



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

לפני כב' השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הוועדה
מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה
גב' רות אשכנזי, חברת הוועדה

עורר פנחס סאלם
ע"י עו"ד חגי גרוס

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין נתניה
עו"ד טל זוהר

פסק דין

כב' השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הוועדה:

פתח דבר

1. בפנינו ערר שעניינו בהחלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, לדחות את בקשת העורר, פנחס שללם, להכרה בעסקה במקרקעין, בין בנאמנות ובין בכלל.

2. העורר מבקש מהוועדה לקבוע, כי 25% ממניות אליהו וסימה השקעות ונכסים בע"מ, שבבעלות אליהו סאלם ז"ל, הוחזקו על ידי האחרון בנאמנות עבור העורר, וכי יש להכיר בהעברתן אליו במסגרת אותה נאמנות.

העובדות הצריכות לעניין

3. ביום 5.6.2002 הקים העורר את חברת אליהו וסימה השקעות ונכסים בע"מ (להלן: "החברה") ובהתאם לתקנון ההתאגדות נרשם כמחזיק ב-100% ממניותיה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

- 1
- 2
- 3
- 4 .4 ביום 9.2.2003 הוגשה לרשם החברות "הודעה על העברת מניות בחברה פרטית", לפיה הועברו 25% ממניות החברה מידי העורר לידי דודו, אליהו סלם (להלן: "אליהו"). סמוך לאחר מכן הפכה החברה לאיגוד מקרקעין.
- 5
- 6 .5 ביום 29.9.2020, בחלוף למעלה מ-17 שנים, שלח העורר למשיב בהודעת דוא"ל "בקשה להארכת מועד להודעה על נאמנות" (נספח ח' לערר), במסגרתה התבקש המשיב להכיר בהחזקת 25% מהמניות בחברה על ידי אליהו כהחזקה בנאמנות, עבור העורר כנהנה. העורר טען כי העברת המניות לידי אליהו בשנת 2003 נעשתה עקב טעות מצד העורר ביחס לדרישות הדין, מאחר שסבר כי כדי להפעיל את החברה באופן חוקי נדרש שיהיו לה שני בעלי מניות לפחות. עוד נטען, כי אליהו הלך לעולמו לאחר העברת המניות לידי, וכי הוא כלל לא ידע על קיומה של החברה, ואף לא ידע שהועברו לו המניות.
- 14
- 15 .6 בהמשך לפנייתו זו, דיווח העורר למשיב ביום 2.3.2021 על עסקה במסגרתה הועברו לו בכובעו כנהנה 25% ממניות החברה, שהוחזקו על ידי אליהו כנאמן (להלן: "העסקה"). לדיווח צורף הסכם העברת מניות מנאמן לנהנה מיום 24.1.2021, הודעה על נאמנות וכן בקשה להארכת מועד להגשת ההודעה על הנאמנות. לאחר שהתבקשו השלמות על ידי המשיב, הוגשה הצהרה על העסקה, חתומה על ידי בתו של העורר, הגברת שרי חורי, באמצעות ייפוי כוח מאליהו.
- 22
- 23 .7 ביום 28.10.2021 הוציא המשיב לעורר ולאליהו שומות מס רכישה ושבח (בהתאמה) לפי מיטב השפיטה בהן נקבע כי המסמכים שהועברו למשיב אינם מעידים על עסקה להעברת מניות לעורר, ואף אינם מבססים קיומה של נאמנות. ביום 11.4.2022 דחה המשיב את בקשת העורר לעיון חוזר, "בהעדר אינדיקציה לקיומה של נאמנות או לקיומה של עסקה בה הועברו המניות". מכאן הערר.
- 29
- 30
- 31



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

8. המחלוקת בין הצדדים התמקדה בשתי שאלות עיקריות: האחת, האם יש להכיר בקיומה של עסקה, בה הועברו לעורר מניות מאליהו? השנייה, בהנחה שהתשובה לשאלה הראשונה היא בחיוב, האם המניות הוחזקו על ידי אליהו בנאמנות, טרם העברתן הנטענת לעורר.

9. מטעם העורר העידו עו"ד יורם מושקט; אלמנתו של אליהו, אוולין; בתה של אוולין מנישואים קודמים, קרולין, והעורר עצמו. מטעם המשיב העיד נתנאל נוקהי, מפקח ראשי במשרדי המשיב.

טענות העורר בתמצית

10. יש להכיר ברישום 25% ממניות החברה על שם אליהו כרישום בנאמנות בלבד, עבור העורר כנהנה.

11. לאור הראיות שהובאו יש לקבוע כי לאליהו לא הייתה כל נגיעה לחברה, הוא לא השקיע בה מעולם, לא היה מודע לקיומה ואף לא היה ער להעברת המניות על שמו, ובהתאם, לא הותיר אחריו צוואה בה נמסרו הוראות לעניין המניות. המבחן העיקרי לקיומה של נאמנות נעוץ בקביעה מי מימן את רכישת הנכס ומי שלט בו בפועל, ובענייננו, זה העורר. העורר העביר את המניות לאליהו בשנת 2003, כשם שהעביר לכמה מבני משפחתו מניות בחברות אחרות שבשליטתו, והכל מתוך כוונה לשמר את בעלותו באותן מניות.

12. רישום המניות על שמו של אליהו הוא בגדר "טעות משפטית", שנערכה לפני למעלה מ-20 שנה, וכיום יש לתקנה. על בית המשפט לבחון באופן מהותי אם התקיימה בענייננו "נאמנות קונסטרוקטיבית", ואל לו להעניש את העורר על טעויות שעשה. בפסיקה הוכרה נאמנות בחלוף שנים, ללא מסמך מזמן אמת המכונן אותה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

13. הנאמנות אכן לא דווחה בזמן אמת, אך מעת שהועברו המניות לאליהו בשנת 2003, ועד לתיקון החוק בשנת 2011, כלל לא הייתה חובה לדווח על נאמנות באיגודי מקרקעין.

14. משעה שהחזקתו של אליהו במניות היא בנאמנות בלבד, הרי שבהתאם לדין העברת המניות מאליהו לעורר, כנהנה, פטורה מתשלום מס.

15. העברת המניות לעורר, בשנת 2021, נערכה באמצעות ייפוי כוח שהעניק לו אליהו, בשנת 2003. ייפוי הכוח מלמד על כך שהבעלות האמיתית במניות נותרה של העורר, שכן הוא ניתן לו על מנת שתהיה לעורר שליטה אפקטיבית במניות.

16. במקרים דומים המשיב הכיר בקיומה של נאמנות, חרף העובדה כי לא הוגשה הודעת נאמנות במועד, אך הוכח כי התקיימה נאמנות אמיתית.

