



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

לפני כבוד השופטת יעל ייטב – יו"ר הועדה

מר גידי גבאי – שמאי מקרקעין, חבר הוועדה

מר אלי דויד – עורך-דין, חבר הוועדה

העוררת מושב עובדים בית הגדי - הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אלינעם קדוש ודמיטרי קוגן, פרקליטות מחוז דרום אזורי

פסק דין

יו"ר הועדה, כב' השופטת יעל ייטב:

מבוא

1. ערר שהוגש על-פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") על החלטת המשיב (להלן: "המנהל") שבגדרה נדחתה ההשגה שהגישה העוררת על שומת מס שבח בסך 1,318,456 ₪.
2. מבין המחלוקות שהתגלו בין הצדדים בשלבים המוקדמים, נותרו להכרעה בתום ההליך שתי מחלוקות בלבד: בעניין 'שווי הרכישה' של הזכות במקרקעין שנמכרה; ובעניין נפקות סעיף 62 בפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה") לענייננו.

העובדות וההליכים

3. העוררת היא אגודה חקלאית שיתופית, אשר עלתה ביום 29.11.1949 על קרקע שהקצתה לה רשות מקרקעי ישראל (באותה עת- מנהל מקרקעי ישראל) (להלן: "רמ"י"). אין בין הצדדים מחלוקת על כך שהזכויות בקרקע (להלן: "המשבצת") ניתנו לעוררת ללא תמורה.
4. החוזה הראשון בכתב שאותו עלה בידי העוררת לאתר בעניין זכויותיה במשבצת הינו 'חוזה חכירה' מיום 1.12.1968, שאינו חתום, בין רמ"י לבין העוררת, לתקופה 1.5.1968-31.8.1970. החוזה השני שהוצג הוא חוזה מיום 18.6.1972, בין רמ"י, הנהלת הסוכנות היהודית לארץ ישראל (להלן: "הסוכנות") והעוררת, שלפיו מוכרת המשבצת לסוכנות, לתקופה בת 3 שנים. בחוזה החכירה האמור נקבע שהסוכנות רשאית להעביר את זכויותיה במשבצת לעוררת, כבת רשות (ראו למשל ה"הואיל" הרביעי).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

5. זכויות הסוכנות והעוררת במשבצת הוארכו מעת לעת בחוזים תלת שנתיים שנחתמו בין הצדדים.
- החל בחוזה מיום 10.9.1989 לא הוגדרו החוזים כחוזי חכירה אלא כהסכם שכירות (משבצת תלת צדדי), וההסכם האחרון שבהם נחתם ביום 11.8.2016 לתקופה 1.10.2015-30.9.2018.
6. אף שמאז חתימת ההסכם האחרון לא נחתם הסכם נוסף בין העוררת לבין רמ"י, נותרה העוררת בשטח המשבצת, והמשיכה לשלם דמי חכירה. ביום 7.8.2019 אף קיבלה מרמ"י מכתב אישור זכויות.
7. ביום 3.6.2022 פורסמה ברשומות תכנית בניין עיר 609-0449132, שלפיה ישתנה ייעוד המקרקעין נושא המחלוקת בעניינו, וביום 22.5.2023 נחתם בין העוררת לבין רמ"י הסכם שכירתו "הסכם להשבה ופיצוי" (להלן: "הסכם ההשבה"). בהסכם ההשבה צוין כי בהתאם לחוזה החכירה חלה על העוררת, כבעלת זכויות, החובה להשיב את המקרקעין לידי רמ"י במקרה של שינוי ייעוד, וכי בעקבות שינוי ייעוד של המקרקעין למטרת הרחבת פארק תעשייה נ.ע.מ. הוסכם על השבת הזכויות במקרקעין, בשטח של כ- 106 דונם, תמורת פיצוי בסך 4,908,196 ₪ ופטור ממכרז.
8. ביום 3.7.2023 הגישה העוררת הצהרה מקוונת על מכירת זכויות במקרקעין על פי הסכם ההשבה. בהצהרה פורט כי יום הרכישה הוא 22.5.2023; כי הזכויות התקבלו ללא תמורה; וכי שווי הרכישה הוא 106 ₪.
- להצהרה צורפו מסמכים נלווים וכן בקשה לפריסת מס שבח בהתאם לסעיף 48א(ה) בחוק מיסוי מקרקעין. במכתב שצורף להצהרה נטען כי העוררת זכאית לפטור ממס לפי סעיף 48ב בחוק מיסוי מקרקעין בצירוף לסעיף 62 בפקודת מס הכנסה.
9. ביום 19.12.2023 נקבעה השומה שעליה הגישה העוררת השגה, וביום 23.6.2024 ניתנה ההחלטה בהשגה, שהיא נושא הערר.

שווי הרכישה

המסגרת החוקית

10. בהתאם לסעיף 6(א) בחוק מיסוי מקרקעין מוטל מס על ה"שבח", המוגדר בסעיף 6(ב) בחוק מיסוי מקרקעין כ-

"...הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47".

"יתרת שווי רכישה", המוגדרת כאמור בסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין היא-

"שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 שהוצאו עד יום

המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת".

