבעה) חודשים מיום תחילת העבודה..."

עם זאת, בסעיף 10.5 להסכם ניתן תקופת "גרייס": "... איחור שאינו עולה על 90 ימים מהמועד המשוער לסיום ביצוע העבודות כאמור לעיל, לא יחשב כהפרת ההסכם מצד היזם."

12. והנה כנגד חיוב הבעלים לפנות את הבניין במהלך כל תקופת העבודה כמוסבר לעיל, הוסכם כי הם יהיו זכאים לקבל "החזר שכר דירה":

"לאורך כל התקופה שבה בעלי הדירות לא יהיו רשאים לעשות שימוש כלשהו בדירותיהם במהלך תקופת העבודות, לבעלי הדירות תעמוד הזכות לבקש לקבל החזר שכר דירה, בסך 5,000 ש"ח + מע"מ לדירה לחודש, למשך כל התקופה שמהיום שיידרשו לפנות את הדירות כקבוע בהסכם זה, ועד למועד קבלת החזקה בדירות המשופצות לאחר סיום ביצוע העבודות ככל שיידרש על ידם."
(סעיף 4.8 להסכם)

נמצא כי חיוב זה – לשלם לשלושת הבעלים "החזר שכר דירה" – הסתכם ב- 80,000 ש"ח לחודש (לפי 5,000 ש"ח X 16).

13. בנוסף לכך, סעיף 29 להסכם דן ב"תוספת שינויים ושיפוצים בתוך הדירות":

29.1" הבעלים יהיו רשאים לדרוש מהיזם לבצע שיפוץ פנימי בדירות הבעלים, בהתאם לתכניות ומפרטים שיצורפו להסכם זה כנספח, אשר יהווה חלק בלתי נפרד הימנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 29.2 במקרה כאמור, התמורה בגין שיפוץ דירות הבעלים תשולם על ידי הבעלים בהתאם ללוח התשלומים שיצורף כנספח להסכם זה ויהווה חלק בלתי נפרד הימנו.
- 29.3 שיפוץ דירות הבעלים כאמור לעיל יבוצע בתוך התקופה שעד למועד סיום ביצוע העבודות בפרויקט זה על ידי היזם, כקבוע בהסכם זה."

משמע, המיזם מורכב למעשה משני מרכיבים שונים: מחד, ביצוע "עבודות הבנייה" (ראו סעיף 10 לעיל) שהיזם מחוייב לבצען לפי סעיף 9.1 להסכם וכנגדו הוא זכאי לקבל מהבעלים את "זכויות הבנייה" (ראו סעיף 6.1 סיפא בצירוף סעיף 2.13); ומאידך ביצוע שיפוץ פנים הדירות, על פי דרישת הבעלים וכאמור בסעיף 29 להסכם, וזאת לכאורה כנגד תשלום נוסף ונפרד, כנדרש על פי סעיף 29.2. המשיב חולק על הבנה זו של מהות ההסכם, כמפורט בהמשך.

14. נמצא כי בהסכם התמ"א עצמו לא ננקב מחיר בגין השיפוץ הפנימי שהבעלים יכלו לדרוש מן היזם. בנושא זה הוגש מוצג ע/2 (בכפוף להסתייגויות המופיעות בפרוטוקול הדיון בעמוד 65, שורה 6 עד שורה 9) ובו פירוט שש חשבונות מחודש ספטמבר 2019 וחודש יוני 2020 שנערכו לכאורה על ידי היזם והופנו לבעלים (שתי חשבונות לכל אחד מן השלושה) כאשר העלות הכוללת לשיפוץ פנים של כל 16 הדירות הקיימות (לפני מע"מ) הוא 2,250,000 ש"ח. יש להעיר כי במועד הוצאת החשבונות הראשונות (11.9.2019) הערר הנוכחי כבר הוגש ודיון מקדמי בו כבר התקיים (ביום 16.7.2019).

15. כאמור, הסכם התמ"א צפה תקופת בנייה של 24 חודשים (או 27 חודשים, לפי תוספת הגרייס). אשר למשך ביצוע הפרויקט בפועל, מר וקס העיד כי העבודה החלה בחודש נובמבר 2017 (עמוד 21, שורה 16; עמוד 22, שורה 4; וכן סעיף 1.13.2 לתצהיר עדות ראשית), כאשר האכלוס הראשון של דירות לאחר סיום הבנייה התרחש בחודשים אפריל-מאי 2020 (עמוד 32, שורה 29) כלומר, לפי חומר הראיות הבנייה נמשכה כשנתיים וחצי.

