ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

בפני **כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר**
גב' גבע בלטר, חברה
רו"ח שלמה מדהלה, חבר

העוררים: **1.מיכאל מלכיאור**
2.חנה מלכיאור
ע"י ב"כ עו"ד סלי אילון ועו"ד אייל מידני

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ,
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

לפנינו ערר על שומת מס רכישה עבור דירת העוררים ברח' אלדד 6 בירושלים, הידועה כגוש 030695 חלקה 9 תת חלקה 136. ערר זה נסוב על החלטת המשיב מיום 3.3.2021 (להלן: "**ההחלטה השנייה**") לשנות את החלטתו מיום 1.1.2019 (להלן: "**ההחלטה הראשונה**")- לתקן את שומת העוררים ולחייבם במס רכישה לפי הוראות סעיף 9(ג1)(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**" או "**החוק**").

תשתית עובדתית ושומתית

1. העוררים היו בעלים של דירת מגורים ברחוב דוסטרובסקי בירושלים (להלן: "**הדירה הראשונה**").

2. ביום 23.4.2013 רכשו העוררים זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה בפרויקט מגדלי הצעירים בתל אביב (להלן: "**הזכות בקבוצת הרכישה**"). הרכישה הייתה ללא תמורה כשהמוכר הוא בנם של העוררים.

3. ביום 27.5.2018 מכרו העוררים את הדירה הראשונה. למחרת, ביום 28.5.2018 רכשו העוררים דירת מגורים ברחוב אלדד 6 בירושלים, היא הדירה במוקד הערר, תמורת סך של 4,860,000 ₪ (להלן: "**הדירה השלישית**").

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

4. בעת רכישת הדירה השלישית, הייתה בבעלות העוררים דירה נוספת, היא הזכות בקבוצת הרכישה. משכך, שילמו העוררים מס רכישה בהתאם למדרגות מס רכישה החלות על בעלי דירה נוספת בסך של 388,800 ₪.

5. ביום 25.6.2018 נכנס לתוקף תיקון מספר 93 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "**תיקון מספר 93**" או "**התיקון לחוק**") אשר אפשר לבעלי זכויות שרכשו זכות לדירת מגורים בקבוצת רכישה אשר בנייתה התעכבה, לרכוש דירה אחרת במדרגות מס של דירה יחידה, זאת כאשר עת רכשו את הדירה בקבוצת הרכישה, הייתה זו דירתם היחידה ובהתקיים תנאים נוספים.

6. ביום 15.8.2018 פנו העוררים בבקשה לתיקון השומה (נספח 1 לתצהיר המשיב), במסגרתה טענו כי יש לראות את רכישת הדירה השלישית כדירה יחידה לצורך שומת המס, נוכח העיכובים בהתקדמות הפרויקט של קבוצת הרכישה בה רכשו זכות, ונוכח מכירת הדירה הראשונה.

7. בעקבות פניית העוררים, ביום 1.1.2019 התקבלה החלטת המשיב בעניינם (שם, נספח 2), לפיה שומת המס של העוררים עבור הדירה השלישית תוקפא, וכי השומה תשונה לדירה יחידה לאחר מכירת הדירה שנרכשה בקבוצת הרכישה בתקופה שצוינה בסעיף 2(ב) לתיקון מספר 93 לחוק.

8. ביום 17.1.2019 התקבל פסק דין לטובת העוררים, בתיק ו"ע 27213-02-19 **מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב** (17.1.2019) (להלן: "**פסק הדין מיום 17.1.2019**" או "**עניין 27213-02-19**"), אשר עסק בהקלת מס רכישה עבור הדירה בקבוצת הרכישה שרכשו העוררים. שם נקבע, כי בנסיבות העניין ובהתאם לסעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק, יש לראות בדירה בקבוצת הרכישה כדירה חלופית לדירה הראשונה ולסווגה כדירה יחידה לצורך חישוב שומת מס הרכישה. בהתאם, לאחר תום בניית הדירה בקבוצת הרכישה התחייבו העוררים למכור את דירתם הראשונה.

9. עם יישום פסק הדין מיום 17.1.2019, התברר למשיב כי נעשתה טעות בהחלטתו הראשונה מיום 1.1.2019. בהתאם לכך, ביום 3.3.2021 תיקן המשיב את ההחלטה שניתנה בבקשה לתיקון שומה שהגישו העוררים ונקבע כי העוררים אינם זכאים להקלה במס הרכישה ברכישת הדירה ברחוב אלדד מכוח תיקון מספר 93 לחוק, משום שבעת רכישת הזכות בקבוצת הרכישה, הייתה בבעלותם דירת מגורים, היא הדירה הראשונה, ולכן התיקון לחוק לא חל בעניינם (שם, נספח 3).

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

10. בהחלטה השנייה קבע המשיב כי יש לתקן את שומת העוררים פעם נוספת ולערוך לגביה חישוב בהתאם לסעיף 9(ג1ה) לחוק, היינו, חישוב מס רכישה בהתאם לדירה נוספת. בעקבות כך, הוציא המשיב לעוררים שומת מס רכישה מתוקנת, בסכום של 388,800 ₪, ומכאן הערר. בהקשר זה יצוין כי העוררים בחרו שלא להגיש השגה על החלטת תיקון השומה.