"שווי הרכישה" של זכות במקרקעין, על-פי סעיף 21 בחוק מיסוי מקרקעין הוא-



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

"שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר..."

11. השבח המחויב במס, משקף אפוא את הרווח, או את עליית הערך במכירת הזכות במקרקעין, והוא מקביל לרווח ההון החייב במס בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. כפי שבואר בהלכה הפסוקה (ראו למשל ע"א 7699/13 מנהל מיסוי מקרקעין נ' פינת פלורנטין בע"מ (מיום 8.12.2015)-

"עליית ערך זו היא ההפרש שבין 'שווי המכירה' של הזכות לבין 'יתרת שווי הרכישה', שהיא שווייה של הזכות ביום שבו נרכשה על-ידי המוכר בתוספת הסכומים המותרים בניכוי... במילים פשוטות ניתן לומר, כי השבח הוא הרווח של מוכר הזכות במקרקעין ממכירתה של הזכות. רווח זה הוא ההפרש בין המחיר שבו רכש המוכר את הזכות ('שווי הרכישה') לבין המחיר שבו מכר המוכר את הזכות ('שווי המכירה'), בניכוי הוצאות שהוציא המוכר לרכישתה של הזכות או במכירתה, לרבות הוצאות לשם השבחת המקרקעין ('יתרת שווי הרכישה')."

12. העוררת טענה בסיכומיה כי שווי הרכישה על פי סעיף 21 בחוק מיסוי מקרקעין הוא שווי השוק ביום הרכישה על ידי המוכר, ואולם לא מצאתי שיש לקבל את הטענה האמורה.
13. סעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונח "שווי של זכות פלונית", כ-

"סכום 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;..."

14. שתי חלופות נקבעו בהגדרת שווייה של זכות פלונית לקביעת השווי: 'חלופת שווי השוק' של הזכות במקרקעין, ו'חלופת התמורה החוזית'. קביעת השווי על-פי 'חלופת התמורה החוזית' מותנית בהתקיימותם של שלושה תנאים: 'הסכם בכתב'; 'תום לב', ו'העדר יחסים מיוחדים'.
15. "חלופת שווי השוק" מופיעה בהגדרת "שווי של זכות פלונית" ככלל לקביעת השווי של הזכות, וזאת במטרה להרחיב את רשת המס. כפי שציין כב' השופט א' ויתקון, אשר סקר את ההיסטוריה החקיקתית של ההגדרה ושל קביעת השווי בע"א 23/71 לילי וזלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור ת"א, פ"ד כ"ו (1) 29 (1972)-



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

לכאורה, זו היא הוראה שכל כוונתה להועיל למנהל ולא להכביד עליו. הרי המס
מוטל, על-פי סעיף 6(ב) לחוק, על השבח, דהיינו, על הסכום שבו עולה שווי המכירה
על שווי הרכישה לאחר הוספת התוספות עליו ולאחר ניכוי הניכויים מאותו סכום,
הכל כנקבע בחוק. לא כך היה הדין לפי החוק הקודם מתש"ט. אז היה המס מוטל,
במכירת מקרקעין שהגיעו למוכר בדרך קניה או חליפין, על "הסכום שבו עולה
התמורה הניתנת בעדם באותה מכירה על התמורה שבה רכש אותם המוכר" (סעיף
3(א)(1) לחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949). נמצא שבהרבה מקרים נקבעה
התמורה בסכום בדוי או שלא היה בכל העיסקה כדי לשקף את התמורה במלוא
משמעותה. על-כן בא המחוקק בתשכ"ג והטיל את המס על ההפרש בשווי, להבדיל
מההפרש בתמורה. אך כיון שבאו עוררין וטענו שזוהי גזירה המעמידה את ציבור
המוכרים והקונים בחזקת שקרנים, נקבע שאם החוזה ערוך בכתב והמנהל משוכנע
שנקבעה בו התמורה בתום-לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים, כי אז יש
לבסס את השומה, כקודם, על התמורה.

16. (לשם השלמת התמונה אציין כי באותה פרשה הייתה עמדתו של כב' השופט א' ויתקון בדיון
הנוסף (ד"נ 22/73 לילי וזלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור ת"א פ"ד כו (1) 105 (1974)
דעת מיעוט, ואולם ההלכה, אשר הייתה נטועה בנסיבותיו של אותו מקרה, צומצמה בע"א 369/77
מנהל מס שבח מקרקעין נ' טהון, פ"ד ט 366 (1978)).

17. אף שניתן היה לשער על יסוד נוסח ההגדרה כי חלופת שווי השוק היא הכלל בעוד שחלופת
התמורה החוזית היא החרג, הובהר בהלכה הפסוקה (ראו למשל ע"א 188/82 Hotel
Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט (2) 197 (1985)) על יסוד
ההיסטוריה החקיקתית, כי לא כך הוא-

"מניסוח זה של המושג "שווי" עולה, כי התמורה (החוזית) היא החרג לכלל, לפיו
ייקבע שווי המכירה על-פי שווי השוק, אולם אין פירוש הדבר, כי קביעת השבח
על-פי תמורה תידחה תמיד מפני קביעה על-פי שווי השוק. נהפוך הוא, יש לומר,
כי מקום בו נתקיימו תנאי החרג, תיחשב דווקא התמורה כשווי המכירה (או כשווי
הזכות).