בהקשר זה יוער, כי בחוות דעת ריז'בסקי מחודש אפריל 2017 (לפני חתימת הסכם התמ"א), לוח הזמנים המשוער לביצוע הפרויקט היה 36 חודשים (סעיף 8(א) לחוות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הדעת), ועל סמך הערכה זו חושב אומדן הוצאות דמי השכירות לתקופת הבנייה (סעיף 9) - הוצאות אשר הקטינו את תחזית העודף שיישאר מהפרויקט (וכזכור חוות הדעת הוכנה לצורך השגת ליווי פיננסי).

16. הוצגו בפני ועדת הערר שלוש חשבוניות עצמיות של היזם, כולן מחודש יוני 2020, האמורות לשקף את החזר דמי השכירות שהיזם התחייב לשלם לשלושת הבעלים כנגד פינני הבניין. חשבוניות אלו חושבו לפי 5,000 ש"ח לחודש לדירה (לפני מע"מ) – והובאו בחשבון שם 36 חודשי שכירות (מאפריל 2017 עד מרץ 2020). סכום דמי השכירות הכולל לשלושת הבעלים מסתכם בסך 2,880,000 ש"ח (לפני מע"מ). יושם אל לב כי סכום זה גבוה מעלות שיפוץ הפנים הנטענת (ראו סעיף 15 לעיל).

17. כמוסבר לעיל, לעניין הפטור ממס שבח לפי סעיף 48 לחוק, המונח "שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" מקיף בין היתר "תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק כפי שיקבע המנהל". קביעה כאמור מצויה בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 10/2009, אשר הוצאה על ידי רשות המסים ביום 23.11.2009. שם נאמר כי משמעות התיבה "תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבנייה" היא "שכר טרחת עו"ד ויועצים נוספים שנשכרו לייצוג הדיירים לרבות מפקח בנייה, שכר דירה לכל תקופת השיפוץ היה ועפ"י התכנית נדרש פינני הזמני של הדייר, הוצאות להובלת ריהוט וציוד בדרך מקובלת וסבירה, הוצאות נוספות הקשורות במישרין ליישום התמ"א." (סעיף 2.3.1 להוראת הביצוע)

18. אין חולק כי שיפוץ פנימי של דירה, שאיננו חלק מתכנית התמ"א לחיזוק הבניין והרחבת הדירות בו, **ושלא שולם בנפרד** בעדו, מהווה תמורה בעד מכירת זכויות במקרקעין "שלא בשירותי בנייה לפי תכנית החיזוק" – ותמורה נוספת כזו תתחייב במס שבח כ"דמי מכר של זכות אחרת במקרקעין", כאמור בסעיף 49לג(ב) לחוק.

19. טיעונו של המשיב במקרה דנן הוא כפול: ראשית, לדעתו לא הוכח כי הבעלים שילמו עבור השיפוץ הפנימי, למרות שלכאורה סעיף 29.2 להסכם התמ"א דורש זאת. שנית, אף אם יימצא כי התשלום עבור השיפוץ פנימי נעשה **דרך הקיזוז** כנגד דמי השכירות המגיעים לבעלים מהיזם בשל פינני הבנין, לא הוכח כי הפינני היה נחוץ לשם ביצוע חיזוק ושיפוץ הבניין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לדעת המשיב, אף אם יימצא כי פינוי לפרק זמן כלשהו כן היה נחוץ, צורך זה נבע מביצוע השיפוץ הפנימי של הדירות, שהוא לא היה חלק מתוכנית התמ"א. לפיכך, לפי עמדת המשיב, שווי השיפוץ הפנימי (2,250,000 ש"ח לפני מע"מ) איננו פטור ממס שבח בידי הבעלים.

וכך הוטעם על ידי המשיב בסיכומיו (סעיף 44):

"ניכר אפוא, כי הבעלים, אשר כאמור הם צד קשור לחברה היזמית, רצו לקבל תמורה נוספת במזומן (שאינה פטורה ממס שבח), בעבור הזכויות שמכרו לחברה היזמית (לעצמם), ו'צבעו' תמורה זו תחת הכותרת של 'דמי שכירות' (פטורים מכוח תוכנית חיזוק), אשר ניתנו בפועל באמצעות השיפוץ הפנימי – שניתן גם הוא על ידי החברה היזמית. כלומר, העוררים כלל לא נדרשו לפינוי הדירות ולקבלת דמי שכירות, אולם על מנת לקבל פטור ממס שבח בגין עלות השיפוץ הפנימי – התמורה הנוספת שאינה נוגעת לתוכנית החיזוק ועל כן חבה במס שבח, ביקשו לעצמם שכר דירה שבאמצעותו שילמו לכאורה בעבור השיפוץ הפנימי (הגם שאין חפיפה מלאה בין שני הסכומים, ודמי השכירות ששולמו לכאורה הם גבוהים במעט).

