



**בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
שליד בית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
גב' אריאלה אקשטיין, חברה
גב' נאוה סירקיס, חברה

העוררת בו"ע 61587-07-20: ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ

העוררת בו"ע 58521-08-20: גני מקור חיים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד רענן בר זוהר

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד אמיר שקר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19

פסק דין

כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה

לפנינו שני עררים, שהדיון בהם אוחד, על החלטות המשיב, המתייחסות לעסקת מכירה של מספר חלקות מקרקעין, במסגרתה מכרו הבעלים של כל החלקות את המקרקעין לגני מקור חיים בע"מ (להלן – "גני מקור חיים" או "הרוכשת").

רקע עובדתי והליכים קודמים

1. ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ (להלן – "ישיבה") הייתה הבעלים של חלקות 115 ו-117 בגוש 30141 המצויים ברחוב מקור חיים בירושלים וכן בעלים של 3.5/8 מחלקה 116 בגוש 30141. הבעלים של חלקה 114 בגוש 30141 הייתה סיגאב השקעות בע"מ (להלן – "סיגאב") והבעלים של יתרת חלקה 116 (5.5/8) היו חמישה אנשים פרטיים. ישיבה וסיגאב היו מצויות בבעלות אברהם בנג'ו (להלן – "בנג'ו").

2. בתחילת חודש ספטמבר 2005 נחתמו שני הסכמים נפרדים בין ישיבה לבין גני מקור חיים, לפיו רכשה האחרונה את הבעלות (חכירה לדורות) בחלקות 114-115 ו-117-116 על מנת להקים פרויקט מגורים. ביום 11.9.2015 נחתמו 4 הסכמי מכר בקשר למקרקעין: שלושה הסכמי מכר



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 בין ישיבה לבין גני מקור חיים (ביחס לחלקות 115-117) והסכם אחד בין סיגאב לבין גני מקור
2 חיים ביחס לחלקה 114 (להלן – "הסכמי המכר"). בנוסף להסכמי המכר נחתם הסכם נוסף
3 בין ישיבה לבין גני מקור חיים, על פיו התחייב בנג'ו להסדיר מספר עניינים הקשורים לפרויקט
4 תמורת דמי ניהול. בנג'ו התחייב לגרום לשינוי התב"ע ולהגדיל את אחוזי הבנייה באופן
5 מקסימלי. במועד העסקה ניתן היה לבנות על המתחם 73 דירות, כאשר בנג'ו הצהיר כי הוגשה
6 בקשה לשינוי תב"ע מספר 8806 לשם הוספת 67 יחידות דיור, כל שניתן יהיה לבנות בסך הכל
7 – 140 יחידות דיור. הוסכם כי גני מקור חיים תשלם דמי ניהול לפי מפתח שנקבע בהסכם
8 בהתקיים שלושה תנאים מצטברים (לגביהם יפורט בהמשך).
9
10 3. הרקע לחתימת ההסכמים הנ"ל יתואר כעת. בשנת 2003 פנה בנג'ו לעורכי הדין ג'ררד בנישו
11 (להלן – "בנישו") ויואל בורשטיין (להלן – "בורשטיין") בקשר למקרקעין ולקשיים בגיוס
12 המימון הנדרש לפרויקט. ביום 24.11.2003 נחתם הסכם בין בנג'ו לעורכי הדין הנ"ל, לפיו
13 האחרונים יפעלו לגיוס סכום בגובה 1.6 מיליון דולר מתושבי חוץ לצורך הקמת פרויקט
14 המגורים. עורכי הדין איתרו משקיעים (17 רוכשים) וביום 23.6.2007 חתם בנג'ו בשם החברות
15 בשליטתו על הסכמי מכר עם הרוכשים, על פיהם הדירות תימסרנה עד ליום 22.6.2008. עורכי
16 הדין וקבוצת רוכשי הדירות חששו לגורל השקעתם וחלק מן הרוכשים איימו לממש את
17 הבטוחות שניתנו להם (רישום משכנתא על זכויות ישיבה במקרקעין). גיוס כספים באמצעות
18 משקיע שירכוש את המקרקעין נתקל בקשיים, בין היתר, בשל ההתחייבות לקבוצת רוכשי
19 הדירות, אשר הובטחה במשכנתא על חלק מהמקרקעין. בשלב זה החליטו חלק מהממנים על
20 קבוצת רוכשי הדירות להתאגד ולהקים את גני מקור חיים, במטרה לרכוש את המקרקעין
21 ולהציל את גורל השקעתם. גם עורכי הדין השקיעו ברוכשת וכל אחד מהם היה בעל 2%
22 ממניותיה. בהמשך להתארגנות זאת, חתמו ישיבה וגני מקור חיים בתחילת ספטמבר 2005 על
23 ההסכמים שהוזכרו לעיל, במסגרתם נמכרו לרוכשת הזכויות במקרקעין.
24
25 4. על פי הסכמי המכר מיום 11.9.2005, התמורה עבור המקרקעין נקבעה לסך של 3,320,000
26 דולר, כאשר סכום של 1,900,000 דולר שולם במזומן על ידי הרוכשת וסכום של 1,420,000
27 דולר ביטא את ערך התחייבויות ישיבה כלפי קבוצת רוכשי הדירות, התחייבות שהרוכשת
28 נטלה על עצמה.
29
30 5. בחודש מאי 2009 עתרה ישיבה לבית משפט זה (בש"א 5546/07) בבקשה כי בית המשפט יצווה
31 על הרוכשת להימנע מלעשות כל עסקה במקרקעין ולחילופין, כי יוטל עיקול זמני על זכויות
32 הרוכשת במקרקעין (לאחר שהזכויות במקרקעין נרשמו בינתיים על שם הרוכשת) עד לסך של
33 4,027,254 ₪. ביום 15.5.2007 ניתן צו מניעה ארעי במעמד צד אחד. בדיון שהתקיים ביום
34 16.5.2007 הסכימו הצדדים כי הצו הארעי יעמוד בתוקפו, כי הצדדים יחלו בהליכי בורות
35 בפני עו"ד אהרן רשף (להלן – "הבורר") וכי הרוכשת תהיה רשאית לפנות לבית המשפט בכל
36 עת ולבקש שייקבע דיון בבקשה לביטול צו המניעה. ביום 18.10.2007 פנתה הרוכשת בבקשה



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 לביטול הצו (בש"א 7307/07) ובעקבות כך, ניתנה ביום 31.12.2007 החלטת כב' השופט צ'י
- 2 זילברטל, על פיה, בוטל צו המניעה הארעי, בכפוף לרישום עיקול זמני על זכויות הרוכשת
- 3 במקרקעין עד לסכום של 1,500,000 דולר.
- 4
- 5 6. ביום 5.11.2009 ניתן פסק בוררות, אשר דחה את טענות הרוכשת בכל הנוגע לאי עמידת ישיבה
- 6 בהסכם הניהול ונקבע כי על הרוכשת לשלם לישיבה דמי ניהול בסך 2,400,000 דולר בצירוף
- 7 מע"מ.
- 8
- 9 7. לטענת המשיב, נודע לו על קיומו של הסכם הניהול לראשונה בעקבות טיפולו בדרישה שהפנו
- 10 מייצגי 17 רוכשי הדירות להמצאת אישורי מסים לצורך רישום זכויותיהם בדירות. בעקבות
- 11 כך, נשלחה ביום 1.5.2019 דרישת הצהרה לישיבה, לפי סעיפים 73 ו-96 לחוק מיסוי מקרקעין
- 12 (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין"), לפיה נדרשה ישיבה להצהיר על
- 13 מכירת זכות במקרקעין לפי הסכם הניהול בתוך 30 ימים ממועד קבלת דרישת ההצהרה.
- 14
- 15 8. בחודש יולי 2019 הוגשה המרצת פתיחה לבית משפט זה על ידי הרוכשת נגד רשות המסים
- 16 (ה"פ 19-07-35078), במסגרתה התבקש סעד הצהרתי לפיו הרוכשת נכנסה בנעלי ישיבה, בין
- 17 היתר, בנוגע להתחייבויותיה כלפי רוכשי 17 הדירות מאחר ואלו שילמו את מלוא מס הרכישה
- 18 החל עליהם. ביום 24.12.2019 ניתן תוקף של פסק דין להסכמות הצדדים, לפיהן תפקיד
- 19 הרוכשת סך של 1,033,322 ₪ במשרדי המשיב, בגין קרן מס הרכישה והפרשי הצמדה וריבית,
- 20 וכי לאחר שיסתיימו ההליכים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין והשומה תהיה סופית, תשלם
- 21 גני מקור חיים את מס הרכישה, כפי שייקבע בתום ההליכים.
- 22
- 23
- 24 9. ביום 2.7.2019 הוציא המשיב שומה בהיעדר הצהרה מאחר ולא התקבל דיווח על העסקה.
- 25 במסגרת השומה נקבע יום העסקה לתאריך 1.9.2005 ושווי העסקה ל- 2,400,000 דולר,
- 26 ובשקלים – 10,795,200 ₪ (להלן – "שומה לפי סעיף 82 לחוק").
- 27
- 28 10. ביום 20.8.2019 הוגשה השגה על שומת מס השבח וביום 7.10.2019 הוגשה השגה על שומת
- 29 מס המכירה. ביום 28.6.2020 נערך דיון בהשגות למס שבח ולמס המכירה וביום 20.7.2020
- 30 נערך דיון טלפוני בהשגה למס רכישה.
- 31
- 32 11. ביום 29.6.2020 התקבלה החלטת המשיב הדוחה את השגת ישיבה על שומות מס שבח ומס
- 33 מכירה. ביום 29.7.2020 התקבלה החלטת המשיב הדוחה את השגת גני מקור חיים על שומת
- 34 מס הרכישה.
- 35



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

12. ביום 27.7.2020 הוגש ערר מטעם ישיבה על שומות מס שבח ומס מכירה, לרבות על הריבית, הפרשי הצמדה והקנסות בשומה. סכומי המס הנקובים בשומה הם כדלקמן: מס שבח – 3,273,980 ₪; מס מכירה – 2,075,980 ₪; הצמדה וריבית – סך של 3,031,881 ₪; קנס אי הצהרה במועד – 18,857,611 ₪ (בסה"כ – 25,163,385 ₪).

13. ביום 30.8.2020 הוגש ערר מטעם גני מקור חיים על שומת מס הרכישה, לרבות על הריבית, הפרשי הצמדה וקנסות. סכומי המס הנקובים בשומה הם כדלקמן: מס רכישה – 539,760 ₪; הצמדה וריבית – 459,469 ₪; קנס אי הצהרה במועד – 3,125,210 ₪ (בסה"כ – 4,124,439 ₪).

14. מטעם העוררות הוגשו תצהירי עדות ראשית של בנג'ו ושל עו"ד בורשטיין. מטעם המשיב הוגש תחילה תצהיר של מיכל נפש, מנהלת תחום (רכזת בכירה-שומה) ומאוחר יותר, הוחלף תצהירה בתצהיר של שמואל דוד, מפקח ראשי במיסוי מקרקעין.