מטרת המחוקק בניסוחו זה הייתה להרחיב את רשת המס ולא לצמצמה, ומטרה זו
באה לידי ביטוי בכלל הרחב, המופיע ברישא של ההגדרה, המאפשר למנהל מס
שבח לא לראות עצמו כבול בסכום הנקוב בהסכם שבין הצדדים ובכך למנוע מן
הצדדים לעיסקה הימנעות מתשלום מס הולם".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

18. ברוח זו נקבע בע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות
בע"מ (מיום 5.6.2005) על ידי כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) כי-

חוק מיסוי מקרקעין קובע, אפוא, כי שוויה של הזכות הוא שווי השוק שלה, אלא אם
ניתנה עבורה תמורה שונה במסגרת עסקה שנערכה בכתב ותמורה זו נקבעה בתום לב
ובלא שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים, שאז ייקבע השווי על פי התמורה
המוסכמת. הגדרה זו של המונח "שווי" מיועדת "להרחיב את רשת המס ולא
לצמצמה"... ולצורך כך ניתנה למנהל מס-שבח הסמכות לקבוע את שווי העסקה על פי
שווי השוק של הקרקע הנמכרת, בלא שיהא כבול לעניין זה אל התמורה שנקבו
הצדדים בהסכם ועליה הצהירו. על פי גישה זו ולצורך אותה תכלית נפסק כי ההגדרה
שברישא, הקובעת את שווי המכירה על פי אמת מידה אובייקטיבית - שווי השוק -
היא הכלל, ואילו ס"ק (1) הקובע את השווי על פי התמורה שעליה הסכימו הצדדים -
הוא החריג לכלל...

יחד עם זאת, נפסק עוד כי תכלית זו אין בה כדי להצדיק סטייה מ"עקרון המימוש"
ולפיו, יש לחייב במס על רווח שמומש ולא על רווח שאינו קיים במציאות. לפיכך, כאשר
נמכר נכס מקרקעין בתום לב ובהיעדר יחסים מיוחדים במחיר הנופל ממחיר השוק,
אין לקבוע את שווי המכירה על פי שווי השוק ולייחס למוכר רווח רעיוני-תיאורטי
שאותו מעולם לא קיבל בפועל... ויודגש, "עקרון המימוש" יושם בפסיקה גם
בסיטואציה הפוכה דהיינו כאשר נמכר נכס מקרקעין במחיר הגבוה ממחיר השוק...
הגישה לפיה ככלל ייקבע שווי הזכות על פי מחיר השוק ואילו קביעתו על פי התמורה
המוסכמת היא החריג, הולכה, מטבע הדברים, אל המסקנה כי הטוען לקיומו של
החריג עליו הנטל לשכנע שהתנאים הנדרשים לעניין זה אכן התקיימו ... עם זאת נפסק
כי אין לתת לכלל עדיפות על פני החריג אלא לעניין נטל השכנוע, וכי מקום שבו
מתקיימים תנאי החריג, ייקבע שווי המכירה על פי התמורה המוסכמת ולא על פי שווי
השוק של הקרקע הנמכרת...

19. אזכיר לעניין זה גם את ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ
(מיום 24.10.2006) שבו נקבע כי-

השווי המשמש בסיס לחישוב המס על פי חוק מיסוי מקרקעין הוא, ככלל, שווי השוק
של הזכות הנמכרת אולם, מקום שבו שוכנע מנהל מס שבח כי התמורה עליה הסכימו
הצדדים בהסכם מכר כתוב נקבעה בתום-לב ובלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין
המוכר לקונה, כי אז עליו לחשב את המס על בסיס התמורה המוסכמת. ובמילים אחרות,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

ככלל אין מנהל מס שבח כבול לתמורה המוסכמת שקבעו הצדדים והחוק העניק לו סמכות לקבוע את שווי המכירה על פי שווי השוק. התכלית החקיקתית אותה הדגישה הפסיקה כתכלית העומדת ביסוד הוראה זו היא הרחבת "רשת המס" ומניעת התחמקות מתשלומו תוך ניצול מצב חוקי הרואה בתמורה המוסכמת חזות הכול...

נראה כי נכון יותר לפרש את המונח "שווי" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין על פי תכלית כללית ורחבה יותר. תכלית זו, העוברת כחוט השני בין הוראות דיני המס כולן, חותרת להטלת מס אמת על עסקאות באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה... היא שואפת לשומת מס סבירה שיש בה היגיון כלכלי, להבדיל משומה המחושבת על בסיס רעיוני-תיאורטי... ראוי לציין כי מן הבחינה המעשית מהווה ממילא השווי לפי התמורה המוסכמת נקודת מוצא לצורך השומה הואיל ובדרך כלל מגישים הצדדים לעסקה שומה עצמית בה מחושבים מס השבח ומס הרכישה כדבר שבשגרה על פי שווי התמורה המוסכמת...