<u>תמצית טענות הצדדים</u>

<u>טענות העוררים</u>

11. לטענת העוררים, יש לפרש את המושג "דירה יחידה" ככוללת גם דירה חלופית שהיא בחזקת דירה יחידה. לדידם, כאשר קבע המחוקק כי התנאי להחלת הסעיף הינו שבעת רכישת הזכות בקבוצת רכישה הייתה זו דירתו היחידה של הרוכש, התכוון המחוקק גם למצב בו הזכות בקבוצת רכישה מהווה דירה חלופית. קרי, כאשר התחייב הרוכש למכור דירה קיימת תוך 18 חודשים מיום רכישת הדירה בקבוצת רכישה או תוך 12 חודש מיום סיום בנייתה, לפי המאוחר.

12. לטענת העוררים, החלטת המשיב לתיקון השומה התקבלה מבלי שהתקיים כל דיון בטרם מתן ההחלטה השנייה ובלי שעמדו בפני המשיב עובדות חדשות או שינוי נסיבות. כך לטענתם, בהחלטה השנייה לא צוין מה היא העילה מכוח סעיף 85 לחוק, לפיה שינה המשיב את השומה ולא ניתנה הנמקה מספקת.

13. לטענת העוררים, התנהלות זו של המשיב בהליך השומתי, מראה כי תיקון השומה על ידי המשיב נעשה על רקע שיקולים זרים וכאקט עונשי, בעקבות הפסד המשיב בהליך משפטי אחר בינו לבין העוררים- בפסק הדין 27213-02-19 מיום 17.1.2019.

14. עוד לפי העוררים, מידת הסתמכותם על ההחלטה הראשונה היא רבה, גם לאור משך הזמן שעבר מאז ניתנה. כך לטענתם, הסיבה לשינוי איננה בטעות של העוררים או בהסתרת מידע על ידם, והנזק שייגרם להם כנישומים הינו גבוה מאד ואין אינטרס ציבורי רחב בעניין זה שכן מדובר בסוגיה שאיננה רווחת בציבור.

<u>טענות המשיב</u>

15. לטענת המשיב, העוררים אינם באים בגדרו של סעיף 9(ג1ג)(2)(ב1) שהוסף בתיקון 93 לחוק, שכן בעת רכישת הדירה בקבוצת הרכישה הייתה בבעלות העוררים הדירה הראשונה. לדידו, אין ממש בטענות העוררים מאחר והפרשנות שהציעו לתיקון מספר 93 לחוק, חסרת עיגון לשוני ואינה תואמת את הפרשנות התכליתית של החוק.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

16. עוד לפי המשיב, לתא המשפחתי של העוררים הייתה דירת מגורים בעוד רכישת הזכות בקבוצת הרכישה נועדה לשפר את מגוריהם, ולכן התיקון לחוק לא חל בעניינם. לטענתו, לא בכדי טענו העוררים להקלה לפי סעיף קבוצת הרכישה, שכן סעיף חלופת המגורים לא חל על המצב בו הם מצויים- מקרה של שיפור מגורים.

17. לטענת המשיב, עם יישום פסק הדין מיום 17.1.2019, עלה כי נפלה טעות בשומה שהוצאה לעוררים ולכן המשיב היה מוסמך לתקנה. עוד לגישת המשיב, טענות העוררים המייחסות לו "נקמנות" או "אקט עונשי" הן ספקולציות אשר לא נתמכו בראיות כלל. מדובר במשרדי שומה שונים ואין כל קשר בין ההליך בתל אביב לבין ההליך דנא.

18. עוד טען המשיב, כי אין ממש בטענת העוררים לפגיעה בזכות הטיעון, שכן בסעיף 85 לחוק אין קביעה כי יש לשמוע את הנישום בטרם ההחלטה על תיקון השומה, זאת בניגוד לסעיף 87 לחוק, הקובע את זכות ההשגה גם על שומה שתוקנה, זכות אשר העוררים וויתרו עליה.

<u>דיון והכרעה</u>

19. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה נפרט את המסגרת הנורמטיבית הרלבנטית לעניין. לאחר מכן, נבחן האם העוררים עומדים בתנאי החוק על מנת לקבל הקלה במס רכישה ברכישת הדירה נשואת הערר. לבסוף, נדון בטענות נוספות לגביהן נחלקו הצדדים ובפרט בטענות העוררים לגבי התנהלות המשיב.

<u>תשתית נורמטיבית</u>

20. תחילה נפרט את הוראות החוק המתייחסות להקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירת מגורים. נזכור תחילה כי סעיף 9(א) לחוק קובע כי "**במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין**".

21. למן תיקון מספר 69 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2011, הגדרת קבוצת רוכשי זכות במקרקעין כ"קבוצת רכישה", בהתאם לחוק, מביאה עמה השלכות מיסוי שונות, הן מכוח חוק מיסוי מקרקעין והן לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. יובאו להלן ההשלכות הרלוונטיות לערר זה.

22. סעיף 9(ג1)(2) לחוק מפרט רשימת חלופות בהן תינתן הקלה במס בעת רכישת דירת מגורים:

"על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו (בפסקה משנה זו – הדירה), והתקיים בו אחד מאלה:

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

(א) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;
(ב) ב-24 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – ב-12 החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – ב-12 החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;"

23. לפי הסעיף, החלופות לקבלת הקלה במס רכישה הן:
   א. כאשר הדירה שנרכשה היא הדירה היחידה של הרוכש.
   ב. כאשר בנוסף לדירה שנרכשה, לרוכש יש דירת מגורים אחרת שקדמה לרכישה זו, והדירה הקודמת הייתה דירתו היחידה של הרוכש עד למועד רכישת הדירה החדשה, והיא נמכרה תוך 24 חודשים לאחר רכישת הדירה החדשה- כך שנותר הרוכש עם הדירה החדשה.
   ג. כאשר הרוכש רוכש דירה חדשה מקבלן, ויש לו דירה אחרת שקדמה לרכישה זו, שנמכרה תוך 12 חודשים ממועד המסירה הקבוע בהסכם המכר עם הקבלן. אם חל עיכוב במסירה מהקבלן, מנסיבות שאינן בשליטת הרוכש, מניין 12 החודשים יחול ממועד המסירה בפועל.