17. קיימים פגמים באופן ניהול הליך השומה בפני המשיב. לא נערכו פרוטוקולים, ה"דיון" כביכול נערך באופן טלפוני, בהפתעה, שעה שב"כ העורר מאושפז בבית החולים. בהתאם לפסיקה (ו"ע 53364-04-22 ארבטמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (16.6.2025)) יש לקיים דיון פרונטאלי ולתעדו בפרוטוקול.

18. תשובה מהמשיב התקבלה בחלוף כ-13 חודשים, מבלי שכובדה מגבלת 8 החודשים בחוק, ותוך התיישנות. יתר על כן, מפקח אחר מטעם המשיב, אלון נוי, כבר קיבל את טענתו של העורר לפיה המניות הוחזקו על ידי אליהו בנאמנות, ובכך קמה לעורר "הסתמכות", אלא שלאחר מכן עבר הטיפול לגורם אחר אצל המשיב.

טענות המשיב בתמצית

19. העברת המניות בחזרה לעורר בשנת 2021 בוצעה תוך שימוש בייפוי כוח שפג תוקפו עם פטירת אליהו (לפי דברי העורר – בשנת 2010), ומשכך, אין למעשה כל עסקה במסגרתה הועברו מניות לעורר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

- 1
2 20. הטענה כי המניות הוחזקו על ידי אליהו בנאמנות עבור העורר – נעדרת עיגון
3 עובדתי וראייתי. כך, בהודעה לרשם החברות על העברת המניות מידי העורר
4 לאליהו, לא צוין כי מדובר בהחזקה בנאמנות עבור אחר, ואף לא נמסרה
5 הודעה על כך כנדרש למשיב, בזמן אמת. גם לאחר שהוגשה למשיב בקשה
6 להארכת מועד להודעה על נאמנות (בחלוף 17 שנים מהעברת המניות), לא
7 הומצאו למשיב כתב נאמנות או כל אסמכתא אחרת לקיומה של נאמנות. יתר
8 על כן, בהצהרות הון של העורר מן השנים 2008 ו-2014, צוין כי העורר מחזיק
9 ב-75% ממניות החברה, וזאת מבלי שדווח לפקיד השומה, כי יתר המניות
10 מוחזקות עבורו בנאמנות. לאור האמור, המסקנה המתבקשת היא שהעורר לא
11 עמד בנטל החל עליו להוכיח קיומה של נאמנות, והוא אף מושתק מלעשות כן
12 נוכח מצגיו הקודמים.
13
14 21. העורר התגלה כבלתי מהימן במהלך עדותו ולא מסר גרסה ברורה וקוהרנטית.
15 העורר השיב כי אינו זוכר ואינו יודע מדוע חתם אליהו על ייפוי כוח, ובהמשך
16 הדברים אף טען כי אליהו כלל לא חתם על ייפוי כוח כאמור. כמו כן, העורר
17 לא נתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע העביר לדודו לא פחות מ-25% ממניות
18 החברה, וטען כי עשה זאת "סתם", וזאת שעה שבסמוך מאז למועד ההעברה
19 הפכה החברה לאיגוד מקרקעין, באופן שמעורר ספק ממשי בכל הנוגע לתכלית
20 העברת המניות. אין לייחס משקל ראייתי לעדויות קרובי משפחתו של אליהו,
21 באשר ניכר כי אלמנתו כלל לא הבינה את התצהיר עליו חתמה, ועדות בתה
22 הייתה בלתי עקבית.
23
24 22. אשר לפגמים הנטענים בהליך השומה, הרי שהטענה בדבר אי-קיום
25 פרוטוקולים הועלתה לראשונה רק בסיכומים, ולפיכך מדובר בהרחבת חזית.
26 אשר לטענה כי ההחלטה בעניינו של העורר ניתנה באיחור ותוך התיישנות, הרי
27 שבתחילה הוגשה פניית העורר באמצעות דוא"ל, ולא באמצעות המערכת
28 המקוונת כנדרש. מעת שהוגש דיווח מקוון כהלכתו, ניתנה החלטה בעניינו של
29 העורר במסגרת המועדים הקבועים בדין. אשר לסוגיית אי-קיום דיון
30 פרונטאלי, הרי שלעורר ניתנה הזדמנות סבירה ומלאה להשמיע את טענותיו
31 כנגד בטלות השומה, ובכל מקרה, בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית, אין



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

להורות על בטלות ההליך. ככל שנפל פגם הוא נרפא באמצעות הבקשה לעיון חוזר, שנדונה לפני משורת הדין, באשר ככלל, אין זכות להשגה על החלטה לביטול השומה, שהינה בגדר "החלטה אחרת" שעליה יש להגיש ערר.

23. טענת ההסתמכות על האישור הלכאורי של המפקח אלון נוי, לא הוכחה כלל. העורר לא הציג ראיה כי ניתן לו אישור כלשהו, כנטען על ידו, וטענתו זו נטענה בעלמא וללא תימוכין. ממילא, העורר אל שפך אור על טיב "ההסתמכות" הנטענת ועל הפעולות שביכול בוצעו מכוחה.

דיון והכרעה

24. סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") קובע כדלקמן:

"(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לענין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי הענין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור.

25. ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון (דנ"א 3017/94 חזון ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705) עמדה על טעמי הפטור ממס בהעברה מנאמן לנהנה וקבעה:

"גלוי וברור, שאלמלא הוראת סעיף 69 הייתה נגרמת לנאמן הכבדה בלתי מוצדקת. שכן, אם מעיקרא רכש הנאמן את הזכות המועברת לא בעבור עצמו אלא בעבור הנהנה, השבח שהצמיחה הזכות, מעת רכישתה ועד לעת העברתה למי שהינו בעליה האמיתי, לא נפל בחלקו של הנאמן אלא בחלקו של הבעלים. ולנאמן, שאין לו עניין אישי בזכות, לא צמח כל שבח ואין עילה ראויה לחייבו במס שבח"



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

26. העורר טוען כי המניות הועברו אליו מאליהו ביום 24.1.2021, עת נחתם "הסכם העברת מניות מנאמן לנהנה" (נספח 6 לתצהיר המשיב). אין מחלוקת כי הסכם זה נחתם שנים לאחר פטירתו של אליהו, על אף שבשוליו מופיעה, לכאורה, חתימתו של אליהו.

בחקירתו הנגדית נשאל העורר מי חתם על ההסכם בשמו של אליהו ולא ידע ליתן תשובה בעניין זה (פרוטוקול מיום 9.6.2025 [להלן: "הפרוטוקול"] עמ' 29 ש' 19 ואילך):

"עו"ד זוהר: ... אתה זוכר מי חתם בשם הנאמן אולי? מי היה במעמד החתימה על ההסכם? העד, מר סאלם: לא ...
עו"ד זוהר: למה הגשת לרשויות המס הסכם כזה, שמי שחתום בשם אליהו, אנחנו לא יודעים מי הוא, אבל בזמן שהוא נפטר, וזה לא צוין בפני רשויות המס. למה הועבר לנו הסכם כזה?
העד, מר סאלם: מה זאת אומרת?
עו"ד זוהר: הסכם שמי שחתום עליו זה לא מי שבאמת אחד מהצדדים להסכם.
העד, מר סאלם: אני חתום פה.
עו"ד זוהר: אתה כן, אבל אתה אומר שהנאמן, אתה לא יודע מי חתם, והוא חתם בשם אליהו שכבר נפטר באותו מועד. אז אני שואלת למה העברת לרשויות המס הסכם, שהוא כנראה לא הסכם אמיתי או מדויק.
העד, מר סאלם: לא יודע".