זאת ועוד, אף במקום שהשומה העצמית אינה מקובלת על מנהל מס שבח והוא חולק על כך שהתמורה המוסכמת משקפת את שווי המכירה לצורכי מס, מהווה התמורה המוסכמת שעליה דווח והוצהר סכום לבדיקה ולהתייחסות מצידו בקובעו את שווי המכירה לצורכי מס. הנה כי כן התמורה המוסכמת יש לה מקום מרכזי בקביעת שווי המכירה למעשה, והיא משמשת בפועל כמעט תמיד נקודת מוצא וסכום להתייחסות בקביעת שווי המכירה לצורכי מס.

20. עולה מהמקובץ כי כאשר מתקיימים תנאי 'חלופת התמורה החוזית', תחשב התמורה החוזית כשווי הזכות, וזאת לאור תכלית ההגדרה 'שווי של זכות פלונית', התואמת את תכליתם הכללית של דיני המס, לחייב את הפעילות הכלכלית במס אמת, בהתאם לשבח (או לרווח) שהפיק מוכר הזכויות מהעסקה בפועל. שמירה על עיקרון זה, של גביית מס אמת, על מלוא הרווח האמתי שהיה למוכר, עיקרון המבוסס על אמות מידה כלכליות, ולא על עקרונות תאורטיים, נועד להבטיח, בין היתר, גם את הטלת המס באופן שיוויוני. 'חלופת שווי השוק' בהגדרה 'שווי של זכות פלונית', המנוסחת ככלל לקביעת השווי, נועדה להקנות למנהל את הכלים להתמודד עם קביעה כוזבת של התמורה, שנועדה להפחית את תשלום המס (מס שבח ומס רכישה כאחד). נקודת המוצא הינה התמורה המוסכמת, וככל שמתקיימים התנאים לחלופת התמורה המוסכמת, ייקבע השווי בהתאם למוסכמת.

21. הגדרת "שווי של זכות פלונית" הקבועה בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין, על שתי החלופות שבה: "חלופת שווי השוק" ו"חלופת התמורה החוזית", חלה גם לגבי קביעת שווי הרכישה לעניין סעיף 21 בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כאמור כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין הוא "...שווי ביום הרכישה על ידי המוכר...", הן מבחינת לשונו של הסעיף, והן מבחינת תכליתו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

- 1 מבחינת לשונו של סעיף 21 בחוק מיסוי מקרקעין, לא נקבע בסעיף כי שוויה של הזכות הוא "שווי
2 השוק" ביום הרכישה, אף לא נקבעה הגדרה ספציפית לעניין המונח "שווי" בסעיף 21 האמור.
3 לפיכך חלה לגבי הסעיף ההגדרה הכללית ל- "שווי של זכות פלונית", הקבועה בסעיף 1 בחוק
4 מיסוי מקרקעין, על שתי החלופות שנקבעו בה, 'חלופת שווי השוק' ו'חלופת התמורה החוזית'
5 כאחד.
- 6 מבחינת תכליתה של הוראת הסעיף, לחייב במס את הרווח האמתי שהפיק המוכר, ומבחינת
7 עקרון רציפות המס (המעוגן במפורש גם בסעיף 21(ב) בחוק מיסוי מקרקעין), יש להקנות למונח
8 שווי את אותה המשמעות הנודעת לו לעניין 'שווי המכירה'.
9 22. ככל שלא מתקיים האמור בסעיף 21(ב) בחוק מיסוי מקרקעין, ייקבע אפוא שווי הרכישה לעניין
10 סעיף קטן (א) בהתאם לאחת החלופות הקבועות בהגדרה "שווי של זכות פלונית": "חלופת שווי
11 השוק" או "חלופת התמורה החוזית", כפי שבואר בהלכה הפסוקה.
12 23. העוררת הזכירה גם את הוראת סעיף 29 בחוק מיסוי מקרקעין, שגם לפיו יש לטענתה לקבוע את
13 שווי הרכישה בהתאם לשווי השוק.
14 24. סעיף 29 בחוק מיסוי מקרקעין, אשר כותרתו "שווי רכישה ללא תמורה", קובע כי-
15
16 "שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שוויה
17 ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66
18 ו-69, יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו
19 נתקבלה".
20
- 21 25. גם בסעיף זה לא נקבע כי שוויה של הזכות ביום קבלתה הוא שווי השוק שלה דווקא, ומבחינת
22 לשון הסעיף ותכליתו, חלה לגביו הגדרת "שווי של זכות פלונית" הקבועה בסעיף 1 בחוק מיסוי
23 מקרקעין, על שתי החלופות שבה. משמעות העובדה שלא שולמה תמורה בעד הזכות היא
24 שהתמורה החוזית המוסכמת הייתה 0, וככל שמתקיימים התנאים להחלת חלופת התמורה
25 החוזית, ייקבע השווי בהתאם לכך.
- 26 26. יתרה מכך, בהתאם לסעיף 33 בחוק מיסוי מקרקעין, לא חלה הוראת סעיף 29 בחוק מיסוי
27 מקרקעין על זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר לפני חקיקת חוק מיסוי מקרקעין, כפי
28 שאירע בענייננו.
29

