



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה  
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה  
רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה

עוררות  
1. אסתר מסר  
2. נילי ליפשיץ  
ע"י ב"כ עו"ד משה הר-שמש

נגד

משיב  
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי  
פמת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

#### יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

6 לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") בסוגיה  
7 של תשלום מס שבח. עניינו של הערר בשאלת שווי המכירה של המקרקעין שמכרו העוררות.

8

#### רקע בתמצית ועיקרי הערר

9 1. העוררות הן שתי אחיות שקיבלו בירושה, יחד עם אחיהן, מר אברהם תמרי (להלן,  
10 "תמרי", ובצוותא: "האחים"), חלקת קרקע בשטח רשום של כ-375 מ"ר ברחוב ראשון  
11 לציון 5 בתל אביב (להלן: "המקרקעין").

12 2. בשנת 1999 התקשרו האחים בעסקה משלבת (עסקת קומבינציה) עם חברת לורנס –  
13 דופלקס חברה לבנין והשקעות בע"מ (להלן, בהתאמה: "העסקה המשלבת" ו-  
14 "לורנס"). במסגרת העסקה המשלבת, מכרו האחים ללורנס כ-5/8 מזכויותיהם  
15 במקרקעין ובתמורה התחייבה לורנס לבנות על המקרקעין בניין בן שמונה דירות, כאשר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 כל אחד מהאחים יקבל לרשותו דירה אחת בבניין שעתיד להיבנות (ולורנס תהיה זכאית
- 2 לחמש הדירות הנותרות). לעוררות הונפקו שומות מס שבח בגין המכירה ללורנס.
- 3 .3 בשנת 2007, לאחר שלורנס התעכבה בבניית הבניין, החליטו העוררות למכור את
- 4 זכויותיהן לשתי דירותיהן העתידיות לה"ה גיא נבון ולימור מזרחי (להלן, בצוותא:
- 5 "נבון") בתמורה לסכום של כ-314,000 ש"ח לכל אחת מהעוררות. גם ביחס למכירה זו
- 6 הוצאו לעוררות שומת מס שבח (שווי המכירה הוא 628,000 ש"ח). יצוין, כי המשיב
- 7 התיר בניכוי את עלות בניית הדירות בסכום של 311,000 ש"ח לכל דירה, כך שהעוררות
- 8 שילמו מס שבח בגין המכירה לנבון בסך של שלושה ש"ח בלבד (שווי שירותי הבנייה הוא
- 9 622,000 ש"ח).
- 10 .4 לורנס הקימה שלד לבניין, אך היא לא הצליחה להשלים את בנייתו של הבניין. לאור
- 11 כישלונה של לורנס להשלים את הבנייה, בשנת 2008 ביטלו העוררות את העסקה
- 12 המשלבת, כך שהזכויות במקרקעין שנמכרו ללורנס, שבו לעוררות. שומות מס השבח
- 13 בגין העסקה המשלבת בוטלו גם הן לאחר הליך בבית המשפט.
- 14 .5 עם זאת, העסקה עם נבון לא בוטלה, והעוררות עדיין היו קשורות בה. כלומר, על אף
- 15 ביטול העסקה המשלבת, נבון המשיכו לאחוז בזכויות שנמכרו להם, ועל העוררות
- 16 הייתה מוטלת החובה למסור לנבון שתי דירות חדשות על המקרקעין.
- 17 .6 לא למותר לציין, כי השתלשלות האירועים הנזכרת לוותה בהליכים משפטיים רבים בין
- 18 הצדדים השונים: העוררות, תמרי, נבון ולורנס.
- 19 .7 בשנת 2020 מכרו העוררות את זכויותיהן במקרקעין (שקיבלו חזרה מלורנס), לחברת
- 20 טופנוטץ' ריל אסטייט בע"מ (להלן: "טופנוטץ'"), בתמורה ל-1,300,000 ש"ח וכן
- 21 בתמורה לכניסה לנעליהן של העוררות, הן בהליכים המשפטיים השונים שהתנהלו
- 22 באותה העת (למעט בתביעה כספית מול דופלקס) והן בהליכים משפטיים עתידיים,
- 23 ולרבות נטילת התחייבויותיהן כלפי נבון. כלומר, העוררות המחו לטופנוטץ' את מלוא
- 24 זכויותיהן והתחייבויותיהן, וטופנוטץ' לקחה על עצמה לבנות ולמסור לנבון את שתי
- 25 הדירות שרכשו מהעוררות.
- 26 .8 העוררות דיווחו למשיב על המכירה לטופנוטץ' וקבעו את שווי המכירה לפי התמורה
- 27 הכספית שקיבלו בלבד – 1,300,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

9. המשיב דחה את השומה העצמית וקבע את שווי המכירה בהתאם לשווי השוק של המקרקעין הנמכרים, כדלהלן: על המקרקעין ניתן לבנות כ-600 מ"ר שטח עיקרי. היות והעוררות מחזיקות ב-2/3 מהמקרקעין, הרי שחלק הזכויות המיוחס להן משקף כ-400 מ"ר שטח עיקרי. מתוך שטח עיקרי זה, העוררות מכרו כ-160 מ"ר לנבון. לכן, החלק הנמכר לטופנוטץ' משקף שטח של כ-240 מ"ר שטח עיקרי לבנייה. עורך השומה קבע שווי של כ-11,200 ש"ח למ"ר, ואת שווי המקרקעין הנמכרים על סך של 2,685,000 ש"ח.
10. העוררות כופרות בשומות המשיב ומכאן ערר זה.

### 8 טענות העוררות בתמצית

11. במקרה של פערים בין שומות מס שבח שנערכו בעת ההתקשרות הראשונית ובין המציאות המתבררת לאחר שנים, על ההפרש לבוא לידי ביטוי בעולם המס, גם אם לא בדרך של תיקון שומה. לאור ביטול העסקה המשלבת, היה על המנהל להעריך מחדש את שווי שירותי הבנייה המתקבל אצל נבון. אם לא ניתן לתקן את השומות מול נבון, יש להתיר את סכום ההפרש בניכוי בעת מכירת יתרת זכויות העוררות במקרקעין, בהיות ההוצאה כרוכה ולשם הגשמת מטרת הטלת מס אמת.
12. לתוצאה דומה ניתן להגיע באמצעות סעיף 39(3) לחוק, המתיר לנכות השבחה שנעשית במקרקעין סמוכים. המשיב נוקט בגישה דווקנית למונח "השבחה", כהשבחה פיזית ישירה. זאת בניגוד לחוק ולפסיקה. כאשר המשיב מודה כי רק השלמת ההתחייבות כלפי נבון אפשרה את העסקה, היה עליו להתיר את הניכוי הנדרש, ולכל הפחות, את ההפרש בין הסכום שנוכה בפועל בשומת נבון בסך של 311,000 ש"ח לדירה, לבין עלות הבנייה שקבע המנהל בסך של 700,000 ש"ח לדירה, במדד שלילי למועד של עסקת נבון.
13. העוררות ביקשו לקבוע את שיעור המס החל על העסקה בהתאם לסעיף 48א(ה) או לסעיף 48א(ב1)(3) לחוק (להלן: "מנגנון חישוב המס"). בנימוקי שומת המנהל אין התייחסות לבקשה זו. המשיב לא דרש כל מסמך בדבר הכנסת העוררות. בטפסים שקבע המנהל, נושא מנגנון חישוב המס לא הוזכר אף ברמז, ואין אפשרות לנישום לציין את בקשתו להפעיל אותה. על אף שחלפו מעל 26 שנים מהתיקון שהוסיף את מנגנון חישוב המס, המנהל טרם פרסם כל הנחיה בנדון. הסתרת מנגנון שיעור המס נעשית במכוון לשם השאת הכנסותיו של המנהל על חשבונו של פקיד השומה.
14. ניתן להשתמש בשלד של הבניין כך שעלות בניית דירות נבון מגיעה ל-280,000 ש"ח לדירה, ולא ל-700,000 ש"ח, כהערכת המשיב.