24. יצוין כי בתיקון מספר 102 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2023, תוקן סעיף 9(ג1)(2) וקוצרה התקופה שבה ניתן להחזיק בשתי דירות במקביל ועדיין להיחשב כבעלים של דירת מגורים יחידה מ-24 חודשים ל-18 חודשים. כאשר חל שינוי בדין המהותי לאחר הגשת הערר, יש להחיל על העוררים את הדין שהיה תקף במועד המכירה. עיקרון זה נובע מהבחנה בין דינים דיוניים- פרוצדורליים, החלים באופן מיידי על הליכים תלויים ועומדים, לבין דינים מהותיים, אשר אינם פועלים למפרע ופגיעתם בזכויות מוקנות מוגבלת (ע"א 189/66 **רייך** נ' **המר**, פ"ד כא(2) 185; בג"ץ 4562/92 **זליגמן** נ' **בית הדין הארצי לעבודה**, פ"ד מז(5) 661). לפיכך, כאשר השינוי נוגע לדין מהותי הקובע את זכויותיהם או חובותיהם של הצדדים, יישמר הדין הישן שהיה בתוקף במועד העסקה, וזאת כדי להבטיח ודאות משפטית והגנה על אינטרס ההסתמכות של הצדדים.

25. סעיף 9(ג1)(2)(ב) מתייחס לשתי חלופות שיפור מגורי התא המשפחתי הנוכחיים (להלן: "**סעיף שיפור המגורים**"), ביחס לדירת מגורים אשר מיועדת להיות דירתו היחידה של הרוכש לאחר שימכור את דירתו הקודמת. כך קבע בית המשפט בפסק הדין בעניינם של העוררים

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

מיום 17.1.2019, כי לשתי החלופות האלו תכלית משותפת "**להקל על אותם "משפרי דיור" אשר מתקשרים לרכישת דירה חדשה (בין מקבלן ובין ביד שניה) בעוד הם מחזיקים בדירה קודמת שטרם נמכרה**" (עניין **27213-02-19**, פסקה 10). מדובר בחלופות נוספות השקולות למצב של רכישת דירה יחידה, אשר גם בהן יש ליתן את הקלת המס לרוכש. ויוטעם, הקלה לפי סעיף שיפור המגורים תיתנן רק כאשר הדירה הקודמת- הישנה, הייתה דירתו היחידה של הרוכש עד למועד רכישת הדירה החלופית.

26. במסגרת תיקון מספר 93 לחוק בשנת 2018, נוסף סעיף קטן (ב1) שהגדיר חלופה נוספת לקבלת הקלת מס רכישה, וזו לשונו:

"(ב1) (1) רכש את הדירה בחלוף אחת התקופות המפורטות להלן לאחר שרכש דירת מגורים אחרת במסגרת קבוצת רכישה (בפסקת משנה זו – הדירה בקבוצת הרכישה), ובעת שרכש את הדירה בקבוצת הרכישה היתה היא דירתו היחידה:
(א) ארבע שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה – אם בנייתה של הדירה בקבוצת הרכישה לא החלה בתוך אותה תקופה, או אם שוכנע המנהל כי חל באותה תקופה עיכוב מהותי אחר בהשלמת בנייתה של הדירה בקבוצת הרכישה;
(ב) 6.5 שנים ממועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה – אם החזקה בדירה בקבוצת הרכישה לא נמסרה בפועל לידי הרוכש באותה תקופה;
(2) הוראות פסקת משנה (1) יחולו בהתקיים כל אלה:
(א) העיכוב בהתחלת הבנייה או בהשלמתה, לפי העניין, חל בנסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש ולא היו ידועות במועד רכישת הדירה בקבוצת הרכישה;
(ב) הרוכש מכר את הדירה בקבוצת הרכישה בתוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה;
(ג) אלמלא רכש את הדירה בקבוצת הרכישה, היתה הדירה דירתו היחידה;
(3) בפסקת משנה זו –
"התחלת בנייה" – עבודות להקמת הבניין, למעט עבודות תשתית או עבודות להכשרת הקרקע;
"עיכוב מהותי" – עיכוב בהמשך הבנייה או כל האטה בקצב התקדמות הבנייה שאינה מקובלת ברכישת דירה במסגרת קבוצת רכישה."

27. סעיף 9(ג1ג)(2)(ב1) (להלן: "**סעיף קבוצת הרכישה**") מתייחס לסיטואציה בה נישום רכש דירה ראשונה יחידה בקבוצת רכישה, אשר בחלוף המועדים הקבועים בסעיף לא הושלמה בנייתה ולכן רכש דירה אחרת. לפי הסעיף, הרוכש יהיה זכאי להקלת מס רכישה בגין "דירה יחידה", בחלוף 4 או 6.5 שנים ממועד רכישת הדירה בתנאים הבאים:

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

א. כאשר העיכוב בבניה חל בנסיבות שאינן בשליטת הרוכש ולא היו ידועות לו עת רכש את הדירה בקבוצת הרכישה.
ב. הרוכש מכר את הדירה בקבוצת הרכישה תוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה.
ג. אלמלא רכש את הדירה בקבוצת הרכישה, הייתה הדירה האחרת דירתו היחידה.