מן הכלל אל הפרט

- 30
31 27. בענייננו מצא כאמור המנהל שיש לקבוע את 'שווי הרכישה' של הזכות שמכרה העוררת לרמ"על
32 פי הסכם ההשבה בהתאם ל'חלופת התמורה החוזית', בעד שהעוררת ביקשה לקבוע כי שווי
33 הרכישה היה 106 ש"ח, בהתאם ל'חלופת שווי השוק'. בין היתר טענה העוררת כי לא מתקיימים



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

- 1 התנאים להחלת חלופת התמורה המוסכמת בשל העדרו של חוזה בכתב, המהווה כאמור תנאי
- 2 להחלת 'חלופת התמורה החוזית'.
- 3 28. אמנם בענייננו לא עלה בידי הצדדים לאתר את ההסכם המקורי שבגדרו הוענקו לעוררת הזכויות
- 4 במקרקעין שהשיבה לרמ"י על פי הסכם ההשבה, מן הסתם בשל השנים הרבות שחלפו ממועד
- 5 הקצאת הזכויות בשנות ה-40, ואולם סביר להניח שהקצאת קרקעות המדינה נעשתה על פי חוזים
- 6 בכתב. על כל פנים הוצגה למנהל שורה של חוזים המתעדים בכתב את זכויותיה של העוררת
- 7 במקרקעין, החל בחוזה מיום 1.12.1968 ואילך, ואין כל מחלוקת על כך שמדובר בזכויות באותם
- 8 המקרקעין שהוקצו לעוררת בעת עלייתה לקרקע בשנת 1949, ואשר הושבו על ידה לרמ"י על פי
- 9 הסכם ההשבה.
- 10 29. אף שלא צוין בחוזים שאותרו מה הייתה התמורה ששולמה בעד הזכויות שהוקנו לעוררת, אין
- 11 בין הצדדים מחלוקת על כך שהעוררת קיבלה את הזכויות במקרקעין בשנת 1949, **ללא תמורה**,
- 12 ומאז החזיקה בהם. בהגינותה דיווחה העוררת בהצהרה שהגישה למנהל על כך שהמקרקעין
- 13 התקבלו ללא תמורה, והעד מטעמה אף העיד על כך בהליך שלפני. אין אפוא מחלוקת על כך
- 14 שהתמורה ששולמה על פי ההסכם בין הצדדים הייתה-0.
- 15 30. מעבר לדרוש אציין כי תכליתו של התנאי להחלת 'חלופת התמורה החוזית', הדורש קיומו של
- 16 הסכם בכתב, היא ראייתית בעיקרה, ובהתקשרויות בין בעל זכויות לבין רמ"י לא קיים החשש
- 17 לדיווח כוזב בדבר התמורה המוסכמת בין הצדדים.
- 18 31. תכליתה של הגדרת "שווי של זכות פלונית" היא כאמור לחייב במס את מלוא הרווח הכלכלי
- 19 שהיה למוכר, בהתאם למהות הכלכלית של העסקה, ולא בהתאם לעקרונות תאורטיים בדבר
- 20 הפרשנות שיש להקנות למונח 'שווי הרכישה', וככל שאים מחלוקת על כך שלא שולמה לרמ"י
- 21 תמורה בעד הזכויות במקרקעין, אין מקום לקביעת שווי רכישה השוחק באופן מלאכותי את
- 22 השבח, באופן מעניק הטבה שלא נקבעה במפורש על ידי המחוקק והפוגע בעיקרון השוויון.
- 23 32. מעבר לדרוש אציין כי אף שטענה כי יש לקבוע את שווי הרכישה על-פי 'חלופת שווי השוק', לא
- 24 הציגה העוררת חוות דעת של שמאי בתמיכה לטענתה ששווי השוק של הזכות במועד רכישתה
- 25 היה שקל אחר בלבד. לא ברור על יסוד מה טענה כי השווי שעליו דיווחה, בסך של שקל אחד,
- 26 תואם את שווי השוק. הטענה שלפיה לא הביע המנהל התנגדות לשווי הנטען אינה מעידה על
- 27 הסכמתו לכך שהשווי הנטען על ידי העוררת הוא שווי השוק, שהרי המנהל הביע דעתו במפורש
- 28 לכך שאין כל רלוונטיות לשווי השוק בשעה שהתמורה החוזית המוסכמת, ששולמה בעד הזכות
- 29 הייתה-0. זאת ועוד, אין להוציא מכלל אפשרות שהתמורה המוסכמת בין הצדדים שיקפה באותם
- 30 ימים את שווי השוק של זכות שהוקצתה לעוררת.
- 31 33. הרווח האמתי הכלכלי שנוצר לעוררת הוא אפוא הפער שבין 0 לבין הפיצוי שאותו קיבלה מרמ"י
- 32 בעד השבת הזכות במקרקעין. לא למותר לציין כי המחוקק לא מצא לנכון להעניק פטור ממס,
- 33 מלא או חלקי, למכירת זכות במקרקעין דוגמת הזכות הנמכרת, אף לא הקלה במס, ואין מקום



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

להעניק לעוררת הקלה שלא נקבעה בחוק במפורש באמצעות שחיקת השבח על ידי קביעת שווי
רכישה שאינו תואם את הנסיבות.
34. אשר על כן, יש לדחות את הערר בסוגיית שווי הרכישה.

