



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963  
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

1

לפני כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה  
עו"ד יעל פנקס- חברת הוועדה  
מר אבי שרם – חבר הוועדה

**העוררים**  
1. אליאס טנוס ת"ז 025797317  
2. עלא טנוס ת"ז 029924636  
3. וסים טנוס ת"ז 040754814  
ע"י ב"כ עו"ד רפעת עזאם

נגד

**המשיב**  
מינהל מיסוי מקרקעין נצרת  
ע"י ב"כ עו"ד רנן ח'ורי סלאמה, פרקליטות מחוז צפון- אזרחי

2

**פסק דין**

3

4

**השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:**

5

6

**רקע**

7

8 1. לפנינו ערר על החלטת משרד מיסוי מקרקעין נצרת מיום 17.8.21 בהשגות אשר הגישו  
9 העוררים בעניין שומות מס שבח מקרקעין שהוצאו להם בגין עסקה מיום 27.12.19.  
10 במסגרת העסקה האמורה, מכרו העוררים, שלושה אחים, את זכויותיהם במקרקעין  
11 הידועים כחלקה 7 בגוש 16561 (להלן: "המקרקעין") לחברת ב.ס.ט בנייה בע"מ (להלן:  
12 "החברה"). אציין כבר כעת, כי במועד העסקה היו העוררים בעלי החברה.

13

14 2. במסגרת שומה עצמית שערכו העוררים בעת שדיווחו על העסקה, הם ביקשו להחיל על  
15 העסקה את תיקון 83 לחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). תיקון 83 לחוק  
16 קבע חיוב במס שבח מופחת בשיעור 25% על מכירת מקרקעין לתקופה המוגדרת בתיקון  
17 שלאחר מכן הוארכה בהוראת שעה בהתקיים התנאים המפורטים. המשיב דחה את  
18 התחולה לתיקון על העסקה מושא הערר מאחר ומדובר בהעברה מבעלי מניות בחברה  
19 לחברה שבשליטתם וחייב שבח עד יום התחילה במס מלא בשיעור 47%. העוררים הגישו  
20 השגות ואלו נדחו על ידי המשיב בהחלטה מיום 17.8.21, היא ההחלטה מושא הערר  
21 שלפנינו.

22



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

### טענות העוררים בתמצית

- 1  
2  
3 . כל אחד מהעוררים החזיק ב- 750 מ"ר מהמקרקעין. במסגרת העסקה, כל אחד מהם מכר  
4 זכויותיו לחברה, אשר הייתה כבר בעלים של חלק מהקרקע. כל עורר מכר את חלקו עבור  
5 3,015,000 ש. המכירה נעשתה במטרה לפתח את הקרקע ולהקים עליה פרויקט בנייה.  
6 החברה רכשה את הקרקע לשם הקמת מיזם בניה למגורים הכולל 44 יחידות דיור בהתאם  
7 לתכנית שיזמה וקידמה בוועדת התכנון.  
8  
9 .4 העוררים טוענים, כי קיימת התיישנות מאחר והמשיב איחר את המועד לתת החלטתו  
10 בהשגה משלא שלח אותה תוך 8 חודשים מיום הגשת ההשגה. ההחלטה התקבלה אצל  
11 העוררים לאחר מועד ההתיישנות. לא די שהמשיב ייתן החלטתו בהשגה בתוך תקופה  
12 ההתיישנות ותחת זאת עליו ליידע את הנישום אודות החלטתו במסגרת תקופת  
13 ההתיישנות. בהתאם לפסיקה, העובדה המכרעת היחידה לעניין טענת ההתיישנות בהשגה  
14 היא המועד בו שלח המשיב את החלטתו למערערים. משהוגשו ההשגות ביום 27.12.20,  
15 הרי שהיה על המשיב לשלוח החלטתו בהן עד ליום 26.8.21 ולאחר מכן, חלה התיישנות  
16 ודין ההשגות להתקבל.  
17  
18 .5 יש להחיל על העסקה מושא השומה את תיקון 83 לחוק מיסוי מקרקעין ולהחיל מס בשיעור  
19 רגיל של 25% על העסקה ולא מס חריג בשיעור 47%. את החוק יש לפרש בהתאם לתכליתו.  
20 פרשנות תכליתית של החוק מובילה למסקנה לפיה נכון ומוצדק להחיל את התיקון כדי  
21 לעודד בנייה רוויה למגורים. המקרה בו עסקינן, הוא המקרה הקלאסי בשבילו נועדה  
22 ההקלה. העוררים ואביהם החזיקו בקרקע שנים רבות והיא צברה שבח משמעותי אשר  
23 היווה מכשול על מכירתה ופיתוחה לבנייה. המכירה בוצעה כדי לתרום לפתרון מצוקת  
24 הדיור. המכירה בוצעה לחברה מאחר והיא כבר הייתה הבעלים של חלק מהקרקע ולצורך  
25 בניית 44 יחידות דיור נדרשה חטיבת קרקע אחידה וגדולה יותר. גישתו הלשונית דווקנית  
26 של המשיב, כפי שעולה מסעיף 3 להחלטתו, אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה הענפה  
27 לעניין פרשנות תכליתית.  
28  
29 .6 על פי תכליתו, החריג בדבר מכירה לקרובים לא חל במקרה בו עסקינן. גם את הוראת  
30 החריג יש לפרש על פי תכלית כדי להגשים את מטרתו. במקרה בו עסקינן, אין שימוש לרעה  
31 בהקלה אלא להפך. העסקה בה עסקינן מקדמת את מטרת החוק. החברה עוסקת בתחום  
32 היוזמות והבנייה והא שותפה במקרקעין עוד טרם העסקה. לפיכך, החברה היא מועמדת  
33 טבעית להתקשר עמה ברגע שהעוררים ביקשו למכור את חלקם בקרקע ולקדם פרויקט  
34 בנייה במגרש כולו. מדובר במימוש תכלית הוראת השעה. ככל שההקלה תישלל על פי



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

1      החריג, בניגוד לתכלית החוק והחריג, הרי שכדאיותה הכלכלית של העסקה תיפגע  
2      משמעותית והצדדים יבטלו את העסקה ואת הפרויקט ובכך יסכל המשיב את תכלית  
3      החוק.  
4  
5      7. רשות המסים הרחיבה משמעותית את יישום תיקון 83 אף מעבר לגבולותיו החוקיים. עליה  
6      לפעול בשוויוניות. אין לנהוג איפה ואיפה בין נישומים. העוררים התייחסו לשתי החלטת  
7      מיסוי: 1167/17 ו- 3157/17 ולגמישות רשות המס במקרים האמורים.  
8

### טענות המשיב בתמצית

9  
10  
11      8. ההשגה על השומה הוגשה ביום 27.12.20. ההחלטה בהשגה התקבלה ביום 17.8.21 ונשלחה  
12      לעוררים בדואר ביום 24.8.21. לפי סעיף 87(ד) לחוק, המועד האחרון לשליחת ההחלטה על  
13      ידי המשיב, אשר לאחריו חלה התיישנות, הוא ה- 27.8.21. התאריך אשר מופיע על  
14      ההחלטה מוקדם למועד האמור. העוררים לא הציגו ראשית ראיה לתמיכה בטענתם לפיה  
15      ההחלטה נשלחה לאחר המועד הקובע התיישנות. מבדיקה שנערכה עולה, כי ההחלטה  
16      נשלחה ביום 24.8.21, טרם מועד ההתיישנות. נטל הוכחת הטענה מוטל על העוררים.  
17  
18      9. המשיב קבע, כי לא ניתן להחיל את התיקון לחוק על העסקה מושא הערר מאחר ומדובר  
19      בבעלי מניות בחברה שבשליטתם, כהגדרת קרוב. במועד עסקת המכר, היו העוררים בעלי  
20      המניות הבלעדיים של החברה. המחוקק החריג מצב לפיו המכירה נעשתה בין קרובים. אין  
21      מחלוקת, כי העוררים עונים על הגדרת קרוב. בעת המכירה הם היו הבעלים של 20% או  
22      יותר של הון המניות ונכנסו לגדר החריג בסעיף 10(ב) לחוק ההתייעלות. העוררים לא  
23      טוענים, כי אינם עונים על הגדרת קרוב אלא טוענים, כי יש לחרוג מהכללים ומלשון החוק  
24      הברורה כדי להחיל עליהם את תיקון 83. כאשר קבע המחוקק את ההחרגה, הוא ראה את  
25      תכלית התיקון לפניו ואף על פי כן קבע את ההחרגה.  
26  
27      10. נקודת המוצא הפרשנית היא לשון החוק ואין לתת לחוק פרשנות שלשונו אינה סובלת.  
28      פירוש המונח "קרוב" בחוק ברור ואין לנטוע בו פרשנויות אחרות. המחוקק הביע עמדתו  
29      באופן מפורש, כי נישום יהיה זכאי לחישוב מס לינארי מוטב רק כאשר מתקיימים כל  
30      התנאים המפורטים בחוק וביניהם התנאי לפיו אין מדובר במכירה לקרוב. מדובר בהסדר  
31      שלילי מפורש. קביעה לפיה לשון החוק אינה מאפשרת לקבל את הפרשנות המוצעת על ידי  
32      העוררים די בה כדי להביא לדחיית הערר. העוררים אף לא מקיימים את התכלית העומדת  
33      מאחורי התיקון.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