27. על פי תרשומת שיחה שערכה נציגת המשיב עם ב"כ העורר מיום 21.10.2021 נשאל ב"כ העורר בעניין החתימה בשם המעביר: "שוחחתי עם המייצג לעניין הנאמנות ובקשתי לדעת מי חתם במקום המוכר(ה). הסביר שיש ייפוי כח כללי(ה). בקשתי לצרף אותו...".

בעקבות זאת, הציג העורר למשיב ייפוי כוח שניתן לו ולבתו, הגברת שרי חורי, על ידי אליהו ביום 10.4.2003 (נספח 11 לתצהיר המשיב). גרסת העורר היא, למעשה, כי העברת המניות על ידי אליהו לעורר בוצעה באמצעות ייפוי כוח זה. עם זאת, ייפוי הכוח האמור הוא ייפוי כוח גורף, שאינו מזכיר את החברה באופן ספציפי, ולמעשה מקנה למיופי הכוח את הזכות לבצע כל פעולה משפטית בשמו של אליהו. העורר טען כי ייפוי הכוח נועד לאפשר לו להמשיך



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

ולשלוט במניות, וכי מדובר בעניין "הגיוני", אך ברור ש"הגיון" אינו תחליף
לראיה, ושום מסמך לא הוצג שיש בו כדי להסביר על שום מה ניתן אותו ייפוי
כוח, ובוודאי שלא הוצגה כל ראיה לפיה אותו ייפוי כוח ניתן בשל כך שהמניות
הוחזקו על ידי אליהו לטובת העורר.

28. סעיף 14(א) לחוק השליחות, תשכ"ה-1965 (להלן: "חוק השליחות") קובע:
"השליחות מסתיימת בביטולה על-ידי השולח או השלוח, וכן במותו של אחד
מהם, בגריעת כשרותו או בפשיטת רגלו, או – אם היה תאגיד – פירוקו".
(ראו: ע"א 2680/90 ס.מ. יצירה השקעות ופיתוח בע"מ נ' נסיך מנסורי
מוזאפאר, מט(1) 649 (10.04.1995); ע"א 1808/11 אוחנה נ' ברימט
(20.01.2015)).

לפיכך, ייפוי הכוח פקע בשנת 2010 עם פטירתו של אליהו, ועל כן, ולפי הדין,
לא ניתן היה לעשות בו שימוש ולחתום מכוחו על הסכם כלשהו, ובכלל זאת
על הסכם להעברת המניות מאליהו לעורר.

29. סעיף 14(ב) לחוק השליחות יוצר חריג לכלל האמור בדבר פקיעת תוקפו של
ייפוי כוח במקרה של פטירת מייפה הכוח, וזאת כאשר ההרשאה ניתנה
"להבטחת זכותו של אדם אחר או של השלוח עצמו וזכותם תלויה בביצוע
נושא השליחות". עם זאת, לא רק שהעורר לא טען באופן מפורש לתחולתו של
אותו חריג, אלא כי ייפוי הכוח ניתן לעורר "בכדי שיוכל להמשיך לנהל את
הנכס שרשום פורמאלית על שם הנאמן" (סעיף 10 לסיכומי העורר) – הרי
שאף כותרתו של ייפוי הכוח כ"ייפוי כוח כללי", אינה מתיישבת עם הטענה
שמדובר בייפוי כוח בלתי הדיר, והעורר, וכאמור, גם לא הציג כל ראיה שיש
בה להוכיח כי זו הייתה מטרת נתינתו של ייפוי הכוח.

30. בכל הנוגע לחריג הנ"ל קבע בית המשפט העליון בע"א 4356/09 דוד ברטל נ'
פז חברת נפט בע"מ (13.04.2011) (פסק' 13 ו-14) כדלקמן:

"מקום בו ההרשאה נועדה להגן על שלוח או צד שלישי,
הסדרי ביטול השליחות משתנים, כך שעילות סיום
השליחות הקבועות בסעיף 14(א) אינן חלות עוד. הרשאה
שכזו – שתכליתה להבטיח זכותם של אחרים –



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

מכונה לעתים "הרשאה המקפלת בתוכה אינטרס" (authority coupled with interest), וזו למעשה השליחות הבלתי-הדירה... מקום בו מדובר בשליחות בלתי-הדירה, השליחות להגנת אחר תמשיך להתקיים גם לאחר שנפטר השולח... הטעם להוראה זו נעוץ ברצון להגן על האינטרסים של הצד השלישי ושל השלוח. בעוד שבבסיס השליחות הרגילה מונח האינטרס של השולח, ביסוד השליחות הבלתי-הדירה עומד האינטרס של השלוח, או של אדם אחר... התפיסה היא, שמקום בו ההרשאה נועדה להגן על האינטרסים של צד שלישי, ולא על האינטרס של השולח, זה האחרון אינו יכול להפסיק את השליחות כרצונו. ואף גריעת כשרותו או מותו אינם מביאים את השליחות לסיומה. השאלה האם מדובר בהרשאה בלתי-הדירה, נקבעת בראש ובראשונה לפי תוכנה של השליחות, ולא בהכרח לפי כותרת המסמך המכונן אותה... כדי ששליחות תהיה בלתי-חוזרת, נדרש שתקום לצד השלישי או לשלוח זכות כלשהי, וכי ההרשאה ניתנה להבטחתה של אותה הזכות. וכן נדרש, כי מימושה של הזכות האמורה תלוי בביצוע נושא השליחות".

31. אם כן, ייפוי כוח ייחשב כבלתי הדיר, ככל שהוא ניתן להבטחת אינטרס של אדם שאיננו השולח. ואולם בענייננו, נסיבות החתימה על ייפוי הכוח לא הובררו, ולמעשה העורר העיד כי כלל אינו זוכר שהחתים את אליהו על ייפוי הכוח. (ראו: פרוטוקול עמ' 36 ש' 1-6). לא למותר לומר כי על פי הדין הנטל להוכיח כי מדובר בייפוי כוח בלתי הדיר שנועד להבטחת אינטרס של אדם אחר הוא על הטוען לכך. העורר לא עמד בנטל זה, ואף ראשית ראיה לא הציג לתמוך בטענה זו.