פטור ממס בשל החלת הוראות סעיף 62 בפקודת מס הכנסה

35. לטענת העוררת יש להעניק לה פטור ממס בשל שילוב הוראות סעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין
וסעיף 62 בפקודת מס הכנסה.

36. פיצול החיוב במס בין פקודת מס הכנסה (המחייבת במס את ההכנסה הפירותית ואת ההכנסה
מרווח הון שאינו במכירת זכות במקרקעין), לבין חוק מיסוי מקרקעין, (המחייב במס את רווח
ההון (או השבח) במכירת זכויות במקרקעין) נטועה בהתפתחות ההיסטורית של חקיקת המס
לאורך השנים. בעקבות התפתחות זו קיימת דואליות נורמטיבית בדיני המס, ולצדה דואליות
אדמיניסטרטיבית, שלא תוקנה במהלך השנים, חרף ההמלצות השונות שהועלו בעניין זה (ראו
למשל סקירתו של כב' הנשיא (כתוארו אז) השופט א' ברק בע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה
נתניה, פ"ד נט (5) 538 (2005) (להלן: "פרשת חזן").

37. על רקע הדואליות הנורמטיבית האמורה נקבעו בסעיפים 48 ו-50, 'הוראות שילוב וקישור' בין
חוק מיסוי מקרקעין לבין פקודת מס הכנסה, שנועדו למנוע חיוב כפול במס: פעם אחת על ידי
המנהל, מכוח הוראות חוק מיסוי מקרקעין; ופעם שניה, על ידי פקיד השומה, מכוח הוראות
פקודת מס הכנסה. כמו כן נועדו ההוראות האמורות למנוע זליגת רווחים מרשת המס או ניצול
לרעה של ההוראות המקבילות.

38. סעיף 48ב(א) בחוק מיסוי מקרקעין, שהוא הסעיף הרלוונטי בענייננו, ושעל הוראותיו מתבססות
טענותיה של העוררת, קובע-

לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק
מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה, והוראות סעיף
91(ג), (ד)(3א), (ה) ו-(ז) לפקודת מס הכנסה יחולו עליו, ובלבד ששיעור המס על השבח
הריאלי לא יעלה על השיעור האמור בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה לענין חבר-
בני-אדם, ולא יעלה על השיעור האמור בסעיף 48א(ב)(1) או (א1), לפי הענין – לענין
יחיד, ויראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת; על החייב במס
על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי
הענין, בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת
אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח
סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

**ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**

תיק חיצוני : -

זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה

והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה;

39. בהתאם להוראת הסעיף, רואים את השבח כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, לצורך "שיעורי המס והזיכויים ממנו" בלבד (ולא לכל דבר ועניין), ומס השבח ששולם למנהל ייחשב כמקדמה על חשבון מס הכנסה (ראו למשל ע"א 5246/91 גבור סברינה מפעלי טכסטיל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח (4) 485, 490 (1994); פרשת חזן; וע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (מיום 3.9.2015)).

40. במכירת זכות במקרקעין מוטל על המוכר לדווח למנהל אודות המכירה, כאמור בסעיף 73 בחוק מיסוי מקרקעין, בתוך 30 ימים, ואין הוא רשאי להסתפק בכך שיגיש דוח לפקיד השומה, או לטעון שהוא פטור מהגשת הדוח למנהל בשל כך שמדובר בהכנסה פירותית, בשל כך שההכנסה הוגית תחויב במס על פי פקודת מס הכנסה, או בשל כל סיבה אחרת.

41. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, (ראו למשל רע"א 3989/03 עמוס בן עטיה נ' משה ברזילי, פ"ד נח (3) 534 (2004) והפסיקה המצוטטת שם), מחושב השבח בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין, בהנחה שהשבח הוא הכנסתו היחידה של המוכר, ואולם בחישוב המס הסופי שבו מחויב נישום על פי הוראות פקודת מס הכנסה, מהווה השבח כאמור חלק מההכנסה החייבת לפי פקודת מס הכנסה (לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו), ומס השבח ששולם ייחשב כמקדמה על חשבון מס הכנסה, לשם מניעת כפל מס.

42. 'השילוב' בין הוראות חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס הכנסה, או המעבר מתחולת חוק מיסוי מקרקעין לתחולת פקודת מס הכנסה נעשית, על פי הוראת סעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין, באמצעות הגשת דוח שנתי לפקיד השומה, דוח המתייחס לכלל הכנסתו של אדם, פירותית והונית כאחד. פקיד השומה הוא הגורם המוסמך לקבוע את השומה הסופית והכוללת בדבר הכנסתו של אדם, שכן עומדים לרשותו כלל הדוחות וכלל המידע הרלוונטי באשר להכנסתו של אדם. במקרים הרלוונטיים בוחן פקיד השומה לצורך קביעת השומה גם את הדוחות שהגישו בעלי המניות, השותפים או חברי האגודה, לפי העניין.