20. הנטל להוכיח את הזכאות לפטור ממס שבח מוטל כמובן על העוררים. כפי שיפורט בהמשך, ובכפוף לאמור להלן, לדעתי העוררים כן הרימו את נטל השכנוע האזרחי המוטל עליהם ועל כן, לדעתי יש לקבל את הערר ברובו.

21. לטענת הבעלים, עלות השיפוץ הפנימי כוסתה (קוזזה) כנגד כספי דמי השכירות שהגיעו להם מהיזם לנוכח פינוי הבניין לטובת ביצוע הפרויקט. לפי עמדתם – וזו הנקודה שעומדת במוקד המחלוקת – הפינוי נדרש בראש ובראשונה לצורך חיזוק ושיפוץ הבניין על פי תכנית התמ"א ולא רק בשל השיפוץ הפנימי, שבוצע באופן חופף ומקביל לעבודה הכללית.

העוררים הביאו מספר ראיות להוכחת טענתם וכאמור, לטעמי, יש במשקלן המצטבר של הראיות כדי להצדיק, ככלל, את גרסתם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

22. ראשית, אדריכל הפרוייקט, מר רמי לוטן, כתב במכתב מיום 24.5.2018 (בעיצומו של ביצוע העבודות) כדלקמן:

"... הריני לאשר כי ביצוע עבודות חיזוק המבנה לא היו יכולות להתבצע ללא פינוי הדירות מיושביהן מהסיבות הבאות:
חיזוק גרעין הבנין דרש את פירוק חדרי המדרגות וגרמי המדרגות עצמם.
תוספת הממ"דים משני צידי הבנין דרשה את הריסת חלק מקירותיו החיצוניים של הבניין, תוך חדירה לתחום הדירות הקיימות."

23. שנית, צורפו לתצהירו של מר וקס חמישה צילומים מאתר הפרוייקט.

על פי התצהיר (סעיף 1.26), התמונות "צולמו במהלך עבודות החיזוק". מצג זה לא נסתר, ונצפה בתמונות מצב בניין (לרבות העדר קירות חיצוניים) אשר לפי נסיון החיים איננו נדרש לשם שיפוץ פנימי בלבד.

24. שלישית, וכאמור לעיל, הוכנה חוות דעת מקצועית על ידי הכלכלן ושמאי המקרקעין מר שמעון ריז'בסקי.

בחוות הדעת (סעיף 7) הפרוייקט המתוכנן מתואר כדלקמן:

"יבוצע חיזוק משמעותי ליסודות הקיימים כנגד השקיעות הקיימות, הבניין הקיים יפורק עד רמת שלד – כלומר יפורקו מעטפת חיצונית, מחיצות הפנים ומערכות, יישארו עמודים ותקרות בלבד.
יוקם חניון תת קרקעי ממוכן משותף בן ארבעה מפלסי חניה ל- 56 מקומות חניה לשלושת הבניינים בחלקה. שליש מעלות ההקמה ישולם ע"י היזם לשיכון ובינוי עפ"י הסכם השיתוף."

בחוות הדעת כן הוזכר הסדר תשלום דמי השכירות (סעיף 8(ב)(3)), אך כלל לא הוזכר נושא השיפוץ הפנימי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

25. רביעית, גם בשני האגפים האחרים של הנכס, אלה השייכים לקבוצת שיכון ובינוי, בוצע מיזם תמ"א דומה שהתחיל עוד קודם לכן.

בחוות דעת ריז'בסקי מוזכר הסכם שיתוף פעולה בין העוררים ובין שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ מחודש אפריל 2016 (סעיף 5(ב) שם).

מר וקס העיד כי הקבלן המבצע באגפים של שיכון ובינוי, (חברת בסיס הנדסה בע"מ), שימש גם כקבלן מבצע אצל העוררים (עמוד 22, שורה 11; עמוד 22, שורה 13 עד שורה 17: "שיכון ובינוי התחילו לפנינו את תהליך היזמות של תמ"א 38 ואנחנו במידה מסוימת רכבנו על הגב שלהם כי לקחנו גם את הצוות התכנוני שלהם וגם את הקבלן המבצע שלהם").

והנה, מר וקס העיד, והדבר לא נסתר, כי גם אצל שיכון ובינוי פונו כל הדיירים לאורך ביצוע הפרוייקט (עמוד 35, שורה 10 עד שורה 17).

העד מטעם המשיב, מר צברי, אישר כי אצל שיכון ובינוי שוכרי הדירות פונו כולם (עמוד 73, שורה 14), אולם הוא זכר כי גם אצל שיכון ובינוי בוצע שיפוץ פנימי כלשהו אך לא ידע מה היה היקפו:

"... גם שיכון ובינוי שיפצו לחלוטין את דירות הפנים כמיטב ידיעתי ולכן גם אצלם היה נדרש פינוי של הדירות בגלל השיפוץ הפנימי...