28. תכליתו של סעיף קבוצת הרכישה היא מתן מענה לתא משפחתי החסר כל דירה אחרת בבעלותו והמבקש לרכוש מדור, כאשר ניסיונותיו לעשות זאת באמצעות קבוצת רכישה לא צלחו. התיקון נוסף בעקבות פניות רבות של רוכשים בקבוצת רכישה, אשר הליך הבניה התעכב או טרם החל ואלו נותרו שנים ארוכות ללא דירת מגורים בבעלותם, ולפיכך נדרשו לתחליפי מדור כגון שכירות.

29. מכאן נעבור לחקיקה הנוגעת לתיקון שומה בידי המנהל. לצד הגשת השגה וערר לבית משפט, סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מהווה דרך נוספת לתיקון החלטות המנהל (י. הדרי, **מס שבח ומקרקעין**, כרך ג, עמוד 174 (להלן: **הדרי, מס שבח ומקרקעין**); **מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' גורפינקל יעקב** (ע"א 583/90), תקדין עליון 94(3) 290), וזו לשונו:

"**המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:**
(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;
(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;
(3) נתגלתה טעות בשומה."

30. בשל העובדה כי תיקון השומה פוגע בסופיות השומה ולעתים אף בעיקרון הסתמכות הנישום, קבע המחוקק שלוש עילות לתיקון שומה ואף הוסיף מגבלת זמן. יצוין, כי ניתן להאריך את תקופת ארבע השנים תוך שימוש בסעיף 107 לחוק, אולם הדבר נעשה במקרים יוצאי דופן. כמו כן, נטל ההוכחה שהתמלאו התנאים לשימוש בסעיף 85 מוטל על היוזם את השימוש בסעיף (הדרי, מס שבח ומקרקעין, עמוד 173).

31. סעיף 85(3) לחוק, הרלבנטי בענייננו, מסמיך את המנהל לתקן שומה, בין ביוזמתו ובין ביוזמת הנישום, בתוך ארבע שנים, אם "**נתגלתה טעות בשומה**". ביחס לעילות התיקון, כתב פרופ' י. הדרי את הדברים הבאים:

> "**הדעה השלטת היא, שלהבדיל מתיקון שומה זמנית בעת הוצאת השומה הסופית, לפי סעיף 78 לחוק מס שבח, שם אין המנהל מוגבל בטעמי התיקון, הרי שבהשתמשו בסמכויותיו לפי סעיף 85 לחוק, מוגבל המנהל לעילות הסעיף, אם כי הן הורחבו ביותר, כפי שנווכח להלן.**
> **<u>סעיף 85(3) לחוק מס שבח תוקן בתיקון עקיף, בתיקון 71 לפקודת מס הכנסה, ב-1986, והעילה השלישית, שהוגבלה למקרים ש"נתגלתה טעות סופר בשומה" הורחבה לכל מקרה של "טעות בשומה"</u>**." (שם, עמוד 177, ההדגשות אינן במקור).

32. מטרת הסעיף היא לגבות מס אמת, ותיקון השומה נערך משום שהשומה טרם התיקון נערכה באופן שגוי. בתי המשפט קבעו כי הן טעות משפטית והן טעות עובדתית יהוו עילה לפתיחת שומה, אך לא הלכה חדשה שניתנה על ידי בית המשפט אשר לא הייתה תקפה במועד עשיית השומה. לעומת זאת, בתי המשפט לא התירו לתקן שומה כתוצאה מטעות סובייקטיבית של הנישום (שם, עמוד 178; פרופ' אהרון נמדר, **מיסוי מקרקעין חישוב המס ותשלומו**, חלק רביעי, עמודים 527 ו-541 (להלן: "**נמדר, מיסוי מקרקעין**")).

33. מבחינת השיקולים שעל המנהל להביא בחשבון ומרחב שיקול הדעת הנתון לו, דומים הכללים החלים בעת הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 85(3) לחוק לאלו החלים שעה שמופעלת הסמכות הכללית הנתונה לרשות מנהלית לשנות את החלטתה (ע"א 736/87 **יעקובוביץ** נ' **מנהל מס שבח מקרקעין נצרת**, פ"ד מה 365 (1991), (להלן: "**עניין יעקובוביץ**")). ביחס לשיקולים והאיזונים בהפעלת סעיף 85, כתב פרופ' אהרון נמדר את הדברים הבאים:

> "**<u>על המנהל לשמור על הזכויות של הפרט שנתגבשו עקב קבלת החלטתו, אך בד בבד לשמור גם על זכות הציבור לגבות מס אמת.</u>** [...] **זכותו של הנישום ששומת המנהל לא תתוקן מתגברת יותר כאשר הוא הסתמך על החלטתו השגויה של המנהל ושינה את מצבו לרעה. לעומת זאת, <u>השיקול של הגנה על אינטרס הציבורי בגביית מס אמת מתגבר יותר כאשר הטעות של המנהל</u>**

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

<u>לא היתה בהפעלת שיקול הדעת אלא בהפעלת סמכות הנוגדת את החוק</u>." (נמדר, מיסוי מקרקעין, עמוד 530, ההדגשות אינן במקור).

34. מצוידים בכלים אלו, נבחן עתה את טענות העוררים.