### 30 טענות המשיב בתמצית





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

15. עמדת המשיב היא כי דין הערר להידחות. על פי סעיף 1 לחוק שווי הזכות ייקבע בהתאם לשווי השוק, אלא אם נעשה הסכם בכתב והתמורה הנקובה בו נקבעה בתום לב ולא הושפעה מיחסים מיוחדים שאז ייקבע השווי לפי התמורה החוזית שבהסכם.
16. בענייננו, בנוסף לתמורה הכספית הנקובה בהסכם התחייבה טופנוטץ' להשלים גם את בניית הדירות לנבון וכן לשאת בתשלום היטל השבחה. לפיכך, את התמורה החוזית יש לקבוע בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות. העוררות לא הרימו את הנטל להראות מדוע מוצדק לקבוע את השווי לפי התמורה הכספית בלבד. מקום בו התמורה החוזית לא נקבעה בכסף בלבד ויש לאמוד את שווי ההתחייבויות, ומשהעוררות לא הרימו את הנטל להוכיח את שוויין של ההתחייבויות, קיים היגיון רב בקביעת שווי המכירה בהתאם לשווי השוק של הזכות הנמכרת.
17. ממילא הערך שקבע המשיב למקרקעין נמוך מהערך האמיתי שלהם, הן לפי שווי השוק והן לפי התמורה החוזית.
- 17.1. ביחס לשווי השוק, השווי למטר שקבע נמוך משמעותית משווי שנקבע בשומות מקבילות שנערכו למטרות היטל השבחה.
- 17.2. ביחס לתמורה החוזית, ניסיון המשיב לאמוד את שווי ההתחייבויות של טופנוטץ' בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות, מביא לתוצאה גבוהה משווי השוק שנקבע. בהתאם למחירון דקל לשנת 2021 עלות בניית שטח עילי ברוטו נאמדת לסך של 6,000 ש"ח, ובתוספת שטחים נלווים ועלויות עקיפות, מתקבלת עלות של 8,750 ש"ח למ"ר עיקרי, כך שעלות בניית דירות נבון נאמדת בסך של 1,400,000 ש"ח (שווי שירותי בנייה). כלומר, טופנוטץ' לקחה על עצמה התחייבות בשווי של כ- 1,400,000 ש"ח נוסף על התמורה הכספית. עלות זו גם היא נמוכה מעלויות הבנייה שהוערכו בשומות המקבילות לצורך היטל השבחה, בסך של 9,000 ש"ח למ"ר.
18. מן הצד השני, כאמור, העוררות כלל לא ניסו לאמוד את שווי ההתחייבויות שנטלה מהן טופנוטץ'.
19. אין להתיר את ניכוי עלות בניית הדירות לנבון. התחייבות העוררות כלפי נבון נעשתה במסגרת עסקה אחרת, ואין מדובר בהוצאה אשר משביחה את המקרקעין הנמכרים בעסקה דנן. הוצאות בניית הדירות לנבון משביחות את המקרקעין שנמכרו בעסקת נבון.
20. יתרה מכך, הוצאות אלו כבר הותרו בניכוי בשומת מס השבח בעסקת נבון. לו תותר הוצאה זו שנית, מדובר בניכוי כפול.
21. אין גם מקום למדד את ההוצאות בהתאם לערכן היום. שכן גם שווי המכירה בעסקת נבון נקבע בהתאם לערכו דאז.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 22. טענות העוררות ביחס למנגנון חישוב המס נטענו ללא כל פירוט וללא כל מידע ביחס  
2 להכנסות העוררות, הן בעת הגשת הדיווח למשיב והן בערר. בשומה העצמית של  
3 העוררות, ובהליכים לאחר מכן, הן אף לא טרחו להציג את שיעור המס שיש לקבוע  
4 לגישתן. את שיעור המס שביקשו להחיל בשומתן העצמית קבעו בהתאם לשיעור המס  
5 המרבי. העוררות אף לא חזרו על טענות אלו במסגרת ההשגה, וכידוע, תפקידה של ועדת  
6 הערר הוא לבחון את שיקול דעת המשיב בהשגה. רק בשנת 2023, לאחר הגשת הערר,  
7 הגישו העוררות את דו"ח המס שלהן לשנת 2020.  
8 23. בנסיבות אלו, למשיב לא היה די מידע כדי לקבוע את שיעורי המס בהתאם למנגנון  
9 חישוב המס. הדרישה כי המשיב יחשב את שיעור המס עבור העוררות כמוה כדרישה כי  
10 המשיב יתור בעצמו אחר הוצאות המותרות בניכוי. הנתונים נמצאים בידיהן של  
11 העוררות ונטל השומה העצמית רובץ על כתפי הנישום.  
12 24. על אף האמור לעיל, לאחר הגשת דו"ח המס לשנת 2020, המשיב מוכן להעביר את  
13 ההחזר הנובע מהיקף ההכנסות של העוררות באמצעותו או באמצעות פקיד השומה.  
14 אלא, שהעוררות עצמן ביקשו לעכב את החזר המס במטרה לחלץ מהוועדה קביעה  
15 משפטית רוחבית, שלא מתאימה בערר זה. אילו העוררות היו מסכימות לקבל את  
16 ההחזר, היה הערר מתייטר בסוגיה זו.

### סיכומי תשובה

- 17  
18 25. העוררות הגישו סיכומי תשובה בהם השיבו לחלק מטענות המשיב.

