



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אַבִּיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערץ

בפני כב' השופטת דינה קורת-מאיר

1. פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ
2. אביווד חברה לבניין ועובדות עפר בע"מ
3. ע"י ב"כ עוה"ד שוחט ו/או עוה"ד סולוזון-קינן ואח'

- גז -

המעעררות

מנהל מס ערץ מוסף
ע"י ב"כ עוה"ד אלפה ליבנה
מפרקליותת תל-אביב (אזוריה)

המשיב

1

פסק דין

2

1. **ニימוקי הערעור**

הערעור הוגש לפי סעיף 83 (א) לחוק מס ערץ מוסף תשלי"ו – 1975 (להלן: "החוק") על החלטת המשיב אשר צורפה כנספה א לערעורו.
בכתב הערעור נאמר כי בדצמבר 98' פורסם מנהל מקרקעי ישראל (להלן: "המנחלי"), יחד עם עיריית ת"א וחברת מבנה תעשייה בע"מ, מכרו לפינוי ובינוי שכונות הארגזים בת"א (להלן: "המכרז").

במכרז הוזמן הציבור להציע הצעות לבניית מבנים למגורים ומסחר בתחום תוכנית מתאר 2620 במ/55 (להלן: "התב"ע") במרקען בת"א (להלן: "המרקען").
הזוכה במכרז חוות לפנות את תושבי שכונות הארגזים תוך תשלום פיצוי לתושבים הזוכים לכך.

מעמדם של תושבי שכונות הארגזים הוא של בריאות רשות מכללא וחינוך.
הפיצוי שנקבע בתנאי המכרז כלל שתי חלופות: פיצוי כספי או דירה בפרויקט המוקם במקום בתוספת דמי שכירות וסכום נוסף.
התב"ע מותנה את מותן ההיתרים לבנייה בפינוי הבתים הבוניים במרקען.

המעעררות נגשו למכרז יחד בהצעה לשלם למנהל סך של 1.25 מיליון ש"ח בציורף מע"מ.
הן זכו במכרז ביום 1.9.2018.

בהתודה בדבר אישור העיטה הוודיע המנהל כי ערץ הקרקע למועד הקובל נקבע לסך של 1,373,626.67 ש"ח + מע"מ ודמי החכירה התבססו עליו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274 פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

הסכם הפיתוח נחתם ביום 22.9.99.
 בהסכם הפיתוח הוגדר הערך היסודי של המגרש, המקרקעין, כערך המגרש ליום אישור העסקה (27.1.99) בסכום המצוין לעיל.
 כמו כן נקבעה התמורה בהסכם הפיתוח בסך 1.25 מיליון ש"ח + מע"מ "בתשלוט עבר דמי שימוש שנתיים מהווניים עבר השימור במגרש לתקופת החכירה בהתאם להצעת המערערות במכרז".
 ביום 23.6.99, בטרם נחתם הסכם הפיתוח, הגיעו המערערות הצהרה על רכישת הזכויות בה נקבעו בסכום ששולם על ידן בזמן מוג容ן למנהל על פי הצעתו במכרז - כתמורה בגין העסקה.
 בהודעת העරעור נאמר כי בהמשך נשלחו למערערות הודעות שומות מס רכישה במסגרתן העריך המשיב את שווי העסקה בסכום כולל של 104,187,800 ש"ח.
 מפירות הנימוקים בקביעת שומות מס הרכישה עולה כי שווי העסקה נקבע על ידי מנהל מס שבך על ידי הוספת כל הוצאות הפינוי הצפויות - לרבות עלות שירות הבנייה להקמת דירות חלופיות למפונים – לתשלום בזמן ששולם על ידי המערערות למנהל בהתאם להצעתו במכרז.
 נטען בערעור כי מנהל מס שבך רואה את המערערות כמי שרכשו ממנה את מלאה הזכויות במרקען כפנויים, בתמורה לשווי הכול של הוצאות המערערות לפינוי המקרקעין והתשולם ששולם בזמן.
 על פי גישה זו היה על המנהל להוציא לumarurות חשבונית בגובה מלאה התמורה, כפי שנקבעה על ידי המנהל.
 תחת זו יצא המנהל למערערת חשבונית בגין התשלום בזמן בלבד 1.25 מיליון ש"ח.
 המערערות פנו למנהל מע"מ כי יבהיר את עדמותו לגבי העסקה.
 מתשובתו של מנהל מע"מ עולה כי הוא רואה את העסקה כשותה באופן מהותי מכפי שרואה אותה מנהל מס שבך.
 המערערות פנו למשיב אשר לא ענה להם והוצאה שומה.
 המערערות הגיעו על השומה ובידי שנערך דין וחזיא המשיב החלטה בהשגה.
 המערערות צינו כי במסגרת הפרויקט חתמו על הסכמי פינוי שונים עם תושבי שכונות הארזים.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפְּוּךְ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

על פי חלק מהסכמי הפינוי, התחייבו התושבים המפונים לפנות את הנכסים המוחזקים על ידם בתחום המקركען, בין היתר נגד קבלת התחריבות המערערות למתן שירותים בנייה לדירות החלופיות. הסכמים הועברו למשדי מיסוי מקركען.

למרות שלא הייתה בהסכמים אלה כל עסקה במרקען, ראה מנהל מס שב שבח בהסכם הפינוי כהסכמים לפיהם רוכשים המפונים דירות. لكن, הוצאה שומות מס שבח ומס רכישה למערערות בגין כל הסכם פינוי ושומת מס רכישה לכל מפונה שחתם על הסכם פינוי.

המעעררות טעו כי ככל שיש לראות אותן כנותנות שירותים בנייה, הרי שבין אם השירותים ניתנים למנהל וכל וחומר אם הם ניתנים למשתכנים בעמדת המטיב, מועד הוצאה חשבונית טרם הגיע וזאת בהתאם להוראות סעיף 28 לחוק מע"מ.

המעעררות מחזיקות במרקען מכוח רכישת המrkען ממנהל ולא בגין מונע שירותים בנייה למנהל וכל וחומר לא מכוח המשתכנים.

לכורה, במידה וניתנים שירותים בנייה הם ניתנים למנהל. מילא, היה חייב המנהל להוציא חשבונית מס לא רק בגין התמורה בזמן - אלא על כל אומדן הוצאות המערערות.

בהתאם רשות מע"מ והמנהל זרועות של מדינת ישראל אין לצפות כי זרועה אחת תעצום עיניה מפעולות או מחדליה של חברותה. כמובן, רשות מע"מ לא יכולת להתעלם ממחדר המנהל בהוצאה חשבונית שתשתמש את הקרקע מתחת השומה.

המעעררות טעו כי לא ברור מה הרלוונטיות של הוצאה היתר בנייה לנושא עיתוי החיבור במס.

בכל מקרה, עלות בנייה של 800 דולר למ"ר אינה רלוונטית שכן העלויות בפועל הן בסכום של 500 דולר למ"ר.

המעעררות חולקות על התחשיב שכן בהדר דין בהשגה הנושאים השונים לא לבנו ולא נידונו בין הצדדים.

עוד נטען כי הסכמים צריכים לכלול מע"מ ואין להוסיף עליהם מע"מ.

לכתב העור צורף תצהירו של מר יהושע חכורי מנהל המערערת 1 אשר חזר למעשה על האמור בכתב העור.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