<u>האם העוררים זכאים להקלה במס רכישה?</u>

35. לטענת העוררים, פירוש הוראות תיקון 93 באופן שמגשים את תכלית החקיקה, מעלה שראוי לפרש את המונח "דירה יחידה" בפרשנות הכוללת בתוכה גם "דירה חלופית". דהיינו, לטענתם, הפירוש כולל גם את המצבים המפורטים בסעיף 9(ג1ג)(2)(ב). כך בלשון העוררים, ההטבה בסעיף קבוצת הרכישה תינתן למי ש"**בעת שרכש את הדירה החלופית, הייתה לו הזכות בקבוצת הרכישה ולא דירה נוספת מעבר לכך**". העוררים תומכים עמדתם בכך שבמקומות רבים בהם מזכיר המחוקק דירה יחידה לצורך מס רכישה, הוא כולל גם דירה חלופית ומעניק לה את מדרגות המס המוטבות כדירה יחידה, כאשר התכלית היא להקל על רוכש דירת מגורים יחידה בישראל.

36. יפים לענייננו קביעות בית המשפט העליון בדנ"א 2308/15 **פקיד השומה רחובות** נ' **אילנה דמארי** (12.9.2017) (להלן: "**עניין דמארי**"), ביחס לכללי הפרשנות החלים על חוקי המס:

> **"21. הכללים הנוגעים לפרשנות חקיקת המס ידועים וברורים. אין לחוקי המס כללי פרשנות אחרים והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית המקובלת בכל ענפי המשפט [...] לפי כללים אלה, הליך הפרשנות הוא דו-שלבי: מאחר ש"גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" [...] יש לאתר תחילה את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור, קרי אלה שיש להן נקודת אחיזה – ולו מינימאלית – בלשון החקיקה [...] בשלב השני נדרש הפרשן לאתר את תכליותיו של דבר-החקיקה שפרשנותו מונחת בפניו ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה תכליות אלה באופן המיטבי ביותר [...] אלה הם העיקרים. הם נכונים לסוגיות פרשניות ככלל.**
>
> **[...]**
>
> **22. השאלה אם הסדר חקיקתי מהווה הסדר שלילי היא שאלה פרשנית. היא ממוקדת במשמעותה של בחירתו הנורמטיבית של המחוקק להתייחס לעניינים מסוימים ולהימנע מלהתייחס לעניינים אחרים. הפרשנות שלפיה הסדר נורמטיבי מהווה הסדר שלילי תאומץ במקרים שבהם מסיק בית המשפט כי שתיקתו של המחוקק הייתה מכוונת ותכליתה לשלול את העניינים שאליהם נמנע מלהתייחס [...] במילים אחרות, הסדר נורמטיבי**

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

יפורש כהסדר שלילי מקום שפרשנות זו מגשימה את תכליתו של ההסדר, קרי את רצון המחוקק ואת כוונתו [...] מנגד, ישנם מקרים שבהם המחוקק לא התכוון ליצור הסדר נורמטיבי שהוא הסדר שלילי. אם ההסדר אינו שלם באופן הסותר את תכליתו, הרי שמדובר בחֶסֶר בחקיקה [...]" (פסקאות 20 ו-22 לפסק דינה של כבוד הנשיאה (דאז) מ.נאור).

37. בעניין **דמארי** נקבע, כי כללי פרשנות חוקי המס אינם נבדלים מכללי הפרשנות החלים על יתר דברי החקיקה. ועוד הובהר באילו מקרים יהיה מדובר בלקונה בחוק- חסר הדורש השלמה, לעומת מקרים של הסדר שלילי, המבטאים את רצון המחוקק ואינם דורשים השלמה. במקרה דנן, ישנו הסדר שלם המגשים את תכליתו ביחס להקלה במס רכישה לרוכש שלא הייתה בבעלותו דירת מגורים, **הן לפי לשון החוק והן לפי תכלית החוק**. בטענותיהם מנסים העוררים לעורר שאלה פרשנית מקום שהדברים ברורים. העוררים מבקשים ליהנות מהקלת מס על רכישת הדירה השלישית, כאשר הם נבנים מפרשנות חריגה או "יצירתית" לסעיף 9(ג1ג)(2)(ב1), כזו המתעלמת מלשון החוק ומתכליתו.

38. כאמור מעלה, לשון החוק ברורה ואין כל אזכור ל"דירה חלופית" בסעיף קבוצת הרכישה. בעת רכישת הדירה השלישית העוררים לא עמדו בגדר תנאי סעיף 9(ג1ג)(2)(ב). לפי לשון הסעיף, רק רוכש אשר עובר לרכישת הדירה החדשה, החזיק בדירה <u>אחת בלבד</u>, יהיה זכאי להקלות המפורטות בסעיף, בכפוף לעמידתו ביתר תנאי הסעיף. לפי הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2013, דין רכישת מגורים בקבוצת רכישה כדין רכישת מגורים מקבלן. בהתאם, לאור רכישת הזכות בקבוצת הרכישה, קיבלו העוררים הטבת מס בגין רכישת הדירה בקבוצת הרכישה. העוררים אינם עומדים בתנאים הקבועים בסעיף 9(ג1ג)(2)(ב1) לחוק. לפי לשון הסעיף, מי שרכש דירת מגורים במסגרת קבוצת רכישה, ועובר לרכישת הזכות בקבוצת הרכישה, <u>לא הייתה</u> בבעלותו "דירה אחרת", יהיה זכאי להקלת מס בחלוף 4 או 6.5 שנים ממועד הרכישה בתנאים המפורטים בסעיף.