### דיון

- 19  
20 26. הסוגיה העומדת לפתחנו היא קביעת שווי המכירה של המקרקעין שנמכרו לטופנוטץ'.  
21 על מנת להגיע למסקנה בסוגיה זו, יש לבחון תחילה על פי איזו שיטה יש לקבוע את שווי  
22 המכירה. האם על פי שווי השוק האובייקטיבי של המקרקעין, או לחלופין על פי התמורה  
23 שהתקבלה בפועל אצל המוכרות?  
24 27. אקדים ואציין כי במקרה דנן, מצאתי לקבוע, בניגוד לכלל הרגיל, את שווי המכירה על  
25 פי שווי השוק שלהם. שכן, בנסיבות העניין, העוררות לא הוכיחו כדבעי את שווי  
26 התמורה החוזית ששולמה להן. בהתאם, יש לדחות את הערר ולקבוע את שווי  
27 המקרקעין על פי שווי השוק שלהם, לגביו אין מחלוקת בין הצדדים. אסביר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

28. בסעיף 1 לחוק מוגדר "שווי של זכות פלונית" כך: "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות – (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור".
29. כלומר, נקודת המוצא היא כי שווי של מקרקעין הוא שווי השוק האובייקטיבי שלהם. עם זאת, במקרים שבהם המכירה נעשתה בכתב ונקבעה תמורה מסוימת, בתום לב ובהעדר יחסים מיוחדים, השווי נקבע על פי התמורה הסובייקטיבית שנקבעה.
30. בענייננו אין מחלוקת כי התמורה נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. על כן, לכאורה, היה מקום לקבוע את שווי המקרקעין על פי התמורה המוסכמת, שכן:
- "מקום בו שוכנע מינהל מיסוי מקרקעין כי מתמלאים תנאיו המצטברים של החרג הקבוע בהוראת ס"ק (1) להגדרת 'שווי' שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אין הוא רשאי לקבוע את שווי המכירה על-בסיס שווי השוק של הזכות הנמכרת, והוא חייב להתבסס בשומתו על התמורה החוזית המוסכמת".
- (ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פס" 8 (26.1.2010) (להלן: "עניין פרידמן חכשורי"); כן ראו ו"ע (מינהליים ת"א) 2272-08-20 אזורים בנין (1965) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, פס" 29 (8.5.2022) (להלן: "עניין אזורים") והאסמכתאות שם).
31. אולם, לצד זאת, על מנת לקבוע את שווי המכירה על פי שווי התמורה החוזית, נדרש להבין מהי התמורה החוזית שנקבעה. כאמור, בנקודה זו העוררות כשלו להוכיח את שווי התמורה החוזית.
32. כזכור, העוררות קיבלו עבור המקרקעין במסגרת עסקת טופנוטץ' 1,300,000 ש"ח וכן נטילת התחייבויותיהן המשפטיות, לרבות ההתחייבות לבנות ולמסור את דירות נבון – התחייבות שהיא בעלת ערך רב. עם זאת, העוררות דיווחו אך על התמורה הכספית כתמורה שקיבלו עבור המקרקעין. בכך, פעלו העוררות בניגוד לדין.
33. כידוע, עקרון צירוף כל התמורות קובע כי כאשר קובעים את שווי המכירה על בסיס התמורה החוזית המוסכמת יש להביא בחשבון "את כלל התמורות הישירות והעקיפות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות" (עניין פרידמן חכשורי, פס' 12), כאשר נשיאה בחוב לצד שלישי עבור המוכר היא דוגמה מובהקת לתמורה נוספת המשולמת במסגרת העסקה (שם, בפס' 9).
- 2  
3
- 4 34. בענייננו, לא ניתן להתעלם מההתחייבות הכספית כבדת המשקל שנטלה טופנוטץ' מהעוררות, בדמות האחריות לבנות את דירות נבון. נטילת התחייבות זו, משמעותה היא תמורה נוספת שקיבלו העוררות. העוררות לא כימתו תמורה זו ולא דיווחו עליה, ודי בכך לדחות את עררן (והשוו עניין אזורים, בפס' 30).
- 5  
6  
7
- 8 35. אומנם, בהתאם לאמור בפס' 8 לעניין פרידמן חכשורי, "גם במקרה שבו לא מקבל מינהל מיסוי מקרקעין את השומה העצמית המבוססת על התמורה החוזית המוסכמת, תהווה תמורה חוזית זו 'נקודת מוצא' שממנה תחל מלאכת הערכת 'שווי המכירה'", כך שלכאורה היה מקום גם במקרה דנן לקבוע את שווי המכירה על פי התמורה החוזית. אולם, לא מצאתי לעשות כן משני טעמים:
- 9  
10  
11  
12
- 13 35.1. האחד, שהתמורה החוזית מהווה נקודת מוצא להערכת המשיב, אך אין משמעה של נקודת מוצא זו כי על ועדת הערר מוטלת "מלאכת הערכת שווי המכירה". בענייננו, הצדדים לא העמידו שני תחשיבים מבוססים להערכת שווי התמורה החוזית שלוועדת הערר נותר להכריע ביניהם. המשיב יצא מתוך שווי השוק ואילו העוררות לא העמידו תחשיב מטעמן. בנסיבות אלו, אין זה מקומה של הוועדה לעשות מלאכתם של הצדדים ולקבוע את שווי התמורה החוזית המדויקת. במקרה דנן, תפקידה של הוועדה הוא להכריע במחלוקת העומדת לפניה – האם יש לקבוע את שווי המכירה על פי שווי השוק או על פי התמורה החוזית. ממילא, הפער בין שווי התמורה החוזית שקבע המשיב ובין שווי השוק, הוא נמוך ביותר.
- 14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21
- 22 35.2. והשני, כי בנסיבות העניין ובראייה כוללת, לו שווי המכירה היה נקבע על פי התמורה החוזית, העוררות היו משלמות מס בגין שבח גבוה יותר מהשבח שנקבע להם (גם אם לא בהרבה, כפי שיפורט בהמשך). מקום שהמשיב קבע שווי שוק שנמוך משווי התמורה החוזית והוא אינו עומד על שווי התמורה החוזית, איני מוצאת להכביד עוד יותר על העוררות.
- 23  
24  
25  
26
- 27 36. אין לקבל את טענת העוררות כי המשיב צריך היה לנכות מהתמורה שהתקבלה את עלות בניית דירות נבון (בין אם בסך של 1,400,000 ש"ח כשיטת המשיב, ובין אם בסך של 560,000 ש"ח, כטענת העוררות); או לכל הפחות את עלות הבנייה שלא נוכתה במסגרת
- 28  
29