...

ש... הרי בכל עסקת תמ"א יש איזשהו שיפוץ שצריך לעשות כי בכל זאת הורסים אלו דברים בדירות הקיימים אפילו כדי לחבר ממד חיפוני ומרפסות.

ת: נכון.

ש: אתה לא יודע שבבניינים של שיכון ובינוי נעשה בית חכם, החלפת כל השרברבות וכל מערכת החשמל, אתה לא יודע ששם נעשה שיפוץ פנימי מהותי כמו פה.

ת: אני לא יודע מה מידת השיפוץ הפנימי שנעשה אבל למיטב ידיעתי נעשה שם שיפוץ פנימי ובמידה לא מבוטלת אני לא יודע מה הרמה, אני לא יודע אם יש בית חכם או לא."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

26. חמישית, מר וקס העיד באופן מפורט על מצב הנכס במהלך עבודות החיזוק, ותיאוריו העובדתיים לא נסתרו:

"בנובמבר 17' התחלנו לחפור ונהיה בור ענק מסביב לבניין שהוא בעצם מקיף את כל שטח הפנים של הבניין פלוס עוד 3 מטר אם אני לא טועה מסביב, לא הייתה כבר גישה לבניין באותו רגע זה במצב הפיזי, אחר כך התחילו להתפרק דברים, מדרגות וכו' אבל זה קרה חודש או חודשיים אחרי זה, כבר מנובמבר אי אפשר היה למעשה להתקרב לבניין.

...

ש: עד מתי? לאיזה תקופה, לחודש, חודשיים, יומיים?
ת: יותר משנה בטוח אולי שנה וחצי אפילו כי זה כל עבודות השלד וכל העבודות המלוכלכות נקרא לזה התנהלו הרבה זמן, הגמר היה פחות זמן בסופו של עניין.

...

הוספנו ממד, מעלית, היינו צריכים להוסיף חיזוק נגד רעידות אדמה של פירוק קירות בחדר מדרגות ויציקות בטון, למה הממד היה מיוחד כי אנחנו ניצלנו את השטח וחדרנו לתחום של הבניין הישן עם הממדים ואז היה צריך לפרק קירות של החדרים, חלק מהחדרים לא הכל.

...

... אנחנו הכנסנו את הממדים לתוך הדירה ולכן פורקו קירות ורצפות ותקרות.

...

ש: זאת אומרת אי אפשר לגור.
ת: זה מה שאנחנו אומרים, אי אפשר לגור בגלל אלף סיבות גם זאת סיבה, אי אפשר כי חדר המדרגות כולו נפל היה צריך לצקת בטון בתוך חדר המדרגות, המעלית נכנסה פנימה, חדר חשמל, היה שם הרס לא קטן שהיה צריך לעשות לצורך חיזוק נגד רעידות אדמה."
(עמוד 33, שורה 19 עד שורה 28; עמוד 34, שורה 4 עד שורה 7; עמוד 35, שורה 21 עד שורה 29).

27. מר וקס המשיך ותיאר את מהות השיפוץ הפנימי, שגם הוא היה כרוך בעבודה בלתי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

מבוטלת:

"... אנחנו שילמנו עבור שדרוגים, מה זה שדרוגים? עשינו אינסטלציה חדשה, מערכות חשמל חדשות, ריצוף בחלקו הגדול הגיע לנו חדש כי הכל נהרס אבל חלק היה קיים, חלק לא, מרפסת הוסיפו גם זה הרס קיר, כל הדברים האלו נעשו כחלק מההשלמה ואנחנו קבענו שאנחנו את כל החשמל ואינסטלציה ומערכות בכלל אנחנו עושים מחדש ושילמנו על זה.

...

הוספנו כוח חשמלי, עשינו אינסטלציה חדשה לכל הדירה, עשינו בית חכם מה שנקרא בכל הדירה.

...

את כל המטבחים התפרקו ושמונו מטבחים, עשינו שדרוגים זה עניינ[נ]ו שילמנו בנפרד."

(עמוד 36, שורה 9 עד שורה 19; שורות 31-32)

לסיכום נשאל מר וקס כך:

"ש: חלק מהצורך להתפנות ולהישאר בחוף זה גם השיפוץ הפנימי הזה. ת: קודם כל להישאר בפנים זה לא היה ניתן בשום תנאי, לא קשור לשיפוץ הפנימי גם אם לא הייתי משפץ בפנים אלא מנסה להחזיר את זה למצב קדמותו אי אפשר היה לגור שם."
(עמוד 36, שורה 33 עד עמוד 37, שורה 3)

28. מר צברי, שהעיד מטעם המשיב, טען כי לפי נסיונו, במיזמי תמ"א 38 במסלול החיזוק והעיבוי (להבדיל ממסלול ההריסה) לא נדרש פינוי הדיירים הקיימים ולא נוהגים לשלם דמי שכירות.