1  
2 11. באשר לשתי החלטות המיסוי אליהן התייחסו העוררים, הרי שמדובר בעובדות שונות  
3 מהמקרה בו עסקינן. העוררים מבקשים לקבל הטבת מס בניגוד להוראות החוק. קבלת  
4 טענתם היא פתח מסוכן ותגרום למדרון חלקלק בפני נישומים שמטרתם התחמקות  
5 מתשלום מס. בהחלטות המיסוי האמורות המבקשים לא ביקשו לקבל הטבה שלא מגיעה  
6 להם אלא ביקשו, כי תקופת הבנייה שעל פי הוראת השעה תחל ממועד מימוש האופציה  
7 ולא מיום הענקתה. בתמצית ההחלטות לא נזכרו העובדות המלאות וכל מקרה נבחן לגופו  
8 לאור נסיבותיו.  
9

### תגובת העוררים

10  
11  
12 12. אין ממש בטענת המשיב לעניין הנטל להוכיח מתי נשלחה ההחלטה. לעניין ההתיישנות שבו  
13 העוררים והפנו לפסקי דין אליהם התייחסו במסגרת הערר. הם טענו, כי משנפסק, כי  
14 המועד הקובע הוא מועד משלוח ההחלטה בהשגה הרי שמי שמחליט ושולח הוא זה שצריך  
15 להוכיח מתי שלח. נטל ההוכחה לעניין מועד משלוח ההחלטה מוטל על המשיב. המשיב לא  
16 צירף אסמכתא לעניין זה על אף אורכות שניתנו לו לצורך כך. הנטל המוטל על העוררים  
17 הוא להראות מתי קיבלו את ההחלטה ולא מעבר. העוררים הראו, כי קיבלו את ההחלטה  
18 לאחר שביקשו זאת במייל בתשובה שהתקבלה ביום 10.10.21 הרבה לאחר מועד  
19 ההתיישנות. בפסיקה נקבע, כי אף אם הנישום ידע על ההחלטה בהשגה בטרם נשלחה אין  
20 די בכך. נפסק, כי על רשות המס לשלוח את ההחלטה בהשגה במסגרת הזמנים שקבע  
21 המחוקק. ברי, כי על הרשות להוכיח את המועד בו שלחה את ההחלטה.  
22

### הראיות

23  
24  
25 13. מטעם העוררים הוגש תצהיר עדות ראשית של מר אליאס טנוס (להלן: "טנוס")- העורר  
26 מס' 1 ושל רואה החשבון מר ערן קונפינו (להלן: "קונפינו") המשנה למנכ"ל קבוצת בסט.  
27 מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של הגב' ערין מאהלי (להלן: "מאהלי")- מנהלת  
28 תחום (רכזת בכירה) במשרד מיסוי מקרקעין נצרת. המצהירים העידו ונחקרו על האמור  
29 בתצהיריהם. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.  
30  
31  
32





## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

### דיון ומסקנות

- 1  
2  
3 14. האם יש להיעתר לערר ולהורות על קבלת ההשגה שהגישו העוררים. זו השאלה בה דרושה  
4 הכרעת הוועדה במסגרת הערר בו עסקינן.  
5  
6 15. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפנינו סבורני וכך אמליץ לחברי, כי  
7 דין הערר להידחות מהנימוקים שיפורטו.  
8  
9 16. במסגרת הערר העלו העוררים שתי טענות עיקריות. הם טענו, כי יש להחיל על המקרה בו  
10 עסקינן את תיקון 83 לחוק, כך שהם יקבלו את הטבת המס שנקבעה במסגרתו. עוד טענו,  
11 כי המשיב לא שלח את ההחלטה בהשגה טרם המועד הקבוע בחוק ועל כן היא התיישנה  
12 ומשכך דין ההשגה להתקבל.  
13  
14 17. במסגרת סיכומיהם ציינו העוררים, כי לאחר שהביאו לתשומת ליבם את הערות הוועדה  
15 הם ימקדו את סיכומיהם בשאלת ההתיישנות. אף על פי כן, אתייחס בקצרה לטענת  
16 העוררים באשר לתחולת תיקון 83 לחוק על המקרה בו עסקינן.  
17

### תחולת תיקון 83

- 18  
19  
20 18. במסגרת תיקון 83 לחוק, נקבעה הוראת שעה שמטרתה עידוד מכירת קרקעות לצורך  
21 הגדלת היצע דירות למגורים. במסגרת הוראת השעה נקבע, כי במכירת מקרקעין על ידי  
22 יחיד **שמתקיימים לגביה התנאים הקבועים בהוראת השעה** יהיה היחיד חייב במס על  
23 השבח הריאלי שעד יום התחילה, כהגדרתו בסעיף 47 לחוק, בשיעור של עד 25% הקבוע  
24 בסעיף 48א(ב)(1) לחוק. במסגרת סעיף 10(ב) לתיקון נקבע, כי **הוראות סעיף קטן (א) לא**  
25 **יחולו, בין היתר, על מכירה שנעשתה בין קרובים**. בסעיף קטן (ו) נקבע, כי המונח 'קרוב'  
26 יהיה כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אולם המונח שליטה בהגדרה האמורה  
27 יפורש כאמור בסעיף 19(4)(ב)(3) לחוק. בסעיף 1 מוגדר קרוב, בין היתר, **כאיגוד בשליטתו**.  
28 כאמור, את המונח שליטה יש לפרש לפי סעיף 19(4)(ב)(3) ולפיו "רואים אדם כשולט באיגוד  
29 אם לאותו אדם, לבדו או ביחד עם קרוביו (להלן - בעל השליטה), שליטה ישירה או עקיפה  
30 בענינם של האיגוד או שבעל השליטה יכול לשלוט או זכאי לרכוש שליטה כאמור, ובפרט -  
31 אך בלי לגרוע מן הכלל האמור - **כשבעל השליטה מחזיק או רשאי לרכוש 20% או יותר**  
32 **של הון המניות או של כוח ההצבעה של האיגוד** או רובו של הון המניות שהוצא או אותו



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 חלק ממנו שהיה מזכהו, במקרה של חלוקת כל הכנסת האיגוד בין החברים, לקבל 20% או  
2 יותר המתחלק.  
3
- 4 19. **נקודת המוצא בפרשנות דבר חקיקה היא לשון החוק.** כאשר לאור לשון החוק אפשריים  
5 מספר פירושים, הרי שיש לפרש את החוק באופן שיגשים את תכלית החוק. בפסיקה נקבע,  
6 כי "יתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, רגיל או פירוש חריג, אך  
7 בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק. אך באותה מידה אין  
8 השופט רשאי להסתפק בבדיקה הלשונית, שכן החוק אינו אך טקסט בלשני גרידא. החוק  
9 הוא יצירה נורמאטיבית, הבאה להגשים תכלית חברתית והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן  
10 לחשוף, **מבין קשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק**  
11 **(ד"ר 40/80 פאול קניג נ' יהושע כה, פ"ד לו(3) 701).**  
12
- 13 20. **בעניינו, לשון החוק ברורה ולא יכולה להיות מחלוקת בנוגע לעמדת המחוקק, לפיה**  
14 **כאשר המכירה מתבצעת על ידי קרוב, כהגדרתו הרלוונטית של המונח, הרי שהלה לא**  
15 **יהיה זכאי להטבה שנקבעה במסגרת התיקון. המחוקק קבע את ההחרגה האמורה באופן**  
16 **ברור. כמו כן אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי במקרה שלפנינו העוררים נכנסים בגדר**  
17 **המונח קרוב לאור שיעור אחזקותיהם בחברה שרכשה את הקרקע. אציין, כי במסגרת**  
18 **הדיון מיום 7.4.22 אישר ב"כ העוררים כי לשון החוק לא לטובתם (עמ' 8 ש' 4-5).**  
19
- 20 21. בנסיבות אלו, התמקדו העוררים בתכלית החוק וטענו, כי פרשנות תכליתית של החוק  
21 מובילה למסקנה לפיה נכון ומוצדק להחיל את התיקון כדי לעודד בנייה רוויה למגורים.  
22 לטענתם, המקרה בו עסקינן הוא המקרה הקלאסי להחלת התיקון. בעניין זה טוענים  
23 העוררים, כי התכלית של התיקון הייתה לעודד בנייה והם עומדים בתכלית האמורה. זאת,  
24 אף שאין מחלוקת, כי המחוקק קבע באופן מפורש, ברור וחד משמעי, כי ההטבה לא  
25 תעמוד למי שהוא קרוב כהגדרת המונח בחוק. ברי, כי תכלית החוק עמדה לנגד עיני  
26 המחוקק את קבע את ההחרגה האמורה ועל אף תכלית החוק בחר לקבוע את החריג לעניין  
27 מכירה לקרוב. זאת, מבלי שסייג את החריג לעניין מקרים בהם לא נעשה ניצול של הוראת  
28 השעה, כטענת העוררים.  
29
- 30 22. העוררים ביקשו למעשה לפרש את החוק לפי תכליתו, בטענה, כי במקרה בו עסקינן  
31 מתקיימת התכלית שבבסיס החוק, ועל אף שלשון החוק אינה עולה בקנה אחד עם  
32 פרשנותם. אין לקבל טענה זו והיא מנוגדת לכללי הפרשנות ולעובדה שלשון החוק היא  
33 נקודת המוצא בעת פרשנות דבר חקיקה. לא ניתן לפרש חוק בצורה אשר אולי עונה על  
34 תכליתו אולם אין לה אף לא עיגון מינימאלי בלשון החוק ולמעשה הפרשנות האמורה