2. החלטות המשיב

כדי להתייחס לטיעוני המערערות יש לפרט את החלטות המשיב בהשגה.
בנימוקי ההחלטה שדוחנה את ההשגה נאמר כי בבדיקה שנערכה בספרי המערערות
עליה כי פעילותן היא בפרויקט פינוי ובינוי בשכונת הארגזים.
הובחר כי פרויקט פינוי ובינוי הוא פרויקט בו נתמכו עם הדירות היושבים
בפרויקט הסכמי פינוי לפיהם, בתמורה להעברת זכויות הדירות ליזם, מקבלים
הדיירים מהוים ייחdet דיר chorlopit בפרויקט הנבנה על המקרקעין.
נאמר כי בפרויקט קיימים שלושה גורמים עיקריים:
- בעל המקרקעין - המנהל - אשר מפרנס מכروז מכירת הזכיות בפרויקט
מיושבים. מימוש פוטנציאלי הבניה הגולם בפרויקט מותנה בהגעה להסדר
בין היזם לדירות לפינויים מהקרקעין.
- הדירות - המחזיקים בפועל בפרויקט לעתים מכוח זכויות כדין ולוותים
לא זכויות כדין.
- היזם - אשר זכה מכروז מבצע שתי עסקאות נפרדות: האחת עם בעל
הקרקעין (המנהל) אשר מוכר זכויותיו בפרויקט. השנייה עם הדירות
המחזיקים בפרויקט להם ניתנים שירותים בנייה.
בעיסקת רכישת הקרקע מתחייב המנהל להעביר ליזם זכויות חכירה במלוא המתוחם
המיועד לפרויקט בתנאים שונים: תשלום למנהל בזמן בסך 1.25 מיליון ש"ח; פינוי
הדיירות במסגרת הסדר כולל בניה דירה חלופית או תשלום פיצוי כספי; ביצוע
עבודות פיתוח של כל המערערות והתשתיות הציבוריות.
בחולטה נאמר כי מחיר העיסקה היא התמורה שנקבעה בהסכם בסכום שישולם
בזמן על ידי היזם.
באשר ליתר ההתחייבויות – פינוי הדירות וביצוע עבודות הפיתוח – אין אלה מהוות
חלק מהמחיר של הקרקע לצורך החיבור במע"מ.
העסקה השנייה היא פינוי הדירות ובנית הדירות החלופיות.
המשיב קבוע כי יש להתייחס לעיסקה זו כאל עסקת קומביינציה במסגרת נוון היזם
שירותי בנייה על קרקע לגבהה יש לדיר זכויות מסווג מסוימים.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ובנייה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

1 בעיסקה זו על היזם לדוח על העיסוקאות בגובה שירות הבניה לדירות.
2 לחופין, במידה ותועלה טענה כי שירות הבניה ניתנו למנהל, הרי שגם בסוג כזה של
3 עסקה על היזם להוציא חשבונית למנהל עבור שירות הבניה ולדוח על עסקאות
4 אלה בהתאם לחוק מע"מ.
5 כעקרון מתייחסת עסקת הקומבינציה לשולשה בניינים המיועדים לדירות
6 המפונים. אולם, לפנים משורת הדין ובגין ייחודיות העיסקה, הוחלט על חיבור
7 המתייחס רק לבנייה אחד. לגבי שני הבניינים הנוגרים יהיה החיבור בمعنى עם
8 מועד קבלת היתר הבניה או העלייה לקרוון.
9 במסגרת החלטה בוצע חישוב המע"מ לחיבור בשיעור 18% על יסוד 66 יחידות דיור
10 כפול 800 דולר למ"ר.
11 סך המע"מ לחיבור כשהו משוערך הגיע לסכום של כ- 4 מיליון נק.
12 ההחלטה בהשגה התקיימה גם לביצוע עבודות פיתוח וגובה הויתור על היטלי הפיתוח.
13

3. תשובה המשיב

14 בכתב התשובה תוארה הזכיה במכרז ופורטו תנאי המכרז כפי שנעשה גם במסגרת
15 הערוור.
16 נאמר כי הערוור מתייחס לא רק לשומות המשיב, אלא גם לשומות שהוצאה מנהל
17 מיסוי מקרקעין. אותן שומות נזono ועוד יזono בהליכים משפטיים אחרים וטענות
18 המערערות בעניין זה אין מקום כאן.
19 המערערות טוענות כי לעניין מס רכוש ומס רכישה נישומו לפי שווים של המקרקעין
20 כפנויים בסכום הכלול את הוצאות הפינוי. لكن, היה על המנהל להוציא להן חשבונית
21 לפי סכום המזומן ששילמו לצורך הוצאות הפינוי הצפויות ולא בסכום המזומן בלבד.
22 עדמת המשיב היא כי מחיר העיסקה בין המנהל – רכישת המקרקעין
23 – לצורך מע"מ הוא סכום התמורה המוסכמת כלומר סכום המזומן בלבד.
24 ההתחייבויות הנוספות שנטלו על עצמן המערערות על פי תנאי המכרז אין מהוות
25 חלק מחair העיסקה לצורך החיבור בمعنى.
26 המערערות פנו ליו"ץ המשפטי לממשלה וטענו בפנוי כי רשות המס השונות מחייבות
27 בעמדות סותרות וביקשו שיכריע בחלוקת.
28



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך**

1 היוץ המשפטי השיב כי אין מחלוקת וכי בסיסי המס השונים הם המכתיבים את
2 העמדות השונות של רשות המס ומיסוי מקרקעין.
3 תשובה היוץ המשפטי באמצעות פרקליטות המדינה צורפה לכתב התשובה.
4
5 המערערות טוענות נגד חיובם במע"מ בגין מתן שירות בניה לדירות.
6 לשיטתן, טרם הגיע מועד הוצאה החשבונית והחבות במס ומועד הוצאה היתר בניה
7 אינו רלוונטי.
8 עדמת המשיב היא כי מדובר בתנאי שירות בניה נגד יתרור הדירות על זכויות
9 וחזקה במקרקעין בדומה לעיסוק קומבינציה.
10 באשר למועד החיוב במס - הרי שהמועד הוא עם קבלת התמורה כלומר עם יתרור כל
11 דיר על זכויותיו וחזקתו במקרקעין.
12 לגבי כל הדירות בבניין שאמור להבנות עבור הדירות – יהא מועד החיוב במס יום
13 מתן היתר הבניה או יום העלייה על הקרקע, המוקדם מבנים.
14 בשומה נקבע מועד החיוב במס למרץ 2002, יום מתן היתר הבניה להקמת בניין דולב
15 במתחם הדרומי של חטיבת הקרקע ובו 66 יחידות דיור המיועדות כולם לדירות.
16 עוד טוענו המערערות כי קביעות עלות בניה של 800 דולר למ"ר אינה רלוונטית.
17 המשיב טוען כי הטענה נטעה באופן כללי ולא הוצאה בפני המשיב כל אסמכתא ממנה
18 עולה כי הוצאות היא 500 דולר.
19 עוד נטען על ידי המערערות כי עבודות הפיתוח בוצעו בהתאם לתב"ע.
20 מذובר בעבודות פיתוח ותשתיות ציבוריות שביצעו באישור ובפיקוח עיריית ת"א
21 וימסרו לידי חלק פטור מאגרות והיטלי פיתוח.
22 בהקשר זה הפני המשיב לע"א חוות הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה ואלה.
23 באשר לטענה כי לא נערכ דיוון בהשגה, הרי שהטענות נשמעו על ידי מנהל המכס
24 ומע"מ, על ידי היוץ המשפטי לממשלה ועל ידי המשיב – קודם להוצאה השומה
25 ובשלב הדיון בהשגה.
26 כמו כן, צירף המשיב את חוות הדעת של השמאית גבי גראינברג אשר הוגשה מטעם
27 המערערות לוועדת העורר, לעניין המחלוקת ביןין לבין מיסוי מקרקעין ת"א.
28



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274

פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

ב"כ המשיב ויתר על 查קירותו של המצהיר מטעם המערערות והצדדים הגיעו סיכוןים בכתב.

3

4. **דין ווחלתה**

5. **הטענה בדבר העדר קיום דין בהשגה**
6. הטענה העיקרית של המערערות במסגרת הסיכוןים היא כי לא התקיים דין בהשגה,
7. חרף בקשה מפורשת של המערערות לקיים דין.

8. המערערות טוענו כי לאור בחינת חוקי מס אחרים והנסיבות העכשוויות בפסקה, אין
9. עוד מקום להלכות לפיהן אין לנישום זכות טיעון בעל-פה בהשגת מע"מ.

10. בפרק "סיפום ופסקנות" נטען כי אין עוד מקום להלכות מינויו אשר שוללות את
11. זכות הטיעון של הנישום בהשגת מע"מ. אין מקום לפסקה ארכאית זו מקום
12. שהניסיונות הגיש השגה וביקש לזמן דין בהשגה, במיוחד כאשר מדובר בשומה
13. מורכבת הן מהותית והן תחשיבית.

14. התוצאה האופרטיבית של הטיעון המפורט בהקשר זה הביא את המערערות בסופה של
15. דבר למסקנה כי שלא זימן אותן המשיב דין - יש להזכיר על השומה כבולה
16. ומボטלת.

17

18. איני רואה כל מקום לטענה זו של המערערות בעניין בטלותה של השומה.

19. אין ספק כי המערערות ביקשו במכtab ההשגה הקצר מיום 12.3.06, כי לא תתקבל
20. החלטה בהשגה מבלי להזמין את החברות ובא כוחן דין בהשגה.