39. ביחס לתכלית החוק, האופציה הראשונה, המנויה בסעיף 9(ג1ג)(2)(א) לחוק מתייחסת למצב הפשוט, שאינו רלבנטי לעוררים- לפיו הדירה שנרכשה היא הדירה היחידה של התא המשפחתי, קרי לא קיימת לתא המשפחתי זכות בדירת מגורים אחרת, למעט הזכות הנרכשת. ביחס לרכישה בקבוצת רכישה, בדברי ההסבר לחוק הובהרה כוונת המחוקק באופן חד משמעי, כי הסעיף נוגע לרוכש אשר "**בעת רכישת כל אחת משתי הדירות לא הייתה ברשותו של אותו רוכש דירה נוספת, פרט לדירה שהוא רכש במסגרת קבוצת הרכישה**". משמעות הדבר, היא <u>שאין מקום לפרשנות העוררים</u> לפיה במקום בו לתא המשפחתי קיימת דירה ראשונה ונרכשת דירה נוספת בקבוצת רכישה- זו תחשב לדירה חלופית לאחר שתמכר הדירה

הראשונה, ואזי תחשב לדירה יחידה על מנת לזכות בקבלת הקלה במס בעת רכישת הדירה השלישית.

40. ודוק, האופציות הנוספות לפיהן ניתן להעניק הקלת מס, גם הן אינן רלבנטיות לעניינם של העוררים. סעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק מתייחס למצב של שיפור מגורים לתא המשפחתי; וסעיף 9(ג1ג)(2)(ב1) לחוק, שכאמור התווסף בתיקון 93, מתייחס למצב של רכישת מדור לתא המשפחתי במצב דברים שאין לתא המשפחתי מגורים בבעלותו, בהם יוכלו להתגורר. אלא שבענייננו, הציעו העוררים פרשנות שונה לתיקון 93 לחוק משאינם עומדים בתנאי סעיף משפרי הדיור. סעיף קבוצת הרכישה אינו מתייחס למצב של שיפור מגורים, אשר נותן מענה לצורך אחר של רוכשי דירות. בשונה מרוכש הנותר ללא מדור שנים ארוכות, ונאלץ כאמור להיתמך בתחליפי מדור ולשאת בהוצאות שכירות למגורים לשנים ארוכות, למשפר המגורים באמצעות קבוצת רכישה, אשר חל עיכוב בהשלמת הפרויקט, ישנו פתרון מגורים והוא דירתו האחרת הקודמת לרכישה במסגרת קבוצת הרכישה.

41. הדברים האמורים מתיישבים עם דברי ההסבר לתיקון מספר 93, ועם הדברים שנאמרו בדיונים אודות תיקון זה ובחוזר מיסוי מקרקעין "שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים במהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה", חוזר מספר 2/2019 מיום 8.2.2019. אלו מלמדים כולם כי לשון החוק ותכלית החוק ברורות ולא ניתן להחיל פרשנות אחרת לסעיף. עמד על כך המשיב בפסקאות 41-52 לסיכומיו (הדגשות במקור), אותם אני מקבל:

> "41.בדברי ההסבר לתיקון 93 נכתב כי ערב התיקון, סעיף 9(ג1ג) קבע שיעורי מס רכישה מופחתים למי שרוכש דירה יחידה או למשפר דיור ולא היה מענה למי שדירתו היחידה הינה זכות בקבוצת רכישה אשר טרם החלה בנייתה או חל עיכוב בבנייתה:
>
> "**במצב שבו בניית הדירה שנרכשה במסגרת קבוצת הרכישה טרם החלה או שחל עיכוב בבנייתה וזוהי הדירה היחידה של הרוכש, אם ירצה הרוכש לקנות דירה נוספת, הוא ייחשב למי שיש בבעלותו דירה, ולפיכך יחויב במס רכישה בשיעורים הגבוהים החלים על מי שנחשב למשקיע**" (ה"ח הכנסת תשע"ח, מס' 778, עמוד 166).
>
> 42.על רקע זה, חוקק סעיף (ב1) והדברים כתובים:
>
> "**לפיכך, בהצעת החוק המתפרסמת בזה מוצע להקל על מי שרכש דירה במסגרת קבוצת רכישה וזו <u>דירתו היחידה</u> [...] בעת רכישת כל אחת משתי הדירות לא היתה**

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

ברשותו של אותו רוכש דירה נוספת, פרט לדירה שהוא רכש במסגרת קבוצת הרכישה".(שם).

[...]

44.עיון בפרוטוקול הדיון בועדת הכספים מלמד כי כוונת המחוקק תומכת בפרשנות המשיב. כך, ח"כ אורי מקלב, יוזם תיקון החקיקה, ציין בנוגע לשיפור המגורים כי:

"**אדם שיש לו היום דירה ורוצה <u>לשפר דיור או רוצה להחליף דיור</u>, וקנה דירה חדשה, יש לו את הזמן, את האפשרות, למכור את הדירה שלו שנה וחצי מקבלת המפתח [...] דא עקא, <u>מה קורה כשבן אדם, אין לו דירה, יש לו בסך הכול- הוא חבר, הוא קנה בקבוצת רכישה, ועכשיו הוא רוצה לקנות את הדירה החדשה</u> [...] <u>קל וחומר היה צריך להיות לבן אדם שיש לו רק חברות בקבוצת רכישה ואין לו עוד שום דבר ושהוא קונה דירה שנייה</u>.**"

[...]