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 מנוגדת ללשון החוק. אין מדובר במקרה שבו יש קשת של אפשרויות לשוניות ומבקשים  
2 לקבוע פירוש מסוים, מתוך הקשת האמורה, בהתאם לתכלית החוק. תחת זאת, מבקשים  
3 העוררים, כאמור, פירוש המנוגד ללשון החוק. ברי, כי אין לקבל טענותיהם בעניין זה.  
4  
5 23. יתרה מזאת ולמעלה מהדרוש, לא שוכנעתי לעניין טענות העוררים בנוגע לקיום תכלית  
6 החוק ונסיבות כריתת העסקה במועד בו נכרתה.  
7  
8 24. קונפינו העיד, כי למיטב ידיעתו לא היה ניסיון למכור את הקרקע למישהו אחר (עמ' 2 ש'  
9 18-20). אציין, כי טנוס העיד לגבי ניסיונות כאמור ועדותו בעניין זה לא הייתה עקבית ולא  
10 נתמכה בראיה כלשהי. אוסיף, כי טנוס נשאל האם יש מסמך לעניין ההחלטה לגבי המחיר  
11 של העסקה והשיב, כי אינו זוכר (עמ' 16 ש' 25-28). טנוס טען, כי היו תהליכים לגבי העסקה  
12 וכי היו מסמכים וטען, כי אין לו אותם וכי יכול להיות שהם קיימים בחברה (עמ' 16 ש' 32-  
13 38).  
14  
15 25. קונפינו העיד, כי החברה אחזה לפני כן בחלק מהקרקע וחיברה את שתי החלקות לצורך  
16 פרויקט המגורים (עמ' 2 ש' 20-22). לטענתנו, העסקה קרתה במועד האמור משום שנוצרה  
17 הזדמנות לייצר עסקה. לטענתנו, נוצרה הזדמנות של הבנה עסקית שאפשר להפוך את  
18 הקרקע לפרויקט. קונפינו נשאל מדוע ההבנה לא נוצרה קודם והשיב, כי אז הנושא נבחן.  
19 לטענתנו, החברה שמה לעצמה מטרה לפתח את עתודות המלאי שלה וזוהתה הקרקע  
20 האמורה. קונפינו העיד, כי זה קרה ב- 2019 עם כניסתו של מנכ"ל חדש. בהמשך טען, כי  
21 הטיפול בקרקע קדם למנכ"ל החדש. לטענתנו, בשנת 2019 החברה עברה תהליך של שינוי  
22 עסקי ומיקוד עסקי. הוא העיד, כי מיפו את כל נכסי המקרקעין וזיהו את הקרקע  
23 הרלוונטית כבעלת פוטנציאל. עוד העיד, כי אין מסמך כלשהו לעניין האמור (עמ' 2 ש' 30-  
24 38, עמ' 3 ש' 1-24).  
25  
26 26. טנוס אישר, כי הקרקע עמדה שנים רבות ללא פיתוח (עמ' 4 ש' 11-13). הוא טען שההרכב  
27 של הקרקע היה מאוד בעייתי משום שהחברה החזיקה בחלק ממנה והמשפחה החזיקה  
28 בחלק (עמ' 5 ש' 16-17). לטענתנו, לא ניתן היה לתכנן את הפרויקט שמתכננים אם הקרקע  
29 הייתה מחולקת. בהמשך טען, כי לא כמות הבעלים אלא צורת הקרקע לא הייתה מאפשרת  
30 להקים פרויקט כפי שהם מקימים היום (עמ' 5 ש' 32-39). לטענתנו, הבעיה הייתה תכנונית  
31 משום שאם הם היו מוכרים את החלק שלהם או של החברה אי אפשר היה לתכנן פרויקט  
32 מגורים כמו שתכננו (עמ' 6 ש' 8-10). לטענתנו, הם קיבלו הצעות על הקרקע ולא מכרו משום  
33 שההצעות לא התאימו להם מבחינת המחיר (עמ' 6 ש' 13-16). כאשר נשאל לגבי ההצעות  
34 השיב, כי אינו זוכר (עמ' 6 ש' 17-21). טנוס נשאל, האם ניסו למכור את הקרקע לקבלנים





## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 והשיב, כי קיבלו הצעות נמוכות משום שכל מי שהיה קונה את הקרקע במצב שלה as-is  
2 לא יכול היה לבנות עליה פרויקט מגורים אלא בית בודד. נטען בפניו, כי ניתן היה לקנות  
3 גם מהחברה והשיב, כי זה סיפור אחר וכי המטרה של החברה היא לקנות קרקעות, לפתח  
4 אותן ולבנות עליהן פרויקטים למגורים (עמ' 6 ש' 37-39, עמ' 7 ש' 1-9). לטענתו, עצם חיבור  
5 שתי הקרקעות יחד מאפשר להם לבנות פרויקט הרבה יותר כלכלי (עמ' 7 ש' 25-26).  
6  
7 27. כאשר טנוס נשאל מדוע החליטו לעשות את המהלך דווקא ב- 2019 הוא הפנה לעדותו של  
8 קונפינו וטען, כי מ- 2018 החלו לפתח את הקרקעות שלהם בכל הארץ ובעיקר בנצרת. הוא  
9 טען, כי עד 2018 החזיקו בקרקעות אך לא בנו באזור נצרת (עמ' 8 ש' 9-17). נטען בפניו, כי  
10 מבחינה תכנונית הם יכלו להישאר בעלי הקרקע כאשר החברה בעלים של החלק השני  
11 ולנהל את כל הליכי התכנון והוא השיב, כי לא הייתה שום דרך לתכנן את הפרויקט כפי  
12 שתוכנן אם הקרקע הייתה מפוצלת בין שני בעלים- של החברה ובעלות פרטית שלהם. טנוס  
13 טען, כי ניתן לבדוק את זה עם האדריכל שתכנן את הפרויקט. לא הובאה עדות כאמור לשם  
14 תמיכה בטענה זו. לטענתו, המגרשים היו מחולקים ככה שניתן היה לבנות על כל מגרש  
15 בניין בודד או בית בודד. טנוס העיד, כי הם חיברו את המגרשים ביחד והפכו את זה לחטיבת  
16 קרקע שאפשרה תכנון פרויקט גדול. טנוס טען, כי לא ניתן היה לעשות זאת עם בעלים  
17 נפרדים (עמ' 8 ש' 32-38, עמ' 9 ש' 1-12). לא עלה בידו להסביר מדוע לא ניתן היה לבנות  
18 את הפרויקט על הקרקע כשהיא כחטיבת קרקע אחת שלה מספר בעלים- החברה והבעלים  
19 הפרטיים. כלומר, לא להתייחס לכל מגרש בנפרד אלא לכל הקרקע כחטיבה אחת מבלי  
20 למכור לחברה את חלקם של העוררים. ברי, כי במצב כאמור לא רלוונטיות טענות טנוס  
21 לעניין צורת המגרשים. לא הוכחה מניעה לתכנן ולקדם את הפרויקט אף ללא מכירת  
22 הקרקע לחברה.  
23  
24 28. העוררים לא הוכיחו את טענתם באשר לנסיבות בגינן ההחלטה למכור את הקרקע לחברה  
25 התקבלה במועד בו התקבלה ואת טענתם לפיה לא הייתה אפשרות לקדם את הפרויקט  
26 הרלוונטי מבלי למכור את חלקם של העוררים לחברה שבבעלותם. טענות אלו רלוונטיות  
27 לשם תמיכה בטענת העוררים לפיה אין מדובר בניצול לרעה של הוראת החוק אשר קבעה  
28 הטבת מס. העוררים לא הוכיחו, כי מכרו את הקרקע לחברה במועד בו עשו כן בשל העובדה  
29 שאז התקבלה ההחלטה לפתח את האזור ולא בשל הטבת המס שנקבעה במסגרת התיקון.  
30 התרשמתי, כי ההוראה המיסויית הייתה הרקע לעסקת המכר.  
31  
32 29. יתרה מזאת, כפי שכבר ציינתי, אף אם הייתה מתקבלת טענתם לעניין התכלית הרי שאין  
33 לפרש את החוק בניגוד ללשונו. משקבע המחוקק את החריג לעניין מכירה לקרוב הרי שאף







## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 אם מבחינה תכליתית מתממשת תכלית החוק אין לקבל את הפירוש המנוגד ללשון החוק  
2 בצורה מובהקת.  
3
- 4 30. טנוס העיד, כי החברה מתכוונת לבנות בקרקע ולהניב מכך רווח. נטען בפניו, כי גם  
5 העוררים יפיקו רווח והשיב, כי הם כבר לא בעלים. נטען בפניו, כי כבעלים של החברה הם  
6 מושכים ממנה דיבידנד והשיב, כי החברה ולא כבעלים פרטיים (עמ' 10 ש' 11-3). לא יכולה  
7 להיות מחלוקת, כי אם החברה תרוויח העוררים יקבלו דיבידנד וירוויחו מזה. סעיף החוק  
8 נועד למנוע בדיוק מכירה כזו שיפיקו ממנה טובת הנאה כאמור.  
9
- 10 31. העוררים טענו, כי אם לא יינתן הפטור נפגעת כל הכדאיות הכלכלית של העסקה. טנוס  
11 העיד, כי הכדאיות מאוד גבולית ובעיקר לאור כמות ההתנגדויות שיש (עמ' 10 ש' 17-12).  
12 הוא טען, כי כמי שמכר את הקרקע יכול להיות שלא היה מוכר אם היה יודע שישלם כל כך  
13 הרבה מס (עמ' 11 ש' 20-18). טנוס נשאל, האם במקרה כאמור היה מעדיף למכור למישהו  
14 אחר וטען, כי אולי לא היה מוכר ובמקום זה מחזיק את הקרקע כך שהמחיר שלה ייעלה  
15 והם היו מורשיים לילדיהם (עמ' 11 ש' 37-21). נטען בפניו, כי הוא העיד כי ב- 2019  
16 התקבלה תכנית אסטרטגית לפתח את נצרת והשיב, כי אם היו רואים שאין כדאיות  
17 כלכלית למכור את הקרקע הם, כבעלים פרטיים, לא היו מוכרים (3-14). טנוס נשאל האם  
18 הוא סבור שיש יותר כדאיות להחזיק קרקע או לפתח ולבנות בנייני מגורים והשיב, כי יש  
19 להם גם קרקעות שהם מחזיקים ולא מתכננים לבנות עליהן (עמ' 12 ש' 18-15).  
20
- 21 32. לא שוכנעתי לגבי טענתו של טנוס לעניין הכדאיות הכלכלית של העסקה. כמו כן, אף אם  
22 העוררים כרתו את העסקה במחשבה שיקבלו את ההטבה המיסויית שנקבעה בתיקון ולא  
23 היו מוכרים את הקרקע לחברה אלמלא סברו כאמור הרי שאין בכך כדי ללמד, כי הם  
24 זכאים להטבה זו, בניגוד ללשון החוק.  
25
- 26 33. בשולי הדברים בעניין זה אציין, כי בשתי ההחלטות אליהם התייחסו העוררים במסגרת  
27 כתב הערר ובדיון מדובר בסיטואציה שונה לחלוטין מהסיטואציה במקרה שלפנינו. לא ניתן  
28 להשליך מהחלטות רשות המיסוי האמורות על המקרה שלפנינו וכל מקרה נבחן לגופו. ברי,  
29 כי הנכונות להתגמש בסיטואציה מסוימת אין בה כדי ללמד על משוא פנים או על פגם מקום  
30 בו לא נעשתה התגמשות בסיטואציה **שונה בתכלית**. אין מדובר באיפה ואיפה בין נישומים  
31 אלא בהחלטות שונות שניתנו ביחס למקרים שונים. ברי, כי אין בהחלטות האמורות כדי  
32 ללמד על יחס שונה לסיטואציה זהה ועל אפליה. לפיכך, אין בהחלטות אלו כדי לסייע  
33 לעוררים.  
34



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

34. הנה כי כן, מצאתי, כי אין לקבל את טענת העוררים בדבר זכאותם להטבת המס אשר  
נקבעה במסגרת תיקון 83 לחוק. לשון החוק מבהירה באופן מפורש את ההחרגה לתחולת  
התיקון ואין מחלוקת, כי העוררים נכנסים בגדר ההחרגה האמורה. אף אם היו מתקבלות  
טענותיהם לעניין קיום תכלית החוק לא היה בכך כדי להצדיק את החלת התיקון בניגוד  
לשון החוק. כמו כן, לא עלה בידי העוררים להוכיח טענותיהם באשר לנסיבות בהן נכרתה  
העסקה במועד בו נכרתה וטענותיהם לעניין כדאיות העסקה ככל שלא יוחל התיקון.  
כאמור, לא מצאתי להאריך יתר על המידה את התייחסותי לטענות העוררים בדבר  
הפרשנות התכליתית והחלת התיקון במקרה בו עסקינן בהתאם לפרשנות האמורה שכן,  
העוררים עצמם מיקדו טענותיהם בסיכומיהם בסוגיית ההתיישנות, כמפורט.

10

11

### התיישנות

12

35. העוררים טוענים, כי המועד הרלוונטי לעניין ההתיישנות, אשר לאחריו יש לראות את  
ההשגה כאילו התקבלה, הוא לכל המוקדם המועד בו התקבלה ההחלטה בדואר. לטענתם,  
המשיב לא הוכיח מתי הגיעה ההחלטה לדואר והאם זה אירע טרם מועד ההתיישנות  
ומשכך דין ההשגה להתקבל מחמת התיישנות.

17

36. בסעיף 87(ד) לחוק נקבע, כי "המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה  
חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר, כי המשיג המציא  
את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר; המנהל יהיה רשאי, מטעמים  
מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה".  
בסעיף קטן (ו) נקבע, כי "לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה  
בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו  
התקבלה".

25

37. אציין, כי העוררים טוענים, כי לא קיבלו את החלטת המשיב בהשגה אלא רק לאחר פניית  
מייצגם, אשר הוגשה לתיק בית המשפט. טנוס הצהיר בעניין זה גם לגבי אחיו אף שאין  
מחלוקת, כי אין בידו לומר מידיעה אישית האם הם קיבלו את ההחלטה אם לאו ומדובר  
בעדות מפי השמועה. בעדותו טען, כי טענתו בסעיף 6 לתצהירו לפיה אחיו לא קיבלו את  
הדואר מבוססת על זה שהוא שאל אותם (עמ' 5 ש' 3-2). כך או כך, אף אם העוררים לא  
קיבלו את ההחלטה טרם מועד ההתיישנות שנקבע בסעיף 87(ד) אין בכך כדי ללמד, כי דין  
ההשגה להתקבל בהתאם להוראת סעיף 87(ו). טענה לעניין מועד קבלת ההחלטה רלוונטית



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 למועד הגשת הערר אולם מבחינת הוראות סעיף 87 לחוק לא זה המועד הרלוונטי, כפי  
2 שיפורט בהמשך בהרחבה.  
3
- 4 38. בסיכומיהם העוררים התייחסו לעובדה שבסעיף 87(ד) צוין, כי "המנהל ייתן למשיג את  
5 החלטתו" ולכך שבסעיף 87(ו) יש התייחסות להשלכה של מקרה שבו לא נתן המנהל את  
6 החלטתו למשיג בתקופה האמורה. לטענתם, לשון הסעיף חזקה מהוראה מקבילה בסעיף  
7 152 לפקודת מס הכנסה, שבו התייחס המחוקק לקביעת השומה. לטענתם, לשון החוק  
8 בסעיף 87 מלמדת על **דרישת מסירה למשיג**. העוררים טוענים, כי לעניין סעיף 152 לפקודת  
9 מס הכנסה נקבע, כי המועד הרלוונטי להתיישנות החלטה בהגשת מס הכנסה הוא מועד  
10 המשלוח לנישום. לטענתם, כדי להגשים את התכלית ולאור הפסיקה הרי שהדרישה היא  
11 הגעה לדואר ישראל או כל חברת שילוח אחרת ומשלוח לנישום. עוד טענו, כי הרף שנקבע  
12 בסעיף 87 לחוק הוא גבוה יותר- מתן ההחלטה לנישום. כלומר, מסירת ההחלטה.  
13
- 14 39. לעניין פרשנות דיני המס אציין, כי בפסיקה נקבע, כי אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם  
15 וכי את חוק המס יש לפרש על פי התכלית המונחת בבסיסו (ע"א 4271/00 מ.ל השקעות  
16 ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2), 953.  
17
- 18 40. בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה עלתה טענה ולפיה החלטת  
19 המשיב ניתנה מעל לשנה מיום הגשת ההשגה, ומשכך חל סעיף 87 לחוק לפיו יש לראות את  
20 ההשגה כאילו התקבלה. אציין, כי במקרה האמור ההתייחסות הייתה לתקופה של שנה  
21 מאחר וזה מה שנקבע בסעיף הרלוונטי טרם תיקון מס' 70 וזה היה הנוסח הרלוונטי  
22 במקרה האמור. אציין עוד, כי הטענה האמורה לא התקבלה בפסק הדין בעניין שלמי  
23 מטעמים שאינם רלוונטיים לענייננו. אולם, בפסק הדין צוין, כי בחוקי המס השונים פזורים  
24 סעיפים דומים במהותם ובניסוחים, ביניהם סעיף 82(ד) לחוק מע"מ וסעיף 152(ג) לפקודת  
25 מס הכנסה, והם מורכבים בדרך כלל משני חלקים המשלימים זה את זה: קציבת מסגרת  
26 זמן נוקשה לרשות המנהלית למתן החלטה בהשגה וקביעת סנקציה ברורה בגין חריגה של  
27 הרשות המנהלית ממסגרת הזמן הקצובה.  
28
- 29 41. בעניין שלמי בית המשפט העליון הוסיף וציין, כי תכליתם של סעיפים אלו ברורה והם נועדו  
30 לתמרץ את הרשות המנהלית לקבל החלטה בתוך פרק זמן סביר, על מנת לצמצם את חוסר  
31 הוודאות שבו שרוי הנישום שממתין להחלטת הרשות המנהלית בהשגה ולאפשר לו לכלכל  
32 את צעדיו בתבונה. נקבע, כי תכלית זו מושגת על ידי השילוב שבין שני החלקים האמורים  
33 לעיל- קציבת מסגרת זמנים נוקשה למתן החלטה וקביעת הסנקציה הברורה בגין חריגה  
34 של הרשות המנהלית ממסגרת זמנים זו. בית המשפט הוסיף וקבע, כי **התכלית האמורה**