21. עדותו של העד מטעם המערערות בעניין אי הזימון דין בהשגה לא נסתרה.

22. המשיב טוען כי התקיימה ישיבה אחת בעניין מכתב אשר שלחו המערערות לעו"ד ברגר
23. – מנהל המחלקה המקצועית בהנהלת המכס – מיום 27.3.06 לאחר הגשת ההשגה.

24. המשיב עצמו ציין בהחלטה כי למכתב זה אין קשר לנושא ההשגה.
25. לכן, כל דין שהתקיים במכtab זה אינו מהווע דין בהשגה.

26. אכן, מן הראי היה כי המשיב ענה לבקשת המערערות לזמן דין בהשגה.

27. כפי שציינו המערערות בסיכוןים, הרי שנוהל 67.137 נזהלי מע"מ קבוע כי רצוי
28. להזמין את העוסק לבירור כדי לקבל הבהרות ופרטים בקשר להשגה, למרות שהחוק
29. לא מחייב את הזמנת העוסק לבירור ההשגה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך**

אולם, אין בכך כדי לפגוע בזכות הטיעון של המערערות בכלל ובמקרה הנוכחי בפרט.

אותה הלה "מיושנת וארכאית" אליה מפנות המערערות הינה פסק דין של כב' הנשיה ברק בע"א 4069/03 מ.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מס ומע"מ.

לפני שבחן את ההלכה שנקבעה בפסק דין מ.ל.ר.ז. יש להבהיר, כפי שציין המשיב בסיכומים, כי בפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי מקרקעין - בשונה מחוק מע"מ - נקבעה חובת דין בהשגה.

אין ספק כי הוראות אלה עומדו לנגד עני הנשיה ברק משניתן על ידו פסק הדין בעניין מ.ל.ר.ז.

נראה כי ההלכה שנקבעה על ידו בפסק דין זה ישימה וקיימת גם כיום.

אני רואה בנסיבות המקרה שלפניו כמצדיקות קראיה לשינויו, שינוי אשר בכל מקרה יכול להשתנות על ידי בית המשפט העליון בלבד.

במסגרת פסק הדין הקדים כב' הנשיה ברק פרק שלם לנושא **"זכות טיעון בהליך השגה בפני רשות המס"**.

אף באותו מקרה הלינה המערערת על כך שהשגתה הוכרעה מבלי שזמנה באופן פיזי להשתתף בהליך ההשגה.

נקבע כי כלל יסוד בשיטה המשפטית מורה אכן כי רשות מנהלית תמנع מהחלטה בזכויותיו של אדם, מבלי שתעניך לו הזדמנויות נאותה להשמע את טענותיו.

עם זאת, חובת השימוש יכול שתהיה מוגשת במספר רב של אופנים – שימוש בעלפה בנוכחות שני הצדדים, שימוש הצדדים בנפרד או שימוש בכתב.

יש אף מקרים מיוחדים בהם מדובר בשימוש לאחר קבלת ההחלטה.

כב' הנשיה הינה להוראות סעיף 82(א) לחוק ממנה עולה לדבריו כי **"זכות הטיעון מוגשת הלה למעשה בהליך ההשגה, אלא שזו נעשית בכתב. אין בכך פסול בשלעצמו"**.

בבית המשפט הינה לע"א 428/82 אל-דין נ' מנהל מס ערך מוסף, בו נאמר כי בחוק מס ערך מוסף אין הוראות בדבר שימוש מפני המנהל וחובות המנהל היא לדון בהשגה ולהחליט בה. הדיון אינו חייב להתנהל בנוכחות המשיב ואך לא על פי טיעונים בעלפה.

בפסק דין אל-דין הבהיר כי כדי שהמעורער לא יהיה מקופח בהבאת ראיות, נקבע בחוק כי בהליך ערעור יהא המערער רשאי להביא ראיות. בית המשפט בערעור קובע ממצאים עובדיים על פי ראיות שהובאו בפניו על ידי שני הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואחר' ני' מנהל מס ערך

1 הנשיא ברק המשיך וקבע כי "אומנם, המחליט בהשגה שמע בעל פה את עורך
2 השומה ואת החוקרים שטיפלו בה, אך אין בכך כדי להוביל בהכרח למסקנה שיש
3 לשמעו בעל פה את המערערות/msbiksha זאת, שכן הлик ההשגה אינו הליך
4 אדברסקי, מעין שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד
5 שלישי שמכריע ביניהם. אלא הлик ההשגה הוא הлик מנהלי שבו הרשות המנהלית
6 בוחנת בשנית את החלטתה. הוא ועוד..."...לבן את המחלוקת שבין החייב במס
7 לשלטונות במסגרת פנימית לפני שמוציאים אותה להכרעה חיונית של בית
8 משפט"... על בחינה מחודשת זו חלים כमון כללי המשפט המנהלי. יש לקיים, בין
9 היתר, הлик ההשגה מבוסס עובדתית, סביר, הוגן, מונדק. אכן, יש להעניק זכות
10 טיעון סבירה והוגנת. על פי רוב מתמלאות חובה זו במתן זכות טיעון בכתב כפי
11 שמורה סעיף 82 לחוק, אך יתכוון מקרים **חריגיות** שבהם יש צורך במתן זכות טיעון
12 בעל פה כדי להגשים את תכלית ההשגה... הבדיקה היא בחינה נסיבתית מקרה
13 למקרה." (ההדגשה שלי – ד.ק.) (סעיף 21 לפסק הדין).

14 הוסיף כבי הנשיא ברק וציין כי רצוי שתיקיים שימוש ככל שאפשר ואף המשיב מנוח
15 כך בהנחיותיו.

16 גם במקרה שלפניי, כמו בעניין מ.ל.ר.ז, אני רואה מקום לטענה בדבר אי מתן זכות
17 טיעון ובוודאי לא לטענה כי יש לראות בשומה כושמה מבוטלת.

18 אין לראות בעניין הנוכחי Bender אוthem מקרים חריגיים המצדיקים דיון בעל פה בפני
19 המשיב.

20 המערערות טעונו כי מדובר בעיסקת פנוי ובינוי מורכבת ומסובכת; כי מדובר
21 במחלוקת בסכום ניכר ביותר; כי התחשיב אשר בוצע על ידי מנהל מע"מ מסובך ולא
22 ברור, וכי השומה נערכה על בסיס תחשייבים עתידיים של עליות בניה עתידות.

23 באשר לעיסקת פנוי ובינוי – מהותה של העיסקה עולה באופן חד משמעי מהמשמעות
24 הרלוונטיים. לא היה צורך בnochתו של צד כלשהו כדי להבהיר את האמור בהם.
25 למסמכים אלה הפנו המערערות באמצעותה בא כוחן עד בכתב אשר נשלח על ידן למי
26 שהיה אז היועץ המשפטי לממשלה, ב- 18.12.00, כפי שעולה מנספח 3 לכתב התשובה
27 של המשיב.

28 למסמכים אלה ולעיסקה הגלומה בהם התייחס המשיב במסגרת החלטתו בהשגה.
29 גם בעובדה כי מדובר בסכום גבוה – אין כדי לשנות את דרך ניהול ההליך.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

1 איני רואה אף גם כל מקום לטענה כי התחשב אשר בוצע על ידי מנהל המעים
2 מסוובך, בין היתר, על יסוד העובדה כי השומה נערכה על בסיס תחשייבים עתידיים של
3 עלויות בניה עתידיות.
4 המעררות היפנו את בית המשפט לשומה וביקשו שיקרה אותה ויראה אם הוא
5 מצליח להבין את התחשייב שנעשה בשומה.
6 נטען כי המעררות אין מצליחות להבין אותו, וכי מדובר בתחשיב מורכב וקשה
7 להבנה.
8 בית המשפט עיין אכן אכן בשומה אשר צורפה כנספח יי להודעת העורר.
9 אלא אם כן טעה בית משפט בטעות הבנה בסיסית נראה כי החישוב בשומה אינו
10 מסוובך : לאחר שהמנהל הבHIR את שתי העיסוקאות הקיימות – רכישת הקרקע מأت
11 המנהל ופינוי הדיירים ובנית הדירות החלופיות, נאמר כי הוחלט על חיוב המתיחץ
12 למבנה אחד "בניין דולב".
13 החישוב מתיחץ ל- 66 יחידות דירות באותו בניין כפול 800 דולר נטו למ"ר עלות בניה
14 כפול 100 למ"ר ליחידה דירה.
15 המעים צוין בשיעור 18%.
16 כתוצאה מפעולות הכפלה פשוטה של המספרים לעיל הגיע המשיב לסכום המעים -
17 950,400 דולר, אותו שיערך והפק לשקלים והגיע לתוצאה של 4.06 מיליון ש"ח.
18 השערוך נעשה ממועד חתימת ההסכם עם המנהל ועד למועד קבלת היתר הבניה
19 לבניין דולב.
20 גם החישוב לגבי גובה ויתור על היטלי פיתוח – אינו מסוובך.
21 בשומה צוינו סך כל היטלי הפיתוח לכל תחום התבב"ע בגין היTEL צינורות מים.
22 צוינו סך כל יחידות הדירות בכלל המתחם ויחידות הדירות בבניין דולב – 66 יחידות
23 כאמור לעיל.
24 צוין שיעור ההיטלים מסך התבב"ע 5.5%.
25 לאחר מכן נעשתה שוב פעולות הכפלה פשוטה.
26
27
28
29