50.טרם סיום נתייחס לטענת העוררים בסעיף 3.3.17 לסיכומיהם, שם הם מפנים לדבריה של עו"ד שגית אפק. יצוין כי העוררים הביאו את דברי עו"ד אפק, כפראפרזה וללא ציטוט והפניה ספציפית. מכל מקום, ככל שכוונת העוררים היא לדברי עו"ד אפק בעמוד 48 לפרוטוקול ועדת הכספים מיום 5.6.2018 שהוזכר לעיל, יצוין כי בניגוד לטענתם, מדבריה עולה כי הסיבה לכך ששונה נוסח הסעיף מ"דירה נוספת" ל-"דירה יחידה" היא כדי לקיים את החזקות הקיימות בחוק על דירה יחידה (כגון, דירה שהושכרה לשכירות מוגנת, דירה שחלקו של הרכוש בה הוא פחות מ-25%). ברור כי אין הכוונה לחלופות שבסעיף 9(ג1ג)(2)(ב).

[...]

52.[...] הדברים האמורים באו לידי ביטוי אף בחוזר רשות המסים במסגרתו הודגש כי ישנו הבדל רלוונטי בין רוכשי דירות מקבלן לבין רוכשי דירות בקבוצת רכישה, המצדיקים הולדת סעיף ספציפי:

"**[...] בעוד שרכישה מקבלן, עומדת האפשרות לרוכש לבטל את העסקה לרכישת הדירה שלא מבשילה, הליך הכרוך בזמן ומשאבים, ביטול הרכישה אינה אלטרנטיבה ממשית במקרה של קבוצת רכישה, כיוון שדורשת ביטול רב צדדי של כל חברי קבוצת הרכישה אל מול בעלי הקרקע**". (ראו סעיף 3 לחוזר). אף שהחוזר מאוחר לאירוע הרכישה, אין בכך כדי לשנות את הרלוונטיות שלו להליך ומימלא יש בו לחדד ולהבהיר את תכליות החקיקה, וכך נכתב בעמ' 1 לחוזר: "**מטרת חוזר זה להבהיר את הוראות התיקון שיחולו ברכישת דירת המגורים החדשה כאשר בבעלות**

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

הרוכש דירת מגורים אחרת שנרכשה במסגרת קבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה".

42. מן המקובץ לעיל, מובן כי עמדת העוררים אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק ותכליתו. אימוץ עמדת העוררים סותר את כוונת המחוקק למתן הקלה לקבוצה מסוימת שנפגעה בעקבות רכישת זכות בקבוצת רכישה וחל עיכוב מהותי בבנייה. תכלית הסעיף מכוונת אך למצב שבו לאדם לא הייתה דירת מגורים ולא למצב בו אדם מבקש לשפר את דיורו. בהיעדר כל הגדרה אחרת בחוק, משמעות המושג "דירה יחידה" הוא דירה יחידה כשם שהוגדרה בסעיף 9(ג1ג)(4) לחוק.

43. העוררים עצמם טוענים כי בעניינם הזכות בקבוצת הרכישה הנה "זכות חליפית" לדירה הראשונה, כלומר, לשיטתם מדובר במקרה של שיפור מגורים, משכך סעיף קבוצת הרכישה אליו טוענים לא רלבנטי לעניינם. ועוד, העוררים קיבלו את ההקלה של משפרי הדיור על הדירה בקבוצת הרכישה ולמעשה הם מבקשים לקבל כעת ברכישת הדירה השלישית הקפאת שומת מס הרכישה, במקביל להקפאת השומה על רכישת הזכות בקבוצת הרכישה. פרשנות זו איננה סבירה.

44. לפיכך, העוררים אינם באים בגדרו של סעיף 9(ג1ג)(2)(ב1) שנוסף בתיקון 93 לחוק, שכן בעת רכישת הדירה בקבוצת הרכישה הייתה בבעלותם הדירה הראשונה. אין מקום להרחיב את תחולת ההקלה למקרים אחרים, כבעניינם של העוררים, שאינם עומדים בהוראות המפורשות של החוק.

<u>התנהלות המשיב וסמכותו</u>

45. לטענת העוררים, החלטת המשיב לתקן את השומה, נעשתה שלא בסמכות. כך לדידם, לא מדובר בטעות או בעובדות חדשות שנתגלו, ההחלטה ניתנה שנתיים לאחר מתן ההחלטה הראשונה, ומבלי שפורטו שיקולים המצדיקים את הפגיעה בהסתמכות העוררים על ההחלטה הראשונה. בהמשך לכך טענו העוררים, כי בטרם מתן ההחלטה השנייה לא ניתנה להם זכות טיעון, או הזדמנות כלשהי לשטוח את טענותיהם ולהסביר את עמדתם, דבר המצביע ביתר שאת על ההתנהלות שלא כדין מצד המשיב. בנוסף, אחת מהטענות המרכזיות שהעלו העוררים, הייתה כי סיבת חזרתו של המשיב מההחלטה הראשונה נעוצה בהפסד המשיב לעוררים בפסק הדין מיום 17.1.2019. כך לטענתם, מדובר בנקמנות ובשקילת שיקולים זרים בקבלת החלטה על ידי רשות ציבורית. אקדים ואומר, כי לא מצאתי לנכון לקבל אף אחת מטענות אלו של העוררים.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

46. כמובא לעיל, לפי סעיף 85(3) לחוק, במידה וסבור המשיב כי נפלה טעות בשומה המקורית, בסמכותו ואף מחובתו לתקן את הטעות, על מנת לממש את עקרון מס האמת. במקרה דנא, אין כל ספק כי בהחלטה הראשונה נפלה טעות, שכן כאמור לעיל, העוררים היו בעלי דירת מגורים בטרם רכישת הזכות בקבוצת הרכישה. ויודגש, העוררים ביקשו לתקן את השומה העצמית לאחר תיקון מספר 93 לחוק, ובשל טעות של המשיב, ניתנה החלטה המאשרת את התיקון המבוקש. ברי כי כאשר העוררים אינם זכאים להקלת מס ברכישת הדירה השלישית, אין מקום להנציח את הטעות בשומה.