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 עסקת נבון, כלומר, את ההפרש שבין עלות הבנייה הנוכחית ובין העלות שנוכחה בעסקת  
2 נבון (במידוד שלילי לאחור לעסקת נבון).
- 3 37. התרת **מלוא** שווי עלויות הבנייה של דירות נבון נכון להיום מהווה ניכוי כפול, בהינתן כי  
4 סך של 622,000 ש"ח כבר נוכה בעסקת נבון ושומת מס השבח אופסה. לא למותר לציין  
5 כי אותה שומה יצאה בהסכמה ונראה כי גם העוררות אינן אוחזות עוד בטענה זו.
- 6 38. בכל הנוגע לטענת העוררות כי יש לנכות למצער את ההפרש שבין אותם 622,000 ש"ח  
7 שנוכו בעסקת נבון ובין עלויות הבנייה נכון להיום (במידוד שלילי לאחור לעסקת נבון),  
8 העוררות לא העמידו חישוב מטעמן ביחס להפרש זה, ודי בכך לדחות את טענתן. בהקשר  
9 זה יצוין, כי ממילא מידוד ההפרש הנ"ל (ולא ברור לפי איזה מדד, לפי מדד תשומות  
10 הבנייה? מדד המחירים לצרכן?) יקטין את ההפרש עד למאוד, והפסד ההון הנטען, אם  
11 בכלל נוצר, לא יהיה מהותי.
- 12 39. יתרה מכך, העוררות דיווחו למשיב אך על התמורה במזומן תוך ניכוי **מלוא** עלות בניית  
13 הדירות, למרות שלא יכולה להיות מחלוקת כי נטילת ההתחייבות לבניית הדירות על  
14 ידי טופנוטץ' מהווה תמורה נוספת, ולכל היותר, יש לנכות **רק את ההפרש** (וראו סעיפים  
15 3.14 ו-4.13 לסיכומי העוררות, ובעיקר, סעיף 6 לסיכומי התשובה שם הן טענו  
16 **"שהעוררות מבקשות 'ניכוי משלים' בלבד"**). משלא דיווחו העוררות על התמורה בסך  
17 מלוא עלות הבנייה, תוך הפחתת אותו "ניכוי משלים" בלבד, העוררות פעלו שלא כדין,  
18 וגם בשל כך אין מקום לקבל את טענתן.
- 19 40. כמו כן, וזה העיקר, ההתחייבות לבניית דירות נבון היא התחייבות חיצונית שאינה  
20 קשורה ברכישת או בהעלאת ערכם של המקרקעין בעסקת טופנוטץ', ועל כן אין לנכותה.  
21 סעיף 39 לחוק קובע כי **"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו**  
22 **לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה"**. ההתחייבות לנבון לא קשורה ברכישת  
23 המקרקעין, שהתקבלו בירושה, והיא לא קשורה במכירתה. ההתחייבות נוצרה בעסקה  
24 נפרדת שהעוררות קיבלו תמורה במסגרתה. ההתחייבות עומדת בפני עצמה, וגם אם  
25 העוררות לא היו מוכרות את המקרקעין, הן היו חייבות בה. זו התחייבות עצמאית,  
26 שקשורה לחלק אחר במגרש, שעליו אמורות להיבנות הדירות לנבון, אולם היא לא  
27 קשורה ותלויה במכירה של יתרת המקרקעין לטופנוטץ'. זהו מצב דומה למקרה שבו  
28 רוכש של מקרקעין לוקח על עצמו לשלם חוב חיצוני של המוכר, גם אם המקרקעין  
29 הנמכרים מהווים בטוחה לאותו חוב ויש לפרוע את החוב טרם שניתן יהיה למכור אותם.







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 41. ההתחייבות לנבון גם לא העלתה את ערך המקרקעין בהתאם לסעיף 39(1) לחוק, והיא  
2 לא העלתה את שוויים של מקרקעין סמוכים לפי סעיף 39(3) לחוק. גם ללא עסקת  
3 טופנוטץ', יתכן והעוררות היו מפסידות מעסקת נבון, ועסקת נבון כשלעצמה לא הביאה  
4 לעליית ערך המקרקעין שנמכרו.
- 5 42. עסקת נבון לא קשורה לשבח של המקרקעין והיא לא העלתה את התמורה שהעוררות  
6 קיבלו. ההיפך הוא הנכון, חלק ניכר מהתמורה שקיבלו העוררות הוא "כיבוי השריפה"  
7 של עסקת נבון. העוררות היו יכולות למכור את המקרקעין, ללא החלק של נבון,  
8 ולהשאיר את ההתחייבות לבניית דירות נבון אצלו. במקרה שכזה, לא יכולה להיות  
9 מחלוקת שהן היו דורשות תמורה כספית גבוהה יותר, בגינה היו משלמות מס שבח. אלא  
10 שהן בחרו לכרוך במכירת המקרקעין לטופנוטץ' התחייבויות נוספות, באופן שהפחית  
11 את התמורה הכספית שקיבלו, אך העשיר אותן בדרכים אחרות. העוררות היו מקבלות  
12 תמורה כספית גבוהה יותר לולא עסקת נבון ולולא טופנוטץ' הייתה לוקחת על עצמה  
13 את ההתחייבות הכלולה בה. משמע, כי לנטילת ההתחייבות ערך כספי שמעשיר את  
14 העוררות. בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות, יש לשלם מס גם בגין התעשרות זו.
- 15 43. ניתן גם להסתכל על כך מנקודת מבטה של טופנוטץ' – אילו תמורות טופנוטץ' הייתה  
16 מוכנה לתת עבור המקרקעין. טופנוטץ' לא הייתה חייבת לבנות את דירות נבון ולקחת  
17 עליה את ההליכים המשפטיים. היא הייתה יכולה לקנות את המקרקעין בלבד, בתשלום  
18 כספי גבוה יותר.
- 19 44. בהקשר זה אוסיף, כי הפער המשמעותי בין התמורה שהעוררות טענו שקיבלו ובין שווי  
20 השוק, שעליו העוררות לא חלקו, מלמד גם הוא כי יש להוסיף את ההתחייבות לבניית  
21 הדירות בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות. עצם העובדה שטופנוטץ' שילמה פחות  
22 מחצי ממחיר השוק, מלמד שהעוררות הרוויחו משהו אחר. אם ההתחייבות לבניית  
23 דירות נבון הייתה אינהרנטית למקרקעין, הרי שבהכרח התחייבות זו הייתה מפחיתה  
24 את שווי השוק ופער כזה לא היה נוצר. דווקא הדמיון בין שווי השוק ושווי המכירה לפי  
25 עקרון צירוף כל התמורות מלמד כי התמורה בדמות נטילת ההתחייבות לבניית דירות  
26 נבון עמדה לנגד עיני העוררות בחתימת ההסכם עם טופנוטץ'.
- 27 45. ויובהר שנית, כי ההתחייבות לבנות את דירות נבון היא לא חלק אינהרנטי מהמקרקעין,  
28 באופן המפחית משוויים. מדובר בהתחייבות סובייקטיבית של העוררות, כתוצאה  
29 מעסקת עבר, במנותק מהמקרקעין שנמכרו. לצורך העניין כאמור, העוררות היו יכולות  
30 למכור לטופנוטץ' את שארית זכויותיהן במקרקעין, אף ללא נטילת ההתחייבות לבניית