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּז בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך**

1 נראה כי גם המערערות עצמן לא סברו בעת שהגשו את ההשגה כי מדובר בחישוב
2 מסובך.
3 במכتب ההשגה – נספח יא להודעת הערעור – הועלו טענות באשר להוראות סעיף 28
4 לחוק המע"מ בעניין מועד הוצאת החשבונות.
5 באשר לחישוב נאמר כי קביעת עלות בנייה של 800 דולר למ"ר אינה רלוונטית, שכן
6 העלויות בפועל נמוכות בהרבה והן באיזור 500 דולר למ"ר.
7 עוד נאמר כי אין רלוונטיות לשיעור מע"מ של 18%, שכן מועד החיוב טרם הגיע.
8 נטען כי עבודות הפיתוח בוצעו בהתאם לתב"י ולדרישות המכרז ולכן אין רלוונטיות
9 להסכמים הקבלניים.
10 באופן כללי נאמר כי המערערות חולקות על התיחסיב: הן על סכום הויתור, הן על
11 תיחסיב יחידות הדיור, הן על עיתוי החיוב והן על שיעור המע"מ.
12 המערערות שמרו לעצמן את הזכות להוסף טענות מעבר לכך וביקשו כאמור שיזמנו
13 אותם לדין בהשגה.
14 מכאן עולה בבירור כי המערערות הבינו את הנтоנים אשר הוצבו במשוואת החישוב
15 של המשיב, אולם טוענו באופן כללי שהן חולקות עליהן.
16 למרות זאת, לא עשו המערערות שימוש בזכות הטיעון על מנת להבהיר את עמדתן –
17 לא בהשגה ולא בערעור.
18 המערערות לא ציינו מה הבסיס לטענה כי עלות הבנייה בפועל היא באיזור 500 דולר
19 למ"ר, מהו החישוב הנוכחי של יחידות הדיור, ומה לטענתן הוא סכום הויתור הנוכחי.
20 נתוניים אלה היה על המערערות לפרט במסגרת ההשגה.
21 אם נעין במכتب שנשלח לעייד ברוגר בסמוך לאחר מכן, נראה כי קיימת התיאחות
22 לתנאי המכרז – לעובדה כי המערערות נאלצו לבצע פיננסים בכמות שהיא פי שלושה
23 מכמות הפיננסים ששוכמו עם המנהל, ולעובדה כי ציפוי הפסד של 40 מיליון יען.
24 צוין במכتب כי המערערות נמצאות במצבה תזרימית וכי עמדת הרשות מחייבת
25 עליהן.
26 אין במכتب זה נתון נוסף שיש בו כדי להבהיר את עמדתן של המערערות באשר
27 לנרטונים הכספיים שצוינו בשומה.
28



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך**

יש להניח כי לו היה בידי המערערות נתן נוסף שיש בו כדי להשפיע על עצם החישוב,
היה הדבר מובא על ידו לדיעת המשיב במסגרת כתוב ההשגה.

גם אם נצא מנקודת הנחה כי לא ניתנה למערערות הזדמנויות להביא בפני המשיב
בשלב ההשגה את כל הנתונים אשר יבהירו את דרך החישוב, הרי בוודאי שהזדמנויות זו
ניתנה להן במסגרת הערעור.

אולם, גם במסגרת זו לא הוצע בפני בית משפט נוספים נוספים.
אם נעין בתצהירו של מר חכורי, הרי שהוא חוזר על האמור בערעור בפרק הנושא
את הכותרת "טענות המערערות".

נאמר שם כי מעבר לטענות המשפטיות אין רלוונטיות לעלות בנייה של 800 דולר למ"ר
ואין רלוונטיות לשיעור של 18% מע"מ.
מר חכורי חוזר באופן כללי על הטענה כי העליות בפועל נמוכות בהרבה והן באיזור
ה-500 דולר.

בנסיבות המפורטות לעיל אין כל מקום לטענה כי יש לבטל את השומה בגין אי הזמן
lidion בהשגה. לא מדובר במקרה חריג בו קיימים צורך בהבהרה.
בכל מקרה, גם כאשר ניתנה למערערות הזדמנויות להרחיב ולהבהיר ולהעלות את
טעונו בפני בית משפט במסגרת הערעור – לא נעשה הדבר על ידו.

ב. טענת המערערות בעניין ויטור ב"כ המשיב על חקירת המצחים
הטענה העיקרית בעניין זה היא כי מאוחר והמשיב בחר שלא לחזור את עד המערערות
ולא הביא עד מטעםו, למרות דרישת ב"כ המערערות לקיים דיון הוכחות במסגרת
ייחקר המצחים מטעםו ואליו יוזמן עד מטעם המשיב, יש לראות את המשיב כמו
שאינו חולק על האמור בתצהיר מטעם המערערות.

אין לקבל טענה זו.
בשלב ראשון יציגו המערערות על ידי בא כוח אחר מבא כוחו הנוכחי.
לאחר שהתקיימו שני קדמי משפט נקבע התקיך להוכחות.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפְּוּךְ

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך**

נאמר בהחלטה כי אם ברצונו של המשיב להעיד עדים - יוגש תצהיר עדות ראשית
1 מטעמו עד 30 יום לפני מועד הדיון.
2
3 בשלב מאוחר יותר, לאחר ש עבר המועד המקורי לשמייעת ההוכחות, התחלף הייצוג
4 והתבקש אורה על ידי בא כוון החדש של המערערות כדי ללמידה את החומר.
5 עוד בישיבה אשר התקיימה ביום 16.6.08 נאמר על ידי ב"כ המשיב כי הצעה לב"כ
6 המערערות לוותר על שלב ההוכחות.
7
8 נאמר מפה כי לא הוגש תצהיר לא משום שהמשיב מסכים לטענות המערערות, אלא
9 משום שהמסמכים מדברים بعد עצם.
10 כמו כן נאמר "מסותי לחבריו עותק של חוות דעת שהעוררת עצמה הגישה למס שבת.
11 אמרתי לו ש מבחינתי אני מבקש להגיש את חוות דעת זו ושאר המסמכים
12 ש מבחינתי עליהם להיות מוגשים הם נספחין כתוב התשובה. בכפוף להגשתם ולכך
13 שאיננו מסכימים אני מותתר על حقوق המצהיר ויוגש סיכומים בכתב".
14 עוד נאמר על ידה כי ב"כ המערערות אמרו לשקלל הצעה זו.
15 הדיון נדחה פעמיinus נושא על מנת להמתין לפסק דין של בית המשפט העליון בעניין מס
16 הרכישה על הוצאות הפינוי.
17 לאחר שניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בנוגע למס הרכישה בעניין הוצאות
18 הפינוי, נאמר על ידי ב"כ המערערות כי/non לא מותתר על שלב ההוכחות.
19 ב"כ המשיב הודיעו לבית המשפט כי לא הוגש תצהיר וכי היא יכולה לוותר על חקירת
20 המצהיר מטעם המערערות.
21 ב"כ המשיב ביקש פעמיinus נושא להציג את חוות הדעת אשר המערערות הגיעו לוועדת
22 העර בעניין מס שבת.
23 באותו שלב הסכים ב"כ המערערות לעזוב לשלב הסיכומים.
24 בהחלטה, במסגרת ניתנו צו לsicomics, נאמר כי חוות הדעת תצורף לכתב התשובה.
25 אין לכן ספק כי חוות הדעת מהוות חלק בלתי נפרד מחומר הראיות אשר מצוי בפני
26 בית משפט.
27 בנסיבות אלה אין מקום לטענה כי יש לראות במשיב כמו שהסכים לטענת המערערות
28 בתצהיר, טענה שזרה ללא פירות במלך כל הדzon, כי עלות הבניה היא בסכום של 500 דולר למ"ר ולא 800 דולר למ"ר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

עדות בלתי מפורטת זו, אשר ניתנה כאמור ללא כל אסמכתא, סותרת באופן חד
משמעות האמור בחומר הדעת מטעם המערערות אשר הוגשה כחלק מהמסמכים
המצויים בפני בית משפט בדיון זה.