32. על כן יש לקבוע, כי בעת שנחתם הסכם העברת המניות בשמו של אליהו, שנים לאחר מותו, ייפוי הכוח שהוענק לעורר כבר לא היה בתוקף. לפיכך, מקובלת עלי עמדת המשיב, כי במצב דברים זה, לא נערכה עסקה במקרקעין, ולא הייתה העברה של 25% ממניות החברה מאליהו לעורר.

33. אף שדי בקביעתי זו כדי להביא לדחיית הערר, אתייחס, בבחינת למעלה מן הצורך, אף לטענת הנאמנות. גם בעניין זה, מקובלת עלי עמדת המשיב, כי לא הובאו ראיות שיש בהן להוכיח את טענת העורר כי המניות הועברו לאליהו בשנת 2003 בנאמנות בלבד. למעשה, העורר לא הציג בפנינו כל ראיה ישירה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

של ממש, למעט גרסתו בעל פה, שלא אחת עוררה תהיות, ואשר לעמדתי לא ניתן לתת בה כל אמון.

34. טענתו של העורר כיום – כי 25% ממניות החברה הועברו על ידו לאליהו בנאמנות, וכי בפועל הן נותרו בבעלותו לאורך השנים – לא נתמכה בראיות מזמן אמת

כך, במועד העברת המניות מהעורר לאליהו לא הוגש דיווח כדין למנהל מיסוי מקרקעין על החזקה בנאמנות, אלא רק בחלוף 17 שנים. ראו הדרישה המצויה בסעיף 74 לחוק, שזו נוסחו הנוכחי:

"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69".

35. אמנם צודק העורר בטענתו, כי במועד העברת המניות לאליהו, בשנת 2003, היה נוסח סעיף 74 שונה, ולא הטיל חובת דיווח על נאמנות כפי נוסחו של הסעיף הנ"ל כיום; על פי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין כנוסחו במועד העברת המניות, דיווח על קיומה של נאמנות היה אכן בגדר אפשרות שברשות, אך אז, כן היום, הדיווח האמור נועד להכשיר את הפטור בהעברת המניות מהנאמן לנהנה, ובלשון סעיף 74 בנוסחו הקודם:

"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, רשאי להודיע למנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69".

36. יתר על כן, ועל אף שבפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי לאור לשונו של הסעיף, העדר הדיווח לא יהווה **מחסום** להכרה בנאמנות, וכי על מנהל מיסוי מקרקעין לשקול אם ניתן להכיר בנאמנות על אף העדר הדיווח, אך זאת בתנאי כי שוכנע שאכן התקיימה נאמנות בפועל כאשר ההלכה הפסוקה הבהירה כי אין להקל ראש בחשיבות הראייתית של הדיווח על הרכישה בנאמנות:

"אין באמור לעיל כדי לייתר את הוראת סעיף 69(ג) או להקל ראש בחשיבותה. הדרישות שבהוראת חוק זו הן פשוטות וקלות לביצוע.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ר"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1 הרשות בידי הנאמן (לא החובה) להודיע במועד על רכישת הזכות
2 במקרקעין על-ידי בעבור אחר. משעשה כן, יראוהו כנאמן לצורך
3 סעיף 69; לא עשה כן - לא ייחשב ככזה. ראוי שנאמן ימלא בקפידה
4 אחר הוראה זו אם רצונו שהעיסקה תופטר ממס. אין בעובדה
5 שהוראה זו נחשבת פרוצדורלית כדי להכשיר מצב שבו יימנעו
6 נאמנים מלשלוח הודעות כנדרש בסעיף 69(ג) ויעמידו את רשויות
7 המס במצב שבו עליהן להתכבד ולהיכנס כל מקרה לפני ולפנים של
8 העיסקה שטוענים לגביה כי עיסקת נאמנות היא. בכך יש לא רק
9 כדי להכביד על רשויות המס ולפתוח פתח למניפולציות, אלא גם
10 לגרום לזלזול במילוי הוראות חוק הבאות להיטיב עם האזרח
11 ולחסוך ממנו תשלום מס במקום שבו לא נעשתה עיסקה בעלת
12 משמעות כלכלית. כך יהיה המצב ברוב המקרים, אבל לא באותם
13 מקרים חריגים שבהם מסכימות רשויות המס - כבענייננו - כי
14 העיסקה היא אכן עיסקת נאמנות לפי חוק הנאמנות ואין בפייהן
15 טענה כי אין זו עיסקת נאמנות לפי סעיף 69(ב) לחוק. במקרה כזה
16 ראוי לדון בדרישות סעיף 69(ג) לגופן (ע"א 1613/92 אביגדור זיו נ'
17 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור ירושלים (6.8.1996; פסק' 14).
18

19 37. וכיוצא בכך נקבע בעניין ע"א 7610/19 מנהל מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל
20 גליס (30.6.2022):

21 "46. הפטור ממיסוי שמוענק מכוחו של החריג השני
22 לכלל "המכירה" מותנה בתנאים - תנאי מהותי ותנאי
23 פרוצדורלי. על פי התנאי המהותי, הנישום נדרש להוכיח
24 את קיומם של יחסי נאמנות מהותיים בהם החזקתה של
25 הזכות במקרקעין על ידי הנאמן בעבור נהנה ספציפי,
26 סופי ומיוחד - הקיים כבר במועד הקניית הזכות על ידי
27 יוצר הנאמנות לנאמן (ראו, למשל: עניין כהן, עמ' 42-45;
28 נמדר כרך ד, עמ' 122-123, 125-126)). על פי התנאי
29 הפרוצדורלי, הנישום נדרש לדווח על החזקת הזכות
30 בנאמנות בעבור אותו נהנה ספציפי, סופי ומיוחד (ראו:
31 סעיף 69(ג) לחוק מיסוי מקרקעין; נמדר כרך ד, עמ' 117,
32 126-128; ראו והשוו: דנ"א חזון, בעמ' 720). תנאים אלה
33 למימוש הפטור לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין
34 משמשים כלי בידי רשויות המס אשר נועד לסכל תכנוני
35 מס אסורים והתחמקות מתשלום מיסים.
36

37 "47. הצבת התנאים האמורים על ידי המחוקק מהווה
38 פתרון חלקי לבעיית המידע האסימטרי אשר מאפיינת את
39 יחסי הכוחות בין רשות המס לנישום. הקפדה על
40 התקיימותם של תנאים אלה אמורה לצמצם את יתרונן
41 האינפורמטיבי המובנה של הנישום, שכללל יודע על
42 עסקיו יותר מאשר הרשות יודעת עליהם..."
43

44 [ראו גם ע"א 7508/03 כהן נ' מנהל מס שבח אזור המרכז (7.2.2005)]