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 תוגשם אם הכלל יופעל במקרים מובהקים שבהם רשות המס "ישנה" במשך שנה שלמה  
2 מיום הגשת ההשגה ולא קיבלה שום החלטה בהשגה ואז בחלוף שנה "התעוררה"  
3 ומיהרה לדחותה. נקבע, כי במקרים כאלה מוצדק לנהוג ברשות המס "ביד קשה"  
4 ולהפעיל את הסנקציה הקבועה בחוק כפשוטה וכלשונה. בית המשפט העליון הוסיף, כי  
5 תכלית זו לא תוגשם אם הכלל יופעל באופן רחב מדי.  
6  
7 42. מצאתי, כי התייחסותו של בית המשפט העליון במסגרת פסק הדין בעניין שלמי להוראת  
8 סעיף 87 לחוק תומכת בעמדתתי ולפיה, הנתינה אליה מתייחס סעיף 87 לחוק אין משמעה  
9 נתינת ההחלטה פיזית לנישום ביד או בדואר רשום וכדומה וכי הכוונה היא למתן  
10 ההחלטה בכוונה של קבלת החלטה והוצאתה לשליחה לנישום.  
11  
12 43. כאמור, בסיכומיהם ערכו העוררים השוואה בין לשון סעיף 87 לחוק ללשון סעיף 152  
13 לפקודת הכנסה והסיקו, כי הדרישה בסעיף 87 לחוק היא ברף גבוה יותר. אינני מקבלת  
14 טענה זו. הדברים אינם עולים בקנה אחד עם האמור בפסק הדין בעניין שלמי שם נקבע, כי  
15 מדובר בסעיפים דומים במהותם ובניסוחים. אף התייחסות בעניין שלמי לעניין התכלית  
16 של קציבת זמנים לרשות לקבל החלטה והמקרים אשר נקבע, כי בהם מוצדק להפעיל את  
17 הסנקציה הקבועה בחוק כל אלה מלמדים, כי אין לקבל את עמדת העוררים לעניין ההבחנה  
18 שביקשו לערוך בין הסעיפים האמורים. אוסיף ואציין, כי לא שוכנעתי כי קיימת הצדקה  
19 כלשהי לפיה בענייני מיסוי מקרקעין תהיה דרישה ברף גבוה יותר מזה שנקבע בענייני  
20 מס הכנסה. כאמור, התכלית שמבקשים להשיג היא אותה תכלית.  
21  
22 44. בע"א 3345/13 מדינת ישראל נ' אליהו יוסף התייחס בית המשפט העליון לפסיקה שעסקה  
23 בהשגה לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. נקבע, כי אף אם הניסוח בסעיף 87 לחוק  
24 מיסוי מקרקעין וסעיף 152 לפקודת מס הכנסה אינו זהה, המהות זהה לחלוטין ומדובר  
25 באותה מטריה- השגות על שומת מס. בנסיבות אלו נקבע, כי אין מקום להבחנה פרשנית  
26 בין השניים לפיכך נקבע, כי גם לעניין סעיף 87 לחוק המועד הקובע לעניין הוא משלוח  
27 ההודעה. אציין, כי פסק הדין מתייחס לנוסחו של סעיף 87 טרם תיקון 70 אולם לא מצאתי,  
28 כי התיקון שינה דבר מה בעניין זה.  
29  
30 45. אוסיף ואומר, כי קביעה לפיה המועד הרלוונטי יקבע בהתאם למועד המסירה, קרי, נתינת  
31 ההחלטה פיזית מהמשיב לנישום, אינה סבירה והיא תטיל על המשיב נטל אשר לא יהיה  
32 בידו לעמוד בו. ברי, כי אין זה סביר לקבוע, כי יהיה על המשיב לזמן כל נישום כדי לתת לו  
33 את ההחלטה בהשגתו. לא שוכנעתי, כי זו הייתה כוונת המחוקק. אף עם פרשנות כאמור  
34 עולה בקנה אחד עם לשון החוק הרי שהיא אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה, עם תכלית





## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 החוק ועם ההיגיון. ובמקרה האמור בוודאי שלא ניתן לומר, כי זו הפרשנות היחידה שעולה  
2 בקנה אחד עם לשון החוק.  
3
- 4 46. בסיכומיהם טענו העוררים, כי היה על המשיב לשלוח את ההחלטה בדואר אלקטרוני ו/או  
5 בפקס ו/או לכל הפחות בדואר רשום אשר ניתן לעקוב אחריו. סבורני, כי קבלת עמדת  
6 העוררים בעניין זה יש בה כדי להטיל על המשיב נטל כבד אשר לא יהיה בידו לעמוד בו.  
7 בעניין זה יש להביא בחשבון את הנטל גם על הקופה הציבורית ככל שעובדי המשיב ידרשו  
8 לעסוק במשלוח באופן האמור. אציין עוד, כי מעדותה של מאהלי עולה, כי ההחלטה בהשגה  
9 נשלחה לעוררים **באותו אופן בו נשלחות החלטות המשיב לכל הנישומים**. זו דרך עבודתו  
10 של המשיב ולא נפל פגם כלשהו במקרה שלפני באופן משלוח ההחלטה לעוררים.  
11
- 12 47. בעמ"ה (מחוזי ירושלים) 7050/03 **משה סמי נ' פקיד שומה התייחס בית המשפט המחוזי**  
13 **להפעלת סמכותו של פקיד שומה לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה ומהו השלב שבו ניתן**  
14 **לומר, כי הסמכות האמורה הופעלה, לעניין ההתיישנות. בית המשפט ציין, כי כאשר פקיד**  
15 **השומה מחליט בעניין השגת הנישום ואינו שולח לנישום את הצו, החלטתו לכאורה עדיין**  
16 **ניתנת לשינוי ואינה בגדר דבר של קבע. מנגד, במצב בו פקיד השומה שולח את הצו לנישום,**  
17 **הצו אינו ניתן לשינוי והמס כבר בגדר "נקבע". נקבע, כי אין זה סביר לאפשר לפקיד השומה**  
18 **להחזיק אצלו את ההחלטה בעניין הנישום מוסתרת במשך חודשים ולשגרה אליו במועד**  
19 **הנוח לו. בית המשפט המחוזי קבע, כי בחינת תכלית סעיף 152(ג) לפקודה לאור עקרונות**  
20 **הצדק, ההגיונות והסבירות תומכת אפוא במסקנה, כי כוונת המחוקק להביא לכך שעל פקיד**  
21 **השומה גם לשלוח את הצו לנישום תוך שנה, אחרת יראו את ההשגה כאילו התקבלה, ואין**  
22 **די בכך שיחליט בדבר.**  
23
- 24 48. על פסק הדין האמור הוגש ערעור אשר נדון במסגרת ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1**  
25 **נ' משה סמי**. במסגרת פסק הדין האמור התייחס בית המשפט להלכה שנקבעה בע"א  
26 568/78 **פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ פ"ד לג(3), 735 ולפיה משעה שקבע פקיד השומה**  
27 **את המס בצו שבכתב, נפסק "מרוץ הזמנים" ורואים את ההשגות כאילו נדחו, מבלי כל**  
28 **קשר להמשך קורותיו של הצו - בין אם הומצא לנישום באופן מיידי או שנשאר אצל הפקיד**  
29 **ללא ידיעת איש זולתו. פסק הדין בעניין סמי מתייחס להוראות סעיף 152 לפקודת מס**  
30 **הכנסה ונקבע בו, כי התכלית של קביעת פרק זמן בו צריכה הרשות המנהלית לקבל החלטה,**  
31 **היא, בין היתר, צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו**  
32 **החלטה. נקבע, כי לא ניתן להגשים את התכלית של מגבלת הזמן שקצב המחוקק לפקיד**  
33 **השומה מבלי שזו תהיה ידועה גם לנישום עצמו. בעניין סמי נקבע, כי כאשר קובע פקיד**  
34 **השומה את המס בצו שבכתב ומניח את הצו ב"מגירתו" או במחשבו, אין הוא מגשים את**