4

אם נעין בחומר הדעת השמאית אשר הוגשה על ידי המערערות לצורך הדיון בפני
וועדת ערכ לפניהם מיסוי מקרקעין, נראה כי בסעיף 5.5 מתייחסת השמאית, גבי
גרינברג, עלות פינוי לבת אב.

נאמר שם כי בהתאם למסמכים המכرو זכאי כל מפונה להקמת דירה חלופית של 4
חדרים בשטח ברוטו של 110 מ"ר.

עלות ההקמה ליחידת דירור ללא מע"מ היא בסך של 750 דולר למ"ר.
אין לכן מקום לטענת המערערות בדבר עלות של 500 דולר מ"ר ללא הצגת מסמכים
המוחכים אותה בפועל – בניגוד לעמדת המערערות בחומר הדעת שניתנה על ידן במא依
.2005

עוד עולה כי אין ממש בטענה על פייה שטחה של דירה הוא 100 מ"ר ולא 110 מ"ר כפי
שנאמר על ידי המשיב.

לעובדה זו אין השלכה על החיבור שכון, כפי שהסביר המשיב, מכיון טעות נעשה החישוב
על ידי המשיב על בסיס 100 מ"ר.

בxicomics כלל לא התמודדו המערערות עם האמור בחומר הדעת מטעמן, אליה
התיחס המשיב עוד בתחילת הדרך לאחר החלפת היציגו.

מקובל על חלוטין האמור בxicomic המשיב כי במקומות להיבנות Mai Chikirat המצהיר
- טוב היו המערערות עושות אילו התיחסו בxicomics לחומר הדעת מטעמן אשר
מפריכה את טענת המצהיר באשר לעלות הבנייה.

אולם, כאמור, אין המערערות מתייחסות כלל לחומר הדעת במסגרת הבxicomics, ולכן
נראה שאין להן תשובה כאמור בה.

25

התשובה אשר ניתנה על ידי המערערות בxicomic התשובה – אינה ממין העניין.
בxicomic התשובה נאמר כי למשיב טענות מן היקב ומן הגורן באשר לשווי המוצחר של
500 דולר, ולא די באמירה בפרוטוקול שהמשיב לא מסכים עם המוצחר.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

עד נאמר כי חוות הדעת שהוגשה לוועדת העורר אינה ראייה בתיק זהה, כיוון
שההמונח אשר מסר את חוות הדעת לא נבדק עליה. אילו היה נבדק היה מסביר את
חוות דעתו, את המועד שבו ניתנה והיה עשווה את האבחנות הנדרשות בין השווי למס
שבח לבין השווי למע"ם.
אין מקום לטענה זו.

חוות הדעת הפכה לחילק בלתי נפרד מחומר הראיות אשר מצוי בפני בית משפט. אילו
סבירו המערורות שיש מקום להסביר כלשהו, חזקה עליהם שהיו מזמיןות את נוננטן
חוות הדעת לעדות מטעמן.

בכל מקרה, אין לטענות אלה כל בסיס, שכן עלות בנייה למ"ר הינה בגדר נתון אשר
אינו אמרו להשנות לצורך חיוב על פי הוראת חוק אחת - לחיוב על פי הוראת חוק
אחרת.

התוצאה מכל האמור לעיל היא שיש לקבל גם בהקשר זה את החישוב שנעשה על ידי
המשיב – חישוב התואם את עמדתן של המערורות במסגרת חוות הדעת מטעמן.
בהקשר זה מקובלות עלי טענות המשיב, כי בקביעת המחיר לצורך קביעת שומות
המע"ם יש להוסיף על העלות בסך 750 דולר מ"ר רוחה מקובל בענף. لكن, יש לראות
בשומה שנערכה על ידי המשיב בסכום של 800 דולר מ"ר שכשומה שנעשה על הצד
הנמק.

עוד טענו המערורות כי יש לקבל את טענתן, אשר אין לה ذכר בתצהיר, כי בפועל
נמסרו 48 דירות ייחידות דיור בלבד ולא 66 ייחידות דיור.

מעבר לעבודה כי נתנו עובדי וה מופיע לראשונה בסיכוןים ואין נתמך בתצהיר
כלשהו, הריograms נתון זה איינו עולה בקנה אחד עם האמור בדברי המערורות בסעיף 2
לסיכוןים: "היעסקה בכללתה הסבה לumarot הפסדי ענק, וכן לרגע זה, פרט
לבנייה אחד – הנקרא בניין Dolby, שלו עמדו כ- 60 פולשים, לא נבנו בניינים נוספים
במתוך".

העובדת כי בניין Dolby כולל 66 יחידות דיור אינה בחלוקת.
אין לנו לקבל את טענת המערורות באשר למספר יחידות הדיור על פי נעשה החישוב.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

ג. השומה בגין עבודות הפיתוח
 1 המערערות חזרו וטענו בסיקוריהם כי התחייבות לבצע את עבודות הפיתוח היא מכוח
 2 הוראות המכרז ולא בשל התקשרות כלשהי בין עיריית תל-אביב.
 3 נטען כי טענתו של המשיב והחלטתו בהשגה רלוונטי רק כאשר קיימת התקשרות בין
 4 עסקים מורשתה לבין רשות מקומית אשר מוחלת לעסוק על אגרות והיטלים.
 5 לא כך המכבר עניינו. שני הצדדים להתקשרות הם עסקים מורשתים וכן לא נחסך
 6 כל מע"מ לאור העובדה שהמנהל, שהוא עסק מורשת, הטיל על המערערות את חובת
 7 פיתוח המתחם.
 8 אין בכך סיס חוקי להטלת מע"מ על המערערות בגין יתרור לכ准确性 של הרשות
 9 המקומית על האגרות והhitelims. מה עוד שהמשיב לא הוכיח את סכום הויתר.
 10 על טיעונים אלה חזרו המערערות בסיקומי התשובה.
 11
 12
 13 איני רואה מקום לטענה זו של המערערות.
 14 גובה השומה בעניין עבודות הפיתוח נקבע על בסיס סכום האגרות והhiteli הפיתוח
 15 שהעירייה ויתרה על תשלוםם נגד ביצוע העבודות.
 16 השומה נעשתה כאמור בהתייחס ל- 5.5% בהתאם לשיעור הדירות בבניין דולב מותוך
 17 כלל הדירות שיבנו על פי התבב"ע הקיימת.
 18 במסגרת המכרז והסכם הפיתוח התחייב המערערות לבצע עבודות פיתוח ותשתיות
 19 ציבoriaות.
 20 בנוסף ז' למכרז "תנאים מיוחדים" נקבע כי היוזם יתחייב לתכנן ולבצע את עבודות
 21 הפיתוח והתשתיות הציבוריות.
 22 העירייה היא אחת מבני המקרקעין כפי שעולה מנספח ט' למכרז.
 23 העירייה היא גם אחד הגורמים אשר פרסמו את המכרז יחד עם המנהל, כפי שעולה
 24 מהעמוד הראשון של המכרז ומהפרק "מבוא כלל".
 25 מדובר בתוכנית משותפת אותה יזמו המנהל, עיריית תל-אביב וחברת מבנה תעשייה
 26 בשכונות הארגזים.
 27 מנספח ז' למכרז עולה כי על פי סיכום בין המנהל לבין עיריית תל-אביב, התחייב
 28 המנהל להבטיח בהסכם עם היוזם כי יבצע את פיתוח התשתיות הציבוריות ושתחי
 29 הציבור הפתוחים שבתוכום התוכנית - על פי תכנון מפורט שיושר על ידי העירייה.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפְּוּ

4 אפריל 2013

**ע"מ 06-1274
פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך**

עוד נאמר בנספח ז' כי תמורה העבודות של היום לבצע: כבישים, ניקוז, מערכות
מים וביוב, מערכות חשמל ועוד, קיבל היום פטור מאגרות והיטלי פיתוח כפי שנקבע
בסעיף 5 לנספה.
העירייה היא זו אשר תפקח על העבודות המבוצעות עבורה חלף ויתור על האגרות
והיטלי הפיתוח כמפורט לעיל.
מכאן עולה כי אין כל בסיס לטענת המערערות על פייהן מבוצעות עבודות התשתיות
והפיתוח עבור המנהל, ולא עבור העירייה חלף ויתור על אגרות והיטלים.
אין גם ספק כי טיבן של העבודות, בהיותן עבודות פיתוח ותשתיות מוניציפליות,
והעובדת כי הן מבוצעות לפי דרישות העירייה ובפיקוחה – מצביעות על התקשרות בין
המעערערות לבין העירייה.