47. לעניין טענת העוררים לפגיעה בעקרון ההסתמכות, יצוין כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. העוררים העלו טענה זו לראשונה במסגרת הסיכומים. אף לגופו של עניין, נראה שאין בטענה זו ממש. ראשית, מדובר במצב בו השומה עובר להחלטה הייתה מוקפאת בלבד. שנית, מתצהיר העורר לא עולה טענה שהסתמך על ההחלטה הראשונה, או טענה לשינוי במצבו בעקבות החלטת המשיב. שלישית, המחוקק בסעיף 85 נתן דעתו לכך שהמנהל רשאי לבצע את התיקון בתוך 4 שנים, לפיכך הסתמכות העוררים על הזמן שחלף (שנתיים לערך) אינה שוללת את סמכות התיקון.

48. בהתחשב בשיקולים הצריכים לעניין, מצאתי כי לא הייתה מניעה שהמשיב יפעיל את סמכות התיקון הנתונה לו לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, אין לקבל את טענת העוררים בדבר הסתמכות על השומה המקורית.

49. בהחלטת המשיב אכן לא צוין הסעיף הקטן שמכוחו תוקנה השומה, אך מקריאת ההחלטה ברי שהתיקון נעשה נוכח טעות בשומה. בנוסף, המדובר בפגם שולי, שאינו מהותי ואין מקום לבטל את השומה בגינו.

50. יצוין גם, כי אין ממש בטענות העוררים לפגיעה בזכות הטיעון, טענה אשר נזנחה בסיכומיהם. בסעיף 85 אין קביעה כי יש לשמוע את הנישום בטרם קבלת ההחלטה על תיקון השומה, בניגוד לסעיף 87 לחוק, שקובע את זכות ההשגה גם על השומה המתוקנת. ויוטעם, בענייננו סירבו העוררים להצעת ב"כ המשיב להגיש השגה על השומה שתוקנה, ואין להם אלא להלין על עצמם.

51. טענת העוררים לפיה המשיב מתעמר בהם בשל הפסדו בתיק אחר שניהלו העוררים נגדו, מרחיקת לכת ומייחסת למשיב שיקולים זרים והחלטה שאינה עניינית. על מנת לסתור את חזקת התקינות המנהלית, על הטוען להצטייד בראיות ולא בספקולציות. לאחר שעיינתי בחומרים שהוגשו בפני הוועדה, מצאתי כי העוררים לא העמידו תשתית עובדתית מספקת להרמת נטל ההוכחה ביחס לטענותיהם הקשות נגד התנהלות המשיב. אין לעוררים כל ראיה

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

לקיומם של שיקולים זרים למעט התסכול שחשו על תיקון השומה והקישור שעשו בין החלטת התיקון לבין פסק הדין מיום 17.1.19.

52. ואוסיף, העוררים טוענים כי בהחלטתו השנייה, חזר בו המשיב מהחלטתו הראשונה במובן ששינה את עמדתו. תיאור זה אינה מדויק- הנכון בעניינו הוא כי המשיב נפל לכדי טעות ביישום הדין ותיקן אותה במסגרת השומה נשואת הערר. בתצהיר מטעם המשיב נכתב כי תיקון השומה נעשה בעקבות יישום פסק דין 27213-02-19 על ידי המשיב. לפי המנהל בחקירתו, המחלקה המשפטית של רשות המסים עוברת על פסקי הדין שיוצאים מבית המשפט, וכנראה לאחר ניתוח פסק הדין עלה כי נפלה טעות בשומה והלשכה במחוז ירושלים הופנתה לכך (עמוד 16 לפרוטוקול, שורות 8-3). בהתאם, עובדת ההפסד או הזכייה בפסק הדין 27213-02-19 אינה רלבנטית, שכן גם אם היו מפסידים העוררים בהליך זה, הייתה עין נוספת שבוחנת את פסק הדין ועשויה לשים לב לטעות. לפי המשיב בחקירתו, הוא לא נתן החלטתו כחותמת גומי להנחיה שקיבל ותיקון השומה נעשה על ידי יישום תנאים מפורשים הקבועים בחוק (עמוד 17 לפרוטוקול, שורות 7-4).

<u>סוף דבר</u>

53. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברי הועדה לדחות את הערר ולקבוע כי שומת מס הרכישה המתוקנת תהיה כפי שקבע המשיב. כמו כן, ולאור התוצאה, אציע לחייב את העוררים בהוצאות ושכ"ט המשיב בסך כולל של 30,000 ₪ אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

<u>חברת הועדה, גב' גבע בלטר:</u>

אני מצטרפת לאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה, כב' השופט א' דורות.

<u>חבר הועדה, רו"ח שלמה מדהלה:</u>

אני מסכים לפסק דינו של כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הועדה.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות, כמפורט לעיל בפסקה 53 לפסק דינו של יו"ר הועדה.

<u>המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.</u>

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים

02 מרץ 2025

ו"ע 28123-04-21 מלכיאור ואח' נ' מדינת ישראל

ניתן היום, ב' אדר תשפ"ה, 02 מרץ 2025, בהעדר הצדדים.



אביגדור דורות, שופט יו"ר הועדה	רו"ח שלמה מדהלה, חבר ועדה	גב' גבע בלטר, חברת וועדה