אולם יש לומר כי עדותו בנושא זה הייתה נחרצת פחות ככל שהחקירה הנגדית נמשכה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

" בכל הפרויקטים של תמא שאנחנו מטפלים בהם לא משולמים דמי שכירות לדיירים.

...

פרויקט מהסוג הזה הוא חריג בנוף בצורה קיצונית, לא כל פרויקט מפנים את הדיירים לכל אורך הפרויקט ועושים להם שיפוץ בדירה וכהנה וכהנה זה פרויקט יחיד, רוב הפרויקטים של התמ"א שאני מטפל בהם אין בכלל תשלום שכירות לדיירים.

...

עוד פעם אני לא יכול לדעת מה הדרישה של החובה אבל אני בטוח שלפחות לגבי התקופה יכול להיות שלא נדרש לפנות אותנו לכל התקופה, יכול להיות שנדרש לפנות לצורך העניין אם הורסים חדר [מדרגות] לחלוטין ואין גישה לדירה או אם כמו שהעורר ציין בונים רפסודה מסביב ואין דרך לגשת לבניין אז בתקופה הזאת של הביצוע של העבודה הזאת אני מניח שלא ניתן לגשת לדירה ולהתגורר בדירה, אני לא יודע אם זה נכון או לא נכון שזה באמת מה שבוצע כי זה לא עולה מהמסמך של האדריכל, עולים דברים אחרים, אבל אני מכיר כפי שאמרתי הרבה פרויקטים של תמא שבהם ממשיכים להתגורר אז אני לא יכול לדעת שבפרויקט הספציפי הזה לא היה אפשר להתגורר.

...

השאלה מה הסיבה שבגללה אי אפשר לגור בדירות, האם רק בגלל שהורידו את חדר המדרגות ולכמה זמן או גם בגלל שהעוררים הזמינו שיפוץ כללי בדירה, השאלה היא מה הסיבה שבגללה צריך לפנות את הדייר ולכמה זמן."

(עמוד 55, שורות 1-2; עמוד 58, שורה 10 עד שורה 14; עמוד 69, שורה 8 עד שורה 17; עמוד 69, שורה 24 עד שורה 27; כמו כן, ראו סעיפים 35 ו-36 לסיכומי המשיב)

29. נמצא כי מר וקס העיד על התנאים והאילוצים בפרויקט הספציפי ואילו מר צברי העיד בהכללה על מיזמי תמ"א 38. נזכיר כי גם בשני האגפים הנוספים במתחם פונו הדיירים לזמן ממושך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

30. בנוסף, דומה כי יש ממש בטענת העוררים לפיה האזכור בהוראת ביצוע 10/2009 של תשלום שכר דירה בעקבות פינוי זמני (ראו סעיף 17 לעיל) בהכרח התייחס, בעת כתיבתו, למיזם תמ"א 38 **במסלול החיזוק**, כי באותה עת (שנת 2009) טרם הונהג מסלול ההריסה. משמע, מחברי הוראת הביצוע הבינו כי אף בפרויקט חיזוק, עשוי להידרש פינוי הבניין הקיים.

31. לדעתי, העוררים הרימו את הנטל והראו כי בפרויקט מסוים זה אכן נדרש פינוי בשל ביצוע העבודות **לחיזוק הבניין** והרחבתו על פי תכנית התמ"א, ואף הוכח, במאזן ההסתברויות, כי הפינוי הדרוש היה ממושך.

מנגד, פרק הזמן אשר במהלכו נדרש הפינוי בשל עבודות החיזוק, **לעומת השיפוץ הפנימי**, לא הוכח באופן מדויק. העוררים נמנעו מזימון האדריכל ומהנדס הפרויקט למתן עדות בפני ועדת הערר. נמצא כי גם השיפוץ הפנימי הצריך, ככל הנראה, פינוי לתקופה כלשהי.

היות שהדברים לא הובהרו עד תום וייתכן שיש בגרסת העוררים מידה מסוימת של הפרזה בנושא זה, אני מציע לחברי לוועדת הערר להעמיד את משך הפינוי הנחוץ לשם ביצוע החיזוק באתר זה על 18 חודשים (ולשם כך נפעל על פי סעיף 89(ב) לחוק, המסמיך את ועדת הערר "**להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון**").