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1
2 38. על פניו ברור, כי המקרה שלפנינו אינו מאפשר הכרה בנאמנות בלא דיווח, הן
3 מחמת זאת שלא קיימת כל הסכמה מצד המשיב לקיומה של נאמנות, הן
4 מחמת זאת שנאמנות, מטבעה, מלווה ב"הסכם נאמנות", הקובע את עצם
5 קיומה של הנאמנות ואת תנאיה - הסכם שכלל לא הוצג במקרה שלפנינו,
6 ולמעשה לא נטען כי הוא בכלל קיים - והן מחמת זאת שעל פניה מעוררת טענת
7 הנאמנות קושי של ממש אל מול הראיות הסותרות באופן מובהק את קיומה.
8
9 כך, **בהצהרות הון** של העורר מן השנים 2008 ו-2014, צוין כי ברשותו 75%
10 מהמניות בחברה (ראו נספחים 16-17 לתצהיר המשיב). העורר לא ציין
11 בהצהרות ההון מטעמו כי הוא הבעלים בפועל גם של יתרת המניות בחברה,
12 בשיעור 25%, כטענתו כיום. לא למותר לומר כי בהתאם לדין, בהצהרת הון יש
13 חובה לגלות את מלוא הונו של הנישום במועד הקובע, "על כל צורותיו" – ראו:
14 ע"פ 811/78 לזר פרינץ נ' מדינת ישראל, פ"ד לד(2) 365.

15
16 39. אף ידועה בהקשר זה ההלכה לפיה **הנישום נתפס על מצגיו ואין בידו להתכחש**
17 להם בלא ראיות ברורות:

18 "נישום מנוע מלהתכחש למתווה העסקה שאותו הוא בחר
19 לעצב עבור עצמו (ראו והשוו: ע"א 11/74 פקיד השומה
20 למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד
21 כט(1) 297, 301-302 (1974)). הצדקתו של כלל זה הינה
22 ברורה ואף מתבקשת מאליה. אם נרשה לנישומים לסווג
23 מחדש את עסקאותיהם כדי להגיע למיסוי הרצוי
24 מבחינתם במצב של מידע א-סימטרי – אשר מקשה עד
25 מאד על משימות הבדיקה של פקידי השומה – נמצא את
26 עצמנו מעמיסים עלויות אדמיניסטרטיביות כבדות
27 מנשוא על רשויות המס ועל בתי המשפט, ולרוב גם נסכל
28 את מטרותם היסודית של דיני מיסים: גביית מס אמת...
29 בדומה למה שנהוג במשפט האמריקני, סבורני כי רק
30 במקרים חריגים שבחריגים נוכל להרשות לנישום לסווג
31 מחדש עסקה שהלה ביצע. כדי להיכנס לגדרו של מקרה
32 חריג כאמור, יהא הנישום חייב להוכיח בראיות ברורות
33 ומשכנעות כי היתה לו סיבה מוצדקת לעצב את העסקה
34 כפי שבחר לעצב אותה, וכי מהותה האמתית של העסקה
35 היא זו אשר לה הוא טוען אחר המעשה" (ע"א 1839/19
36 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן (14.6.2021)).
37



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ר"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1 [ראו גם: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי (21.3.2016); ה"פ (מרכז) 40364-09-
2 19 יורשי פלוני ז"ל נ' מנהל רשות המיסים (10.11.2022); ו"ע (מרכז) 31061-
3 09-18 יבנה דר - אגודה שיתופית חקלאית ברחובות בע"מ נ' מנהל מיסוי
4 מקרקעין (15.6.2021)].

5
6 40. וכיוצא בכך נקבע כי "לדיווחים המדווחים לרשות מס אחרת משמעות
7 ראייתית, והם עשויים ליצור מניעות משפטית מפני העלאת טענות סותרות"
8 (ע"מ (ב"ש) 45876-03-19 קיבוץ להב נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע
9 ((4.11.2021)) וכן: "התנהלות עקלקלה שכזו יש בה חוסר תום לב, במשמעותו
10 ובנפקותו המשפטית, והיא אף מולידה מניעות משפטית" (ע"א 8294/14 רוני
11 גנגינה ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (20.3.2018)).

12
13 **41.** כשנשאל העורר בחקירתו הנגדית מדוע לא ציין בהצהרות ההון כי הוא הבעלים
14 של 100% ממניות החברה או כי 25% מהמניות בחברה מוחזקות עבורו
15 בנאמנות (וכלשונו: "כל המניות זה מניות שלי") השיב כי אינו זוכר (פרוטוקול, עמ'
16 28 ש' 21-35):

17 עו"ד זוהר: ... אז כאן הצהרת לפקיד השומה שאתה
18 מחזיק ב-75% מהמניות בחברת אליהו וסימה, למה לא
19 ציינת פקיד השומה שאתה מחזיק ב-100% מניות כמו
20 שאתה טענת כאן בערר?
21 העד, מר סאלם: לא זוכר בכלל שהגשתי את זה. זאת
22 אומרת אני הגשתי את זה, אבל לא זוכר.
23 עו"ד זוהר: אתה זוכר למה לא ציינת בפני פקיד השומה
24 ש-25% מהמניות מוחזקות עבורך בנאמנות?
25 העד, מר סאלם: לא, אין לי שום נאמנות, עוד הפעם. אין
26 שום נאמנות לאף אחד, כל המניות זה מניות שלי.
27 עו"ד זוהר: אז תראה, אתה טענת שיש כאן נאמנות בערר,
28 ואתה גם טענת ש-25% מהמניות הם הועברו בנאמנות
29 לאליהו, אבל לפקיד השומה אתה ציינת שרק 75%
30 מהמניות אצלך,
31 העד, מר סאלם: אני לא זוכר,
32 עו"ד זוהר: אני שואלת למה לא ציינת לפקיד השומה שיש
33 מניות שמוחזקות עבורך בנאמנות.
34 העד, מר סאלם: לא זוכר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

42. הנה כי כן, גם אם לא הוגש דיווח למשיב על הנאמנות במועד העברת המניות
לאליהו, עדיין היו הזדמנויות במהלך השנים לשקף את הנאמנות הלכאורית
במניות החברה – וגם זאת לא נעשה. המסקנה המתבקשת היא כי לא הייתה
קיימת נאמנות, שאם לא כן – היה ניתן לה ביטוי כלשהו באמצעים ובמסמכים
המקובלים במהלך השנים. כידוע, ההלכה היא כי **"הנטל להוכיח נאמנות
מוטל על הטוען, והנטל על הטוען לנאמנות בעל פה גדול עוד יותר"** (ע"א
7395/17 כהן נ' רשות המיסים (21.2.2019)).

43. גרסת העורר בעניין הסיבה להעברת המניות לאליהו הובאה בתצהירו
כדלקמן: **"לא זכור לי מדוע ביצעתי את ההעברה. האם בשל טעות משפטית
או כל סיבה אחרת. המניות לא הועברו לאליהו כמכר, או כמתנה"**.