43. כפי שנקבע בפרשת חזן, רשאי פקיד השומה אף לקבוע שומה שונה משומת מס השבח שנקבעה על ידי המנהל, או שומה המתקנת את שומת המנהל, ככל שהגיע למשל לכלל מסקנה כי מדובר במכירה פירותית, הנובעת מפעילות עסקית. למנהל עצמו לא מסורה הסמכות לקבוע האם מדובר בהכנסה פירותית על פי פקודת מס הכנסה, האם מדובר בהכנסות חבר בני האדם או בעלי הזכויות בו, והאם יש לייחס הכנסה למי מהם.

44. המעבר מתחולת חוק מיסוי מקרקעין לתחולת פקודת מס הכנסה נעשה כאמור, על-פי סעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין, באמצעות הגשת הדוח השנתי לפקיד השומה. מעבר בכיוון ההפוך, מפקיד השומה למנהל, יכול להעשות, על פי סעיף 48, לשם הפחתת השבח, אך ורק לשם קיזוז הפסדים



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו'ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני : -

או מתן זיכויים כלשהם, המותרים לקיזוז או זיכוי על פי הוראות הפקודה, וזאת באמצעות הגשת אישור פקיד שומה.

45. סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מכירת מקרקעין הנתונה לשומה על פי פקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס, ככל שיומצא אישור מתאים מפקיד השומה, כאמור בסעיף קטן (ב). כל עוד לא המציא המוכר אישור מפקיד השומה, אזי הוא חייב בתשלום מס לפי חוק מיסוי מקרקעין.

46. כפי שנקבע בפרשת חזן, קובע סעיף 50 הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירותית החייבת במס הכנסה על-פי הפקודה. הודגש בפרשת חזן כי השיטה לתיאום בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין, היא באמצעות מתן אישור מאת פקיד השומה לכך שהעסקה ניתנת לשומה על-פי פקודת מס הכנסה. למנהל אין שיקול דעת עצמאי בעניין זה, והוא רשאי להעניק את הפטור ממס שבח, על-פי סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, רק על יסוד אישורו של פקיד השומה. עוד הודגש בפרשת חזן כי שיטת תיאום זו מבטיחה את התיאום בין שתי המערכות ואת הפיקוח על העסקה, כך שלא תחוייב במס במיסוי-יתר או לחלופין במיסוי חסר.

47. 'ייבוא' של הוראות פקודת מס הכנסה לשם קביעת השבח או מס השבח, נעשה אפוא, בשני הסעיפים, באמצעות אישור פקיד השומה, ולא על יסוד טענות תאורטיות של המוכר בדבר זכאות לפטור ממס או לזכאות לקיזוז הפסדים. אישור פקיד השומה (בסעיף 48ב- לקיזוז הפסדים או לזכאות לזיכויים, ובסעיף 50 - לכך שהעסקה נתונה לשומה על פי הוראות פקודת מס הכנסה), נועד כאמור להבטיח שההכנסה או הרווח לא יחויבו בכפל מס, אף לא יחמקו מרשת המס, ואין מקום לעקוף את הדרישה להגשת אותם אישורים באמצעות טענות שאינן נתמכות באסמכתא כאמור.

48. בענייננו לא הגישה העוררת אישור מאת פקיד השומה לכך שהעסקה ניתנת לשומה על פי פקודת מס הכנסה, כאמור בסעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, אף לא הגישה אישור לקיזוז הפסדים או למתן זיכויים, כאמור בסעיף 48ב, בוודאי שלא הגישה אישור מפקיד השומה לכך שיש לפטור אותה ממס שבח מקרקעין בשל הוראת סעיף 62 בפקודת מס הכנסה, חלופה שאינה אפשרית לפי סעיף 48ב בחוק מיסוי מקרקעין, בין היתר מהטעם שלפי פקודת מס הכנסה אין מקום למתן אישור שכזה.

49. סעיף 62 בפקודת מס הכנסה קובע –

"דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין פקודת מס בולים, יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט את שמותיהם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנותיה וניתנה לה הסכמתם בסתב של רוב חברי האגודה".



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

**ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**

תיק חיצוני : -

50. דינה של השותפות, אשר יחול על הכנסתה החייבת של האגודה השיתופית שבחרה בכך, מוסדר בסעיף 63 בפקודת מס הכנסה, הקובע, בחלקו הרלוונטי לענייננו-

(א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד –

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

51. סעיף 62 בפקודת מס הכנסה מאפשר אפוא לאגודה שיתופית להחיל על הכנסתה מודל מיסוי חד-שלבי, כך שהכנסתה תחויב במס בידי חבריה בלבד, בדומה למיסוי הכנסותיה של השותפות. הוראות אלו מהווה חריג למודל המיסוי הדו-שלבי שאומץ בפקודת מס הכנסה למיסוי הכנסה שהופקה באמצעות תאגידים, המחייב את ההכנסה החייבת במס, תחילה ברמת התאגיד, ורק לאחר מכן ברמת חבריה, בעת שהכנסותיה הועברו לידיהם.