כתוצאה מכך, ולו תישמע דעתי, יש לקבוע כי היקף דמי השכירות (לפני מע"מ) הראויים להתקזז כנגד החיוב בגין השיפוץ הפנימי עומד על 1,440,000 ש"ח (5,000 ש"ח X 18 חודשים X 16 דירות). אי לכך, קיימת יתרה בסך 810,000 ש"ח שהיא התמורה הבלתי מקוזזת מתוך עלות השיפוץ הפנימי, המהווה "תמורה שניתנה שלא בשירותי בניה" בעד מכירת הזכויות במקרקעין של שלושת הבעלים יחד. סכום זה אמור להתחייב במס שבח בידי השלושה.

32. בשולי הדברים האלה אתייחס כאן בקצרה לטיעונים נוספים אחדים שהועלו בנושא התמורה בגין השיפוץ הפנימי ותשלום דמי השכירות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(א) בניגוד לדעתם של העוררים, אינני סבור כי יש באישורו של רו"ח ליאור בולוטין מיום 27.2.2019, וכרטסת הנהלת החשבונות שצורפה אליו, כדי להוכיח – נכון ליום מתן תצהירו של מר וקס בחודש ינואר 2020 – כי "מתוך שווי עבודות אלה [השיפוץ הפנימי – ה"ק] בסך של 2,250,000 ש"ח ... הבעלים שילמו עד כה סך של 1,062,478 ש"ח ..." (סעיף 1.21 לתצהיר העדות הראשית מאת מר וקס).

אישור רואה החשבון מלמד כי בתחילת הפרויקט, וככל הנראה עד לקבלת הליווי הפיננסי, חברת פנחצ'ל מימנה את עלויות הפרויקט עבור היזם (בי.טי.אל.וי יזמות). בשל כך היזם היה חייב לחברת פנחצ'ל את הסכום הנ"ל. הדבר נלמד בבירור מכרטסת הנהלת החשבונות בין שתי החברות לתקופה מחודש ינואר 2017 עד חודש נובמבר 2018, שם רשומים סוגי הוצאות הפרויקט שנפרעו על ידי פנחצ'ל בלבד (ולא על ידי יתר הבעלים) וכלל לא מוזכרות שם עלויות שיפוץ פנימי בדירות הבעלים.

(ב) בניגוד לדעת המשיב, אינני מייחס חשיבות משפטית לעובדה כי בהוראת ביצוע 10/2009 נאמר "פינוי הזמני של הדייר", כאילו יש להכיר בתשלום שכר דירה כחלק מ"שירותי הבנייה" אך ורק כאשר מקבל תשלום דמי השכירות התגורר בעצמו בדירה לפני שנדרש פינוי (וראו סעיפים 31 ו-47 לסיכומי המשיב). מעבר לכך שהוראת הביצוע איננה דבר חקיקה ואין לייחס משקל מכריע לאופן ניסוחה (למשל, השימוש במילה "דייר" במקום המושג "בעל הדירה"), הרי אין כל הצדקה כלכלית או עניינית להבחין בין שני המצבים. כאן בעלי הדירות השכירו אותן לאורך זמן לצד שלישי תמורת דמי שכירות והדירות היו מקור הכנסה.

הכניסה למיזם התמ"א גדעה את מקור ההכנסה ולו אופן זמני (על פי עדותו של מר וקס, כבר בחודש דצמבר 2016 הודע לעמותה השוכרת על הצורך בפינוי המבנה: עמוד 19, שורה 13). לטעמי, תשלום חלף דמי שכירות לבעלי הדירות (המשכירים) בנסיבות כגון אלה עונה על התנאים והתכלית הן של פרט (5) להגדרת "שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק" שבסעיף 49 לחוק, והן של האמור בסעיף 2.3.1 להוראת הביצוע הנ"ל.