44. התשובות שניתנו על ידי העורר במהלך חקירתו הנגדית לשאלות מדוע הועברו
המניות לאליהו, היו רחוקות מלהניח את הדעת, לא התיישבו עם שורת
ההיגיון והשכל הישר, ולא עוררו את אמוני (פרוטוקול, עמ' 20 ש' 25 ואילך):

**"עו"ד זוהר: תראה, מדובר פה בהעברה של 25% ממניות
בחברה שהיא שווה סכום לא מבוטל. אתה טוען שלא
העברת את המניות לא כמכר ולא כמתנה, אז למה העברת
את המניות?
העד, מר סאלם: לא היה קשר בכלל למניות האלה. למה
אני העברתי? בא לי אליהו, גם אני וגם הדוד שלי, וגם בא
לי לרשום אליהו.
עו"ד זוהר: סתם ככה העברת לו 25%?
העד, מר סאלם: הוא לא ידע בכלל שהעברתי לו מניות,
לא היה לו שום קשר, לא הייתה לו שום נגיעה בחברה
והוא לא ידע"**.

ובהמשך הדברים (פרוטוקול, עמ' 22 ש' 7 ואילך):

**"כב' הש' בורנשטיין: אנחנו מנסים להבין למה רשמת
25% על שם הדוד שלך, אני שאלתי אותך לגבי אחרות.
חברות אחרות שאמרת שצריך שני בעלי מניות, אז רשמת
אחוז פה, אחוז שם, הרגע אמרת את זה, על שם בני
משפחה, אשתך, הילדים, אינני יודע מי. אני אומר למה
לגבי החברה הזו החלטת לרשום 25%, לא אחוז 1, 25%
על שם הדוד שנמצא בצרפת, למה?
העד, מר סאלם: קודם כל השם אליהו בא לי, גם אני
אליהו, וגם הדוד הזה היה הדוד מיוחד, ובא לי לרשום
25%, אין קשר בכלל."**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1 כב' הש' בורנשטין: לא, אני לא הבנתי את התשובה, בגלל
2 שהוא דוד מיוחד אז רשמת על שמו 25%?
3 העד, מר סאלם: לא, סתם בא לי לרשום 25%.
4 גב' רות אשכנזי (חברת ועדה): אבל בלי שהוא ידע, הדוד
5 ידע שרשמת על שמו?
6 העד, מר סאלם: לא
7 כב' הש' בורנשטין: אז ככה החלטת לרשום את זה על
8 שמו?
9 העד, מר סאלם: כן".
10

11 45. יש לתת את הדעת גם למספר עובדות נוספות, השוללות את האפשרות לקבל
12 את גרסת העורר: ראשית, העורר העיד כי היה מיוצג אותה עת בייצוג משפטי
13 (פרוטוקול, עמ' 31 ש' 23-31), ומכאן שהטענה בעלמא ל"טעות משפטית" מצדו
14 מעוררת קושי ניכר. שנית, אם בכל זאת סבר כי יש צורך ביותר מבעל מניות
15 אחד בחברה, לא הוסבר כיצד זה נרשמה החברה תחילה בבעלותו הבלעדית,
16 ורק בחלוף שמונה חודשים הועברו המניות לאליהו. כמו כן, לא הוברר מדוע
17 בחר העורר להעביר לדודו, אליהו, שיעור כה משמעותי של רבע ממניות
18 החברה, ולא הסתפק במניה בודדת, כשם שעשה, לדבריו, בחברות אחרות
19 שבבעלותו.
20

21 מאחר והעורר לא סיפק מענה מניח את הדעת לתמיהות שהתעוררו לנוכח
22 טענותיו ועדותו, ולא מן הנמנע כי עשוי היה להיות מניע אחר להעברת המניות
23 לאליהו, ולא לצורך החזקה בנאמנות, הרי שדין טענת הנאמנות להידחות.
24

25 46. בסיכומיו ציין העורר, כפי הנראה כטענה חלופית, כי יש מקום להכיר בענייננו
26 בנאמנות קונסטרוקטיבית, קרי, "מעין-נאמנות", או נאמנות דה-פקטו,
27 שהכרזה עליה נעשית בדיעבד, בידי בית המשפט. בהקשר זה נקבע כדלקמן:

28 "ניתן בהקשר זה להיעזר אף במוסד הנאמנות
29 הקונסטרוקטיבית והיא..." נאמנות המוטלת על-ידי בית
30 המשפט, והמשמשת כלי בידיו להגיע לתוצאות צודקות"
31 (ע"א 3829/91 וואלס נ' גת, בעמ' 810, מפי הנשיא
32 שמגר)... וכלשונו של ד' פרידמן דיני עשיית עושר ולא
33 במשפט (כרך א) (פרידמן עשיית עושר), בעמ' 11, ה"ש
34 :42

35 הנאמנות הקונסטרוקטיבית היא נאמנות פיקטיבית,
36 אשר הדין כופה על הנתבע, כדי לחייבו בהשבת כספים או
37 רכוש לתובע. לפי ה-Restatment Restitution (הערה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1 (a) לס' 160, בעמ' 641), שונה הנאמנות
2 הקונסטרוקטיבית מנאמנות מפורשת באותו אופן שבו
3 שונה "מעין חוזה" מחוזה אמיתי. יתכן שגישת הדין
4 האנגלי לנאמנות הקונסטרוקטיבית שונה במקצת.
5 הנאמנות הקונסטרוקטיבית היא טכניקה משפטית
6 המאפשרת לשאוב הלכות מדיני הנאמנות אל עבר מצבים
7 שההלכה רואה בהם מצבים דמויי-נאמנות, ואופייה הוא
8 אופי קנייני" (ע"א 5964/03 עיזבון המנוח אדוארד ארידור
9 ז"ל נ' עיריית פתח-תקה, פ"ד ס(4) 437, פסקאות 26-27
10 לפסק דינו של השופט חשין).
11

12 47. העורר מבקש, באמצעות טענת הנאמנות הקונסטרוקטיבית, להכיר בכך שחרף
13 העברת המניות לאליהו, לטענתו בשל טעות בהבנת הדין, נותרה הבעלות בהן
14 כל העת בידיו מהבחינה המהותית, וזאת אף אם הצדדים לא הכתירו את
15 יחסיהם כיחסי "נאמנות" בזמן אמת. דא עקא שכלל לא שוכנעתי כי העדויות
16 שנשמעו מטעם העורר סייעו לביסוס טענה זו, בכל הנוגע לנסיבות שאפפו את
17 העברת המניות.

18
19 48. כך למשל, עו"ד יורם מושקט, העיד שטיפול בהעברת 25% מהמניות בחברה
20 לאליהו, בשנת 2003. לדבריו, כלל לא נועד עם אליהו, למיטב זכרונו, והטיפול
21 נעשה אל מול העורר בלבד, והוא זה שנשא בשכר הטרחה (סעיפים 5-7
22 לתצהירו). בעדותו הוסיף על דברים אלו, כי למיטב זכרונו העורר לא שיתף
23 במניעיו להעברת המניות לאליהו (עמ' 6 ש' 21-22).