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 התכלית המונחת בבסיס ההגבלה בזמן. בית המשפט העליון קבע, כי הלכת ביר אינה נותנת  
2 לתכלית החקיקה את המשקל השמור לה לפי דיני הפרשנות הנוהגים כיום, ויש לשנותה  
3 בשים לב לזמן שחלף מאז ולשינוי בכללי הפרשנות. הטענה שעלתה במקרה האמור היא, כי  
4 **אין די בקביעת המס בצו שבכתב לבדה אלא דרושה פעולה נוספת- הוצאת הצו**  
5 **מכלל שליטתו של הפקיד.** בית המשפט העליון קבע, כי במקרה בו עושה פקיד השומה  
6 צו אולם אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו  
7 והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה ספק אם ניתן לומר, כי הסתיים שימוש של  
8 הפקיד בסמכותו. כאמור, הפסיקה לעניין סעיף 152 לפקודת מס הכנסה רלוונטית  
9 לענייננו.
- 10
- 11 49. כפי שיפורט מיד, הן מעדותה של מאהלי והן מהראיות בתיק ניתן ללמוד, כי במקרה שלפני  
12 אין מדובר בהחלטה שהתקבלה אצל המשיב ונתרה "במגירה" אלא בהחלטה אשר מיד  
13 לאחר שהתקבלה הועברה להדפסה בבית הדפוס ומשלוח לנישומים. לפיכך **ההחלטה יצאה**  
14 **מכלל שליטתה של המפקחת אשר נתנה את ההחלטה.** עובדה זו רלוונטית לצורך קביעת  
15 ההתיישנות לפי סעיף 87 לחוק.  
16
- 17 50. בתצהירה טענה מאהלי, כי ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 17.8.21 (מש/1 סעיף 6). בעדותה  
18 התייחסה לאמור בתצהירה בעניין זה וטענה, כי הכל ממוחשב וכל מסמך שעורכים רשום  
19 מי ערך ובאיזה תאריך (עמ' 30 ש' 20-36). מאהלי העידה, כי המפקחת הוציאה החלטה  
20 בהשגה ב- 17 לחודש וכי מבחינתם הוציאו את ההחלטה בהשגה (עמ' 31 ש' 19-20). בהמשך  
21 טענה, כי השליחה הייתה במועד ומתי ראו את ההחלטה או מתי נמסרה זה לא רלוונטי  
22 (עמ' 33 ש' 16-17). לטענתה, ההחלטה בהשגה נערכה ב- 17.8.21 וישר אושרה. מאהלי  
23 העידה, כי מאשרים את זה במחשב וזה נשלח למחשב שע"מ ושע"מ מאשר את המסמך  
24 עצמו. מאהלי העידה, כי לפי מה שנשלח לה, ב- 17.8 היה שידור נתונים, ההחלטה שודרה.  
25 היא הוסיפה, כי ב- 18.8 היה אישור למשלוח, 24 שעות אחרי. מאהלי העידה, כי הכל נעשה  
26 במחשב (עמ' 31 ש' 13-19). לטענתה, מדובר במערך ממוחשב וזה עובר ישירות לשע"מ  
27 ושע"מ מוציא לבית הדפוס אשר שולח את זה (עמ' 31 ש' 22-24). מאהלי העידה, כי **הנתונים**  
28 **שודרו ב- 17.8 וב- 24.8 ההחלטה נשלחה לפי תעודת משלוח של בית הדפוס** (עמ' 31 ש'  
29 (24-28).
- 30
- 31 51. עמדת המשיב היא, כי המועד הרלוונטי לעניין ההתיישנות לפי סעיף 87 לחוק הוא מועד  
32 שליחת ההחלטה לנישום. עמדתו האמורה של המשיב מקובלת עליי. מצאתי, כי עמדה זו  
33 עולה בקנה אחד עם הפסיקה, כמפורט לעיל. במועד האמור יצאה ההחלטה משליטת  
34 המשיב והוא פעל לצורך העברתה לנישומים.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1
- 2 52. בע"א 3345/13 מדינת ישראל נ' אליהו יוסף עסק בית המשפט העליון במחלוקת שנתגלעה
- 3 בין בעלי הדין בשאלה, האם הוראת סעיף 87 לחוק משמעה תשובה שנשלחה לנישום המשיג
- 4 או תשובה שנתקבלה אצלו. ועדת הערר, ברוב דעות, קיבלה את הפירוש של קבלת התשובה
- 5 אצל המשיג. בית המשפט העליון קיבל את הערר וקבע, כי **המועד הרלוונטי הוא מועד**
- 6 **משלוח ההודעה ולא מועד קבלתה אצל הנישום**. זאת, בשים לב לפסיקה שעסקה בהוראות
- 7 מקבילות בדיני מס ובהעדר הצדקה להבחנה פרשנית. כאמור, פסק הדין ניתן לפני תיקון
- 8 70 לחוק אולם לא מצאתי, כי יש בתיקון האמור כדי לשנות קביעה זו ולהצדיק פרשנות
- 9 שונה.
- 10
- 11 53. לטענת המשיב, במקרה בו עסקינן ההחלטה נשלחה ביום 24.8.21. קרי, טרם ההתיישנות.
- 12 לתצהירה של מאהלי צורף נספח 3 עליו ביקש להסתמך המשיב לשם הוכחת משלוח
- 13 ההחלטה לנישומים במועד האמור. המסמך האמור הוא צילום מסך ממערכת שע"מ
- 14 שעניינו נתוני מעקב אחר הדפסה ומשלוח של פלטים המודפסים בבית הדפוס אורדע.
- 15 במסמך צוין, כי שידור הנתונים היה ביום 17.8.21, אישור הדפסה ביום 18.8.21, סיום
- 16 הדפסה ביום 24.8.21 ומשלוח לדואר באותו יום.
- 17
- 18 54. העוררים טענו בסיכומיהם, כי בנספח שצורף לתצהירה של מאהלי אין מספר שומה או
- 19 קישור ספציפי לשומת העוררים. לטענתם, המסמך שצורף לתצהירה הוגש בניגוד לדיני
- 20 הראיות ומדובר בניסיון להכשיר את המסמך כעדות שמיעה. העוררים טוענים, כי המסמך
- 21 הוא ראיה פסולה. ב"כ העוררים הפנה לסעיף 10 לתצהיר בו נטען, כי נעשתה בדיקה מול
- 22 מערכת שע"מ לפי מספר שומה וטען, כי אין בסעיף האמור מספר שומה.
- 23
- 24 55. בעדותה מאהלי נשאלה האם היא רואה מספר שומה במסמך האמור והשיבה, כי **לא רשום**
- 25 **מספר שומה אולם זה לפי מספר שומה וזה המידע שהוציאה נירה דביר, שאחראית על**
- 26 **זה, לפי מספר שומה** (עמ' 25 ש' 32-30). עדותה בעניין זה הותירה עלי רושם אמין ומהימן.
- 27 הדבר אף עולה בקנה אחד עם מסמך אשר הוצג בדיון על ידי המשיב ובהמשך הוגש לבקשת
- 28 העוררים ממנו עולה, כי נעשתה פנייה לגברת נירה דביר לעניין השומה בה עסקינן והיא
- 29 ציינה בתגובתה, כי ההחלטה בהשגה התקבלה ביום 17.8.21. האמור בעדותה של מאהלי
- 30 לעניין הבדיקה שנערכה לפי מספר השומה, יחד עם העובדה שנספח 3 מתייחס לנתונים
- 31 ששודרו ביום 17.8.21, המועד בו התקבלה ההחלטה, די בו כדי לתמוך בטענת המשיב לעניין
- 32 הקשר בין נספח 3 לשומה בה עסקינן. ברי, כי העובדה שמספר השומה לא מופיע בנספח
- 33 אין בה כדי לשלול את טענת מאהלי לפיה **הבדיקה נערכה על פי מספר השומה**.
- 34





## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

56. העוררים טוענים, כי את הבדיקה מול שע"מ לא עשתה מאהלי אלא מר שחיבר. אכן, מעדות  
מאהלי עולה, כי את הפנייה למערכת שע"מ ביצע ראיך שחיבר ולא היא וכי היא קיבלה  
את המידע (עמ' 23 ש' 21-13). עוד העידה, כי ראיך שחיבר הוא זה שפנה לנירה דביר (עמ'  
25 ש' 34-33). אין בכך כדי לסייע לעוררים ואינני מקבלת את טענותיהם לפיהן המשיב לא  
העיד את העדים הרלוונטיים ו/או את העדים הטובים ביותר או, כי אין בידי מאהלי להעיד  
על הדברים האמורים מידיעה אישית. בעניין זה מקובלת עליי טענת המשיב לפיה במהלך  
חיי תיק ברשות המנהלית יכול ויהיו מעורבים בטיפול מספר גורמים ולפעמים עשרות.  
משכך, פקיד של רשות מנהלית יכול להעיד על פעולות שנעשו או מסמכים שנמצאים בתיק  
הרשות גם מכוח עיון בתיק והמסמכים שבו ולא רק מסמכים שהפיק בעצמו או פעולות  
שביצע בעצמו. זו הדרך בה מתנהלים תמיד בעניינים אלו וברי, כי אין כל הצדקה או טעם  
לזמן לעדות כל עובד של המשיב אשר היה מעורב בשלב כלשהו בשומה הרלוונטית. שכן,  
ככל שכל מי שהיה מעורב בתיק בצורה כלשהי יידרש להעיד הדבר יביא לשיתוק של הרשות  
המנהלית אשר עובדיה ידרשו לפקוד את בתי המשפט חדשות לבקרים. משכך, אין בהעדת  
מאהלי ואי זימון עדים אחרים מעובדי הרשות כדי ללמד, כי לא זומן העד הטוב ביותר.  
אוסף ואציין, כי בעניין זימון עדים רלוונטיים אין להתעלם מהעובדה שמטעם העוררים  
הוגש תצהיר עדות ראשית וזומן לעדות רק אחד העוררים, אשר העיד, שלא מידיעה אישית,  
כי אחיו לא קיבלו את ההחלטה בהשגה.
57. בסיכומיהם התייחסו העוררים לטענתה של מאהלי לפיה גב' דביר הכניסה את מספר  
השומה ושלחה להם במייל את נספח 3 לתצהירה. העוררים התייחסו למייל ששלחה גב'  
דביר ביום 9.2.22, כפי שעולה ממסמך אשר הגיש המשיב לבקשת העוררים ובו תכתובת  
בין ראיך שחיבר לנירה דביר. העוררים טענו, כי למייל האמור לא צורף נספח כלשהו. ברי,  
כי אין בכך כדי לסתור את טענת מאהלי לפיה המסמך נשלח מגב' דביר באמצעות המייל.  
בעניין זה אפנה לטענת המשיב בסיכומיו לפיה המסמך לא צורף למייל כקובץ מצורף אלא  
כצילום מסך בגוף המייל. כך או כך, לא ברורה המשמעות שמבקשים העוררים לתת לאופן  
בו הועבר המסמך האמור למשיב.
58. העוררים טוענים, כי אף אם יתקבלו טענות המשיב, הרי שבמסמך שצורף לתצהירה של  
מאהלי יש הבחנה בין שלב משלוח לדואר לשלב קבלת דוגמה בדואר. לטענתם, המשיב עצר  
בבית הדפוס ולא המשיך עד לבית הדואר והוא אינו יודע מתי מנת ההדפסה הגיעה לבית  
הדואר. משכך טוענים העוררים, כי אף אם נניח, כי מנת ההדפסה נשלחה ביום 24.8.21  
מבית הדפוס לבית הדואר הרי שאין כל ראיה באשר למה שאירע מנקודת הזמן האמורה  
ועד להגעה לבית הדואר. לטענתם, המשיב לא הוכיח, כי מנת ההדפסה הגיעה לבית הדואר  
לפני מועד ההתיישנות ביום 27.8.21. לטענתם, היה על המשיב להעיד עד מבית הדפוס אשר



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 בידו לשפוך אור על מה אירע מבית הדפוס לבית הדואר. העוררים טוענים, כי המשיב לא  
2 זימן לעדות עד כלשהו שיכול להעיד ממקור ראשון שמנת ההדפסה הגיעה לבית הדואר  
3 בתאריך מסוים. לטענתם, לא ניתן לדעת כמה זמן לקח למנת ההדפסה להגיע מבית הדפוס  
4 לבית הדואר והאם זה היה לפני מועד ההתיישנות. העוררים טוענים, כי בהעדר הוכחה  
5 שמנת ההדפסה הגיעה לבית הדואר לפני חלוף מועד ההתיישנות מתבקשת המסקנה, כי  
6 המשיב לא עמד בנטל המוטל עליו.  
7  
8 59. המשיב טוען, כי מהמסמך שהציג עולה, כי ההחלטה הועברה לדואר למשלוח ביום 24.8.21.  
9 לטענתו, אין ממש בטענת העוררים לפיה קיים במסמך חסר לגבי מועד קבלת דוגמה בדואר  
10 שכן, הנתון האמור אינו חסר בשים לב לכך שצוין מפורשות מועד משלוח לדואר ביום  
11 24.8.21. במסגרת סיכומיו טען המשיב, כי הטענה לפיה לא ברור מה קרה בהמשך לפעולת  
12 בית הדפוס אינה רלוונטית. לטענתו, הוא מילא תפקידו והשלימו לפני המועד הקובע  
13 להתיישנות. עוד טען, כי לא בכדי מועד משלוח הוא מועד העברת מסמך מסוים לבית  
14 הדואר וחזקה, כי אותו מועד הוא מועד המשלוח. לטענת המשיב, קבלת טענת העוררים  
15 כמורה כקבלת טענה לפיה אף אם הגיעו המסמכים לבית הדואר הרי שלא ניתן לדעת מתי  
16 נשלחו משם והאם שכבו שם במגירה מספר ימים טרם שליחתם בדואר. מקובלת עליי טענת  
17 המשיב לפיה **דין הטענה האמורה להידחות וכי יש בה כדי להטיל על הרשות נטל בו לא**  
18 **תוכל לעמוד לעולם.**  
19  
20 60. בסיכומיו טען בא כוח העוררים, כי פקיד המס יודע רק את מועד אישור ההדפסה ומכאן  
21 והלאה עובר כל התהליך לבית הדפוס. אכן, מהשלב האמור הדברים לא נמצאים בשליטתו.  
22 אלא, שמצאתי, כי הדבר תומך דווקא בעמדת המשיב. כמפורט, פקיד המס הוציא את  
23 ההחלטה והעבירה למשלוח ובשלב זה היא כבר אינה בשליטתו. המשיב לא הסתפק במועד  
24 בו ניתנה ההחלטה והועברה לבית הדפוס והוא אף הציג מסמך ממנו עולה מה נעשה בבית  
25 הדפוס עד להעברת ההחלטה לדואר. ההחלטה לא נותרה "במגירתו" של המשיב ומדובר  
26 בהחלטה סופית אשר הועברה למשלוח והמועד האמור הוא הרלוונטי לצורך ההתיישנות  
27 לפי סעיף 87 לחוק.  
28  
29 61. כמו כן, אין להתעלם מהכלל הנהוג לעניין חזקת כשרות המעשה המנהלי אשר עומדת  
30 למשיב. החזקה, אשר ניתנת לסתירה, היא כי הפעולה המנהלית נעשתה כדין. לפיכך, כל  
31 עוד לא הוכח היפוכו של דבר, מוחזק המעשה המנהלי ככשר וראוי (עע"מ 6200/07 פ.פ.ס  
32 **ריהאב בע"מ נ' מדינת ישראל**). מי שמבקש לסתור את החזקה האמורה עליו הנטל להוכיח  
33 את העדר התקינות (רע"פ 1088/86 סברי חסן מחמוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 הגליל המזרחי פ"ד מד(2) 417. במקרה בו עסקינן לא הרימו העוררים את הנטל האמור  
2 ולא סתרו את חזקת תקינות המעשה המנהלי.  
3
- 4 62. בסיכומיהם הפנו העוררים לתשובה שקיבל בא כוחם עת ביקש עותק של ההחלטה ולקבל  
5 אסמכתא על המשלוח ככל שנשלח בדרך אחרת. בתשובה נאמר לו, כי ניתן לצפות בהחלטה  
6 במערכת. העוררים ציינו, כי בתשובה האמורה לא נכתב, כי ההחלטה נשלחה ומי שהשיבה  
7 גם לא זומנה לעדות על ידי המשיב. בעניין זה מקובלת עליי טענת המשיב לפיה מדובר  
8 בהרחבת חזית אסורה. כמו כן, מקובלת עליי טענתו לפיה אין בתגובה שהתקבלה כדי  
9 ללמד, כי ההחלטה לא נשלחה גם בדואר. הפניית מייצגם של העוררים לצפייה בהחלטה  
10 במערכת מייצגים אין משמעה, כי ההחלטה לא נשלחה בדואר. העוררים מבקשים לקרוא  
11 בתשובה שקיבל בא כוחם דברים שלא מופיעים בה. כאמור לאור המסמכים שהוצגו לעיוני,  
12 הרי הוכח שההחלטה נשלחה בדואר.  
13
- 14 63. בסיכומיהם התייחסו העוררים למסמך אשר הוצג בדיון לעניין פנייה למערכת שע"מ, אליו  
15 התייחסתי קודם לכן, וטענו, כי יש להפעיל את תקנה 60(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי,  
16 תשע"ט-2018. בהתאם לסעיף האמור, בעל דין שאינו מגלה מסמך שיש לגלותו או שאינו  
17 נענה לדרישה לעיין במסמך שגילה, לא יהיה רשאי להגיש את המסמך כראיה מטעמו  
18 באותה תובענה, אלא ברשות בית המשפט לאחר שנוכח לדעת, כי היה לבעל הדין הצדק  
19 סביר למחדלו, ואם מדובר במסמך המזיק לעניינו של בעל הדין רשאי בית המשפט להורות  
20 על מחיקת כתב התביעה או כתב ההגנה, לפי העניין, ואם לא הורה כן, יורה על חיובו  
21 בהוצאות זולת אם מצא טעמים מיוחדים שלא לעשות כן.  
22
- 23 64. באשר להצגת ההתכתבות בין שחיבר לדביר, אשר גם בא כוח המשיב היה מכותב בה,  
24 התייחס המשיב בסיכומיו לחיסיון החל על התכתבויות פנימיות ועל התכתבות בין עו"ד  
25 ללקוח. המשיב טען, כי בנסיבות אלו בחר, כפי שהוא רשאי, להתייחס לתוכן הפניות לשע"מ  
26 במסגרת תצהירה של מאהלי תוך צירוף חלקים רלוונטיים מתוך ההתכתבות. טענתו בעניין  
27 זה מקובלת עליי. אציין עוד, כפי שאף ציינתי בדיון, כי מדובר בטענה אשר הועלתה  
28 במסגרת תצהירה של מאהלי ובמסמך אשר תומך בטענה לעניין הפנייה שנעשתה. לא זו אף  
29 זו, מדובר במסמך אשר בסופו של יום הוגש לתיק בית המשפט לאור בקשת העוררים ושהם  
30 אף התבססו עליו בסיכומיהם, לעניין ניסיונם לקעקע את אמינותה של מאהלי והטענה  
31 לפיה מהמסמך עולה, כי לא זוהתה כניסה של המייצג לשומה. משכך, לא ברורה טענתם  
32 בעניין זה.  
33