52. סעיף 62 בפקודת מס הכנסה מכיר באופיה הקואופרטיבי של האגודה השיתופית, ובמערכת היחסים הייחודית שבינה לבין חבריה ובינם לבין עצמם, ומאפשר את מיסוי הכנסתה של האגודה השיתופית בהתאם להוראות המס החלות על שותפות, ככל שהאגודה השיתופית בחרה בכך, וככל שהתקיימו תנאי הסעיף, לרבות הגשת דיווח לפקיד השומה המפרט את פרטי חברי האגודה, ואת החלק המגיע לכל אחד מהם מכנסתה החייבת. דרישת הדיווח האמור אינה טכנית בלבד, והיא נועדה לאפשר לפקיד השומה לבחון האם חברי האגודה דיווחו במקביל על חלקם בהכנסה החייבת של האגודה השיתופית, והאם שילמו את המס על חלקם בהכנסתה החייבת של האגודה שיוחסה לכל אחד מהם.

53. מעבר לכך שתחולת סעיף 62 בפקודה אינה אוטומטית, ואינה מותנית בבחירתה בלבד של האגודה השיתופית בהחלת הוראות הסעיף, ניתן ללמוד מסעיף 62 שלא נקבע בו מנגנון של התעלמות מלאה מהאישיות המשפטית הנפרדת של האגודה השיתופית, חרף אימוץ מודל המיסוי החד-שלבי, ושהכנסתה החייבת של האגודה השיתופית מחושבת תחילה בידיה, במישור האגודה, ורק לאחר מכן מיוחס לחברי האגודה חלק יחסי בהכנסה החייבת, כך שחישוב המס על ההכנסה האמורה יעשה בהתאם לנתוני האישיים של כל חבר, ויחויב במס בידיהם.

54. בחוק מיסוי מקרקעין לא נקבעה הוראה דומה להוראת סעיף 62 בפקודת מס הכנסה, אף לא נקבעה הוראה ספציפית אחרת המבחינה בין העוררת לבין מוכרים אחרים של זכויות במקרקעין. כפועל יוצא יחושב השבח במישור האגודה השיתופית, בהליכים לפי חוק מיסוי מקרקעין, כפי שנעשה בעניינו של כל מוכר זכויות במקרקעין אחר. על העוררת, כמו על כל נישום אחר, יחול סעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין, היוצר את נוסחת הקשר בין חוק מיסוי מקרקעין לבין פקודת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

מס הכנסה. בהתאם לשילוב בין שני הסעיפים, בעת הגשת הדוח לפקיד השומה, יצורף השבח
להכנסתה החייבת של העוררת, והמס הסופי ייקבע על-פי הוראות פקודת מס הכנסה, בין אם
החישוב הסופי יעשה בידי העוררת, ובין אם יעשה בידי חבריה, בעקבות יישום סעיף 62 בפקודת
מס הכנסה וייחוס כלל ההכנסה החייבת לחברי האגודה.
55. בהתאם להוראות החלות על כלל הנישומים יחשב מס השבח המשולם למנהל על-פי הוראות חוק
מיסוי מקרקעין, כמקדמה על חשבון המס המשולם על פי הוראות פקודת מס הכנסה.
56. העוררת כאמור לא הגישה למנהל אישור מאת פקיד השומה לכך שהעסקה ניתנת לשומה על פי
פקודת מס הכנסה, כאמור בסעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, אף לא הגישה אישור לקיזוז הפסדים
או למתן זיכויים, כאמור בסעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין, והסמכות המסורה למנהל בעניין
החלת הוראות שמקורן בפקודת מס הכנסה מבוססת על אישורים כאמור שניתנו על ידי פקיד
השומה, אשר החלטותיו אינן נושא לערר על פי חוק מיסוי מקרקעין.

סיכום

57. אשר על כן אציע לחברי לדחות את הערר.
58. כמו כן אציע לחברי לחייב את העוררת בהוצאות המנהל בסכום של 40,000 ₪.

חבר הוועדה, מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין:

לאחר שעיינתי בהחלטה ובהנמקותיה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ייטב, אני מצטרף לתוצאה
המוצעת, ולפיה דין הערר להידחות, וכן לחיוב העוררת בהוצאות, כפי המוצע בהחלטה.

חבר הוועדה, מר אלי דויד, עורך דין:

מצטרף להחלטה לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות המנהל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 24-08-24811 מושב עובדים בית הגדי, הפועל המזרחי (התיישבות שיתופית בע"מ)
נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני: -

1
2
3
4
5
6
7
8

סוף דבר:

בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה ובהסכמת חבריה, הערר נדחה.

העוררת תשלם למשיב את הוצאותיו, בסכום כולל של 40,000 ₪, בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא
הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.

ניתנה היום, כ"ח אב תשפ"ו, 11 אוגוסט 2026, בהעדר הצדדים.

מר אלי דודי – עורך דין
חבר הוועדה

מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין,
חבר הוועדה

יעל ייטב, שופטת
יו"ר הוועדה

9
10
11
12