24
25 למותר לומר, כי אין בדברי עו"ד מושקט כדי לתמוך בטענה כי מדובר בהעברת
26 מניות "סתמית", לצורך החזקה עבור העורר, כפי גרסתו, ולא, למשל, כהעברה
27 במתנה, או העברה כנגד תמורה כלשהי, במזומן או בשווה כסף, שלא הובררה.

28
29 49. שתי עדות נוספות מטעמו של העורר היו אלמנתו של אליהו, אוולין, ובתה
30 קרולין. כשנשאלה אוולין אם היה לאליהו קשר עסקי עם העורר השיבה: "אני
31 לא יודעת, אני פעם שמעתי דבר על זה. אני לא יודעת כל כך מה בכלל אליהו
32 היה עושה, הוא לא היה מספר לי" (עמ' 10 ש' 4-6). בדומה, כשנאמר לה
33 שאליהו העניק לעורר ייפוי כוח לפעול בשמו ציינה: "לא ידעתי בכלל, הוא לא
34 שיתף אותי בדברים האלה" (פרוטוקול, עמ' 12 ש' 27-29).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1

2 גם קרולין, מסרה דברים דומים. בהתייחס לשאלת היחסים העסקיים שבין
3 העורר ואליהו העידה: "אני לא יודעת, אני באמת לא יודעת" (עמ' 14 ש' 36-
4 35). בדומה, שתי העדות ציינו כי לא הייתה להן כל ידיעה שבבעלות אליהו
5 מניות בחברה (פרוטוקול, עמ' 11 ש' 15-21; עמ' 15 ש' 13-14).

6

7 50. לגישת העורר, אי-ידיעתן של אשתו של אליהו ובתה על אודות מניותיו של
8 אליהו בחברה, יש בה כשלעצמה כדי להוכיח שהרישום על שמו של אליהו לא
9 שיקף את המצב לאשורו וכי הבעלות האמיתית בהן נותרה של העורר. ספק רב
10 בעיניי אם בנסיבות העניין, כפי שהוצגו בפנינו, ניתן לקבל טענה זו. העדות לא
11 ידעו דבר וחצי דבר על עסקיו של אליהו, לא בהיבט של המניות בחברה ולא
12 בכל היבט אחר. לא מן הנמנע, אפוא, שבעלותו של אליהו ב-25% ממניות
13 החברה הייתה בעלות שלמה ומלאה: הוא ידע על רישום המניות על שמו, ראה
14 בהן כמניותיו שלו, אך למרות זאת רעייתו ובתה לא ידעו על כך דבר. לפיכך,
15 ברור שאין לייחס לעדויות אלו את המשמעות שהעורר מבקש לייחס להן.

16

17 51. בעקבות עדותה של אוולין לפיה אליהו לא הותיר אחריו צוואה (פרוטוקול,
18 עמ' 10 ש' 34-35), טען העורר שאי-מסירת הוראות מצד אליהו מה ייעשה
19 במניות שהיו בבעלותו, אף היא מלמדת שמדובר היה בהחזקה בנאמנות בלבד.
20 אלא שסוגיית קיומה או היעדר קיומה של צוואה אף היא לא הובררה עד תום.
21 בעדותה של קרולין, בשונה מאוולין, היא ציינה כי אליהו דווקא השאיר אחריו
22 צוואה (פרוטוקול, עמ' 16 ש' 17):

23

24 "עו"ד זוהר: את זוכרת אם הייתה לאליהו צוואה?
25 העדה, גב' כהן: כן, היה לו, הילדים שלי קיבלו, יש לי
26 ארבעה ילדים, הם קיבלו קצת כסף ממנו, כל אחד תקין
27 וזהו, זה מה שאני יודעת".

28

29 מנגד, בהמשך הדברים שוב נותרה חוסר בהירות בנדון, כך:

30

31 "עו"ד זוהר: לא ראית את הצוואה? לא ראית את הצוואה
32 של אליהו?
33 העדה, גב' כהן: לא ראיתי, לא.
עו"ד זוהר: אז איך ידעת שלך ולילדים שלך מגיע
סכומים של כסף?



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 22-06-45230 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

1 העדה, גב' כהן: אני קיבלתי מכתב, קיבלתי כסף מכל
2 אחד בזכות זה, כאילו זה היה, אני לא זוכרת איך זה
3 התחיל, באמת אני לא זוכרת..."
4

5 52. וכך בחקירה החוזרת מפי ב"כ העורר (פרוטוקול, עמ' 17 ש' 18 ואילך):

6 "עו"ד גרוס: ... את זוכרת לפני שנתיים שביקשתי מכם
7 את הצוואה, ואמרתם שזה רק היה בצרפת באיזה שהם
8 בית משפט שם, ואין לכם עותק?
9 העדה, גב' כהן: כן, לא זוכרת אבל מה?
10 עו"ד גרוס: מה אמרתם, שאיפה זה נמצא?
11 העדה, גב' כהן: מאיפה אני זוכרת? אני באמת לא
12 יודעת."
13

14 53. מכאן ששאלת קיומה או היעדרה של צוואה שהותיר אחריו אליהו, אף היא
15 לא קיבלה מענה מספק וחד משמעי, ועניין זה מונח לפתחו של העורר ואינו
16 פועל לטובתו. מכל מקום, אף אם אניח לטובת העורר כי אליהו לא הותיר
17 אחריו צוואה, הרי שברור כי במצב דברים כזה לא יינתנו הוראות ביחס
18 לבעלות של אליהו במניות, ועל כל פנים, אין ספק כי במצב כזה לא ניתן לבסס
19 טענה כי המניות הוחזקו במניות על ידי אליהו עבור העורר.
20

21 54. העורר הפנה לפסק הדין שניתן בתמ"ש (י-ם) 24824-12-20 **הבן נ' עיזבון האב**
22 **המנוח** (24.12.2024), שם נקבע כי העברת נכס מאב לבן כוננה "נאמנות
23 משתמעת", אף שבזמן אמת הצדדים כלל לא התייחסו למושג הנאמנות. כך,
24 שעה שבאותה פרשה הוכח כי הבן לא נטל חלק פעיל במימון הנכס ובניהולו,
25 והבעלות האמיתית בו נותרה של האב, שמשיקוליו, העביר נכסים לבני
26 משפחתו כ"אנשי קש".
27

28 אינני סבור כי פסק דין זה תורם או רלוונטי לעניינו של העורר כאן, שכן
29 העובדות באותה פרשה שונות בתכלית. מעל לכל – הבן באותו עניין, שהוכר
30 על ידי בית המשפט כ"נאמן" – ידע בזמן אמת על העברת הנכס לרשותו, קיבל
31 זאת על עצמו, ואף חתם על העברה ללא תמורה של הנכס בחזרה ממנו לאביו
32 (ראו פסקה 24 לפסק הדין). מטעם זה מצא בית המשפט באותה פרשה לקבוע
33 כי התקיימה נאמנות משתמעת. לא כך בענייננו.
34