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 דירות נבון. לעצם נטילת ההתחייבות, שאינה כורח המציאות, יש משמעות כספית  
2 אדירה אצל העוררות.
- 3 46. העוררות מבקשות להכיר במסגרת עסקת טופנוטץ' בהוצאות של עלות בניית דירות נבון,  
4 בגובה ניכוי ההפרש, אולם אם אכן כך, עליהן גם להכיר במסגרת העסקה דן בתמורה  
5 שניתן היה לייחס לאותו ניכוי ההפרש, היינו בתמורה הנוספת ממכירת הדירות לו היו  
6 נמכרות במועד הנוכחי. ויודגש, כי המשיב לא הביא בחשבון בשווי השוק של המקרקעין  
7 שנמכרו לטופנוטץ' את חלק המקרקעין שכבר נמכר לנבון. מילים אחרות, אם העוררות  
8 מבקשות להכיר במסגרת עסקת טופנוטץ' בהוצאות הנוספות שהתהוו במסגרת עסקת  
9 נבון, עליהן להביא בחשבון במקביל גם את התמורה הנוספת מעסקת נבון (לו היו  
10 הדירות נמכרות במועד הנוכחי), אולם זו לא הובאה בחשבון במסגרת עסקת טופנוטץ'  
11 ובחשבון תשלום מס השבח "הכולל" על כל המקרקעין (כפי שיפורט בהמשך).
- 12 הכרה בהוצאות אלו והתאמתן למועד הנוכחי, מחייבות גם התאמה של התמורה  
13 שקיבלו בעסקת נבון למועד הנוכחי וחיוב בהתאם. העוררות למעשה מבקשות "ליהנות"  
14 מערך גבוה יותר של הוצאות אך מבלי לתקן במקביל את שווי המכירה המתבטא בעליות  
15 שווי הקרקע משנת 2007 ועד לשנת 2020. לצורך העניין, אם העוררות היו מוכרות היום  
16 את חלק השטח של נבון, ייתכן שהיה מקום להכיר בהוצאות המתואמות להיום, אולם  
17 זאת כנגד התמורה המתקבלת בערכים של היום.
- 18 47. למען לא ייצא הנייר חסר, אציין כי לא מצאתי פגם בכימות התמורה החוזית שביצע  
19 המשיב, והיא אף על הצד הנמוך. המשיב אמד את עלות בניית דירות נבון בסך של  
20 700,000 ש"ח לדירה, וזאת בהסתמך על מחירון דקל לשנת 2021, כאשר המשיב אף נטל  
21 נתון נמוך יותר מאשר נתונים מתוך שומות מכריעות אובייקטיביות (נספחים 3 ו-4  
22 לתצהיר המשיב). בה בשעה שהעוררות טענו באופן סתמי כי יש לאמוד את עלות בניית  
23 דירות נבון בסך של 560,000 ש"ח מבלי לפרט על מה התבססו נתוני חישובם (סעיף 10.3  
24 לכתב הערר).
- 25 48. כמו כן, אין כל פגם בכך שהמשיב כלל את עלות בניית השלד בעלות בניית הדירות. מכלל  
26 הנתונים עולה כי השלד אינו ראוי לבנייה עליו. כך, בבקשה שהגישו האחים למשיב  
27 לביטול עסקת לורנס, טען תמרי שלא ניתן להשתמש בשלד כמות שהוא, והוא הביא  
28 חוות דעת הנדסית שיש להורסו (עמ' 26, ש' 16 – 22; ועמ' 28, ש' 20 – 22 לפרוטוקול).  
29 על סמך הצהרה זו, בין היתר, בוטלה העסקה, גם לטובת העוררות. לאחר מכן, גם בית  
30 המשפט השלום קיבל טענה זו של תמרי והעוררות וקבע כי לא ניתן להשתמש בשלד (עמ')



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 28, ש' 2 – 5 לפרוטוקול). מנגד, לא הוצגו ראיות משכנעות לכך שהשלד במצב ראוי. הגבי  
2 מסר הודתה בחקירתה כי היא לא יודעת מה מצבו של השלד (עמ' 16, ש' 18 – 23  
3 לפרוטוקול). יתרה מזו, בסיכומיהן העוררות טענו כי "ייתכן [ו]היזם החדש ינסה בכל  
4 זאת, להריץ תוכנית להכשרת השלד" (סעיף 6.10 לסיכומים). כלומר אף לדידן, במצב  
5 הנוכחי, השלד אינו ראוי לשמש כתשתית לבניין. הסתמכות על חוות דעת השמאי בהיטל  
6 ההשבחה אין בה כדי לשנות מדעתי. מדובר על השבחה של זכויות במקרקעין, במנותק  
7 מהבנוי על המקרקעין (עמ' 27, ש' 28 – 33 לפרוטוקול), וממילא, על העוררות היה  
8 להזמין את השמאי לעדות שיסביר קביעתו. במאזן ההסתברויות, מכלל האמור עולה כי  
9 העוררות לא עמדו בנטל להוכיח שהשלד ראוי.
- 10 49. על זאת יש להוסיף, כי המשיב אף לא כלל במסגרת התמורה את הכניסה בנעליהן של  
11 העוררות ביתר ההליכים המשפטיים, עניין בעל משמעות כספית נוספת.
- 12 המשיב אמנם הוסיף את נטילת ההתחייבות לתשלום היטל השבחה לפי עקרון צירוף כל  
13 התמורות, אולם בה בעת תשלום היטל השבחה הוא גם הוצאה מותרת בניכוי ועל כן אין  
14 בו להשפיע על השבח בעסקה (ואכן המשיב מסכים לכך, ראו עמ' 33, ש' 21 – 23  
15 לפרוטוקול).
- 16 50. לסיכום חלק זה, העוררות לא הרימו את הנטל לכמת כדבעי את התמורה החוזית, ולכן  
17 שווי שוק הוא מסלול ראוי לחישוב שווי המכירה. העוררות מלכתחילה לא התייחסו לכל  
18 התמורות שקיבלו, והן יכולות לבוא בטענות רק לעצמן שעה שהמשיב קבע את שווי  
19 המכירה על פי שווי השוק.
- 20 51. העוררות גם לא חלקו על שווי השוק שקבע המשיב, ונדמה שלא בכדי. שווי השוק שקבע  
21 המשיב אינו על הצד הגבוה.
- 22 במצב עניינים זה, אני מקבלת את שווי השוק שקבע המשיב כשווי המכירה. כאמור,  
23 קביעה זו היא לטובת העוררות שכן התמורה החוזית בהתאם לעיקרון צירוף כל  
24 התמורות הייתה גבוהה יותר, כמוסבר לעיל.
- 25 52. באשר לטענת העוררות בדבר הטלת "מס אמת", אומנם התוצאה הנוכחית לא משקפת  
26 את השבח של האחיות ממכירת כלל המקרקעין שקיבלו בירושה (צירוף של עסקת נבון  
27 ועסקת טופנוטץ'), שכן הן משלמות מס שבח על פי שווי מכירה של 2,685,000 ש"ח,  
28 כאשר בפועל הן קיבלו 1,300,000 ש"ח בעסקת טופנוטץ' בשנת 2020 ועוד כ-628,000  
29 ש"ח בעסקת נבון בשנת 2007. ברם, כאשר מביאים בחשבון את עליית המדד משנת 2007