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

1 במאמר מוסגר אציין לגבי האמור לעניין אי זיהוי כניסה של המייצג לשומה, כי עיון או אי  
2 עיון במסמך במערכת המייצגים אינו הקובע לעניין ההתיישנות לפי סעיף 87 לחוק. על כן,  
3 אין באמור בעניין זה בתכתובת שהוגשה כדי להשליך על התובענה שלפניי.  
4  
5 66. בשולי הדברים מצאתי להתייחס לניסיון לקעקע את אמינותה של מאהלי. אציין, כי ניסיון  
6 זה לא צלח וכי הוועדה לא רואה בעין יפה חלק מאמירותיו של בא כוח העוררים ובין היתר  
7 טענתו, כי הראות שלה לקויה וכי לא אמרה אמת. האמור מצטרף להתנהלות במהלך הדיון  
8 ולעניין זה אפנה לעמ' 25 ש' 8-10, עמ' 15 ש' 19-39 ו- עמ' 16 ש' 1. אינני מקבלת את טענת  
9 בא כוח העוררים בסיכומים לפיה מאהלי איבדה אמינותה לחלוטין ולא ניתן לייחס כל  
10 משקל לאף מילה מדבריה. מצאתי, כי מדובר בעדה אמינה שלא נמצאו בעדותה סתירות  
11 היורדות לשורשו של עניין והיא אינה בעלת אינטרס אישי בתובענה שלפניי.

12

13

### התוצאה

14

15 67. הנה כי כן, סבורני, כי אין לקבל את עמדת העוררים לפיה יש להחיל במקרה בו עסקין את  
16 הוראת השעה לעניין הטבת המס. אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי העוררים, אשר מכרו  
17 את המקרקעין לחברה בבעלותם, נכנסים בגדר המונח קרוב בהתאם לפרשנות הרלוונטית.  
18 הפירוש אשר העוררים מבקשים לקבוע אינו עולה בקנה אחד עם לשון החוק. תכלית החוק  
19 עמדה לנגד עיני המחוקק עת ביקש להחריג את התחולה על מכירה לקרוב. משכך, העוררים  
20 אינם זכאים להטבת המס אשר נקבעה במסגרת התיקון. למעלה מהדרוש, גם לא שוכנעתי  
21 לעניין נסיבות כריתת העסקה במועד בו נכרתה והתרשמתי, כי הדבר נבע מהרצון לנצל את  
22 הטבה שנקבעה במסגרת הוראת השעה. כאמור, ממילא המחוקק לא סייג את ההחרגה  
23 לעניין קרוב למקרה בו לא נעשה ניצול כאמור.

24

25 68. לעניין טענת ההתיישנות מצאתי, כי המועד הרלוונטי הוא מועד שליחת ההחלטה  
26 לנישומים. אין מחלוקת, כי ההחלטה התקבלה טרם חלפה תקופת ההתיישנות. עם שיגור  
27 ההחלטה לבית הדפוס יצאה ההחלטה משליטתו של הפקיד נותן ההחלטה. כמו כן, המשיב  
28 הציג ראיות אשר תומכות בטענתו לעניין העברת ההחלטה לבית הדפוס ומשם לבית  
29 הדואר. אין מחלוקת, כי **האמור התרחש טרם מועד ההתיישנות**. אינני מקבלת את ניסיון  
30 העוררים ליצר שלב נוסף בין השלב שצוין כי בו הועברה ההחלטה מבית הדפוס לדואר ועד  
31 להגעה לדואר. בנסיבות אלו מצאתי, כי ההחלטה ניתנה טרם ההתיישנות ומשכך לא חלות  
32 הוראות סעיף 87(ו) לעניין קבלת השגה אשר החלטה בה לא ניתנה לנישום טרם מועד  
33 ההתיישנות.



## וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

1

2

69. לאור כל האמור לעיל, סבורני, כי דין הערר להידחות. עוד אציע לחבריי לחייב את העוררים

3

בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.

4

5

**עו"ד יעל פנקס, חברת הוועדה:**

6

7

אני מסכימה

8

9

**מר אבי שרם, חבר הוועדה:**

10

11

12

אני מסכים ומצטרף להחלטת יו"ר הוועדה כבוד השופטת עירית הוד ומבקש להוסיף כדלקמן:

13

1. לא עלה בידי בא כוחו של העוררים לקעקע את אמינותה של הגבי' ערין מאהלי ואני מצטרף

14

לדעתה של יו"ר הוועדה, כי מדובר בעדה אמינה ומהימנה.

15

2. ההליך אשר לפיו פעל המשיב הינו נוהל עבודה קבוע אצל המשיב ואינו פעולה יוצאת דופן אשר

16

בוצעה רק לגבי העוררים אלא צורת עבודה ממחושבת העובדת לגבי כולם (ראה פרוטוקול

17

הדיון עמ' 33 שורות 19-30).

18

3. הניסיון לקעקע נהלי עבודה של המשיב שעובד בצורה זהה כלפי אלפי נישומים אחרים, הינו

19

נואל ואין לקבלו ולו רק מפני השלכות הרחב בעניין זה.

20

4. בנוסף לאמור לעיל ובהמשך לדבריה של יו"ר הוועדה כב' השופטת עירית הוד, אני מוצא את

21

עדונו של העורר טנוס בלתי אמינה ובלתי סבירה ואפרט.

22

5. אין זה סביר בעיני, שמוכר המקבל תשעה מיליון ₪ אינו זוכר באיזה אופן קיבל את התשלום,

23

(ראה פרוטוקול הדיון עמ' 17 ש' 20-7). כך גם אין זה סביר בעיני שכבעל החברה (לה נמכרו

24

המקרקעין) טנוס אינו יודע מהו סכום חובו לחברה שבעלותו ואף אינו יכול להעריך חוב זה

25

(ראה פרוטוקול הדיון עמ' 17 ש' 27-39). טנוס העיד, כי הם קיבלו הצעות שלא התאימו להם

26

מבחינת המחיר מצד אחד (עמ' 6 ש' 16-13) ואילו מצד שני הוא אינו זוכר את מה גובה ההצעות,

27

(עמ' 6 ש' 21-17) איני מקבל זאת.

28

6. זאת ועוד, אין זה סביר בעיני שמכירת המגרש לחברה מנותקת מהחוב של הבעלים לחברה

29

שכן קיומו של חוב כזה, שקול מבחינת מס הכנסה למשיכת דיבידנד ומחייב בתשלום מס. מנגד

30

מכירה של המקרקעין לחברה בסכום גבוה יותר מההצעות שקיבלו הינה בבחינת "תפיסת 2

31

ציפורים במכה אחת" שכן כך מחוסל החוב ונחסך תשלום דיבידנד החייב במס, ובמקביל

32

מתקבל תשלום גבוה ממה שהוצע להם במחירי השוק. אני סבור שזו המשמעות האמיתית של

33

"כדאיות העסקה" עליה דיבר טנוס.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963  
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 49053-10-21 טנוס ואח' נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 1

- 1 7. איני מקבל את דבריו של טנוס, כי רק בשל צורכי תכנון בוצעה מכירת המקרקעין לחברה, (עמ' 2  
2 8 ש' 30-38) לא רק שלא עלה בידו להוכיח את טענתו אלא שהליכי תכנון יכולים להתבצע גם  
3 כאשר קיימים מספר בעלים לאותו הנכס וזה הדבר שבשגרה.  
4 8. איני מאמין שהעוררים לא היו מודעים למשמעות והשלכות של היותם "בעל שליטה"  
5 כהגדרה בחוק בעת שבחרו לבצע את העסקה, ואפילו אם כן, אני סבור ש"חישובי כדאיות"  
6 שכללו תשלום מס מופחת אינה יכולה להיות מקובלת. מה גם שאפילו בא כוחם של העוררים  
7 אישר, כי לשון החוק לא לטובתם (פרוטוקול מיום 7.4.22 עמ' 8 ש' 4-5).  
8 9. לאור כל האמור לעיל, אף אני סבור, כי דין הערר להידחות תוך חיוב בהוצאות כפי שקבעה  
9 יו"ר הוועדה.

10

- 11 הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת עירית הוד לדחות את הערר ולחייב את  
12 העוררים ביחד ולחוד בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק  
13 הדין שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

14





אבי שרם  
חבר וועדה



יעל פנקס, עו"ד  
חברת הוועדה



עירית הוד, שופטת  
יו"ר הוועדה

15

16

17

המזכירות תמציא לצדדים.

18

19

ניתן היום, כ"ז כסלו תשפ"ג, 21 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.

20



עירית הוד, שופטת

21

22