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

55. ואכן, קיים קושי מיוחד בהכרה במוסד הנאמנות שלפנינו, שעה
שלגרסתו של העורר – אליהו כלל לא ידע שהמניות הועברו לרשותו (ראו סעיף
3 לתצהיר העורר; עמ' 20 ש' 31). אכן, יש בכך לספק הסבר לאי-מילוי חובת
הנאמן לדיווח שבסעיף 119 לחוק, כנזכר לעיל. אך בכך לא סגי. כינון יחסי
נאמנות אינו יכול להתבצע כאקט חד-צדדי, בלא הסכמתו, ואף בלא ידיעתו,
של הנאמן:

**"חוזה נאמנות, ככל חוזה אחר, יכול להיעשות בעל פה,
בכתב או בצורה אחרת, בכפוף לדין. חוזה נאמנות אף יכול
שייערך במשתמע, שכן קיבול הצעת חוזה על ידי נאמן
אינו חייב להיות באמצעות הודעה מפורשת מצדו. די אם
יעשה הנאמן מעשה לביצוע החוזה או שיתנהג בצורה
המעידה שקיבל עליו את חובת הנאמנות..."** (בע"מ
7033/15 פלוני נ' פלוני (1.9.2016)).

וכיוצא בכך:

**"הסכמת אדם שמינוהו כנאמן למלא את תפקידו היא
תנאי לתחילת נאמנות, שכן התפקיד מותנה במילוי
חובות, ואין החוק מטיל אותן על אדם אלא אם הסכים
ליטלן על עצמו ... אין המחוקק קובע צורה מסוימת
להבעת ההסכמה. אין המחוקק קובע למי על הנאמן
להודיע על הסכמתו ... ההסכמה אינה חייבת להיות
מפורשת והיא יכולה להתבטא בהתנהגות".** (שלמה
כרם חוק הנאמנות, התשל"ט-1979 (מהדורה 4, 2004)).

56. סיכומו של דבר הוא כי על פי הראיות, כפי שהוצגו בפנינו, לא התקיימה עסקה
של העברת מניות מאליהו לעורר בשנת 2021, ואף לא הוכח שרישום המניות
על שם אליהו היה בנאמנות עבור העורר. למותר לומר כי המקרים האחרים
שהציג העורר, שבהם, לטענתו, קיבל המשיב את טענת הנאמנות, אינם
רלוונטיים, ואין בהם כדי לשנות את המסקנה דלעיל.

57. יש לציין כי במהלך דיון ההוכחות נשאל העורר מדוע קרא לחברה על שם דודו
אליהו, והשיב כי אליהו הוא גם שמו השני, וכי מסיבה זו קרויה כך החברה
(פרוטוקול, עמ' 20 ש' 13-16). לסיכומי צירף העורר, בלא נטילת רשות, את
תעודת הלידה שלו. העורר אינו רשאי לעשות דין לעצמו ולצרף ראיות לסיכומי
טענותיו, לאחר ששלב הבאת הראיות הסתיים. ממילא אין במסמך שצורף כדי
לשנות את תוצאת פסק הדין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

58. העורר אף העלה טענות באשר לניהול ההליך השומתי ולאופן מתן ההחלטה
על ידי המשיב. סבורני כי התנהלותו הדיונית של המשיב בהליך השומה הייתה
רחוקה ממיטבית. מקובלת עליי טענת העורר כי עריכת דיון טלפוני אינה כדן,
לא כל שכן כאשר אף לא נוהל פרוטוקול כנדרש על פי דין, ואף לא נסתרו דברי
ב"כ העורר כי שיחת הטלפון "נחתה" עליו במפתיע.

6

עם זאת, המשיב אפשר לעורר להגיש בקשה לעיון חוזר, ואף דן בבקשה זו וורק
לאחריה ניתנה החלטתו. על כן, בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו, אינני סבור כי
יש לבטל את החלטת המשיב בשל קיום דיון טלפוני. מכל מקום אבהיר כי
בהיעדר הוראה בדין המאפשרת למשיב לקיים דיון טלפוני בשומה או בהשגה
– על המשיב לפעול כדן ולזמן נישום לדיון פרונטלי בשומה או בהשגה.
בנסיבות המקרה דנן, סבורני כי התנהלות זו של המשיב צריך שתקבל ביטוי
במקרה דנן במסגרת פסיקת ההוצאות.

14

59. אין בידי לקבל את טענת העורר לפיה החלטת המשיב בעניינו התקבלה
באיחור. המועד החוקי לקבלת ההחלטה הוא בתוך שמונה חודשים מהמועד
בו הגיש העורר דיווח כדן על העסקה (סעיף 78(ב) לחוק). מקובלת עלי טענת
המשיב, כי מניין הימים מתחיל עם הדיווח המקוון שהגיש העורר (ביום
2.3.2021) ולעניין זה אין להתחשב בפניית העורר באמצעות דוא"ל (ביום
29.9.2020), שאף לא אושרה, חרף פניותיו החוזרות של ב"כ העורר (ראו נספח
9 לתצהירו) או באמצעות ה"ווטסאפ" (ראו נספח 9 לתצהיר העורר). אף לא
מצאתי כי יש בהקמת מערכת דיווח חדשה, כנטען, כדי לגרוע מכללי ההמצאה
בהם חב העורר לפי תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון),
תשע"ח-2017.

25

60. מכאן, שההחלטה ביום 28.10.2021 התקבלה במסגרת המועד הקבוע
בחוק. לא מצאתי מקום לדון בטענת ההסתמכות שהעלה העורר, שלא הוכחה,
וממילא לא היה בה לשנות ממסקנתי.

29

61. לאור כל האמור אציע לחבריי לדחות את הערר. נוכח המתואר לעיל בכל הנוגע
להתנהלותו של המשיב בהליך השומה, סבורני כי יש להטיל על העורר הוצאות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 45230-06-22 סאלם נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: .

בסכום מתון של 15,000 ₪ בלבד. יובהר כי אלמלא כן, ובהתחשב בטענות שהעלה העורר במסגרת הערר דנן, היה סכום ההוצאות שנפסק גבוה באופן משמעותי.

מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין, חבר וועדה:

קראתי בעיון את חוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בורנשטין, ואני מצטרף לאמור בה ולמסקנותיה.

גב' רות אשכנזי, חברת וועדה:

אני מסכימה.

הוחלט כאמור בהתאם לפסק דינו של יו"ר הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העורר בהוצאות המשיב בסך כולל של 15,000 ₪.

ניתן היום, כ"ח תמוז תשפ"ו, 13 יולי 2026, בהעדר הצדדים.

גב' רותי אשכנזי
חברת ועדה

מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין
חבר ועדה

שמואל בורנשטין, שופט
יושב ראש הוועדה