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ועד לעסקת טופנוטץ', ההבדל אינו כה משמעותי, ובעיקר, העוררות, שעליהן הנטל, לא  
2 הציגו כל מנגנון שישקף את הרווח הכלכלי האמיתי הכולל, כך שהן יכולות לבוא בטענות  
3 רק אל עצמן. מבחינה כלכלית כוללת של צירוף שתי העסקאות, העוררות ניסו להשתמש  
4 בכל "ההפסד" הנטען מעסקת נבון (בגובה ניכוי ההפרש) כנגד התמורה שקיבלו  
5 מטופנוטץ' לבנות את דירות נבון, מבלי להתחשב ברווח שהן קיבלו מעסקת נבון. אם  
6 העוררות היו הוגנות ומנסות לשקף תשלום מס על השבח האמיתי – למעלה ממיליון  
7 ש"ח לכל אחת במונחים של ימינו (650,000 ש"ח מעסקת טופנוטץ' + 314,000 ש"ח  
8 מעסקת נבון בשנת 2007, כשסכום זה יחושב עם עליית המדד), ייתכן שהיה מקום  
9 להתחשב בעניין. אולם שעה שהן נמנעו מלעשות זאת אין זה ראוי שוועדת הערר תעשה  
10 את מלאכתן. ההתחייבות לנבון שנטלה טופנוטץ' לא נוצרה יש מאין, והעוררות קיבלו  
11 תמורה עבורה, תמורה שהן לא מחשבות בטענותיהן.
- 12 53. אכן, העוררות "הפסידו" לכאורה מהמכירה לנבון (קיבלו 628,000 ש"ח בשנת 2007 עבור  
13 דירות שעלותן 1,400,000 ש"ח כיום), והפסד זה לא מוכר להן במלואו בראי שתי  
14 העסקאות. אולם **ראשית**, העוררות מנהלות הליך מול לורנס, ולא מן הנמנע שהן יפוצו  
15 עבור אותו הפסד. התחשבות בהפסד במסגרת המס אף יכולה להביא לפיצוי כפול, אלא  
16 אם ישולם מס על הפיצוי. מה גם, שעם חישוב עליית המדד על התמורה מעסקת נבון עד  
17 המועד הנוכחי, כלל לא ברור מה שוויו של ההפסד, ועל העוררות היה להוכיח זאת.  
18 **ושנית**, למרבה הצער, לא כל הפסד מוכר ולא כל רווח ממוסה, בוודאי שלא בראי כל  
19 השנים, וללא הגבלה. גם אם העוררות נקשרו בעסקה רעה מבחינתן בעבר, אין זה מפחית  
20 את ערך המקרקעין שנמכרו במסגרת עסקת טופנוטץ' ובכל מקרה פתוחה הדרך בפני  
21 העוררות לשכנע את פקיד השומה בקיומו של הפסד ובגובהו.
- 22 54. באשר לחישוב המס על פי המנגנון לחישוב המס, העוררות לא טענו בקשר לכך בשלב  
23 ההשגה. כידוע, ערר מוגש על ההחלטה בהשגה, והעוררות למעשה זנחו את הטענות  
24 הנוגעות לכך אל מול המשיב.
- 25 55. לגופו של עניין, הבקשה לחישוב על פי המנגנון הייתה לקונית ולא מנומקת, מבלי שצורפו  
26 לה דוחות המס או כל אסמכתא לשיעור המס הראוי, ושיעור המס לא חושב בבקשה  
27 (וראו סעיף 35 לנספח 7 לתצהיר מסר, נספח להצהרה בדיווח המקוון, שם נכתב אך כי  
28 "יש לקובע את שיעור המס לפי סעיף 48א(ה) לחוק ו/או בהתאם לסעיף 48א(ב1)(3)  
29 לחוק" [הטעות במקור – י"ס]).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

56. יתרה מזו, מדברי המשיב עולה, כי העוררות עצמן דיווחו בשומתן העצמית על שיעור המס המרבי. בנסיבות אלו, לא ברורה טרוניית העוררות, שכן הן אלו שנמנעו מלספק את הנתונים הנדרשים לחישוב המס ואת שיעורו המדויק. העוררות לא יכולות לצפות שהמשיב יעשה מלאכתן. העוררות לא טוענות שהן לא ידעו על אודות המנגנון וכי המשיב הסתיר מהן את עצם קיומו. אם העוררות מעוניינות כי המס יחושב באופן מסוים, עליהן לבקש זאת באופן בהיר וברור ולספק את הנתונים הנדרשים. זאת, גם אם בטפסי מס השבח נעדרת ההתייחסות לכך. לא הייתה כל מניעה מצידן לצרף את הנתונים להצהרה. בהקשר זה אציין כי לעיתים, הוספה של פרטים ואפשרויות רבות מדי לטפסים, עלולה לגרום לבלבול, באופן ששכר הנישומים יוצא בהפסדם. עם זאת, ראוי כי המשיב ישקול להוסיף לטפסים את האפשרות לחישוב מס השבח על פי המנגנון לטובת הנישומים, והמשיב ייקח זאת לתשומת ליבו. אך כאמור, אין בכך לגרוע מחובת הנישום לספק את הנתונים הנדרשים על מנת שהמשיב יוכל לפעול בהתאם.

57. האמור נכון בפרט ביחס לבקשה לפריסת התשלומים לפי סעיף 48א(ה) לחוק. כאמור, העוררות לא הגישו דוחות מס הכנסה במועד הגשת הבקשה ומשכך הן לא עמדו בתנאי המפורש המוזכר בסעיף 48א(ה) לחוק, לפיו **"הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה"**. בכלל, לא ברורה טענתן ביחס לכך, שכן בסעיף 7 לסיכומי התשובה הן טוענות כי הן בכלל לא ביקשו את פריסת התשלומים, אלא אך את "הפעלת המנגנון". אם כן, מדוע העוררות מלכתחילה הפנו לסעיף זה? דבר זה מלמד כשלעצמו על חוסר הבהירות בבקשת העוררות, חוסר בהירות שאינו מאפשר למשיב להפעיל את "המנגנון".

58. עם זאת, במקרים הראויים והמוצדקים כאשר נישום (שמלוא המידע על הכנסותיו נמצא ממילא בידו) יבקש ויצליח לשכנע את מנהל מיסוי מקרקעין כי לא יגיע לשיעור המס השולי לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, וזאת בהתחשב בכלל הכנסותיו בשנת המס – מן הראוי יהיה שהמשיב יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 48א(ב)(2) לחוק (החל לפי סעיף 48א(ב1)(3) לחוק) ויתיר שיעור מס נמוך יותר על השבח הריאלי וזאת מבלי לחייב את הנישום להגיש דווקא, כתנאי מקדמי, דוח למס הכנסה.