טענות הצדדים בתמצית

15. להלן טענות הצדדים בתמצית. בהמשך פסק הדין יפורטו הטענות ביתר פירוט, בעת שנבחן את הסוגיות השונות שבמחלוקת.

טענות העוררות

16. לטענת העוררות, התחייבות של קונה לשלם למוכר תשלום עתידי ומותנה, מעבר למלוא שווי המקרקעין בהסכם המכר, אינה נכנסת "בשערי חוק מיסוי מקרקעין". נטען שמדובר בהכנסה לצרכי מס הכנסה וישיבה דיווחה למס הכנסה על ההכנסה בדמות דמי הניהול ושילמה מס הכנסה כדין. העוררות מסתמכות, בין היתר, על סעיף 18.13 בהחלטה בהשגה על שומת מס הרכישה.

17. לטענת העוררות, מלוא זכויות הבניה הקיימות והעתידיות נמכרו במסגרת הסכמי המכר. מכאן, שהחלטת המשיב, לפיה התשלום ששולם בשנת 2010 בגין מכירת "זכויות הבניה העתידיות", היא שגויה ומנוגדת להוראות סעיפים 1 ו-17 לחוק מיסוי מקרקעין, על פיהן השווי במועד המכירה כולל את הפוטנציאל התכנוני ולא את מימושו בעתיד, לאחר מועד המכירה.

18. העוררות טענו, כי ההסכם לתשלום דמי הניהול נחתם ביום 11.9.2005 ולא ביום 1.9.2005, כפי שקבע המשיב בטעות. נטען, כי מדובר בטעות משמעותית, העומדת בבסיס הנחה שגויה



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 של המשיב, לפיה נמכרו תחילה זכויות הבניה העתידיות ורק לאחר מכן (ביום 11.9.2005)
- 2 נמכרו הזכויות במקרקעין.
- 3
- 4 19. לטענת העוררות, המשיב התעלם מהראיות בדבר שירותי ניהול שסיפק בנגיו ומכך שדמי
- 5 הניהול שולמו תמורת מתן השירותים ולא תמורת זכות במקרקעין.
- 6
- 7 20. לטענת העוררות, ההסכם לתשלום דמי הניהול נכרת מול ישיבה בלבד, שהחזיקה בחלק
- 8 מהחלקות שנמכרו ולא יעלה על הדעת לטעון שמדובר בתמורה עבור מכירת מקרקעין, כאשר
- 9 התמורה משולמת רק למי שהחזיק בחלק מהמקרקעין.
- 10
- 11 21. עוד נטען כי דמי הניהול מהווים תמורה ספקולטיבית ועתידית, עובדה המפריכה את הטענה
- 12 לפיה מדובר בתמורה עבור המקרקעין. כמו כן, נטען שמדובר "בתשלום פיקס", ללא קורלציה
- 13 לשווי זכויות הבניה שהתקבלו כתגמול על בסיס הצלחה.
- 14
- 15 22. בכל הנוגע לטענת המשיב כי הסכם הניהול הוא הסכם מכר מותלה של זכויות במקרקעין,
- 16 נטען כי הסכם הניהול אינו הסכם עם תנאי מתלה אלא מדובר בתמורה מותנית ולא עצם
- 17 ההסכם הינו הסכם מכר מותלה.
- 18
- 19 23. בנוסף, טענו העוררות כי לגישת המשיב, מדובר בעסקה אחת שעליה היה צריך לדווח פעם
- 20 אחת ולכן מדובר בשינוי תמורה לעסקה שכבר דווחה. לפיכך, נטען שחלה מגבלת ארבע
- 21 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק. על כן, נטען שהמשיב לא רשאי היה להוציא שומה בגין עסקה
- 22 נפרדת על פי סעיף 82 לחוק, שעניינו אי דיווח כלל.
- 23
- 24 24. הואיל והמשיב הנפיק לישיבה אישור לפי סעיף 50 לחוק והואיל וישיבה דיווחה על תשלום דמי
- 25 הניהול למס הכנסה ושילמה את המס המתחייב, טענו העוררות כי הפטור לפי סעיף 50 לחוק
- 26 חל גם על תוספת התמורה ששולמה לישיבה בשנת 2010.
- 27
- 28 25. בכל הנוגע לקנס, נטען כי אי הדיווח מטעם העוררות נבע מתוך פרשנות בתום לב של המצב
- 29 המשפטי ועל כן, אין מקום להטיל עליהן קנסות בשל אי דיווח.
- 30
- 31 טענות המשיב
- 32
- 33 26. לטענת המשיב, העוררות התקשרו במסגרת חוזית כפולה – האחת, למכירת הזכויות
- 34 הקנייניות במקרקעין והשניה, למכירת הזכויות האובליגטוריות המשקפות את זכויות הבניה



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 העתידיות במקרקעין, כאשר המהות הכלכלית של הזכויות הנמכרות היא מכירת המקרקעין
2 וזכויות הבניה, המהוות חלק בלתי נפרד מהמקרקעין עצמם.
3
4 27. עוד טען המשיב, כי בהליכים שהתקיימו בבית משפט זה בבקשה למתן צו מניעה זמני וכן
5 בבוררות, טענה ישיבה כי דמי הניהול מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור הזכויות
6 במקרקעין, ועל כן, נוצר השתק שיפוטי המונע ממנה להעלות טענה הפוכה בהליך זה.
7
8 28. בכל הנוגע למועד החתימה על הסכם הניהול, טען המשיב כי ההסכם נחתם ביום 1.9.2005
9 ומכל מקום, גם אם ההסכם נחתם בד בבד עם חתימת הסכמי המכר, אין בכך כדי לשנות
10 מהמסקנה אליה הגיע המשיב.
11
12 29. לטענת המשיב, הסכם הניהול נכרת מול ישיבה, מאחר והיא החזיקה בכל הזכויות במקרקעין
13 וזכויות הבעלים האחרים בחלק מחלקות 116 ו- 117 הוסדרו בדרך של תשלום של ישיבה
14 לאותם בעלים.
15
16 30. בכל הנוגע לתשלום דמי הניהול, טען המשיב כי הרוכשת שילמה לישיבה את התמורה בגין
17 הצלחתה להשיג תוספת זכויות בניה, בהתאם למספר החדרים שיאושרו בפרויקט.
18
19 31. בכל הנוגע לטופס הפטור לפי סעיף 50 לחוק, טען המשיב כי הטפסים שהוגשו התייחסו
20 להסכמי המכר בלבד ועל ישיבה להמציא טופס לפי סעיף 50 גם ביחס להסכם הניהול.
21
22 32. בכל הנוגע לטענות בדבר התיישנות השומה (על בסיס סעיף 85 לחוק) והשיהוי, טען המשיב כי
23 מדובר בשומה בהעדר הצהרה שהוצאה על פי סעיף 82 לחוק וזאת לאחר שנודע למשיב על
24 קיומו של הסכם הניהול ולאחר שדרישותיו להגשת הצהרה לא נענו על ידי העוררות.
25
26 33. בכל הנוגע לקנס, טען המשיב כי בהחלטת בית משפט זה בבקשה למתן צו מניעה זמני ובפסק
27 הבוררות לא נקבע כי דמי הניהול אינם חלק מתמורת מכירת המקרקעין, אלא להיפך, ומכאן
28 שאין לקבל את הטענה כי העדר הדיווח נבע מפרשנות המסתמכת על החלטת בית המשפט
29 ועל פסק הבוררות. נטען כי העדר הדיווח לא נגרם בשל נסיבות חיצוניות, אלא עקב התנהלות
30 לקויה של העוררות.
31

דיון והכרעה

- 32
33
34 34. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה נזכיר את הכללים שנקבעו בפסיקה הנוגעת להוראות
35 הרלבנטיות בחוק מיסוי מקרקעין. לאחר מכן, נבחן את טענת המשיב בדבר השתק שיפוטי



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 ונדון במחלוקת העיקרית שבין הצדדים. בהמשך, נדון בטענת ההתיישנות שהעלו העוררות
2 ובטענה הנוגעת לפטור לפי סעיף 50 לחוק. לבסוף, נדון בטענות הנוגעות לקנס לפי סעיף 94א
3 לחוק.

התשתית הנורמטיבית

7 35. נתחיל בהוראת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הכוללת את הגדרת המונח "זכות במקרקעין":

8
9 **"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין**
10 **שבדין ובין שבושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת**
11 **תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו**
12 **אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים."**

13
14 36. על פי הפסיקה, "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין כוללת הן זכות קניינית והן
15 זכות אובליגטורית הקשורה במקרקעין ומדובר בהגדרה רחבה של המונח "מכירה", כפי
16 שנאמר בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.2013) (להלן –
17 **"עניין שעלים"**) מפי כב' השופט צ' זילברטל (בדעת הרוב) בפסקה 16:

18
19 **"נמצא, כי בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות –**
20 **קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת**
21 **ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 157 – 158). באמצעות הגדרה**
22 **רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל**
23 **האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי**
24 **עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה", כפי שארע במסגרת**
25 **החוק הקודם – חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 (יצחק הדרי מיסוי**
26 **מקרקעין א 218 – 219 (מהדורה שניה, תש"ס-2000)). וכך נכתבו הדברים בדברי**
27 **ההסבר להצעת החוק (ה"ח 525 (התשכ"ב-1962)):**

28 **"מנסיון חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, נלמד שלהגדיר עסקאות**
29 **מסוימות שעליהן (ן) יוטל המס אינו עולה יפה, מאחר ודרכי החיים מגוונים**
30 **בהרבה יותר מאשר ההגדרות של החוק, ובמידה שהמחוקק מנסה**
31 **להתאים את עצמו לצורות ניהול העסקים נמצאות תמיד דרכים חדשות**
32 **ונמצא שתמיד ישאר החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום המס."**