(ג) המשיב שב ומדגיש את היחסים המיוחדים הקיימים בין הבעלים מחד ובין היזם מאידך (וראו, בין היתר, סעיפים 21 ו-40 לסיכומי המשיב). אכן, במקרה של יחסים מיוחדים או יחסי שליטה בין הצדדים לעסקה, עשויים להיקבע תנאים שהם נוחים יותר, נדיבים יותר או מקלים יותר מאלה שהיו נקבעים בין צדדים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בלתי קשורים. למשל, ניתן לסבור כי יזם שהוא צד קשור עשוי להסכים לתקופה ארוכה יותר של תשלום דמי שכירות מהתקופה הנדרשת באופן אובייקטיבי (בהקשר זה יוער כי בהליך דנן, המשיב לא תקף את גובה דמי השכירות החודשיים - 5,000 ש"ח - וגם לא תקף את המחיר שיוחס לשיפוץ הפנימי - כ- 140 אלף ש"ח לכל דירה - ראו בין היתר בעמוד 64, שורות 16-17). יש מקום להסכים כי קיום היחסים המיוחדים מחייב בדיקה קפדנית יותר של סבירות תנאי ההתקשרות (והשוו הנאמר בסעיף 31 לעיל). אולם מעבר להיבט זה, יש לזכור כי הבעלים דנן למעשה עשו עסקה עם עצמם (כפי שהמשיב טורח להדגיש) ולכאורה הם יכלו להוציא לפועל תכנית חיזוק והרחבת הבניין הקיים בהתאם לתמ"א 38, מבלי להתקשר עם יזם כלל, אפילו לא עם יזם שהוא צד קשור. או אז כלל לא היה מתרחש אירוע מס - לא אירוע מס שבח ולא אירוע מס רכישה. נכון הוא שבדרך כלל לבעלי הדירות בבניינים הישנים אין את ההון הזמין (או המומחיות הנדרשת) לבצע בכוחות עצמם פרויקט תמ"א. משום כך ועל בסיס ההבנה כי על פי רוב יהיה יזם מעורב בפרוייקט, תמ"א 38 מעניקה חבילת תמריצים מתוך ציפייה כי הזכויות הנוספות יועברו לידי היזם. אולם אין בכך הכרח. כאן היזם מזוהה לחלוטין עם הבעלים ולא הביא כל איתנות פיננסית או מקורות מימון נוספים לפרוייקט - מעבר למה שהיה בידי הבעלים מלכתחילה.

33. במסגרת הערר הועלתה שורה של סוגיות-משנה נוספות, ואתיחס אליהן כאן בקיצור נמרץ.

(א) לגבי סוגיית אופן חישוב ריבית לפי סעיף 94(ב) לחוק: מפני שממילא המשיב יידרש לערוך שומה מתוקנת בהתאם להנחיות ועדת הערר כאמור בסעיף 29 לעיל, אין כל טעם לבחון את אופן חישוב השומה המקורית והריבית והפרשי ההצמדה שהתווספו עליה.

(ב) לגבי סוגיית הפגמים הנטענים בהליכי השומה: לאור תוצאת הערר, אין טעם לדון בנושא זה.

(ג) קביעת יום המכירה: סעיף 149ל1 לחוק קובע לאמור:

"על אף האמור בחוק זה, היתה המכירה של הזכות הנמכרת לפי סעיף 149לג או 149לג1, לפי העניין, מותנית בתנאי מתלה, או מכירה של זכות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לרכישת זכות במקרקעין (בפרק זה – האופציה), יהיה יום המכירה המוקדם מבין אלה, ובלבד שנמסרה הודעה למנהל כאמור בסעיף 2ב49:

- (1) המועד שבו התקיים התנאי או שבו מומשה האופציה, לפי העניין;
- (2) המועד שבו הוחל במתן שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק או המועד שבו החלה הבנייה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה, לפי העניין.

במקרה דנן תוקפו של הסכם התמ"א הותנה בקיומם של שני תנאים מתלים לפחות: קבלת היתר בנייה תוך פרק זמן מוגדר (סעיף 3.1), וכן קבלת ליווי בנקאי תוך פרק זמן מוגדר (סעיף 3.2) (אשר לתנאי השלישי – בעניין קבלת פטור ממס שבח ואי שינוי החיוב בהיטל השבחה ומס ערך מוסף – אני נוטה להסכים עם המשיב כי תנאי זה מהווה תנאי מפסיק לפי ניסוחו, ולא תנאי מתלה, אולם אין כל צורך למצות את הדיון בנקודה זו כאן).

34. כאמור, "יום המכירה" ייקבע לפי המוקדם מבין (א) מועד קיומם של כל התנאים המתלים ו- (ב) המועד שבו "הוחל במתן שירותי בנייה". במקרה הנדון העוררים מנסים לטעון ליום מכירה מאוחר יותר (9.11.2017), והמשיב מנסה לטעון ליום מכירה מוקדם יותר (3.8.2017).

אשר למועד תחילת הבנייה, מר וקס נקב בתאריך מדויק – 9.11.2017 – והוא העיד בצורה מפורטת על התחלת עבודות החפירה במהלך חודש נובמבר 2017 (עמוד 21, שורה 25 ואילך).

בהקשר זה אינני מקבל את טענת המשיב לפיה "המועד שבו הוחל במתן שירותי הבנייה הוא לכל המאוחר מועד קבלת היתר הבנייה..." (סעיף 58 לסיכומי המשיב).