59. סעיף 48א(ב)(2) לחוק קובע כי **"על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור"**. כלומר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 למשיב נתונה הסמכות לחייב במס בשיעור נמוך יותר, אם הוא ישתכנע כי המס שיחול  
2 על השבח הריאלי לא יגיע לשיעור הקבוע בפסקאות (1) או (א1).
- 3 60. אם כל נישום יידרש להגיש דוח למס הכנסה כתנאי להקטנת שיעור המס, הסעיף הנ"ל  
4 יוותר כאבן שאין לה הופכין, שכן כך הסמכות תישאר תמיד אצל פקיד השומה. כלומר,  
5 ראוי כי המשיב יעשה שימוש בסמכות הנתונה לו, אך זאת אך ורק במקרים המתאימים  
6 ולאחר שישתכנע בדבר שיעור המס שיחול, בהתאם לראיות מספקות (אך לאו דווקא  
7 הגשת דוח למס הכנסה).
- 8 61. בהקשר זה אציין כי אני מסתייגת מטענת העוררות כי הפנייתן להגשת דו"ח למס הכנסה  
9 נבעה משיקול זר (החזר מקופת מס הכנסה דווקא ולא מקופת מיסוי מקרקעין). אני  
10 סבורה כי הדרישה להגשת הדוח נועדה לעמוד על מלוא הכנסת הנישום באותם מקרים  
11 בהם הנישום לא משתף פעולה ולא מציג אסמכתאות טובות ומשכנעות על כלל הכנסותיו  
12 הקיימות והצפויות בשנת המס, בדומה להתנהלות העוררות בהקשר זה אשר הגישו  
13 שומה עצמית לפי מס מירבי וללא כל אסמכתאות.
- 14 62. מכל מקום, הוועדה רשמה לפנייה את התחייבות המשיב כי סכומי המס הנכונים ייגבו,  
15 בין אם באמצעות החזר של פקיד השומה (מכיוון שכבר הוגשו דוחות מס ההכנסה) ובין  
16 אם באמצעות המשיב במסגרת החזר שומת המס הנדונה, כאמור בעמ' 37, שי 20 – 24  
17 לפרוטוקול ובסעיפים 47 ו-63 לסיכומי המשיב.
- 18 63. כמו כן, לאחר פסק דין זה בכוחן של העוררות לפנות לפקיד השומה ולבקש להכיר  
19 בהפסד הנטען על ידן, כך שלא ברורה טענת העוררות בהקשר זה, ומכל מקום ההליך  
20 הנוכחי אינו המקום להעלאת טענות כנגד פקיד השומה. טענת העוררות להכרה של  
21 המשיב בהפסד ההון שנוצר להן, צריכה להתברר מול פקיד השומה ולא במסגרת ערר  
22 זה. לפני הוועדה אין אישור פקיד שומה על הפסד הון, ואין מקום שהמשיב יקזזו. הדבר  
23 נמצא אך בסמכות פקיד השומה.
- 24 64. סיכומם של דברים, הערר נדחה.
- 25 העוררות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ש"ח.
- 26 בסכום זה הבאתי בחשבון מצד אחד את "תאונת המס" שקרתה; ומצד שני הן את  
27 האיחור בהגשת תצהיריהן של העוררות, כאמור בהחלטת הוועדה מיום 14.2.2024  
28 לפיה: "ראיות העוררות הוגשו לתיק הוועדה באיחור... תוך עשיית דין עצמי, ומבלי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לבקש את אישורה מראש למתן ארכה, ואף לא בדיעבד... משהמשיב מותיר את  
2 ההחלטה באשר להמשך ניהול ההליך לשיקול דעת הוועדה, אני ... [קובעת כי  
3 תצהירי העוררות יהוו חלק מחומר הראיות. עם זאת, להתנהלות העוררות כאמור ינתן  
4 ביטוי בפסיקת ההוצאות בסוף ההליך", והן את העובדה שהעוררות הגישו את שומתן  
5 העצמית תוך "איפוס" מלא של עלויות הבנייה, על אף שבמסגרת ההליך הן הודו כי אף  
6 לשיטתן יש להתחשב לכל היותר בהפרש שבין העלויות שהוכרו ובין העלויות הנוכחיות,  
7 כאמור בסעיף 39 לעיל.

### רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה

8 אני מסכים עם חוות דעתה המלומדה של כבוד יושבת ראש הוועדה למעט בנושא הפסד ההון  
9 הן לגבי הוכחת ההפסד עצמו והן לגבי ייחוסו לבדיקת פקיד השומה.  
10 לדעתי תוצאת פסק הדין לא משקפת את השבח של האחיות ממכירת כלל המקרקעין  
11 שקיבלו בירושה.  
12 העסקה הכלכלית כפשוטה היא שהעוררות קבלו קרקע בירושה ומכרו אותה בשתי פעימות  
13 לצדדים שלישיים. אלו העסקה הייתה נעשית באותו יום חישוב שבח המקרקעין היה פשוט  
14 והוא התמורות שהתקבלו בניכוי העלות. אם עסקה אחת הייתה מכר דירות והעסקה השניה  
15 הייתה מכירת יתרת הנכס תוך התחייבות לבניית שתי הדירות הרי אותן עלויות הבניה  
16 שהקטינו את השבח בעסקת הדירות היו מגדילות את הרווח במכירת יתרת הנכס, ונמצא  
17 כי עלויות הבניה לא שינו את סך כל השבח.

18 במקרה שלפנינו מכר הדירות נעשה בשנת 2007 ומכר יתרת הנכס תוך התחייבות לשאת  
19 בעלויות בניית הדירות נעשה בשנת 2021. אילו המשיב היה מבטל את הוצאות הבניה  
20 התיאורטיות שהעוררות לא עמדו בהם (בערכם המתואם למדד ליום המכירה השניה), לא  
21 היה מקום לערר. המשיב בכל עסקה חישב עלויות בניה בסכומים שונים. הפער הנ"ל הוא  
22 עיקרו של הערר.

23 להלן התמורה שהתקבלה :

24 1. בעסקת נבון מיום 25.10.2007 סך של 628,942 ₪ שהם 740,615 ₪ מתואם למדד

25 המחירים לצרכן ליום עסקת טופנוטץ'.

26 2. בעסקת טופנוטץ' מיום 6.1.2021 סך של 1,300,000 ₪ .

27 סך כל התמורה שקבלו עומד על 1,928,942, ומתואם למדד עומד על סך של 2,040,615.

28 עמדת המשיב, שהתקבלה על ידי חבריי להרכב, היא שהתמורה ממכירת המקרקעין

29 לטופנוטץ' תעמוד על כ 2,685,000 ₪.