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

37. עוד קבעה הפסיקה, כי זכות במקרקעין היא נכס שאופן ניצולו ושווי מושפעים מגורמים
חיצוניים ובהם זכויות בניה. כך, למשל, נקבע בע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ'
גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ (14.12.2017) פסקה 21 (להלן – "עניין גזית גלובל")
- "מהפסיקה שנסקרה מזדקרת ההבנה ש"זכות במקרקעין" היא נכס מורכב, שאופן
הניצול שלו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה, הסכמי שכירות,
מיקום, נכסים אחרים שבסביבה, נגישות – ועוד. המונח "זכות במקרקעין" חולש
לא רק על הקרקע ועל הבנוי עליה, אלא גם על "דברים המחברים אליה חיבור של
קבע" ועל זכויות אחרות, שניתן לומר כי הם נטמעו במקרקעין ומהווים חלק בלתי-
נפרד מהם. יש לבחון זכויות במקרקעין ונכסים אחרים בהתאם למהות הכלכלית
האמיתית שלהם. אין להפריד באופן מלאכותי בין נכסים שהם זכויות במקרקעין
לבין נכסים אחרים הנבלעים בזכות במקרקעין או נטמעים בה ואשר משפיעים על
שוויה. כוחם של דברים אלה יפה לשורה ארוכה של נכסים כגון מחוברים, זכויות
ונכסים בלתי-מוחשיים אחרים. באותה מידה אין להפריד גם נכסים אחרים באופן
מלאכותי למספר חלקים או למספר רכיבים. אין מקום גם להכיר באופן מלאכותי
בפעולות או במעשים שונים כ"נכסים"..."
38. בכל הנוגע לקשר בין זכויות הבנייה על המקרקעין לבין מהות המונח "זכות במקרקעין"
נאמרו הדברים הבאים בעניין גזית גלובל (פסקה 20):
- "בדומה, בעניין ר.א.ר.ד. התעוררה השאלה אם זכויות בניה נחשבות לזכויות
במקרקעין, כך שעסקות למכירתן חייבות במס שבח ובמס רכישה. בית-משפט זה
השיב על כך בחיוב וקבע כי ה'קרקע' לצורך חוק המס היא, במידה רבה, זכויות
הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלוונטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות
בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה העיקריים של
הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת
ראות זו, מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה'קרקע' במובן
הכלכלי של מונח זה והמונח 'זכות במקרקעין' כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה
הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה"
(שם, בעמ' 94). עולה, אפוא, כי מאפיינים המשפיעים על אופן השימוש במקרקעין
וממילא על שוויים נכללים בגדרה של הזכות במקרקעין. למסקנה דומה הגיע בית-
המשפט גם בעניין וילאר, שבו טענה המערערת כי היא נדרשת לשלם מס רכישה
רק בגין הזכויות שרכשה במקרקעין ולא בגין זכויות נוספות מכוח הסכם שחתמה
המוכרת עם עמידר. בית-משפט זה קבע כי "עצם העובדה שהצדדים בחרו להבחין
בין התמורה בגין הבעלות לבין התמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר אינה אלא



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 אבחנה מלאכותית... תוכנה הכלכלי האמיתי [של העסקה – מ.ג.] הוא מכירת
2 הבעלות כולה במקרקעין כאשר שווים של אלו נגזר, בין היתר, מהסכם עמידר"
3 (שם, פס' 26; ההדגשה הוספה – מ.ג.). בית-המשפט הוסיף וקבע כי "משעה
4 שנמכרה זכות הבעלות יחד עם הזכויות על פי הסכם עמידר לאותו גורם, הרי שאלה
5 האחרונות נבלעות בזכות הבעלות" (שם, פס' 30 ההדגשה הוספה – מ.ג.); ראו גם:
6 נמדר, בעמ' 136 – 137). לתוצאה זו הגיע בית-המשפט גם בעניין אספן, שם היה
7 מדובר בהסכם לרכישת מניותיו של איגוד שהחזיק, לצד מקרקעין, גם זכויות מכוח
8 הסכמים עם משרד השיכון והבינוי. המערערת טענה כי בשל קיומן של הזכויות
9 הנוספות האיגוד אינו נחשב לאיגוד מקרקעין. בית-המשפט דחה טענה זו וקבע:
10 "עסקינן במכירתה של זכות אחת – הבעלות, ששוויה מקפל גם את זכויות
11 השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין
12 וילאר. ממילא יש לדחות את טענת המשיבה כי 'הסכם שירותי הניהול וההשכרה
13 מהווה נכס נפרד, שאינו מקרקעין' (שם, פס' כ"א)".
14
15 39. בכל הנוגע להגדרה הרחבה של המונח "מכירה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ראו את
16 הדברים שנכתבו בעניין שעלים בפסקה 17:
17
18 "הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו
19 הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין
20 הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות (האובליגטוריות)
21 של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת
22 במס בהתאם לתשובה שתינתן לשאלה האם חלה תמורה במערך הזכויות של
23 הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של
24 העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה
25 הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות
26 רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין."
27
28 40. ערכם של המקרקעין נגזר, אפוא, מהתועלת שניתן להפיק מהם וזו נגזרת מאפשרויות ניצול
29 המקרקעין בהתאם לתכניות בניין עיר ולזכות להפיק את מלוא ההנאה הכלכלית מהנכס (ע"א
30 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) פסקה 27):
31
32 41. המשיב טען כי בהליכים קודמים, הן בבית משפט זה בבקשת ישיבה למתן צו מניעה זמני כנגד
33 הרוכשת והן בבוררות, טענה ישיבה כי "דמי הניהול" מהווים למעשה חלק בלתי נפרד
34 מהתמורה עבור הזכויות במקרקעין וכי בנסיבות אלה נוצר השתק שיפוטי, המונע מישיבה



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 מלטעון טענה הפוכה בהליך זה. לאור האמור, נזכיר בקצרה להלן את הכללים הנוגעים
2 להשתק שיפוטי ונבחן את טענת המשיב.

השתק שיפוטי ופיצול לשני הסכמים

3
4
5
6 42. הכללים הנוגעים להשתק שיפוטי פורטו בהרחבה בפסק הדין בבג"צ 8948/22 **אילן שיינפלד**
7 **נ' הכנסת** (18.1.2023) שם קבעה כב' השופטת ד' ברק-ארז כי מדובר במניעות המבוססת על
8 חובת הגינות ותום לב של בעל דין המציג בפני ערכאה שיפוטית מצג המבקש בעתיד להתכחש
9 לו, לרבות על חובת הגינות המוטלת על הפרט כלפי רשויות השלטון (פסקה 4 ופסקאות 20-
10 21 לחוות דעתה). באותו עניין קבע כב' השופט א' שטיין כי דוקטרינת ההשתק השיפוטי וכללי
11 המניעות הנלווים – נועדו להגן על היושרה (integrity) של המערכת המשפטית כולה וכן למנוע
12 מצב דברים אנומאלי של ניצחוננו הכפול של מי שמקדם את ענייניו מתוך שתי עמדות
13 הסותרות זו את זו (פסקה 25 לחוות דעתו). אמנם העניין הנ"ל התייחס למשפט פלילי אולם
14 הודגש כי העקרונות הם כלליים. להפעלת דוקטרינת ההשתק השיפוטי וכללי המניעות
15 הנלווים במשפט האזרחי, וביחס לשומות מס ראו: רע"א 11490/03 **פקיד שומה ירושלים 1**
16 **נ' ועקנין**, פ"ד ס(3) 577 (2005); ע"א 6181/08 **שמואל וינוקור נ ממונה מס ערך מוסף עכו**
17 (28.8.2012) פסקה 10 (להלן – **"עניין שמואל וינוקור"**).

18
19 43. בהליך שהתנהל בבית משפט זה, בנוגע לבקשת ישיבה לקבלת צו מניעה זמני (בש"א 7307/07;
20 בש"א 5546/07) טען עו"ד גוט בשם ישיבה את הדברים הבאים (עמודים 15-16 לפרוטוקול
21 מיום 27.12.07):

22
23 **"עו"ד גוט: מפנה לכתוב בבקשה ובתשובה לבקשה לביטול הצו. שתי הגרסאות פה**
24 **הן בנושאים שסותרים האחד את השני כך שהם לא יכולים לחיות אחד עם השנייה.**
25 **שני ההסכמים, הסכם היזמות והמכר הם אותו הסכם בדיוק שעורכי הדין החליטו**
26 **מטעם לרשום זאת בשני הסכמים אחרים לגמרי, ועורך הדין בורשטיין בתצהירו**
27 **כותב שהסכם היזמות הוא נפרד ואינו תלוי בהסכם הרכישה מפנה לסעיף 21**
28 **לתצהירו. הפרדה שנעשתה לשני הסכמים היא התנאי המקפח העיקרי. כשיש**
29 **קרקע, וניתן לראות בדו"ח השמאי, שהקרקע ללא התב"ע החדשה שווה 5.9 מיליון**
30 **דולר ועם התב"ע חדשה היא שווה 14 מיליון דולר. עיקר התמורה או לפחות חצי**
31 **מהתמורה היא בתב"ע החדשה. באופן טבעי שמים את זה באותו הסכם מכר. מפנה**
32 **את בית המשפט לסעיף 11 להסכם היזמות. שם התשלומים כאילו משלמים**
33 **למישהו שכר טרחה מותנה בכל מיני תנאים, כמו שאם מאחר יותר מ-18 חודש לא**
34 **זכאי לכלום, כלומר חצי מהתמורה עבור הקרקע הוא לא יקבל. חצי מהתמורה עבור**



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 הקרקע הוא לא יקבל אם לא יביא את ההסכם עם הדייר המוגן של 200,000
2 דולר...” (עמ' 15, שורות 1-14).
- 3
- 4 “צריך להסתכל גם על האינטרסים, איזה אינטרס יש למר בנג'ו לבוא ולקחת הסכם
5 שכולו תמורה עבור הקרקע ולפצל אותו לשני הסכמים.
6 האינטרס היחיד שאני מאתר בכך שפיצלו את ההסכמים הוא האינטרס של
7 הקונים לא לשלם את מלוא התמורה. את הסכם היזמות, זה הסכם שעו"ד
8 בורשטיין הגדיר אותו כהסכם מקרקעין. הוא כולל את כל הסממנים שעורך דין
9 בורשטיין אישר שכלולים בהסכם מקרקעין. כל זה הוא התחייב וברור שזה הסכם
10 אחד והוא נחתם באותו היום ובאותו מעמד. אף בית משפט לא היה מקבל סעד
11 שאומר שאם אני מאחר בשבוע בתב"ע, אז אני לא מקבל חצי מהתמורה על הקרקע”
12 (עמ' 16, שורות 6-14).
- 13
- 14 44. בשם רוכשים טען באותה בקשה עו"ד עזרא שרייבר, את הטענות הבאות, בנוגע לפיצול לשני
15 הסכמים נפרדים (עמ' 19-20 לפרוטוקול הישיבה מיום 27.12.07):
- 16
- 17 “לגבי ההסכם, הפיצול של ההסכמים נעשה לבקשת בנג'ו. מבחינת הרוכשים אין
18 לזה שום נפקא מינה האם מדובר בהסכם אחד או שני הסכמים. מבחינתם, מה
19 שצריך לשלם בגין רכישת מקרקעין זה מס רכישה. לעומת זאת, מבחינת המוכר,
20 מדובר בסכום ניכר מאד שהם היו עלולים לשלם אם הדבר היה נלקח בחשבון לצרכי
21 מס שבח ומס הכנסה, במיוחד לאור העובדה שאין חולק שהתשלום לפי הסכם
22 היזמות קשור לאישור תב"ע. אין חולק כאילו התב"ע לא הייתה מאושרת, לא ניתן
23 היה לדרוש תשלום כלשהו. מכיוון שלכל הדעות התשלום לפי הסכם היזמות היה
24 מותנה באישור התב"ע, העדיפה המבקשת שלא לכלול אותו במסגרת הסכמי
25 המכר, שהוא בגדר תשלום ודאי, אלא להשאיר אותו כהסכם נפרד”.
- 26
- 27 45. הנה כי כן, באותו הליך טען ב"כ ישיבה, המייצג אותה גם בהליכים שבפנינו, כי שני ההסכמים,
28 הסכם היזמות והסכמי המכר, הם “אותו הסכם בדיוק” שעורכי הדין בורשטיין ושותפו
29 החליטו מטעמים לרשום זאת בשני הסכמים נפרדים, לפי האינטרס של הקונים. ואילו ב"כ
30 הרוכשת טען באותו הליך כי הפיצול של ההסכמים נעשה לבקשת ישיבה, למטרת חסכון במס
31 שבח ומס הכנסה. כך או כך, שני הצדדים לעסקאות טענו, אפוא, כי מדובר בפיצול לשני
32 הסכמים, כאשר כל צד טען שהפיצול משרת את האינטרסים של הצד האחר. ואילו בהליכים
33 שבפנינו, טוענים עו"ד בר זוהר (שייצג בהליך משנת 2007 יחד עם עו"ד גוט את ישיבה), המייצג
34 את שני הצדדים, ועו"ד בורשטיין בתצהירו כמנהל הרוכשת, כי הסכם הניהול הינו הסכם
35 למתן שירותים ולא הסכם במסגרת מכירת הזכויות במקרקעין.