בע"א 10252/05 קריית שדה התעופה בע"מ נ' החברה לפיתוח מקראי בגין רשות יצחק
בע"מ נתען על ידי המערערות כי לא קיים הסכם בין המועצה בה מצוים
המקראיין וכי המערערת 1 התחייבה לבצע עבודות פיתוח ותשתיות אך ורק כלפי
המנהל ומושב ברקת.

נקבע בפסק הדין כי למטרות שלא קיים הסכם פורמלי בין המועצה לבין המערערת 1,
על פי הסכימה המערערת 1 לבצע עבודות פיתוח עבור המועצה, הרי שאין בכך כדי
להעלות או להוריד, שכן ניתן ללמוד על הסכימה אף מניסיבות המקורה וממסמכים
שהוחלפו בין הצדדים.

ככל, עבודות פיתוח המבוצעות במקראיין השיכים לרשות מקומית נשואות אופי
מונייציפאלי. מעצם טיבן של עבודות הפיתוח ומהותן ניתן להניח כי הן בוצעו עבור
הרשות המקומית.

נאמר על ידי בית המשפט העליון כי חוזה הפיתוח אשר נחתם בין המערערת 1 למנהל
כולל, בין היתר, התחייבות מצד המערערת לבצע את עבודות הפיתוח.


בֵּית הַמִּשְׁפֶּט הַמְּחוֹרִי בָּתַל אֲבִיב - יִפּוּ
4 אפריל 2013
ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערך

1

כך גם במקרה הנוכחי.

2

3 בית המשפט העליון אישר את הקביעה לפיה חוות הפיתוח משקף את האמור בתוכנית
 4 המתאר ומהווה המשך ישיר להסכמה כוללת בין המוערטה 1, המועצה והמנהל.
 5 עוד נקבע כי שיתוף הפעולה בין המוערטה 1 למועצה והפיקוח שהפעילה המועצה על
 6 פעולותיה של המוערטה 1 – תלמידים כי עבודות הפיתוח בוצעו גם לטובת המועצה
 7 ובמקומם.

8

9 הלכה זו חלה מוקל וחומר במקרה שלפני, בו הייתה עיריית תל-אביב חלק בלתי נפרד
 10 מתכנון הפרויקט בשכונות הארגזים וצד למסמכיו ההתקשרות אשר מפנים אליה
 11 בפרט, כפי שציינתי לעיל.

12

אין לכך כל מקום לטענות המוערטות בעניין שומה זו.

13

ד. מועד החיוב במס

14 השומה הוצאה כאמור בגין בניית בנין דובל ומועד החיוב במס נקבע ליום מתן היתר
 15 הבניה לבניין זה – מרץ 2002.

16

17 באשר לחיוב בגין עבודות הפיתוח – נאמר בהחלטה בהשגה כי מועד החיוב ייחסב
 18 ביום עד קבלת היתר הבניה, כמועד בו שולמו הסכומים על חשבונן תמורה של
 19 העיטה.

20

21 עוד נאמר בהחלטה כי ביום זה גובה הרשות המקומית בפועל את תשלום האגרות
 22 וההיטלים.

23

החלטה זו עולה בקנה אחד עם האמור בסעיף 29 לחוק מע"מ.

24

25 טענתן העיקרית של המוערטות היא באשר למועד החיוב בע"מ בגין מנת שירות
 26 הבניה.

27

28 בסיכון נאמר כי בשונה מעיסקת קומבינציה, אין לדירות המפונים כל זכויות
 במרקען. לכן, לא צריכה להיות הבחנה לעניין מועד החיוב במס בין עסקה לרכישת
 שירות בנייה – בין העיטה במקרה הנוכחי.

באשר למועד החיוב במס בעיסקות קומבינציה – טענו המוערטות כי החלטה
 המשפטית קובעת שמועד העליה על הקרקע, מועד נטילת החזקה במרקען על ידי



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחוּם בָּתֶּל אֲבִיב - יִפְּאָה

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274 פרידמן חכורי חברה להנדסה לבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

1 התקבלן, הוא מועד התשלום לקבלן על ידי אדם פרטי. באותו מועד, תוך התקופה
2 הקבוצה בחוק, על הקובלן להוציא חשבונית מע"מ ולשלם את המע"מ.
3 המערערות היפנו לע"א 108/82 נican חברה לבניה והשקעות בע"מ נ' המנהל לעניין
4 חוק מס ערך מוסף.

5 טען כי אף לא אחד מהתנאים אשר נקבעו באותו פסק דין מתקיים במקרה הנוכחי:
6 - לדירות אשר קיבלו את שירות הבניה לא היו זכויות במרקען.
7 - הדירות לא פינו את המקרקעין אלא במועד קבלת הדירה.
8 - הדירות נותרו במקום והמשיכו להחזיק במרקען עד לגמר הבניה של
9 בניין דולב.

10 איירוע הפינוי לא התקיים ביום בו המעעררות קיבלו את היתר הבניה וגם לא
11 לאחר מכן, שכן הדירות המשיכו להחזיק במרקען.

12 המערערות טענו כי העיטה דומה לעיסקת שירותים לבניה ולא לעיסקת קומבינציה.
13 עוד נאמר כי במועד קבלת היתר הבניה טרם נעשו פיננסיים.
14 טען לראונה כי ההסכם שנחתמו עד באותו מועד עם הפולשים התייחסו רק
15 לבניין "alone" שטרם נבנה.

16 לדברי המעעררות, איילוס בניין דולב החל רק בשנת 2007 וכן מועד החזוב אמר
17 להיות במחצית 2007 כאשר שיעור המע"מ הוא 15.5% ולא 18%.
18 בסיכון התשובה חזרו המעעררות וטענו כי טיעונו של המשיב בנוגע זה אינו נכון
19 מבחינה עובדתית, שכן במועד מתן היתר הבניה טרם פונתה כאמור הקרקע על ידי
20 המפניים.

21 אני רואה מקום לקבל את טענת המעעררות על פייה ממועד איילוס הבניין הינו המועד
22 הRELONENTI בהקשר הנוכחי.

23 על פי האמור בתנאי המכraz ניתן יהיה להקים בשכונות הארגזים כ – 1200 יחידות
24 דירות.

25 המכraz כולל כאמור התחייבות הזכיה לפניו התושבים ומיתן פיצוי. קבלת היתר
26 הבנייה מותנית בביצוע הפיננסיים על פי תוכנית המתאר. מדובר למעשה בהתנית
27 הוצאת היתר הבניה בביצוע הדרגי של מלאכת הפניו.

28 ה היתר הבניה ניתן בפועל על יסוד התחייבות לפניו והסכם הפניו עוד ב – 2002.

26 מאי 19



בֵּית הַמִּשְׁפָּט המְחֻזָּה בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערץ

כפי שהובחר במאמרם של טלי ירון - אלדר וופר שרון מע"מ בעסקאות פינוי ובינוי
במיסים כרך טו (3) עמ' א/77, הרי שהשם פינוי הוא שם כללי לעסקאות בהן
רכש יוזם זכות לבנות על מקרקעין מושבים. בשלב הראשון הוא מקבל על עצמו
חלוקת מתנאי העיטה את כל הרכך בפינוי מחזיקים במקרקעין לרבות מתן פיצוי.
הובחר כי הדירות הם בדרך כלל פולשים ומהקרקעין על פי רוב הם מקרקעין בעלות
מנהל מקרקעי ישראל.
העסקה אשר מתבצעת עם היוזם מתחנה אתימוש זכויות הבניה במקרקעין -
ביחסם שיווג בין היוזם לדירות לשם הפינוי מהקרקעין.
הדירות אשר מחזיקים במקרקעין מותרים על זכויותיהם או על החזוקתם
במקרקעין, בין בכך של קבלת שירותים בנייה מהיוזם ובין בכך של קבלת זכויות
במקרקעין חליפים או כל פיצוי אחר עליו יוסכם: "מנקודות המבט של הדירות הם
מותרים כאמור על זכויותיהם הקיימות במקרקעין או על חזקתם במקרקעין
מקבלות מהיוזם תמורה בכף או בשווה כף".