30 עמדתי בערכים נומנליים :

31







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

סך הכל	עסקת טופנוטץ'	עסקת נבון	
1,928,942	1,300,000	628,942	תמורה ממכירה
(6,939)	0	(6,939)	עלות
0	622,000	(622,000)	עלויות בניה *
1,922,003	1,922,000	3	שבח מקרקעין

1 \* בפועל יש לחשב בערכים מתאומים למדד

2 עמדת המשיב בערכים נומנאליים

סך הכל	עסקת טופנוטץ'	עסקת נבון	
1,928,942	1,300,000	628,942	תמורה ממכירה
(6,939)	0	(6,939)	עלות
763,000	1,385,000	(622,000)	עלויות בניה
1,922,003	2,685,000	3	שבח מקרקעין

3 הפער בין חישובי לבין עמדת חבריי להרכב נובעת מהפסד חישובי של המשיב בין עלויות  
4 הבניה בגין עסקת נבון שטופנוץ' לקחה על עצמה לבין עלויות הבניה שהמשיב קבע במכירת  
5 הדירות לנבון. להלן החישוב:  
6

עלויות שהוספו לתמורה בעסקת טופנוטץ' על ידי המשיב	₪ 1,385,000
עלויות בניה שהמשיב קבע בעסקת המכירת הדירות לנבון	₪ 622,000
הפסד נומינאלי בגין חישובי המשיב	₪ 763,000

7 לפי דעתי יש לחשב את ההפסד בערכים ריאליים ליום העסקה.  
8 לדעת המשיב הפסד זה צריך להיות מדווח לפקיד שומה מס הכנסה, וע"פ אישורו יילקח  
9 הפסד זה בהפחתת השבח בגין עסקת טופנוטץ'. לדעתי כל ההפסד נובע מחישובים  
10 תיאורטיים של פקידי מס שבח ולכן על פקיד מס שבח לבדוק את חישוב ההפסד ולהפחיתו  
11 מהשבח בגין השבח מעסקת טופנוטץ'.  
12  
13  
14  
15



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

1 קראתי בעיון רב את חוות דעתם של חברי המלומדים כבי' השופטת ירדנה סרוסי (יו"ר  
2 הוועדה) וכבי' חבר הוועדה הנכבד רו"ח יהושוע בליצקי, ודעתי היא, שיש לקבל (ולא בלב  
3 קל) את התוצאה שהגיעה אליה כבי' יו"ר הוועדה ודין הערר להידחות. אנמק ואפרט:  
4 **ראשית**, מחומר הראיות שהונחו בפנינו שוכנעתי שיש בסיס לקביעה **שעסקת נבון הניבה**  
5 **לעוררות הפסד(הוני או פירותי) בסכום נומינלי של כ- 763 אלפי שקלים** (ראה תחשיבו של  
6 רו"ח בליצקי) והפסד ריאלי (בהינתן שמדד המחירים לצרכן עלה בכ- 20% בשנים 2007-  
7 2020) של כ-640 אלפי שקלים במונחי שנת 2020, ואילו בעסקת טופנוטץ' רווח של כ-2,685  
8 אלפי שקלים. ס"ה רווח במונחי שנת 2020 של כ-2,040 אלפי שקלים. הפסד זה של עסקת  
9 נבון נובע בגין עליית שוויין של עלויות הבניה (שהעוררות נטלו על עצמן) כפי שנקבעה בשומת  
10 מס השבח בשנת 2007 בעסקת נבון (622 אלפי שקלים) לשווי ההתחייבות "ששילמו"  
11 העוררות לטופנוטץ' לשם "שחרורן" מאותה התחייבות לבניית דירות נבון. ניתן להגיע  
12 לאותה תוצאה גם בדרך אחרת: אם ננטרל את כל "רעשי הרקע" סביב 2 העסקאות- עסקת  
13 נבון ועסקת טופנוטץ', הרי שהעוררות קיבלו במזומן בעסקת נבון 628 אלפי שקלים  
14 (ובמונחים ריאליים לשנת 2020 כ-740 אלפי שקלים) ובעסקת טופנוטץ' 1300 אלפי שקלים.  
15 ס"ה ב- 2 העסקאות: כ- 2040 אלפי שקלים במונחי שנת 2020 (זאת לעומת 2685 אלפי  
16 שקלים).  
17  
18 **אי- התחשבות בהפסד מעסקת נבון פוגעת בעקרון העל של דיני המס של גביית מס אמת.**  
19 **שנית**, הכיצד ניתן להגיע לתוצאה האמורה של תשלום מס אמת? חברי רו"ח בליצקי בדעה  
20 שעסקת טופנוטץ' קשורה לעסקת נבון ולפיכך על המשיב (מנהל מיסוי מקרקעין) להביא את  
21 ההפסד מעסקת נבון בחשבון בעת המיסוי החל בעסקת טופנוטץ'. מאידך, חברתי כבי' יו"ר  
22 הוועדה בדעה שהסמכות להכרה בהפסד מעסקת נבון, עקב העלייה בשוויין של ההתחייבות  
23 לבנית דירות נבון שנטלו העוררות על עצמן, היא בסמכותו הבלעדית של פקיד השומה (מס  
24 הכנסה) ובהתאם לשיקול דעתו ואין בסמכות הוועדה להורות לו כיצד לנהוג. לדעתי, הצדק  
25 עם חברתי היות וההתחייבות לבניית דירות נבון היא התחייבות חיצונית שאינה קשורה  
26 למכירת המקרקעין או בהעלאת ערכן בעסקת טופנוטץ'. ההתחייבות לנבון לא קשורה  
27 ברכישת המקרקעין שהתקבלו בירושה והיא לא קשורה במכירתה. **זו התחייבות עצמאית**  
28 **שקשורה לחלק אחר במגרש שעליו אמורות להיבנות הדירות לנבון שאותו חלק לא נמכר**  
29 **לטופנוטץ'.** עסקת נבון לא קשורה לשבח של עסקת טופנוטץ'.  
30 אשר על כן אני מצטרף לקריאת חברתי שההכרה בהפסד מעסקת נבון צריכה להתברר מול  
31 פקיד השומה (מס הכנסה) ואני ממליץ לעוררות לפנות לפקיד השומה במטרה לשכנע אותו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 נובמבר 2024

ו"ע 8962-06-22 מסר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בצדקת טענותיהן והכרה בהפסד מעסקת נבון אשר יקוזז משבח מעסקת טופנוטץ'. כפי  
2 שאמרתי בתחילת דברי מחומר הראיות שהונחו בפנינו יש בסיס להכרה בהפסד זה.  
3 **סוף דבר** : אני מסכים לתוצאה שדין הערר להידחות ומאחל לעוררות הצלחה מול פקיד  
4 השומה.

5

6

7 לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה

8

סרוסי.

9

10

11

12

13

ניתן היום, י"א חשוון תשפ"ה, 12 נובמבר 2024, בהעדר הצדדים.

14

ירדנה סרוסי, שופטת

15

16

17

18

19

20

21