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1
2 46. בסיכומים מטעם העוררות נטען כי בית המשפט המחוזי שדחה את הבקשה לצו מניעה זמני
3 לא קבע כי מדובר בעסקה אחת שפוצלה לשני הסכמים ודחה את בקשת ישיבה להשאיר על
4 כנו את הצו הארעי שניתן במעמד צד אחד. נטען כי הואיל וטענות ישיבה נדחו על ידי בית
5 המשפט לא נוצר כל השתק כלפי ישיבה, הן משום שטענותיה נדחו והן משום שמדובר היה
6 בהליך ביניים שלא יוצר השתק. כפי שצוין בעניין שמואל וינוקור (פסקה 13), כלל ההשתק
7 השיפוטי עבר מספר "גלגולים". תחילה, הוחל הכלל רק במקרים שבהם בעל הדין זכה בהליך
8 הראשון על בסיס טענתו שאת היפוכה הוא טוען בהליך השני. בהמשך, חל עידון בדרישה,
9 כאשר הובהר כי "ההצלחה הקודמת" אינה הצלחה כוללת בהליך הראשון, אלא הצלחה
10 בקבלת הטענה בלבד. לגבי המצב בשנת 2012 בעת מתן פסק הדין, נקבעו הדברים הבאים:
11
12 **"כיום, נדמה כי אף דרישה זו אינה הכרחית עוד, כך שניתכן כי יהיו מקרים שבהם**
13 **יוחל כלל ההשתק השיפוטי אף ללא הצלחה בהליך הקודם. זאת, מתוך הכרה**
14 **הולכת וגוברת בכך שהתכלית העיקרית של הכלל היא זו המוסרית (ראו: שם, בעמ'**
15 **633 – 634, 637 – 638. דוגמא ליישום הכלל גם מבלי שהטענה צלחה במסגרת**
16 **ההליך הראשון ניתן לראות בעניין סימון אחזקות, פס' 4 לפסק דינו של השופט**
17 **(כתוארו אז) א' גרוניס). עם זאת, העניין טרם הוכרע בפסיקה באופן ברור."**
18
19 נראה, אפוא, כי המשיב צודק בטענתו, כי העוררות מנסות בהליך זה לטעון טענה הסותרת
20 את הטענות שהעלו בפני בית משפט זה במסגרת הבקשה לצו מניעה זמני ולכן, סבורני כי נוצר
21 השתק שיפוטי, המונע מן העוררות לטעון טענות סותרות לטענות שהעלו באותו הליך קודם.
22
23 47. העוררות הסתמכו בהקשר זה על דברי הבורר בפסק הבוררות, שם נקבע כדלקמן (פסקה 4
24 לפסק הבוררות):
25
26 **"יצוין, כי לטענת התובעת, דמי הניהול, מהווים בעצם, את יתרת התשלום החוזי**
27 **בגין מכירת המקרקעין. אקדים כבר כאן, כי אף שאיני סבור שעלי להכריע בענין**
28 **נכונות טענה זו במסגרת פסק דין זה, סבורני, שהיא בהחלט בעייתית. ודי אם אציין**
29 **בהקשר זה, כי יסוד אי הוודאות הכרוך בגובה דמי הניהול, אינו מתישב עם תמורת**
30 **מכר של נכס מקרקעין ובוודאי שהוא לא מתיישב עם הצפיה של מר בנג'ו, על פי**
31 **הנטען בסעיף 10 לתצהירו, כי דמי הניהול שישולמו ישקפו את שוין 'המדויק' של**
32 **המקרקעין, כלשונו"**
33
34 ביחס לדברים הנ"ל של הבורר, יצוין כי הבורר לא הכריע בפסק הבוררות בטענת ישיבה, כי
35 דמי הניהול מהווים את יתרת התשלום החוזי בגין מכירת המקרקעין ורק ציין כי לדעתו



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 מדובר בטענה בעייתית. בנוסף, על פי סעיף 21 לחוק הבוררות, תשכ"ח-1968, פסק הבוררות
2 מחייב את בעלי הדין וחליפיהם כמעשה בית דין, אך לא צדדים זרים לו (רע"א 3925/12 חן
3 רונן נ' עו"ד יובל כהן (17.6.13) פסקה 11). העיקר נעוץ בכך, שישבה (התובעת בבוררות) טענה
4 גם בפני הבורר כי דמי הניהול מהווים את יתרת התשלום החוזי בגין מכירת הזכויות
5 במקרקעין ואילו בהליך זה, היא מנסה לטעון טענה סותרת. בנסיבות אלה, צודק המשיב
6 בטענתו כי נוצר השתק שיפוטי, המונע מישיבה מלטעון כיום את הטענה הסותרת.

הסכם למתן שירותים או מכירת זכות במקרקעין

7
8
9
10 48. נתעלם לרגע מטענת ההשתק השיפוטי ונבחן את טענות הצדדים לגופן. מטעם העוררות נטען
11 כי הסכם הניהול הוא הסכם למתן שירותים שאינו קובע כי התמורה תשולם עבור זכויות
12 בנייה, אשר נמכרו במסגרת הסכמי המכר. נטען כי במסגרת הסכם הניהול התחייבה ישיבה
13 לקדם תב"ע חדשה במקרקעין והתחייבה לפעול לשם כך. העוררות הפנו בהקשר זה לעדותו
14 של עו"ד בורשטיין (עמ' 8 לפרוטוקול, שורה 2) כי באותה עת, הרוכשת לא הייתה מומחית
15 בתחום שינוי התב"ע וכן לעדותו כי לא היה לו מושג באותה תקופה מהו שינוי תב"ע ובמה זה
16 כרוך (עמ' 12 לפרוטוקול, שורות 27-28). בהקשר זה גם העיד בנג'ו על הידע שצבר ועל קשריו
17 עם רפרנטים בוועדה המקומית והמחוזית (עמ' 16-17 לפרוטוקול).

18
19 49. עיון בהסכם הניהול מלמד כי בהסכם התחייב בנג'ו להסדיר מספר עניינים הקשורים
20 לפרוייקט תמורת דמי הניהול. בסעיף 11 להסכם נקבע כי דמי הניהול כפופים לשלושה תנאים
21 מצטברים. להלן נוסחו של סעיף 11 להסכם:

22
23 **"מוסכם כי התשלומים המוזכרים לעיל כפופים לתנאים המצטברים כדלהלן:**

24 א. בנג'ו המציא לעוה"ד בנישו-בורשטיין הסכם תקף בין היזם לבין הדייר המוגן
25 בחלקה 117 אשר לפיו, יפנה הדייר את החלקה כנגד התחייבות היזם לשלם לו
26 \$ 200,000 או לחילופין לבנות עבורו דירה בת 95 מ"ר בתוספת גינה של 100
27 מ"ר. מוסכם כי באם לא ימציא בנג'ו ליזם הסכם כזה, עד לשינוי התב"ע, לא
28 יהיה זכאי לקבל את הכספים הנזכרים בסעיף 8 לעיל.

29 ב. במועד ביוצע התשלום, כל זכויות החכירה המהוונות בחלקות 114, 115, 116 ו-
30 117 רשומות ע"א היזם.

31 ג. התב"ע החדשה אושרה תוך 18 חודשים מיום חתימת הסכם זה. מוסכם כי
32 באם התב"ע לא אושרה עד למועד הנ"ל, בנג'ו לא יהיה זכאי לקבל כספים
33 כלשהם מאת היזם. מוסכם כי באם לאחר 18 חודשים, התב"ע החדשה אושרה
34 בוועדות המקומית והמחוזית וכל ההתנגדויות נדחו אך 3 מתנגדים לכל היותר
35 הגישו ערר לוועדת העררים, תנתן ארכה בת 3 חודשים לבנג'ו. במקרה זה, יופחת



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 מהתשלום המוזכר בסעיף 8 סך השווה ל-20% מסך התמורה. מוסכם כי לא
2 תהיה לבנג'ו שום טענה כנגד היזם בנוגע לאיחור במועד הנ"ל וכי הוא האחראי
3 הבלעדי לגרום לכך שהתב"ע תאושר בתוך המועד. מוסכם כי באם התב"ע לא
4 תאושר במועדים המוזכרים לעיל, בנג'ו לא יקבל דמי ניהול כלל."
5
6 50. שני התנאים הראשונים שנקבעו בסעיף 11 להסכם (המצאת הסכם תקף מול הדייר המוגן
7 ורישום זכויות החכירה ע"ש הרוכשת במועד התשלום) אינם תנאים שמקומם הטבעי הוא
8 בהסכם למתן שירותים הנוגעים לשינוי התב"ע, אלא תנאים שמקומם הטבעי הוא בהסכם
9 למכירת הזכויות במקרקעין. לכאורה, התניית התשלום לישיבה בקיום התנאים הנ"ל,
10 מתיישבת יותר עם הטענה שדמי הניהול הם חלק מהתמורה עבור המקרקעין, מאשר עם כך
11 שמדובר בתשלום עבור השירותים הנטענים.
12
13 51. זאת ועוד, אם מדובר בשני הסכמים נפרדים ועצמאיים ואם התמורה על פי הסכם הניהול
14 משולמת עבור קידום התב"ע, בנפרד ובמובחן מהסכם מכירת המקרקעין, כיצד ניתן להסביר
15 את טענת ישיבה בפני בית משפט זה, בבקשתה למתן צו מניעה זמני, כי היא זכאית לבטל את
16 הסכמי המכר, עקב הפרתם על ידי הרוכשת, בכך שהרוכשת סירבה לשלם לה את התמורה
17 המגיעה לה עקב שינוי התב"ע. להלן ההסבר שנתן בנג'ו בחקירתו הנגדית (עמ' 17 לפרוטוקול,
18 שורות 14-23):
19
20 "ת. אני רוצה שהתשובה שלי תשמע בצורה אמיתית ולא בתשובה של "כן" או
21 "לא". לא נותרה לי שום זכות בקרקע, העברתי את הקרקעות על שם גני מקור
22 חיים. אף על פי שהיה לי חשש כי ברגע התשלום הם לא יעמדו בתשלום וימצאו את
23 הסיבה הנכונה לא לשלם את התשלום וייהנו מהתב"ע. כשהחשש שלי התאמת
24 והם המציאו כל מיני דברים כדי לא לשלם את התשלום, הייתי חייב לנסות לשלוח
25 אקדח, האם הוא מלא או ריק, זה יתברר בהמשך. הייתי חייב לפעול מכל הכיוונים
26 כדי לתת להם את ההבנה שביטול העסקה הוא על השולחן והם יכולים למצוא את
27 עצמם עם עסקה מבוטלת.
28 השופט וגם הבורר דחו את טענותיי, לכן ירדתי מהטענה הזו בהמשך.
29 ש. אני רוצה להבין, שאתה אומר "ביטול העסקה" אתה מתכוון לביטול המכר של
30 החלקות?
31 ת. כן.
32 ש. מאחר ואתם לא משלמים לי את התמורה עבור דמי הניהול, אז אבטל את כל
33 עסקת המכר?
34 ת. חיפשתי את כל הסיבות האפשריות לבטל את העסקה. אתם לא מתפשרים
35 איתי, זה סיכון."



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1
2 הנה כי כן, ישבה קשרה בעצמה בין הסכם הניהול (שהופר, לטענתה) לבין הסכמי המכר,
3 באופן שנטען כל ידה, כי הפרת הסכם הניהול ואי תשלום עבור "השירותים" מקנה זכות
4 לביטול הסכמי המכר. טענה זו אינה מתיישבת עם הטענה להפרדה בין עסקת מכר
5 המקרקעין, לבין עסקת מתן "השירותים" לרוכשת, שאינה נוגעת לזכויות המקרקעין שנמכרו
6 בהסכמי המכר.
7
8 52. נזכיר כי על פי הסכם הניהול חוייבה הרוכשת בתשלום של 2.4 מיליון דולר בפסק הבוררות.
9 העוררות טענו כי מדובר בתגמול על בסיס הצלחה המקובל בהסכמים למתן שירותים בקידום
10 תב"ע, כגון הסכמים שנחתמים עם אדריכלים. בנג'ו נשאל בחקירתו הנגדית כמה כסף גובה
11 אדריכל עבור שינוי תב"ע והשיב כי מדובר בסביבות 200,000 ₪ (עמ' 18 לפרוטוקול, שורות
12 28-29). לדידי, יש ספק באשר להיגיון הכלכלי בעסקה שבה ישולמו דמי ניהול בסדר גודל של
13 2.4 מיליון דולר עבור פעולות לקבלת אישור לבניית יחידות דיור נוספות על מקרקעין, שנרכשו
14 תמורת כ-3.3 מיליון דולר, וזאת גם על רקע עדותו של בנג'ו על התמורה שגובה אדריכל עבור
15 טיפול בשינוי תב"ע. הדברים מתיישבים יותר עם הטענה כי התשלום מהווה השלמה עבור
16 רכישת המקרקעין. הדברים עולים גם מעדותו של עו"ד בורשטיין בפני כב' השופט זילברטל
17 בבקשה למתן צו מניעה זמני (מעמוד 10 לפרוטוקול, שורה 22, עד עמ' 11, שורה 8):
18
19 "ש. אתה מסכים איתי שהקרקע הזאת שווה הרבה יותר אם מאשרים את
20 התב"ע 8806.
21 ת. כן.
22 ש. הייתי אפילו אומר יותר מכפול.
23 ת. לא אכנס למספרים כי זה חישוב מסובך שתלוי מאד במיסים שנשלם,
24 הכוונה להיטל השבחה ולדמי ניצול למינהל.
25 ש. כשנחתם ההסכם, הערכת שהסיכוי שהתב"ע תאושר הוא גבוה או נמוך.
26 ת. אני הערכתי שהסיכוי הוא לא גבוה ולא נמוך, אלא במסגרת העסקית
27 שהגענו אליה עם מר בנג'ו, אם לא נקבל את התב"ע, שילמנו תמורה קצת
28 יותר גבוהה משווי, ואם נקבל את התב"ע, ממה טוב."
29
30 גם מדברים אלה רואים כי ההסתכלות של הרוכשת על "דמי הניהול" הייתה כחלק בלתי נפרד
31 מן התמורה עבור רכישת המקרקעין.
32
33 53. העוררות טענו כי נפלו בהחלטות המשיב מספר טעויות מהותיות שיש בהם כדי להוביל
34 למסקנה כי החלטת המשיב "אינה יכולה לעמוד" ומן הראוי לבטלן ולקבוע כי הסכם הניהול
35 אינו הסכם למכירת זכות במקרקעין. עתה נתייחס לטענות בדבר "טעויות" המשיב.



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1
2 **ואי ביצוע עסקה מוקדמת ביום 1.9.2005**: נטען כי שגה המשיב בציינו כי הסכם הניהול נכרת
3 ביום 1.9.2005 וכי הסכמי המכר נכרתו רק ביום 11.9.2005. לטענת העוררות, שני ההסכמים
4 נחתמו רק ביום 11.9.2005. נטען כי מדובר בטעות מהותית, העומדת בבסיס ההנחה השגויה
5 של המשיב, כי תחילה נמכרו זכויות הבניה העתידיות ורק לאחר מכן, נמכרו הזכויות
6 במקרקעין. בסוגיה זו יצוין כי המשיב הצביע על כך כי הועבר אליו הסכם חתום על ידי שני
7 הצדדים הנושא תאריך 1.9.2005 (נספח 2 לתצהיר מטעם המשיב). העוררות הגישו נוסח של
8 ההסכם הראשון הנושא את התאריך 11.9.2005 וטענו כי ישבה חתמה על הסכמי המכר
9 והסכם הניהול ביום 1.9.05 ואילו גני מקור חיים חתמה על ההסכמים רק ביום 11.9.05 וכי
10 המועד בכותרת ההסכם הניהול תוקן ל – 11.9.2005. בגרסת העוררות יש קשיים: ראשית,
11 הוצג על ידי המשיב הסכם ניהול החתום על ידי שני הצדדים ותאריך 1.9.2005; שנית, אין
12 בנוסח הסכם הניהול שהוצג על ידי העוררות תיקון בכותרת המסמך, כנטען על ידו; שלישית,
13 החתימות בעמוד הראשון בנוסח ההסכם מיום 1.9.2005 אינן זהות לחתימות בעמוד הראשון
14 בנוסח ההסכם מיום 11.9.2005.
- 15 מכל מקום, סבורני שאין לסוגיה זו משמעות כה רבה. גם אם שני ההסכמים נחתמו באותו
16 יום, אין הדבר משמיט את הקרקע מתחת לטענות המשיב, כי מבחינה כלכלית, מדובר בעסקה
17 אחת למכירת מקרקעין וזכויות בניה, שפוצלה לשני חוזים נפרדים.
18
- 19 **הסכם הניהול נחתם רק מול ישיבה**: לטענת העוררות, עמדת המשיב ניצבת בפני קושי ניכר,
20 שכן הסכם הניהול נכרת מול ישיבה בלבד, אשר החזיקה רק בחלק מחלקות הקרקע שנמכרו
21 ולא ניתן להסביר מדוע תמורת המקרקעין תשולם רק למי שהחזיק בחלק מהמקרקעין.
22 במסגרת חקירתו הנגדית של בנג'ו הוסברה מערכת היחסים בין ישיבה לבין בעלי הזכויות
23 האחרים במקרקעין (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 1-19):
24
- 25 "ת. אביאל זה שם המשפחה שלו. מיכל זו אחותי, אביאל זה גיסי, מצגר זה החבר
26 הכי טוב שלי מאז ועד היום. החלקה הזו 116, נרכשה על ידי ללא קשר לחלקות
27 האחרות, ותכננו לבנות עליה 8 קוטג'ים. אחרי שבדקנו אפשרויות להתרחב ימינה
28 ושמאלה, הבאנו משקיעים שרכשו את חלקות 115-117 התחלנו לבדוק אפשרויות
29 לקדם תב"ע, נוצרה גוש של 5 ורבע דונם, שהעירייה הייתה מוכנה לקדם תב"ע.
30 ש. חתמתם על ההסכם הזה לבד?
31 ת. נכון.
32 ש. זה בגלל כפי שאמרת שמשפחות רחמים ומצגר לא החזיקו בזכויות בחלקה זו?
33 ת. הם היו אמורים להיות חלק מה – 8 קוטג'ים, כי עשינו את העסקה כעסקה
34 פרטית. כשעלה הנושא של התב"ע הם לא היו אמורים לקבל כסף, אלא הם היו
35 אמורים להחזיר זאת כהחזר חוב.



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 ש. בסעיף 2ד לאותו הסכם אתה מצהיר: "יש לי את כל ההסכמים וכל האישורים

2 הדרושים לרישום החלקות על שמך... זה נכון?

3 ת. כן.

4 ש. גם את החלקה 116?

5 ת. 7/8.

6 ש. כלומר, רחמים ומצגר היו ייפוי כוח לרשום את זה על שמך?

7 ת. בכספים שקיבלתי ממכירת הדירות, הגעתי לסיכומים על כל השותפים ב – 115

8 ו 117 שאני רוכש את חלקם וגם בחלקה 116 היה לי שותף בשם בן יעקב. סך

9 הכספים היו אמורים להספיק להוציא את כולם."

10
11 הדברים מתיישבים עם הוראות הסכם המכר מיום 23.6.04 אשר נחתם מול אחת מ – 17
12 רוכשי הדירות "על הנייר" (מוצג מש/1) שבו הוצהר כי המוכר רשאי להירשם כחוכר לדורות
13 ובעל הערות אזהרה על החלקות 115-117 בגוש 30141 (שכונה "המתחם"), בו צוין כי ברצון
14 המוכר להקים על המתחם כולל על חלקה 114 פרויקט מגורים הכולל עשרות יחידות דיור
15 (ההואיל העשירי), וכן הוצהר כי אין כל מניעה לרשום את החלקות על שמו וכי בידי כל
16 האישורים וייפוי הכוח הדרושים המאפשרים את הרישום הנ"ל (סעיף 2 (ד) להסכם). לאור
17 כל האמור, נראה כי ישיבה החזיקה בזכויות בכל החלקות וכן כי זכויות הבעלים האחרים
18 הוסדרו בדרך של תשלום מצד ישיבה עבור רכישת חלקם.

19
20 56. תשלום דמי ניהול שאינם משקפים שווי זכויות בנייה: העוררות טענו כי דמי הניהול אינם

21 משקפים את שווי זכויות הבנייה, אלא תשלום "פיקס" עבור תוספת חדרים בתב"ע החדשה.
22 נראה כי בהתאם להסכם הניהול, הרוכשת תשלם את התמורה עבור הגדלת זכויות הבנייה
23 לפי היקף הבנייה שתאושר והתמורה נקבעה בהתאם לתוספת למספר החדרים שיאושרו.
24 בהקשר זה הפנה המשיב את תשומת הלב להחלטת בית משפט זה בבקשת ישיבה לקבלת צו
25 מניעה זמני (פסקה 5 להחלטה), לחלק בו תיאר בית המשפט את הסכמי המכר והסכם
26 הניהול:

27
28 "5. על-פי הסכמי המכר מיום 11.9.05 (נספח א' לבקשה בבש"א 5546/07),

29 התמורה עבור המקרקעין נקבעה לסך של 3,320,000 דולר, כאשר סכום של
30 1,900,000 דולר שולם במזומן על-ידי הקונה, וסכום של 1,420,000 דולר ביטא את
31 ערך התחייבויות המוכרת כלפי קבוצת רוכשי הדירות, התחייבויות שהקונה נטלה
32 על עצמה.

33 אין מחלוקת, כי התמורה הנ"ל אינה מבטאת את העלייה הצפויה בערך המקרקעין,
34 כתוצאה משינוי התב"ע החלה עליהם, באופן שניתן יהיה להגדיל את היקף הבנייה,
35 אם אכן תשונה התב"ע.



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 ואכן, הצדדים חתמו במועד החתימה על הסכמי המכר על הסכם נוסף, שכונה
2 בבקשת המוכרת "הסכם ניהול" (נספח ב' לבקשה הנ"ל).
3
4 נראה, אפוא, כי התמורה הנוספת, שכונתה בהסכם כ"דמי ניהול" נועדה לבטא את העלייה
5 הצפויה בערך המקרקעין כתוצאה משינוי התב"ע, שיאפשר את הגדלת היקף הבניה.
6
7 57. העוררות שמו דגש רב בסיכומיהן על פסקה שנכללה בהחלטה בהשגה על שומת מס הרכישה.
8 הכוונה לפסקה 18.13 להחלטה, בה התייחס המשיב לטענת הרוכשת על כך שהמשיב קיבל
9 את שווי הרכישה שדווח עליה בשנת 2005:
10
11 "18.13 לטענתכם שבסעיפים 17.10 – 17.11 שלעיל אשיב כי המנהל קיבל את שווי
12 המכירה המוצהר בגין העסקאות השניות כשווי שוק של הזכות הקניינית
13 במקרקעין שנמכרו בחוזים אלו. ההסכמים השניים קבעו את התמורה בגין הזכויות
14 במקרקעין שנמכרו בתוספת ציפיה להגדלת זכויות בניה בעתיד שהיקפן לא היה
15 ידוע עת נחתמו החוזים השניים, ואילו ההסכם הראשון, מהותו הכלכלית היא
16 מכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה לפי הצלחת המוכר לממש את הציפייה
17 שבהסכמים השניים, קרי, הרוכשים ישלמו למוכר את התמורה בגין הצלחתו
18 להשיג להם תוספת זכויות בניה לפי היקף בנייה שיאושר והתמורה שקבעו
19 הצדדים משתנה בהתאם למספר החדרים שיאושרו בנוסף על הקיים, בניכוי
20 התמורה בגין הציפיה, שכן היא נכללה בתמורה בהסכמים השניים".
21
22 לטענת העוררות, די באמור בפסקה זו בהחלטה כדי להביא לקבלת העררים, משום שעל פי
23 החלטה זו המשיב מקבל כי השווי שנקבע בהסכמי המכר (כ-3.3 מיליון דולר) משקף את שווי
24 המקרקעין לפי התב"ע הקיימת במועד הסכמי המכר בתוספת השווי הנגזר מהציפייה
25 להגדלת זכויות הבניה בעתיד ומכאן שהתמורה על פי הסכם הניהול, אינה תמורה בגין זכות
26 במקרקעין. העוררות הסתמכו בהקשר זה על סעיף 17 (א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי
27 שווי מכירת הזכות במקרקעין הוא השווי ביום המכירה ולא במועד מאוחר יותר. נטען כי
28 השווי במועד המכירה כולל את הפוטנציאל התכנוני אך לא את מימושו בעתיד, לאחר מועד
29 המכירה. הטענה היא כי מלוא זכויות הבניה הקיימות והעתידיות נמכרו במסגרת הסכמי
30 המכר ולא ניתן להחיל את הוראות חוק מיסוי מקרקעין על זכויות בניה עתידיות, בדומה
31 לכלל שאין לכלול במסגרת שווי המכירה הוצאות פיתוח עתידיות.
32
33 58. סבורני, כי אין לקבל את טענה העוררות. לשם בחינת הטענה, נניח כי הצדדים לא היו מפצלים
34 את העסקה לשני הסכמים נפרדים, והוראות הסכם הניהול היו נכללות בהסכמי המכר.
35 במקרה כזה, היה עולה בבירור כי ישיבה מכרה את המקרקעין, לרבות זכויות הבניה, כחלק



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 בלתי נפרד מהמקרקעין עצמם, כאשר המוכרת לקחה על עצמה לפעול להגדלת זכויות הבנייה,
2 תוך שהרוכשת התחייבה להוסיף לתמורה תשלום נוסף, התלוי בהצלחת המוכרת להגדיל את
3 זכויות הבנייה, תוך קביעת נוסחת חישוב התלויה במספר החדרים שיאושרו לבנייה על פי
4 התב"ע. במקרה כזה, היה ברור כי צמחה לרוכשת הנאה כלכלית כתוצאה מן העסקה וערכם
5 של המקרקעין נגזר מהתועלת שניתן להפיק מהם, וזו נגזרת מאפשרויות ניצולה בהתאם
6 לתב"ע שתאושר. בהסכם הניהול נקבע בהואיל החמישי כך:

7
8 **”והואיל ובנג'ו או מי מטעמו הגיש בקשה לשינוי תב"ע מס' 8806 על מנת**
9 **לקבל אישור לבניית יחידות דיור נוספות וטרם קיבל אישור**
10 **לבקשה הנ"ל והוא מצהיר כי על פי מיטב ידיעתו, לא תהיה מניעה**
11 **לקבל את האישור הנ"ל, וכן כי ניתן אישור עקרוני להגשת התכנית**
12 **לשינוי תב"ע;”**

13
14 כלומר, במועד העסקה, היה ברור לרוכשת כי הוגשה כבר בקשה לשינוי תב"ע מס 8806 על
15 מנת לקבל אישור לבניית יחידות דיור נוספות, ונקבעה נוסחת תשלום, של תמורה נוספת,
16 אשר נועדה לבטא את הגדלת שווי המקרקעין בעקבות שינוי התב"ע. מבחינה כלכלית מדובר
17 בעסקה אחת למכר הזכויות במקרקעין לפי שווים במועד העסקה (ספטמבר 2005), תוך שהיא
18 כוללת תשלום עבור העלייה הצפויה בערך המקרקעין כתוצאה מהגדלת היקף הבניה, דהיינו,
19 מן הזכות להפיק את מלוא ההנאה הכלכלית מן המקרקעין. המסקנה היא, אפוא, כי יש
20 לקבל את עמדת המשיב ולראות את התמורה הנוספת, על פי הסכם הניהול, כחלק מן
21 התמורה עבור הזכויות במקרקעין.

טופס פטור לפי סעיף 50 לחוק

22
23
24
25 59. לטענת ישיבה, היא קיבלה טופס 50 בגין העסקה הנדונה וקיבלה פטור ממיסוי מקרקעין
26 ובעקבות כך דיווחה למס הכנסה ושילמה מס הכנסה מלא הן על התקבולים משנת 2005 והן
27 על התקבולים משנת 2010, אשר התקבלו בעקבות פסק הבוררות. לפיכך, נטען כי הפטור לפי
28 סעיף 50 חל גם על תוספת התמורה ששולמה בשנת 2010. בהחלטה נשוא הערר, קבע המשיב
29 כי ישיבה יכולה להמציא לו טופס 50 נוסף, בגין התמורה שהתקבלה על פי הסכם הניהול, ואם
30 יוגש טופס 50 בהתאם, המשיב יפעל לתקן את השומה בכפוף לתנאי סעיף 85 לחוק מיסוי
31 מקרקעין.

32
33 60. סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:

34
35 **”50. מכירה החייבת במס הכנסה**



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי
2 הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס – הכנסה, תהא פטורה ממס.
3 (ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע
4 בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת
5 מס - הכנסה. פקיד השומה רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס ההכנסה
6 המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה, כדי הנחת – דעתו של פקיד השומה, להבטחת
7 תשלום מס ההכנסה..."
8
9 תקנה 2 לתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין הנתון לשומה
10 לפי פקודת מס הכנסה), תשכ"ד – 1963 קובעת כי על המבקש פטור ממס לפי סעיף 50 (א)
11 לחוק מיסוי מקרקעין להגיש לפקיד השומה בקשה לאישור על גבי טופס שאפשר להשיגו אצל
12 פקיד השומה. תקנה 3 לתקנות קובעת כי במידה ופקיד השומה נתן אישור, על המבקש
13 להמציאו למשיב יחד עם ההצהרה שעליו למסור לפי סעיף 73 (א) לחוק מיסוי מקרקעין.
14
15 61. סעיף 50 לחוק נועד למנוע מיסוי-כפל ליצור תיאום בין פעולותיהן של שתי רשויות מינהליות
16 – פקיד השומה ומנהל מיסוי מקרקעין. בית המשפט העליון עמד על הדברים בע"א 9412/03
17 + ע"א 10398/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/ה-104 (אפריל 2005):
18
19 "סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח לעיסקה הניתנת לשומה על-פי הפקודה בתור
20 הכנסה פירותית. פטור זה מתבקש מאחר שאין מקום להטלת מס שבח מקרקעין
21 על עיסקה פירותית הניתנת לשומה על-פי הפקודה, בהתאם לתפיסה העקרונית
22 המונחת במבנה הנורמטיבי הקיים, וכדי למנוע מיסוי-יתר בלתי מוצדק...
23 נמצא, כי סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירותית
24 החייבת במס הכנסה על פי הפקודה. כן הוא קובע שיטה ניהולית לתיאום הטלת
25 המס על העיסקה בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין. לפי השיטה הזו,
26 על פקיד השומה לאשר תחילה כי העיסקה ניתנת לשומה על-פי הפקודה,
27 ומשאישור זה ניתן יוכל מנהל מס שבח להעניק את הפטור ממס שבח על-פי סעיף
28 50 לחוק מיסוי מקרקעין. בכך יש תיאום בין שתי המערכות ופיקוח על העיסקה
29 שלא תמוסה במיסוי – יתר או במיסוי חסר."
30
31 בספרו של א' נמדר, מס שבח מקרקעין (חלק רביעי, מהדורה שביעית, 2012) נכתבו הדברים
32 הבאים (עמ' 41-42):
33



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 "הפטור לפי סעיף 50(ב) ניתן רק אם המוכר המציא למנהל מס שבח אישור מאת
2 פקיד השומה כי הריווח מאותה מכירה, או באותה פעולה באיגוד, נתון לשומת מס
3 הכנסה. פקיד השומה רשאי להתנות כי האישור שיינתן על ידו ילווה בתשלום מס
4 הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה,
5 לבטחת תשלום מס הכנסה...
6 כך או כך, סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח למכירה שהריווח ממנה חייב במס
7 הכנסה. פטור שכזה הינו ללא ספק פטור אמיתי ולא דחיית מס, כי אחרת הסעיף
8 לא היה יכול למלא את מטרתו במניעת כפל מס."
9
10 62. לטענת המשיב, הטופס שהוגש על ידי ישיבה כולל את התמורה על פי הסכמי המכר ואינו כולל
11 את התמורה הנוספת ששולמה על פי הסכם הניהול. לטענת העוררת, טופס 50 הוא טופס
12 "צופה פני עתיד", שנועד להבטיח תשלום מס הכנסה בעתיד על ידי הנישום ועל כן אין צורך
13 בטופס 50 חדש, אלא די בטופס נשוא העסקה המקורית בצירוף ההוכחה כי ישיבה אכן דיווחה
14 ושילמה מס הכנסה מלא. לפי עדותו של בנג'ו הוא ניסה לקבל טופס 50 נוסף, אולם מס הכנסה
15 סירבו לבקשתו (עמ' 21 לפרוטוקול, שורות 23-26).
16
17 63. הקושי בטענת העוררות נעוץ בכך שנטען כי התקבל טופס 50 "בגין העסקה הנדונה", בעוד
18 שהטופס שהתקבל הוא בגין העסקה שדווחה על פי הסכמי המכר. אי אפשר לקבל פטור ממס
19 שבח, המבוסס על סעיף 50 לחוק, על תמורה שלא הוצהר עליה בבקשה לקבלת הפטור. אשר
20 על כן, איני סבור כי ניתן לקבל את עמדת העוררת (ישיבה), לפיה טופס ה-50 שהומצא על
21 ידה עבור הסכמי המכר, חל גם על התמורה הנוספת, בעקבות פסק הבוררות ("דמי הניהול"),
22 עליה לא דיווחה ישיבה. יחד עם זאת, אין אפשרות כי לאחר ששולם מס הכנסה על ההכנסה
23 שהתקבלה בעקבות פסק הבוררות, ישולם גם מס שבח בגין אותה עסקת מכירה. דמי מכירה
24 שחויבו במס הכנסה לא יחויבו גם במס שבח. לפיכך, על המשיב לחשב את המס מחדש, באופן
25 שתשלום מס הכנסה יעצור את מירוץ ההצמדה והריבית במועד תשלום מס הכנסה, ומחוב
26 מס השבח יופחת תשלום מס הכנסה ששילמה ישיבה (ככל שתשלום מס הכנסה נמוך מחוב
27 מס השבח).
28
29 התיישנות השומה
30
31 64. לטענת העוררות, אם תתקבל עמדת המשיב ומדובר בעסקה אחת, עליה היה לדווח במועד
32 הקבוע בחוק ומכאן שאין מדובר באי דיווח, אלא בדיווח על עסקה בחסר, כאשר המשיב
33 מבקש לשנות את סכום העסקה. נטען כי בנסיבות אלה, חל סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין,
34 שעניינו תיקון שומה, ולא סעיף 82 לחוק, שעניינו אי דיווח. לכך יש משמעות רבה, לאור
35 מגבלת הסמכות לתיקון שומה ל-4 שנים, אשר חלפו.



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1

2

65. סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כך:

3

4

"לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש

5

והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, רשאי המנהל לדרוש את מסירת

6

ההצהרה ומשלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי

7

המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב

8

בו".

9

10

סעיף 82 אינו מוגבל בזמן, כפי שנקבע בע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל

11

מיסוי מקרקעין רחובות (להלן – "עניין נאות דברת") (13.2.2012) בפסקה 15:

12

13

"סעיף זה אינו מוגבל בזמן, ונראה כי לא בכדי. כאשר נמנע רוכש או מוכר מלדווח

14

על העסקה – אין מקום להגביל את הוצאת השומה לתקופת ההתיישנות

15

המצומצמת של ארבע שנים. המטרה העומדת מאחורי סעיף 82 – אכיפת חובת

16

הדיווח – מצדיקה כי בנסיבות הרגילות לא יוגבל המשיב לשום את שווי הרכישה

17

במקום שבו נישומים נמנעו מלדווח על עסקאות המחייבות במס. אין מקום, אפוא,

18

להכניס את המקרה של היעדר הצהרה אל תוך מיטת הסדום של סעיף 85, שנועד

19

להגן על הסתמכויות נישומים על השומה שנערכה בעניינם. נישום שלא דיווח על

20

עסקאותיו אינו יכול להתחמק מתשלום המס המוטל עליו באמצעות טענות של

21

הסתמכות על המצב הקיים. אשר על כן, מרגע שהמערערת לא נענתה לדרישת

22

ההצהרה, היה רשאי המשיב לשום את שווי הרכישה ואת סכום המס".

23

24

לאור האמור, אין לקבל את טענת ההתיישנות של העוררות.

25

26

66. אשר לטענה כי מדובר בשינוי התמורה לעסקה שדווחה ולא באי דיווח של המוכר על העסקה,

27

נקבע בפסיקה כי סעיף 82 לחוק יחול גם במקרים של דיווח חלקי. כך נקבע בעניין נאות דברת

28

(פסקה 15):

29

30

"יצוין כי כיום מבהיר החוק כי סעיף 82 חל גם במקרים של דיווח חלקי, ולא רק על

31

היעדר דיווח. החוק מציין כיום במפורש כי רוכש שלא פירט בהצהרתו את הפרטים

32

הנדרשים על פי חוק "יראהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה" (סעיף

33

73(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, שהוסף בתיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין,

34

התשע"א-2011 ס"ח 2281 403). אולם, עוד לפני התיקון קבעה הפסיקה כי שינוי

35

משמעותי בממכר ובתמורה הניתנת עבורו עשויים להוות עסקה חדשה ושונה



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 מהעסקה המקורית (ראו עניין דודיס), שאז מובן הוא כי יש למשיב סמכות לערוך
2 שומה נפרדת וחדשה. מבחינה זו, על כן, תיקון החוק רק מבהיר את שהיה קיים גם
3 קודם ומדגיש כי אין הבדל בין דיווח חלקי לבין אי-דיווח. אשר-על-כן, בדין ערר
4 המשיב שומה חדשה על העסקה האמיתית בין הצדדים. טענות המערערת לגבי
5 עצם עריכת השומה – נדחות".

6
7 לאור האמור, אין לקבל את טענת העוררות. במקרה זה, מדובר בשינוי משמעותי בתמורה
8 עבור המקרקעין ואי דיווח על השלמת התמורה בגובה 2.4 מיליון דולר. בנסיבות אלה, חל
9 סעיף 82 לחוק ואין מקום להתערבות הוועדה בהחלטת משיב בהקשר זה.

קנס אי הצהרה במועד

10
11
12
13 67. המשיב חייב את ישיבה ואת גני מקור חיים בקנסות אי הצהרה במועד לפי סעיף 94 לחוק
14 מיסוי מקרקעין. לטענת העוררות, היעדר הדיווח נבע מפרשנות בתום לב של המצב המשפטי
15 ותוך הסתמכות כנה הן על החלטת בית משפט זה בבקשה לצו מניעה זמני והן על פסק
16 הבוררות, שכללו התייחסות לשאלה האם דמי הניהול מהווים חלק מתמורת מכירת
17 המקרקעין. משום כך, נטען שאין מקום לחייב את העוררות בקנסות. המשיב טען כי אין
18 מדובר באי דיווח שנגרם בשל נסיבות חיצוניות, אלא בהתנהלות לקויה של גני מקור חיים
19 ולכל הפחות, פרשנות שגויה של המצב המשפטי. בנסיבות אלה, נטען שאין הצדקה לויתור על
20 הקנס או על הפחתתו.

21
22 68. מדובר על קנסות משמעותיים ביותר. הקנס בו חוייבה ישיבה הוא בסך של כ-18.8 מיליון ₪
23 והקנס שהוטל על גני מקור חיים הוא בסך כ-3.1 מיליון ₪, דהיינו, סכומים העולים בצורה
24 משמעותית ביותר על סכומי המס שבמחלוקת.

25
26 69. נוסחו של סעיף 94 קודם לתיקונו במסגרת תיקון מספר 70 לחוק, קבע כך:

27
28 "לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים 72ח, 73 או 76, יוטל עליו
29 בעד כל שבועיים של פיגור קנס של 1.5% מסכום המס שהוא חייב בו, ואם איננו
30 חייב במס רשאי המנהל להטיל עליו בעד כל שבועיים של פיגור קנס של 0.025 ₪".

31
32 כפי שצוין בפסק הדין בו"ע (מרכז) 60830-11-17 אלדד אריה נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
33 (3.11.19), הקנס על פי נוסח זה של החוק (החל לגבי מכירת זכות במקרקעין שנעשתה עובר
34 ליום 31.3.11, כמו במקרה שלפנינו) היה בשיעור קבוע מסכום המס שהמוכר/הרוכש חייב בו



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 וככול שסכום המס גבוה יותר, כך עולה גובה הקנס. להלן החלק הרלוונטי בפסק הדין בעניין
2 אלדד אריה המסביר את השינוי שחל בסעיף בעקבות תיקון 70 לחוק (פסקה 23):

3
4 "במסגרת תיקון 70 לחוק, שונה סעיף 94א לחוק, ונקבע בו מתכונת אחרת לקנס אי
5 ההצהרה במועד. בהתאם למתכונת החדשה, גובה הקנס הנו בסכום קבוע – סך של
6 260 ₪ לכל שבועיים איחור (במקרים מסוימים, שאינם רלוונטיים לנו כאן, גובה
7 הקנס הקבוע בסעיף הוא 210 ₪ לכל שבועיים איחור). מתכונת זו שונה מזו שנהגה
8 עד תיקון 70, בכך שסכום הקנס אינו תלוי בגובה המס, אלא הנו כאמור בסכום קבוע
9 לכל שבועיים איחור, ללא תלות בגובה המס. בהשוואה לנוסח הסעיף עד לתיקון 70,
10 הנוסח החדש עשוי לעיתים להקל עם הנושים ולעיתים להחמיר עמו. כאשר המס
11 הנובע מהעסקה עליה לא הוצהר במועד הוא גבוה, הנוסח החדש צפוי להקל עם
12 הנישום, ואילו כאשר סך המס נמוך במיוחד, הנוסח החדש מחמיר עם הנישום (כך
13 לדוגמה, בהתאם לנוסח הקודם, עסקה פטורה שלא דווחה במועד, לא גררה למעשה
14 כל חבות בקנס, ואילו בהתאם לנוסח הנוכחי – יחול סכום הקנס הקבוע; מנגד,
15 בהתאם לנוסח הקודם, כאשר לא דווחה במועד עסקה עתירת מס, סך הקנס עלול
16 היה להרקייע שחקים, ואילו לאחר תיקון 70 סך הקנס הנו בסכום קבוע שאינו גבוה
17 במיוחד).

18 תיקון 70 העדיף אפוא המחוקק מנגנון מתון יותר בהשוואה למנגנון הקודם: מחד,
19 קנס אי ההצהרה מוטל על כל מי שלא דיווח במועד (גם אם אין לו חבות במס),
20 ומנגד, סכום הקנס אינו יכול להגיע לסכומים גבוהים וחריגים (כך, לאחר תיקון 70,
21 סך הקנס לשנת איחור, הנו כ-6760 ₪ בלבד (=260X26))."

22
23 70. בהתאם להוראת סעיף 94 לחוק, בנוסחו עד לתיקון 70 לחוק, למשיב סמכות להקטין ואף
24 לבטל את קנס אי ההצהרה במועד:

25
26 "המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הקנס שלפי
27 סעיפים 94 או 94ב, כולו או מקצתו".

28
29 71. סמכותו של המשיב להורות על הקטנת הקנס (או ביטולו), היא סמכות הכרוכה בהפעלת
30 שיקול דעת, לפהחית את הקנס – "אם ראה סיבה מספקת לכך". התערבות ועדת הערר בעניין
31 המסור לשיקול דעתו של המשיב, תיעשה רק במקרים חריגים, בהם החלטת המשיב נעשתה
32 בחריגה מסמכות, או שיש בה פגיעה בכללי צדק טבעי או שהיא נגועה בחוסר סבירות קיצוני
33 (על כך, ראו: ו"ע (חי') 53249-08-15 דוד חשן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (28.3.2017)
34 (פסקה 14).



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישרה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1 בכל הנוגע לסמכות הוועדה להתערב בשיקול הדעת של המנהל נקבעו הדברים הבאים בו"ע
2 (חי') 25705-02-12 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (21.11.2012)
3 (פסקה 22):
4

5 "הפחתת הקנס מסורה לשיקול דעתו של המנהל אם ראה כי האיחור נובע "מסיבות
6 מוצדקות". הקנס על פי סעיף 94 לחוק אינו עונש אלא סנקציה מנהלית שנועדה
7 לסייע בהרתעה ולאפשר אכיפה יעילה של חובת תשלום המס (ראו למשל ע"פ
8 758/80 יש-לי בע"מ חברה פרטית נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 625 (1981); רע"א
9 277/82 נירוסטה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, 831 (1983); י. הדרי,
10 מיסוי מקרקעין, 310 (מהדורה שנייה, 2007)). נקודת המוצא צריכה על כן להיות
11 כי מקום שבו נקבע בדין שיעור קנס שעל נישום לשלם בשל מחדלו, יש להותיר את
12 הקנס בשיעור הקבוע. הפחתת הקנס תעשה על ידי המנהל על פי שיקול דעתו רק
13 במקרים מתאימים. בית המשפט ימנע מלהתערב בשיקול דעת זה אלא אם כן נפלו
14 בו פגמים כמו חריגה מסמכות, פגיעה בכללי הצדק הטבעי או חוסר סבירות
15 קיצונית".
16

17 72. בענייננו, ראינו כי ישרה טענה בעצמה בהליכים קודמים כי תשלום דמי הניהול מהווה חלק
18 מתמורת המקרקעין ולכן יש קושי בקבלת הטענה כי מדובר בפרשנות בתום לב של המצב
19 המשפטי. הן בהחלטת כב' השופט זילברטל והן בפסק הבורר לא נקבע כי דמי הניהול אינם
20 מהווים חלק מהתמורה עבור המקרקעין. הבורר ציין בפסק הבוררות כי אין עליו להכריע
21 בעניין נכונות הטענה במסגרת פסק הבוררות, אולם ציין שהיא טענה בעייתית, לאור אי
22 הוודאות הכרוך בגובה דמי הניהול. כב' השופט זילברטל ציין בהחלטתו את הדברים הבאים:

24 "לכל היותר, יכולה המוכרת לטעון, בהקשר האמור, לחוסר תום-לב מצד הקונה,
25 אם זו תעמוד על קיום התנאים במועד, כתנאי לתשלום "דמי הניהול", כאשר
26 עמידה דווקנית זו אינה ראויה לנוכח תוצאתה הקשה למוכרת, תוצאה שמתבטאת
27 באבדן חלק משמעותי מהתמורה. ואולם, אינני סבור כי יעלה בידי המוכרת להוכיח,
28 כי מדובר בפגם בכריתה, המזכה אותה לבטל את ההסכמים.

29 אוסיף, כי לאותה מסקנה אגיע גם אם אתייחס להסכמי המכר ולהסכם הניהול כאל
30 הסכם אחד. אינני סבור, כי בפיצול האמור יש כדי להשליך על זכויותיהם
31 המהותיות של הצדדים, ולפיכך גם לא מצאתי בפיצול כשלעצמו, משום מהלך
32 שפוגע בזכויות המוכרת.

33 אגב, ב"כ הקונה, עו"ד שרייבר, נתן הסבר הגיוני לפיצול זה, שלדבריו נעשה
34 לבקשת המוכרת, שכן בעת שנחתמו ההסכמים עדיין לא היה ברור אם התב"ע אכן
35 תשתנה והאם התמורה אכן תגדל".



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 61587-07-20 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 58521-08-20 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

1
2 לאור האמור, ספק אם ניתן להסתמך על החלטת בית המשפט המחוזי ועל פסק הבוררות
3 כבסיס לטענה בדבר פרשנות בתום לב של המצב המשפטי. אולם, לא בכך העיקר. ככול
4 שמדובר בטענת הסתמכות על החלטת בית המשפט והבורר, הקושי בטענת העוררות נעוץ בכך
5 שאת הדיווח היה עליהן לעשות בסמוך לעסקה מחודש ספטמבר 2005 ובעת קבלת ההחלטה
6 שלא לדווח על הסכם הניהול, טרם ניתנה החלטת השופט זילברטל (מיום 31.12.07) וטרם
7 ניתן פסק הבוררות (מיום 5.11.09). מכאן עולה שאי הדיווח לא יכול להיות מוסבר
8 בהסתמכות כנה על ההחלטה ועל פסק הבוררות, שניתנו כשנתיים (החלטת בית המשפט)
9 וכארבע שנים (פסק הבוררות) לאחר המועד שבו התקבלה החלטת העוררות שלא לדווח על
10 הסכם הניהול.

11
12 73. האם פירוש הדבר הוא שאין להתערב בהחלטת המשיב בנוגע לקנסות? בעניין זה דעתי כדעת
13 כב' השופט א' גורמן בעניין אלדד אריה, שסבר שיש לתיקון 70 השלכות על מקרה שבו מדובר
14 בקנס חריג בגובהו. להלן דבריו, עמם אני מסכים (פסקה 41):

15
16 "אני סבור כי במקרים קיצוניים, בהם סך הקנס מגיע לסכומים חריגים (בהשוואה
17 לקרן המס ולסך שווי העסקה), יש מקום לקחת בחשבון את תיקון החקיקה
18 והמגמה המשתקפת בו. שיקול זה, במקרים החריגים המתאימים, צריך למצוא את
19 ביטוי במסגרת הסמכות המסורה למשיב, להפחית את גובה הקנס".

20
21 לאור האמור, אציע לקבל באופן חלקי את טענת העוררות, כך שמחד – יוטלו קנסות
22 משמעותיים אשר ישקפו את ההתנהלות הלקויה באי הדיווח, אך מאידך – יופחתו הקנסות
23 באופן המביא לתוצאה מתונה יותר המשקללת, בין היתר, את תיקון 70 לחוק ושינוי המנגנון
24 שנקבע בו לצורך חישוב הקנסות על פי סעיף 94 לחוק. בעניין זה יש להבחין בין העוררות,
25 באופן שתלקח בחשבון העובדה שישבה שילמה מס הכנסה על התמורה הנוספת שקיבלה (דמי
26 הניהול), בעוד שגני מקור חיים לא שילמה מס רכישה על התמורה הנוספת. לאור האמור,
27 אציע לחברותיי לקבוע כי קנסות אי ההצהרה במועד, יעמדו על הסכומים הבאים:

- 28 א. ביחס לישיבה – על סך של 200,000 ₪.
29 ב. ביחס לגני מקור חיים – על סך של 150,000 ₪.

30
31 **סוף דבר**

32
33 74. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברותיי לדחות את העררים ברובם ולקבל באופן חלקי את
34 העררים, בשני מובנים:



בפני וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 20-07-61587 ישיבה מקור חיים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ו"ע 20-08-58521 גני מקור חיים בע"מ נ' לשכת רישום מקרקעין - ירושלים

- 1 א. המשיב יפעל ביחס לישיבה בהתאם לאמור לעיל בפסקה 63, בכל הנוגע לחישוב מס
2 השבח בשומה, בהתחשב בתשלום מס ההכנסה שבוצע בשנת 2010 בעקבות קבלת
3 דמי הניהול על פי פסק הבוררות.
4 ב. קנסות אי ההצהרה במועד יופחתו ביחס לשתי העוררות בהתאם לאמור לעיל בפסקה
5 73.
6
7 לאור התוצאה, אציע כי העוררות ישלמו למשיב, ביחד ולחוד, הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום
8 כולל של 20,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי
9 הצמדה וריבית כחוק.

חברת הוועדה, השמאית אריאלה אקשטיין

אני מסכימה לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט אביגדור דורות.

חברת הוועדה, השמאית נאוה סירקיס

אני מצטרפת בהסכמה לפסק דינו של כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה.

17 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את העררים ברובם ולקבלם באופן חלקי, כמפורט
18 לעיל בפסקה 74 וכן לחייב את העוררות, ביחד ולחוד, בהוצאות ושכ"ט עו"ד כמפורט בפסקה
19 74 לעיל.

21 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

22 ניתן היום, י"ח שבט תשפ"ד, 28 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.
23
24

נאוה סירקיס,
חברת וועדה

אריאלה אקשטיין,
חברת וועדה

אביגדור דורות,
יו"ר