באשר למועד החיבור במס – מובהר על ידי המחברים כי בעסקאות מקרקעין נקבע
מועד החיבור במס על פי הוראת סעיף 28 לחוק, ככלומר מועד העמדת המקרקעין לרשות
הකונה או סיום עבודות הבניה.
אולם, סעיף 29 לחוק קובע סיג לפיו, אם שולמה תמורה קודם למועדים אלה, חל
מועד החיבור במע"מ במועד התשלום.
המחברים הפנו בעניין זה לפסק דין נican והבהירו כי מאחר והתמורה ליוזם, העברת
זכויות הדירות במקרקעין או בחתייחס למקרקעין, נעשית באופן מיידי - חל מועד
החיבור במס בשל שירות הבניה או המקרקעין הנטענים מהיוזם לדירות – ממועד
הקבלת בידי היוזם של זכויות הדירות.
היאם, המעררות, קיבלו למעשה את הזכויות במקרקעין במועד בו התחייבו כלפי
הדיירות לבנות את הדירות בבניין דובל.
המערערות אף הבבירו עניין זה עצם במסגרת הערעה.
נאמר על יוזם בסעיף 25 כי נחתמו הסכמי פינוי וכי על פי חלק מההסכם "התחייבו
התושבים המפונים לפנות את הנכסים המוחזקים על יוזם בתוחומי המקרקעין, בין
היתר, נגד קבלת התcheinבות המערערות למתן שירותים לבניה לדירות חולפות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכשורי חברה להנדסה לבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

1 כלומר, המערערות עצמן קשוו בין הויתור לבין פינוי המקרקעין כלומר קבלת
2 הזכויות בהם, ללא כל קשר למועד מסירת הדירות בפועל.
3 היתר הבניה ניתן כאמור ככפוף לאותה התcheinבות. لكن, אין ספק כי במועד מתן היתר
4 הבנייה כבר נעשה אותו ויתור של הדירות בחזקה במקרקעין, תוך כדי קבלת
5 התcheinבות מאת המערערות לקבלת דירה חלופית.
6 העובדה כי הדירות לא פינו את המקרקעין בפועל באותו מועד, אלא במועד קבלת
7 הדירה החלופית בפועל – אינה משנה את מועד קבלת הזכות על ידי היזם.
8

ה. **פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין**

9 המעערערות טוענו כי סעיף 49 כ"ב לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) פוטר
10 אותן מע"מ כאשר מדובר בפרויקט פינוי בגין. מנגד היוזם מחויב לשלם מס רכישה
11 בגין לכל התמורה אותו הוא משלם לרכישת הזכויות בתחום.
12 בעניין זה היפנו המעערערות לסעיף 49 כ"ה לחוק מיסוי מקרקעין.
13 המעערערות הבahirו כי מה שקרה במקרה הנוכחי הוא שועדת הערע לפיקוח מיסוי
14 מקרקעין ובית המשפט העליון חייבו את המעערערות במס רכישה על כל התמורה.
15 צעת, מסרב המשיב לפטור את המעערערות מע"מ בטענה שלא חל עליהם פרק חמישי
16 4 לחוק מיסוי מקרקעין העוסק בפינוי בגין.
17 בכך מבקש המשיב לגבות כל מס או מס נוסף, כאשר טענות הדזוקה של המשיב
18 היא כי פרק זה בחוק מיסוי מקרקעין אושר לאחר חתימת החסכים בין המעערערות
19 לבין מנהל מקרקעי ישראל, וזאת למרות שהפרויקט טרם יצא לפועל.
20 לטענת המעערערות חל עליהם פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, שכן יש לראות
21 בפרק זה כתיקון מבahir ולא כתיקון המשנה את המצב המשפטי.
22 המעערערות טוענו כי פסק הדין אשר ניתן על ידי בית המשפט העליון בנושא מס
23 הרכישה בו חייבו, קבע כי על פי עקרון צירוף כל התמורות יש לשולם מס רכישה גם
24 על שווי דמי הפינוי. בכך, קיבל בית המשפט העליון, לטענת המעערערות, את טענת
25 הרשויות המס כי סעיף 49 כ"ה לחוק מיסוי מקרקעין אינו תיכון יוצר אלא תיקון
26 מבahir.
27 כך גם סעיף 31 אי' בחוק מע"מ אשר חוק בהתקנים להוראות סעיפים כ"ב ו- כ"ה
28 לחוק מיסוי מקרקעין, שהם כולם סעיפים מבahirים ולא סעיפים יוצרים.
29

21 מתוך 26



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274 פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

לטענה זו של המערערות אין בסיס.
 סעיף 31 א' לחוק מע"מ קובע "למנוחיות המופיעים בסעיף זה תהיה המשמעות הנוגעת להם בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין".
 בספרו מיסוי מקרקעין כרך ב' (חלק שני) (מהדורה שנייה) בעמ' 271 מסביר ג'. הדרי כי עבר לתיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2002, נעשו פרויקטים של בניין ופינוי בדרך כלל במרקען בעלות המנהל, בדרך של פרסום מכרז פרי יוזמת המנהל או הרשות המקומית. לרוב היה על היום לעשות שתי עסקאות נפרדות – האחת עם בעל המקרקעין, המנהל בדרך כלל, עם תנאי מתלה כי עליו להגעה להסכם עם הדיריים – והאחרת עם הדיריים למכירת זכויותיהם ליום נגד תמורה כספית או שווה כסף.
 כך למעשה גם העובדות במרקען הנוכחי.
 נאמר כי ההסדר האמור לא נחל הצלחה בשל קשיים בארגון הדיריים ובהגעה להסכם עימם, וקשיים בארגון הפרויקט ובוואצאתו אל הפועל בתיאום עם הרשותות המקומיות.
 הדרי מסביר כי פרק חמישי 4 שהוסך בתיקון 50 לחוק, פותר רבות מן הבעיות על ידי מתן תמרון משמעותי ליום אשר רשאי ליזום ולפעול לקידום פרויקטים של בניין פינוי ואף לבחור את מסלול הפעולה המנהלי המתאים לו.
 הדרי תיאר את נטל המס אשר היה מוטל על הדיר עבר לתיקון 50, אשר היווה גורם מרתק ביצוע הפרויקטים.
 נטל מיסוי נוסף, אשר הוטל על היום בלבד, היה תשלום מס ערך נוסף.
 מכירת הדירות החלופיות לדיריים היוצאה עסקאה ממשמעותה בסעיף 1 לחוק מס ערך נוסף והיא נשאה בחוב במס שאינו ניתן לקיזוז.
 במקרה זה היה גובה המס תלוי באופן בניית עסקה והערכת עסקה לצורך קביעת המיעים כללה את מרכיב הקרקע.
 בהמשך, בעמ' 274 ואילך, מຕאר הדרי את המסלולים המנהליים הקבועים בחוק כאשר תנאי בסיסי לתחולות ההוראות הרלוונטיות ביחס לפינוי בגין קיומו של צו הכרזה, המחייב על קרקע מסוימת מתחם פינוי בגין, שהוא המסלול הרגיל, ומסלול נוסף - מתחם לפינוי בגין במסלול מיסוי.



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

בכל אחד מהمسلسلים יידרש היוזם לקבל את הסכמת הדיררים לתנאי פרוייקט,
לאשר את העיסקה המתוכננת כפרויקט פיני ביןziel רשות המס, ולהבטיח את
ההטבות המוקנות לו בחוק.
ההסדר על פי תיקון 50 מזכה את הדיררים המתפנים בשורת הטבות מס.
באשר ליזום – הרי שלפני התקנון היה מס הרכישה של היוזם ברכישת הזכויות בתחום
מוסטל, כאמור, על מלאו שווי הזכויות כולל מרכיב הקruk, דומה לעיסקת
קומבינציה של מכיר מלא.
ביחס נקבעה ליום הקללה בכך ששווי הרכישה אינם כוללים את מרכיב הקruk.
סעיף 49 כיה לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי חישוב שווי המכירה לצורך מס הרכישה
של היוזם זהה לזה שנעשה בקומבינציה של מכיר חלקי, וכולל את כל התמורות החלות
עליו למעט השווי של מרכיב הקruk ביחידת המגורים החלופית.
במסגרת תיקון 50 תוקן גם חוק מס ערך נוסף ותוספת סעיף 31 اي אשר דן בפטורים
ומפנה להוראות הקבועות בפרק חמישי לחוק מיסוי מקרקעין.
היוזם זכאי לפטור מס ערך נוסף בגין היחידות החלופיות, וכן על שירותי בנייה
שהוא מספק לדיררים שמכרו לו את הזכויות במסגרת פרוייקט פיני ביןziel עד לתקרת
הפטור.
הזרי מצין, במחודורה משנת 2005, כי מדובר בהוראות פטור המתקיימת על פי הוראות
שעה בתקופה תחולתה ואין מדובר בהוראה קבועה בחוק מס ערך מסויף.
עד כה לעצם תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין והתיקון של חוק מע"מ בסעיף 31 אי.
במסגרת תיקון 50 נקבע במפורש כי ההוראה חלה בתקופה הקבועה שבין 7.11.01
לבין 31.12.03 כהוראות שעה, כאשר הצעת תיקון 53 הציעה להאריך את התקופה עד
ליום 31.12.05.
מכאן עולה כי בעת שנחתם הסכם הפיתוח בין המערערת למנהל בספטמבר 99', טרם
הייתה הוראת השעה בתוקף והמצב המשפטי הרלוונטי הוא המצב אשר תואר על ידי
הזרי לעיל כמצב שהיה קיים לפני תיקון 50.
המעערערות טוענו, כאמור, כי טועו המשיב בדבר מועד תחולת התקון והוא טועו דוחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך

1 דין טענה זו להידחות.
 2 הדרי מבהיר כי ההוראות המסדריות את הפרוייקטים של פינוי בגיןו אומצו במסגרת
 3 תיקון 50 כהוראת שעה החלה בתקופה הקובעת "ההסזר נקבע בהתאם לא קבוע בשל
 4 חיזוקיו הרבים והצורך לבחון את השפעתו על המשק. כמו בכל הוראות השעה, יש
 5 להיווכח אם ההסזר יארך בסוף התקופה או ייעשה הסזר קבוע, ואילו שינויים יחולו
 6 בו לאור הניסיון שהצטבר בתקופה הקובעת. יש לציין כי בסעיף 31 א' (ה) לחוק מס
 7 ערך נוסף, הפוטר את הפרוייקטים של פינוי בגיןו מע"מ במגבלות החוק, נקבע כי
 8 תנאי התחלתה של סעיף 49 כ"ט לחוק מיסוי מקרקעין יחולו גם על ההוראה הנוגעת
 9 בחוק מס ערך נוסף...". (עמ' 279) (ההדגשות שלי – ד.ק.).
 10 כפי שעולה מהסביר זה מדובר בהוראת שעה אשר קבעה חידושים רבים.
 11 אין לכן כל מקום לטענתה המערערת כי מדובר בהוראה מבהירה ולא מחדשת וכי אכן
 12 יש להחיל על המקורה הנוכחי.
 13
 14 יתרה מזאת, גם פסק הדין בעניין של המערערות אליו הינוacus באסמכתא לטענתן על
 15 פיה ההוראות בפרק חמישי 4 וסעיף 31 א' לחוק מע"מ הם בגדר תיקון מבהיר – איןנו
 16 תומך בעמדתם.
 17 בע"א 3534/07 פרידמן חכורי נ' מנהל מיסוי מקרקעין טענו המערערות, בין היתר,
 18 כי אי הכללת הוצאות הפינוי בשווי המכירה שלו בסיסו מחושב מס רכישה בעניין,
 19 מתחייבת מעמידה על הוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את הסדרי
 20 המיסוי החלים על עסקאות בגיןו וב בגיןם שהוכרזו כמתמחמי בגיןו בגיןו
 21 במסלול מיסוי החל מיום 01.11.7.7.11.01.
 22 המערערות טענו שם כי תכליותם של הסדרים אלה היא לפטור את היום שהוא צד
 23 לפרוייקט בגיןו בגיןו ואת התושבים המפונים במסגרת הפרויקט, מחייבת מכל מס
 24 הכרוך בהוצאתו לפועל של פרוייקט מסווג זה – חלף חבות מיסויית אחת ויחידה
 25 המוטלת על היום והוא החבות במס רכישה המחוسب על בסיס כלל התמורה שנדרש
 26 היום לשלים עבור רכישת המקרקעין לרבות הוצאות הפינוי: "מסקנתן של המערערות
 27 (שהן גם המערערות בערכו לפני – ד.ק.) מעיון בהוראות פרק חמישי 4 ובפרט
 28 בהוראת סעיף 49 כ"ה לפרק זה, היא שלגבי עסקאות בגיןו בגיןו עליהן לא חלות



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחֹזֶה בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואחר' ני' מנהל מס ערך

1 **הוראות פרק זה – כדוגמת העיסקה שבפניו אין לחשב את מס הרכישה גם על בסיס**
2 **הוצאות הפינוי.**" (סעיף 5 סיפה לפסק הדין) (ההדגשות שלי – ד.ק.).
3 מהטייען לעיל של המערערות עולה במפורש כי אף הן סבורו כי לא מדובר על עסקה
4 שההסדר החדש חל עליהם.
5 טענתן של המערערות בעניין אי הכללת הוצאות הפינוי לעניין שווי המכירה לצורך
6 חישוב מס הרכישה נדחתה לגופה.
7 אולם, קביעה זו אינה תומכת במסקנת המערערות על פייה קבוע בית המשפט כי
8 התקיקון לחוק מיסוי מקרקעין הוא מבahir ולא חדש.
9 באותו עניין טען דוקא המשיב כי הוראת סעיף 49 כ"ה לחוק מיסוי מקרקעין, על פייה
10 יש לחשב את מס הרכישה על בסיס כל התמורות שנדרשו היזם לשלים, טענה אשר
11 התקבלה לגופה, היא הוראה מבahirה ולא מחדשת ולכן היא חלה אף על עסקאות
12 שנעשו לפני 7.11.01 ועל מתחמים שלא הוכרזו מתחמי פינוי בגין מסלולי מיסוי.
13 בסופו של פסק דין כב' השופט פוגלמן כי לא עולה הצורך להזיק לשאלת
14 האם הוראת סעיף 49 כ"ה מהווה הוראה מבahirה ומחדשת וניתן להשאיר את הדיון
15 בשאלת זו לעת מצוא.
16 עם זאת, הינה כב' השופט פוגלמן לע"א 4343/03 **חרוני ני' מנהל מס שבח טבריה.**
17 בפסק דין זה כב' השופט הנדל בטענת המערערים שם כי יש להחיל על עניינים,
18 חישוב מס שבח מקרקעין המוטל על פעולה באיגוד מקרקעין, את תיקון 50 לחוק
19 מיסוי מקרקעין אשר במסגרתו תוקן, בין היתר, פרק חמישי.
20 נקבע כי מקובלת על בית המשפט טענת המשיב על פיו תיקון 50 אינו תוקן מבahir -
21 אלא תיקון המשנה את ההסדר החוקי הקודם תוך ביטול סעיפי חוק קיימים.
22 נקבע שם כי מדובר בתיקון מהותי, אשר ללא הוראה מפורשת בחוק אין לתת לו
23 תחוללה רטורואקטיבית.
24 לאור הפניה זו של בית המשפט העליון בפסק דין **חכורי**, נראה כי בעת הזה יש
25 לראות בתיקון כתיקון מהותי ומחדש אשר חל על עסקאות שבוצעו אחרי 7.11.01 ולא
26 כתיקון מבahir כפי שטענו המערערות.
27
28
29



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹרִי בָּתֵּל אֶבְּיָב - יִפְּוּ

4 אפריל 2013

ע"מ 06-1274
פרידמן חכורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' ני' מנהל מס ערץ

1

2

5. סיכום

3

4

התוצאה מכל האמור לעיל, כי יש לדחות את הערעור.

5

6

המעערות תישאנה בהוצאות המשיב בסך 15,000 ש"ח בצירוף הפרשי הצמדה וריבית
7
כדי מהיום ועד מועד התשלומים בפועל.

8

9

ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"ג, 4 אפריל 2013, בהעדן הצדדים.

10

חתימה

26 מתוך 26