המשיב מבסס סברה זו על ההגיון הבא: "לצורך קבלת היתר בנייה נדרש היזם לשלם אגרות בניה, היטלים והוצאות שונות הכרוכות בשירותי הבנייה" (סעיף 59 לסיכומים). מכאן תר המשיב להגדרת המונח "שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק" שבסעיף 49לב לחוק. החלופה החמישית להגדרה זו היא "תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי בנייה". מכאן מסיק המשיב כי אם היזם הוציא הוצאות כאמור, אזי מניה וביה החל מתן שירותי הבנייה. לדעתי עמדה זו מוקשית: דומה כי הכללת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

החלופה החמישית האמורה (תשלום לכיסוי הוצאות וכו') בהגדרת שירותי בנייה נועדה להשלים את הוראות סעיף 49(לבא)(1), המתנה את מתן הפטור ממס בתנאי ש "התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בנייה". לעומת זאת, בהקשר של קביעת יום המכירה, "המועד שבו הוחל במתן שירותי הבנייה" מתייחס לזמן תחילת עבודות הבנייה בפועל – שמא מועד זה קדם למועד התקיימות כל התנאים המתלים. לדעתי, לא די בהוצאת הוצאות על אגרות והיטלים בלבד כדי ליצור התחלת מתן שירותי בנייה בהקשר זה.

35. אם כן, נותר לבחון האם התנאים המתלים הנ"ל התקיימו כולם לפני התאריך 9.11.2017 (תחילת העבודות). תנאי מתלה אחד בבירור התקיים לפני כן: היתר הבנייה התקבל בידי העוררים ביום 3.8.2017. אשר לתנאי המתלה השני – קבלת ליווי פיננסי – אין בפנינו ראיה חותכת בנושא. מר וקס העיד כי:

"הייתה לנו מסגרת של 3 מיליון ש"ח שנתנו לנו שהשתמשנו בה מעט מאוד בהתחלה ואחר כך עם התקדמות המכירות כבר לא היה צריך את זה.

**ש: מתי קיבלתם את המסגרת אתה זוכר? את מסגרת האשראי.
ת: די בתחילת 18.**

ש: אחרי תחילת הבנייה.

**ת: כן, כן, אחרי תחילת הבניה... זה היה אחרי תחילת הבנייה וקרוב לתחילת השיווק כי לא שיווקנו מיד ביום הראשון."
(עמוד 23, שורה 1 עד שורה 9)**

מנגד, בהמשך הדיון ב"כ העוררים עצמו הציג בפני מר צברי, שהעיד מטעם המשיב, דף אחד הנחזה להיות מתוך הסכם למתן אשראי שנשא תאריך של 17.9.2017 (עמוד 62, שורה 18 עד שורה 28).

אם מקבלים את גרסתו של מר וקס כי נושא הליווי הבנקאי הוסדר רק בתחילת שנת 2018, אזי "יום המכירה" ייקבע לתאריך 9.11.2017 (כי תחילת העבודה בפועל קדמה לקיום כל התנאים המתלים); אולם אם לא מקבלים מצג זה ואין לדעת בבטחה מתי הושג הליווי הבנקאי, אזי "יום המכירה" יישאר 3.8.2017, יום קבלת היתר הבנייה, שקדם לתחילת העבודה בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

36. גם בנושא זה נטל הראיה היה על העוררים ודבר לא מנע מהם להביא מבעוד מועד תיעוד מסודר ומלא לתהליך קבלת הליווי הפיננסי לפרויקט (שהוא מסוג הדברים המלווים בדרך כלל במסמכים מפורטים וחתומים).

לדעתי יש לזקוף חסר ראייתי זה לחובתם של העוררים ולהותיר את יום המכירה, כפי שקבע המשיב, על כנו (3.8.2017).

37. על כן, אני מציע לפסוק בערר בהתאם לאמור בסעיפים 31 ו-36 לעיל.

38. מובהר כי פסק דין זה כי איננו נוגע לנושא המיסוי הפירותי של החזרי דמי השכירות שנתקבלו מידי היזם (היבט שעלה במהלך הדיון) וועדת הערר איננה מוסמכת לדון בסוגיה זו.

39. לנוכח התוצאה המעורבת (ואף לאור האמור בהחלטת ועדת הערר מיום 2.9.2021), לא הייתי פוסק הוצאות משפט למי מן הצדדים.

עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין), חבר הוועדה:
אני מסכים.

רואה חשבון צבי פרידמן, חבר הוועדה:
אני מסכים.

*

*

*

*

הוחלט פה אחד כאמור בחוות דעת יו"ר הוועדה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 מרץ 2023

ו"ע 15379-04-19 קלדרון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ניתן היום, י"ב אדר תשפ"ג, 5 מרץ 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

דן מרגליות, עו"ד,
שמאי מקרקעין
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר