



**ועדת העורר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני: 0

**בפני יי"ר הוועדה כבוד השופטת אורית יינשטיין
עו"ד אהובה סימון, חברת ועדת
עו"ד חיים שטרן, חבר ועדת**

העוררת:
שיכון ובינוי נדלן בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון ממשרד עו"ד מאיר מזרחי

נד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליות מחוז חיפה (אזורתי)

פסק דין

1

פתח דבר:

2.1. העורר שבפנינו מעלה, בשנית, את הסוגיה אשר נדונה והוכרעה על ידיינו בפסק הדין בעניין ו"ע 16-09-20861 אורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה [3.7.18] (להלן – פסק הדין בעניין אוורה) – דהיינו: האם הוצאות פיתוחה הון חלק משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, עסקה במקרקעין בין חברת קבלנית א' – חברת מליבו בניה בע"מ (להלן – מליבו) אשר זכתה במכרז של רשות מקרקעין ישראל (להלן – רמ"י), במסגרתו התחייבת גם כלפי משרד הבינוי והשיכון בתשלום הוצאות פיתוחה של המקרקעין, לבין חברת קבלנית ב' – שיכון ובינוי נדלן בע"מ, היא העוררת (להלן – העוררת), הרוכשת ממנה את זכויותה במקרקעין על פי המכרז וכן נוטلت על עצמה את תשלום הוצאות הפיתוח בהן התחייבת חברת קבלנית אי' כלפי משרד הבינוי והשיכון.

2.2. גם בעורר זה כמו בפסק הדין בעניין אוורה טוען המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – המשיב) כי יש לאבחן בין ה"חוליה הראשונה" בשרות רכישת הזכיות לבין ה"חוליה השנייה" בקשר עם קביעת שווי המכירה לצורך החיבור במס רכישה.

2.3. כאמור ששווי המכירה שנקבע למליבו לצורך מס הרכישה כלל את שווי המקרקעין ואת חלק היחסי של עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל כבר במועד הזכיה במכרז, טוען המשיב כי ביחס לעוררת יש לקבוע את שווי המכירה כולל את שווי המקרקעין בתוספת מלאה הוצאות הפיתוח, גם בגין עבודות פיתוח שטרם בוצעו.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

1 3. נציג, כי במסגרת ישיבת קדם המשפט שהתקיימה בעיר זה ביום 21.12.2017 הצענו לצדדים
2 להסכים כי הכרעת ועדת הערר בעיר אורה תחול ותחייב גם את הצדדים בעיר דן, אך
3 המשיב לא הסכים להצעה זו מאחר וטען כי המצב העובדתי בעיר זה השונה מעט מה מצב
4 העובדתי בעניין אורה.

5 עד עליינו להוסיף ולציין, כי על אף עמדתו זו של המשיב כפי שהובעה בישיבת קדם המשפט
6 ביום 21.12.17, לא מצויות במסמך המוסכמות העובדיות והפלוגתא המשפטית שהוגש על
7 ידי הצדדים, עובדות שונות מן העובדות כפי שהוצעו בפניו בעיר אורה,מעט העובה כי
8 המקרקעין נשוא העיר כאן היו מפותחים בחלקים במועד וכייתה של מליבו במרקז, והפיתוח
9 התקדם עוד – אך לא הושלם – במועד החתימה על הסכם המכר בין מליבו לעוררת.
10 על כן, לא מצאנו כי קיימות שונות עובדיות, לא כל שכן שונות עובדיות ממשמעותית בין פרשת
11 אורה לבין המקרה הנדון בפניו עצה.

12 יתרה מזו, טענות הצדדים כפי שהועלו בסיכומי טענותיהם בכתב בעיר דן – זהות לטענות
13 שהועלו על ידי הצדדים בעניין אורה.

14 מטעם זה, לא מצאנו לשנות מפסק דין בעניין אורה, והוא קובעים כי גם דין של עיר זה
15 להתקבל.

16 עם זאת, לא פטרנו עצמנו מחובת ההנמקה בעיר זה, אך נימוקינו יינטו בתמצית תוך הפניה
17 לפסק הדין בעניין אורה.

תמצית טענות הצדדים:

18 5. לטענת העוררת אין לחיבתה במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח אשר טרם בוצעו במועד
19 החתימה על הסכם המכר בינה לבין מליבו, וכי שווי המכירה לצרכי מס רכישה בעניינה צרייך
20 שיכלול את שווי המקרקעין הנרכשים בצירוף שווי עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד למועד
21 החתימה על הסכם המכר, ולא מעבר לכך.
22

23 6. העוררת טוענת כי הסתמכה על הפסיקה העקבית של בית המשפט העליון בסוגיה זו (עמ"א
24 610/87 מנהל מס שבך מקרקעין נ' מלמוד (9.4.1979) (להלן – פרשת מלמוד), ע"א 225/84
25 מנהל מס שבך מקרקעין נ' הפט (26.1.1986) (להלן – פרשת הפט), ע"א 293/89 מנהל מס
26 שבך מקרקעין ירושלים נ' גリンבלט (24.8.1992) (להלן – פרשת גリンבלט) ועמ"א 2960/95
27 מנהל מס שבך מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובינוי (1991) בע"מ (להלן –
28 פרשת שרביט).

29 29. בנוסף, טוען כי העוררת הסתמכה גם על הוראת הביצוע של המשיב (הוראת ביצוע מס שבך
30 מס' 97/97 (להלן – הוראת הביצוע) ועל הנחיה מנהלת המחלקה המקצועית באגף מיסוי
31 מקרקעין גבי מיכל סופר (להלן – הנחיה מנהלת המחלקה המקצועית).



**ועדת הערכות הכספיים מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מסיסי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

- 1 העוררת טענת כי אין מקום לאבחן שהמשיב מבקש ליזור בינה לבין מליבו בקביעת שווי 2 המכירה לצורך מס הרכישה.
- 3 מן העבר השני, טוען המשיב כי יש לאבחן בין חיובה של מליבו במס רכישה לבין חיובה של 4 העוררת. המשיב טוען כי מכירת המקרקעין במכרז על ידי רמי'י הייתה למליבו לבדה, אשר 5 היא זו שנאה בכל העליות על מנת להבטיח בידה זכויות במקרקעין מפותחים. לגישת 6 המשיב, יש לראות את העוררת כדי שרכישה במסגרת הסכם המכר עם מליבו זכויות 7 במקרקעין מפותחים בשלמותם.
- 8 לעומת זאת, יש להזכיר לעניין הנדון בערך זה מפסיקת בית המשפט העליון בע"א 914/14 9 מידטאון בע"מ נ' מנהל מסיסי מקרקעין אзор תל אביב (31.5.2015) (להלן – פרשת מידטאון), 10 בע"א 3534/07 פרידמן חסורי חברה להנדסה לבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מסיסי מקרקעין 11 אзор תל אביב (26.1.2010) (להלן – פרשת חסורי) ובע"א 5025/03 מנהל מסיסי מקרקעין 12 אзор תל אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ (16.8.2006) (להלן – פרשת אורלי). על 13 בסיס פסיקה זו טוען המשיב כי מקום בו העוררת נטלה על עצמה במסגרת הסכם המכר בינה 14 לבין מליבו לשאת בעליות ובהתחייבויות של מליבו בקשר עם עבודות הפיתוח, בתנאי לקבלת 15 זכויות במקרקעין, הרי שעל פי "עקרון צירוף כלל התמורות" יש לכלול בשווי המכירה גם את 16 מלאו הוצאות הפיתוח.

העובדות המוסכמתות:

- 17 העבודות המפורטות להלן הינו עבודות מוסכמות, בהתאם ל"הודעה בהסכם – הבהרה 18 בעניין הסדר דיןוני, פלוגתאות ומוסכמות" (להלן – מסמך המוסכמות והפלוגתאות) שהוגשה 19 ביום 21.12.17 על ידי הצדדים.
- 20 יצוין, כי הצדדים הבהירו כי הפלוגטה המשפטית בינם הינה רק לגבי החבות במס רכישה 21 בגין רכיב עבודות הפיתוח שוטרים בוצעו בפועל ביום חתימת ההסכם בין מליבו לעוררת וכי 22 אין מחלוקת ביניהם בדבר החבות במס רכישה לגבי רכיב הקרקע ועבודות הפיתוח שבוצעו 23 עד מועד חתימת הסכם המכר.
- 24 ביום 21.6.2015 זכתה מליבו במכרז חי/2014/344 שפורסם על ידי רמי'י לרכישת זכויות 25 חכירה במקרקעין בשכונת המוג' בחריש, מגרשים 461-464, 471-472 לפי תוכנת מס' 26 חריש/1/ב' הידועים כחלק מחלוקת 5 ו- 6 בוגש 8718 בחריש (להלן – המקרקעין) (תנאי 27 המכraz – נספח א' לכלכלי המשיב, הודעת הזכיה במכרז – נספח ג' לכלכלי המשיב). מליבו 28 שילמה לרמי'י בגין רכיב הקרקע סך של 3,118,000 ש"ח בתוספת מע"מ.
- 29 במועד הזכיה במכרז, נכון ליום 21.6.2015 בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין בשיעור של 30 15.5%, המשקפות הוצאות פיתוח בסך של 4,907,714 ש"ח ללא מע"מ, מתוך סך כל הוצאות 31 הפיתוח בגין המקרקעין שהסתמכו בסכום של 31,662,698 ש"ח (להלן – מלאו הוצאות הפיתוח).



**ועדת הערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מסויים מקרקעין חזרה

תיק חיזוני: 0

- 1 (ראוי נספח ט' לסייעי המשיב בעמוד השני – אישור משרד הבינוי והשיכון לאחזוי פיתוח
2 למגרש).
- 3 בימים 21.7.2016 נחתם הסכם מכיר מותלה (להלן – **הסכם המכיר**) לפיו רכשה העוררת ממילבו
4 את הזכויות במקרקעין נשוא המכרו. על פי הסכם המכיר, שילמה העוררת למילבו סך של
5 20,137,302 ש"ח עבור המקרקעין ובנוסף התחייבת לשלם למילבו את מלאה הוצאות הפיתוח
6 בגין המקרקעין, בסך האמור של 31,662,698 ש"ח.
- 7 במועד בו נחתם הסכם המכיר בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין בשיעור של 21.67%, המשקפים
8 הוצאות פיתוח בסכום של 6,861,306 ש"ח מתוך מלאה הוצאות הפיתוח.
- 9 העוררת הגישה ביום 29.8.2016 דיווח למשיב על הסכם המכיר. ביום 5.1.2017 הוציא המשיב
10 לעוררת שומות מס רכישה, במסגרת קבע את שווי הרכישה על סך של 51,800,000 ש"ח, הכולל
11 את מלאה הוצאות הפיתוח, על אף שפיתוח זה טרם בוצע במלואה.

דינו והברעה:

- 12 15 **כפי שציינו בפתח הדורים – דינו של עיר זה להתקבל, בשל אותן סיבות אותן נימוקים
13 שנקבעו על ידיו בפסק הדין בעניין אורה.**
- 14 16 התשתיית המשפטית הRELVENTIA לקביעת שווי מכירה ולהישוב מס הרכישה, בסעיפים 1, 2,
15 9(א), ו-17(א) לחוק מסויים מקרקעין, פורטה בהרחבה בפסק דין בעניין אורה.
16 אין מחלוקת גם בעיר זה כי התמורה בהסכם המכיר בין מליבו לעוררת נקבעה בתום לבומבי
17 שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים.
18 המחלוקת, כאמור, נועצה בשאלת מה כוללת ה"הוצאות במקרקעין" – האם קרקע מפותחת
19 חלקית בלבד, כתענת העוררת, או קרקע מפותחת במלואה כתענת המשיב.
20 21 בפסק דין בעניין אורה פירטנו בהרחבה את ההלכה הפסוקה בסוגיות הכללת הוצאות
22 פיתוח בשווי המכירה, כפי שנקבעה בתחילת הלכת **מלמוד**, ולאחר מכן בהלכת **הכט**, בהלכה
23 גוינבלט ולבסוף בהלכת **שורט**, ואין לנו אלא להפנות פנה לעניין זה לניתוח ההלכות
24 המשפטיות האמורויות בפסקאות 30-24 לפסק דין בעניין אורה.
25 בית המשפט העליון בכל הנסיבות האמורות מן הלכת **מלמוד** ואילך יצר אבחנה ברורה בין
26 התמורה بعد רכיב הקרקע לבין התשלום בגין עבודות פיתוח וקבע כי יש לבחון את ההסכמות
27 בין הצדדים ואת העבודות בשטח, דהיינו – מה מצב המקרקעין במועד רכישתם? האם בוצעו
28 עבודות פיתוח חלקיות או מלאות במקרקעין, אם לאו. בית המשפט העליון קבע כי ככל
29 שמדובר במקרקעין לא מפותחים (או מפותחים חלקית) אין לכלול בשווי המכירה את מלאה
30 הוצאות פיתוח.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

- 1 עוד נקבע מפורשות כי עצם התשלום בגין מלאה עבודות הפיתוח במילואן, אף כי עבודות
2 הפיתוח לא בוצעו במילואן – אין בו כדי להפוך את העיסקה לעסקת רכישה של מקרקעין
3 מפותחים.
- 4 הסבנו את תשומת הלב לעובדה כי מנהל מיסוי מקרקעין טعن למעשה בפרשת **הבט** כי יש
5 לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לפי עקרון "צירוף כל התמורות", וכי טענתו זו
6 נדחתה על ידי בית המשפט העליון.
- 7 הדגשנו כי בפסק דין של ועדת הערר בעניין **גרינבלט** נדון מצב דברים של רכישה על ידי
8 "חוליה ראשונה" בשרות רכישות לעומת "חוליה שנייה", ועדת הערר ראתה במצב הדברים
9 הנוגע לחוליה השנייה **פニמק** לאילו הכללת הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לחוליה הראשונה.
10 דהיינו – כי לא היה כל ספק שאין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה של cholihah
11 השניה ומכאן נבעה גם המסקנה כי אין לכלין גם ביחס לחוליה הראשונה.
- 12 עד הדגשנו, כי בפרשת **גרינבלט** קבע בית המשפט העליון מפורשות כי תשלום מלא הוצאות
13 הפיתוח מראש, וטרם ביצוע עבודות הפיתוח (וכלון או חלון) – אינו הופך את התשלום האמור
14 לחלק מהמחיר ששולם עבור הזכות במקרקעין, ואין בו בתשלום כדי להוביל למסקנה כי
15 נרכשו מקרקעין מפותחים, אלא נקבע כי מה שנרכש (באותה פרשה) הוא מגרש בלתי מפותח,
16 כפי מצבו הфизי במועד גיבוש העסקה, בתוספת להתחייבות חוזית נפרדת לביצוע עבודות
17 עתידיות של פיתוח. בנוסף, ציינו בית המשפט העליון בהלכת **גרינבלט** כי ככל שפסיקה זו אינה
18 נראית למנהל מיסוי מקרקעין – נתונה בידו הרשות לפעול לתיקון המצב במישור החוקה.
- 19 בהלכת **שרביט** קובעה באופן סופי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח ובפסיקותנו בעניין א尤为
20 הבהירנו כי הקו המנחה והבולט העולה מפסיקת בית המשפט העליון בסוגיה זו הוא כי בכל
21 המקרים התבasseה הפסיקה על היסוד העובדתי בדבר מצב הפיתוח של המקרקעין – האם
22 קיים במילואו או קיים חלקית או שלא קיים כל פיתוח – וכי פסיקה זו נעוצת באדנים של
23 פשוטות, הגיון ושכל ישר, תוך הבנה כי אין כל יסוד סביר להניח קיומו של ניסיון להערים על
24 רשותות המס בנושא זה.
- 25 יוצא אפוא, כי מהלכת בית המשפט העליון עולה כי המהות הכלכלית האמיתית של העיסקה
26 מוצאתה ביטויים בבחינת העבודה האם בוצעו עבודות הפיתוח במקרקעין במועד החתימה על
27 הסכם המכבר, אם לאו, וכי אין הבדל, ולא צריך שיהיא כל הבדל בעניין זה, בין "חוליה
28 ראשונה" לבין "חוליה שנייה". שהרי, "חוליה ראשונה" (מליבורו) אינה יכולה למכור לחוליה
29 שנייה" (העוררת) יותר ממה שהיא בידה. ככל שבידי מליבו הייתה זכות במקרקעין מפותחים
30 בשיעור של 21.67% במועד מכירותם לעוררת – הרי שיכולת היתה למכור רק זאת. כל שאר
31 רכיבי העסקה, לרבות התחייבות תשלום את מלאה הוצאות הפיתוח, אינם חלק משווי הזכויות
32 במקרקעין.



**ועדת הערכות הכספיים מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מסיסי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

1. בפסק הדין בעניין אורה בחנו את הוראת הביצוע ואת הנחיה מנהלת המחלוקת המקצועית אשר קובעת את מדיניות רשות המיסים בנושא הוצאות הפיתוח בהתאם להלכת **שרבית**.
2. הדגשנו, כי הוראת הביצוע לא עדכנה ולא שונתה לאחר פסיקת בית המשפט העליון בעניין אורלי, **חכורי או מידטאון**, וכי נוכחות הקביעה הקונקרטית בעניין גリンבלט בנושא האבחנה בין "חוליה ראשונה" לבין "חוליה שנייה", הרוי שכן להעתלים משתיקתה של הוראת הביצוע בתחום אבחנה זו, וכי שתיקה זו מעידה על כך שהמשיב לא סבור היה כי יש לעורך אבחנה שכזו. לפיכך, טענת המשיב במוסgesת הערכ דן (כמו גם בעניין אורה) כי הוראת הביצוע אינה נוגעת למכירת הזכויות חוליה השנייה וכי האבחנה שהוא עורך כעת בין שתי choliotain אינה סותרת את הוראת הביצוע – היא טענה הנוגדת את השכל הישר.
3. באשר להנחיה מנהלת המחלוקת – עמדתנו היא כי יש בה, בஸילב עם הוראת הביצוע, כדי לסתום לחוטין את הגולל על טענות המשיב בערך זה ולביסס כדבוי את טענת ההסתמכות של העוררת.
4. זאת ועוד, בפסק דין בעניין אורה סקרונו את מקורות יצרתו של "עקרון צירוף כל התמורות" בהלכה הפסוקה.
5. הבהירנו כי לגיטמנו, יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים שבהם הרוכש נטל על עצמו התחייבות לשאת בתשלום שמעצם טיבו וטבעו אמרור לחול על המוכר, כך שהתחייבות זו לא ניתנת לפרשה אלא כגדלת מחריו של הנכר, או על מקרים שבו ר Ci כל התמורות שלומו בגין הזכות במקרקעין ולא בגין העיסקה בכללותה, וכי יש "לسان" רכיבים מהעסקה שאינם חלק מהזכות במקרקעין עצמה, לצורך קביעת שווי המכירה לצרכי החבות במס רכישה.
6. עמדתנו היא, כפי שהובעה בפסק דין בעניין אורה, כי ההלכה הפסוקה בעניין הוצאות הפיתוח לא שונתה במסגרת הפסיקה בפרשיות אורלי, **חכורי ומידטאון**, ולפיכך אין לקבל את עמדת המשיב לפיה יש לבחון סוגיה זו בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות.
7. נפנה לסקירת הפסיקה בפרשיות אורלי, **חכורי ומידטאון** לפסק דין בעניין אורה. פסקי דין אלו, עליהם ביקש להיסמך בעריך דן ואשר נסקרו בהרבה בפסק דין אורה, כלל לא עסקו בנושא הוצאות פיתוח, אלא עסקו בהוצאות אשר תשלומן הייתה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, וככלאו הוגדרו חלק מסוימ המכירה. כך, בעניין אורלי נקבע כי לא ניתן היה לממש את פוטנציאל הבניה במקרקעין ללא תשלום האגרות וההיטלים עבריים היתרי הבניה; בעניין **חכורי** נקבע כי לא ניתן לממש את פרויקט הפינוי- בגין מבלי לפנות את הדיירים היושבים על הקרקע, וכן הוצאות פינוי המקרקעין היו חלק בלתי נפרד מהמקרקעין, ובעניין זה בית המשפט העליון אף ביצע הבדיקה מלחמת **שרבית** וקבע כי שם ניתן היה להפריד בין ההתחייבות להעניק זכויות במקרקעין לבין ההתחייבות להביא



**ועדת הערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מסויים מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

- 1 לפיתוחם של המקרקעין. לבסוף, בעניין **מידטאון** נקבע כי התחייבות תשלום עבור עבודות
2 ציבוריות, גם אם במהותן הן עבודות פיתוח, נועדה לאפשר את מימוש זכויות הבניה במקום
3 ועל כן יש לראות בהן "מעין היטל השבחה" ולא הוצאות פיתוח.
- 4 נחזר ונקבע כי פסקי דין אלו – **אורלי, חסורי ומידטאון** – גם אם דנו ועסקו, תוקן כדי הדיוון
5 לגופו של עניין, בהשוואה לסוגיות הוצאות הפיתוח – נקבעו חד משמעית כי מדובר בסוגיות
6 שונות ולפיכך לא ניתן למלמד מההלכות שנקבעו לעניין הסוגיה נשוא העරר כאן. ואם לא די
7 בכך – הרי שהמשיב עצמו, בהכיריו בכך כי אין עוד מקום להרהר אחרי החלטות הברורות
8 והחד משמעיות שנקבעו בקשר להוצאות הפיתוח, וכי הדרך היחידה להכשיר את השומות
9 שייצאו באותו מקרים היא לאבחן בין סוגיות הוצאות הפיתוח – הוא שטען לאבחנה
10 בין אותן מקרים לבין הפסיכה שדנה בהוצאות הפיתוח ואף הדגיש כי ההלכה נושא הוצאות
11 הפיתוח עומדת על מכוונה!
- 12 והנה עתה, בערר דין, מוצא המשיב לנכון לטען את ההיפך – כי פסקי דין אלה מלמדים,
13 כמובן, על שינוי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח. **טענה זו אין כל מקום והיא אינה ראויה.**
- 14 כאמור, לא נעלמה מעניינו טענת המשיב לפיה בפסקה עליה הוא ביקש להיסמך הטייט בית
15 המשפטعلילון את כובד המשקל אל התחזקות אחר "המהות הכלכלית האמיתית" של
16 העסקה. אלא שבית המשפטعلילון קבע את החלטת **שרביט** גם כן בהתבססו על איתור מהותה
17 של העסקה. נקודת המוצא של בית המשפטعلילון בהחלטת **שרביט** היהת ועודנה כוונת
18 הצדדים כפי שמצויה ביטהה בהסכם, "**תוקן נתינת הדעת לניסיבות התקשרות ולמציאות**
19 **בשיטה**".
- 20 בחינת המערכת ההסכמית שבין העוררת למילבו אף היא מובילה לתוצאה לפיה אין לכלול
21 **בשווי המכירה** את הוצאות הפיתוח במילואן, אלא רק את **סכום הוצאות הפיתוח בגין**
22 **העבודות** שבוצעו בפועל עד מועד החתימה על הסכם המכיר בין מילבו.
- 23 הניתוח המצו依 בסעיפים 66-75 לsicomi המשיב – אינו מקובל עליינו לחלווטין. לטעמו,
24 המסקנה המתבקשת מבוחנת הסכם המכיר (נספח ט"ו לsicomi המשיב), כמו גם מבחינת
25 מסכמי המכרז (נספח א' לsicomi המשיב) מובילה בבירור למסקנה כי התחייבות שנטלה
26 על עצמה העוררת להשיב למילבו את הוצאות הפיתוח הינה התחייבות חוזית נפרדת
27 מהתחייבותה לרכוש את המקרקעין.
- 28 תנאי המכרז בעניינו דומים מאוד לתנאי המכרז בפרשת אורורה. קיימות הפרדה במכרז בין
29 תלולים לרמ"י עבור המקרקעין לבין תלולים ממשרד הבינוי והשיכון בגין עבודות פיתוח.
30 על פי המכרז התלולים עבור הוצאות במקרקעין הינם נפרדים מהתלולים עבור עבודות
31 הפיתוח.



ועדת הערכות הכספיים מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מסויים מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

- 1 27. בהסכם המכור שבין מליבו לעוררת ישנה הפרדה בין תשלום עבור המקרקעין לבין החזר תשלומים בגין הוצאות פיתוח – ראו סעיף 9 להסכם המכור. אין גם להתעלם מן העובדה כי נחתם חוזה חכירה מול רם"י ונחנעם הסכם נפרד מול משרד הבינוי והשיכון.
- 2 28. על כן ובהתאם, אנו דוחים את טענת המשיב לפיה ה"מכור" אותו העבירה מליבו לעוררת הייתה קרקע מפותחת. כפי העולה מפסיקת בית המשפט העליון, המבחן היחיד הוא האם עבודות הפיתוח בוצעו בפועל, והאם המקרקעין הושבחו, וכן כל רלבנטיות לשאלת האם **שולמו הוצאות הפיתוח**, אם לאו. כפי שקבענו בפסק הדין בעניין ואורה, בהבבסט על הלכת בית המשפט העליון - העובדה ששולם תשלום כלשהו על חשבון הוצאות הפיתוח העתידיות, אינה משנה את המקרקעין גופם ואינה הופכת אותם למקרקעין מפותחים. לפיכך, אין כל רלוונטיות לעובדה שמליבו שלימה את כל הוצאות הפיתוח למשרד הבינוי והשיכון טרם החתימה על הסכם המכור בין העוררת.
- 3 12. העובדה שיש לה חשיבות במרקחה דען היא כי נקבע למועד החתימה על הסכם המכור בוצעו במקרקעין עבודות פיתוח בשיעור של 21.67% כאמור. מלאו עבודות הפיתוח במקרקעין לא הושלמו עד למועד המכירה של המקרקעין לעוררת, ומכאן שהעוררת לא יכולה היהתה לרשות קרקע מפותחת במלואה, אלא רק כפי שיעור הפיתוח שבוצע עד למועד החתימה על הסכם המכר, ודין טענת המשיב בעניין זה להיחדות.
- 4 29. לא לモותר לחזור אף ולהזכיר כי טענתו זו של המשיב כבר נדחתה בפסקת בית המשפט העליון בעניין **מלמד ובעניין גריינבלט**, כפי שצוין לעיל. מכאן, וכפי שקבענו בפסק דין בעניין **ואורה** - ביצוע התשלומים עבור הוצאות הפיתוח אינו יוצר, כשלעצמו, השבחה של המקרקעין, ומטעם זה – אין להוסיף את מלא הוצאות הפיתוח ששולמו לשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, אלא רק כפי שיעור ביצוע עבודות הפיתוח בפועל – קרי: 21.67%, העולים כדי סך של 6,861,306 ₪.
- 5 30. נוסף ונציין כי עמדת המשיב בעיר זה עומדת, לטעמו, בניגוד ברור להוראות הביצוע שלו עצמו, אשר הייתה ועדנה תקופה, הן במועד הוצאה שומת מס הרכישה לעוררת והן לאחריה, והקובעת כי יש לפעול בהתאם להלכת **שורבית**, דהיינו: כי אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך מס רכישה כאשר הקרקע הנכמת אינה מפותחת, גם אם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורות סכום מסוים, בנוסף לתמורה שהוא עבור הקרקע הבתלי מפותחת, וכי יש לכלול רק את הוצאות פיתוח שבוצעו בפועל במועד מכירת הזכויות במקרקעין בשווי המכירה לצורך מס רכישה.
- 6 31. בנוסף לכך, מצאנו את עמדת המשיב בעיר דין כמושנית ביותר נכון הנחיה מנהלת המחלקה המפקזית ממחצית שנת 2017, שהופנתה למנהל משרד מסויים מקרקעין ברוחבי הארץ וכלל הגורמים הבכירים ברשות המיסים, המתיחסת אף היא לסוגיה נשוא העර.



**ועדת הערכות מיסוי מקראקיין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקראקיין חזרה

תיק חיצוני: 0

- 1 הנחיתת מנהלת המחלקה המקצועית קובעת Umada Shnoueda לשמור על אחידות החלטות
2 היוצאות תחת ידיה של רשות המיסים, ומורה על הוצאה שומות מס רכישה בהתאם להלכת
3 **שרביטת ותיקון שומות שיצאו שלא בהתאם לאותה הלכה.**
- 4 אנו קובעים, כפי שקבענו בפסק הדין בעניין אוורה כי עמדת המשיב בערך דן מהוות שינוי
5 מדיניות מובהק, אלא כל הטראה מראש, תוך פגיעה ברורה באינטרס הסתמכות של
6 העוררת, אשר הסתמכה על פסיקת בית המשפט העליון בסוגיות הוצאות הפיתוח, על הוראת
7 הביצוע ואף על הנחיתת מנהלת המחלקה המקצועית. רשות המיסים לא הוצאה כל תיקון או
8 עדכון בנושא חיוב במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח, ולא החזינה את שינוי העמדה
9 הנטען בדבר האבחנה בין החיוב במס רכישה בין "חוליה ראשונה" (כפי הגדרת המשיב)
10 ברכישת הזכויות מרומיי לבין "חוליה שנייה" ברכישת הזכויות, אף כי לא ספק עמדו
11 לרשותה הזכויות לעשות כן, בשים לב לעובדה כי הפסיקה בעניין אורלי ניתנה עוד בשנת
12 2006, הפסיקה בעניין **חכורי** ניתנה עוד בתחילת 2010 והפסיקה בעניין **מידטאון** ניתנה
13 במחצית שנת 2015.
- 14 בנוסף, אנו קובעים כי עמדת המשיב מובילה לאפליה העוררת לעומת חברות מליבו, אלא
15 שקיים בסיס ענייני לאבחנה בין העוררת לבין מליבו בעניין החיוב במס רכישה בנסיבות
16 העניין הנדון.
- 17 מאחר והמשיב חוזר וטען זהה בסיכוןו בערך זה כמו גם בערך בעניין אוורה, ונסה
18 "למצער" את המשמעות של אי-חייבת של מליבו במס רכישה על מלאה הוצאות הפיתוח ואת
19 האבחנה שביקש לייצר בין מליבו לבין העוררת, תוך טיעון בדבר "המוחות הכלכלית
20 האמיתית" של העסקה בין מליבו לעוררת – נזכיר אנו ונבהיר כי ניסיון זה ודרכ טיעון זו של
21 המשיב – נדחית על ידיו מכל וכל.
- 22 השימוש שנעשה על ידי המשיב בתיבה של "המוחות הכלכלית האמיתית" – אינו במקומו.
23 על בסיס העבודות שהובאו לפניו עולה בבירור דווקא כי המוחות הכלכלית האמיתית של
24 העסקה בין מליבו לבין העוררת הוא רכישה על ידי העוררת את הזכויות שהיו בידי מליבו
25 מכוח המכרו.
- 26 אין, ולא צריך להיות, כל הבדל במישור החבות במס רכישה בין העוררת לבין מליבו. הן
27 מליבו והן העוררת לא רכשו מקראקיין מפותחים במלואם. במועד הזכיה במכרז כמו גם
28 במועד החתימה על הסכם המכ"ר – לא היו המקראקיין מפותחים במלואם, אלא רק באופן
29 חלקי.
- 30 אין ולא ניתן לקבל טיעון לפיו "גם אם בחינת המערכת הכספית 'בחוליה ראשונה'"
31عشוויה להביא למסקנה כי היה מקום לצרף את כל הוצאות לשווי רכישה, אך הדבר לא
32 נעשה – בין מחמת טעות, בין כי ההלכה או הפרקטיקה הנוהגת השתנתה ביגניטים וכיום



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

1 אין דרך לחזור אחורה בזמן ולתקן בהתאם, הרי שעה שהמערכת ההסכםית של "החוליה
2 השניה" היא שנמצאת בפני בית המשפט, יש להחיל עלייה את הוראות הדין והפסיקת
3 הנוגגת בנושא".

4 אנו מוצאים עצמה זו כעמדה מותחנת, המנסה לזרות חול בעניין בית המשפט, באופן שאינו
5 הולם רשות שלטונית. יתרה מזו, ועדת הערר חוזרת ושאלת המשיב בישיבת קדם המשפט
6 שהתקיימה בעיר זה ביום 21.12.17 לנימוקיו לאבחנה בין מליבו לבין העוררת – ולא זכתה
7 לתשובה מיניחת את הדעת.

8 זאת ועוד, מרכז הטיעון של המשיב הוא האבחנה שהוא יצר, יש מאין, בין הוצאות הפיתוח
9 בחוליה הראשונה לבין הוצאות הפיתוח בחוליה השנייה - אבחנה שלא הייתה קיימת קודם לכן
10 לא בהוראת הביצוע ואף לא בהנחיית מנהלת המחלקה המקצועית. ממשיל ואמר, אבחנה
11 זו נדחתה אף היא באופן חד ממשעי ובלתי משתמע לשני פנים בפסקה בפרשת גראינבלט. על
12 כן, ניסינו של המשיב לטען, אפילו לחילופין, כי תקן שאין מקום לאבחנה זו וכי יתכןuai
13 חיובה של מליבו במס רכישה בגין מלאה הוצאות הפיתוח אכן אלא "טעות" – שומט את
14 הקרקע תחת טיעונו שלו.

15 נחרור ונגידיש, כפי שהדגינו בפסק הדין בעניין אורה, כי ככל שהמשיב סבור כי יש לכלול את
16 מלאה הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, גם אם לא בוצעו עבודות
17 הפיתוח במלואן, עליו להתכבד ולפעול לשינוי הדין במישור החוקה (כפי שנעשה בעבר – ללא
18 הצלחה), וכפי שכבר הורתה לו בית המשפט העליון לעשות בפרשת גראינבלט.

19 רואים לנו את תפקידו של בית המשפט ככוללים יצירה של וודאות מיסויית, תוך כדי ההגעה
20 לתוצאה של גביה "מסאמת". על כן, איןנו מקבלים דרך התנהלות בה המשיב משתמש
21 בהליך השומיתי בכדי "ליידע" על מדיניות חדשנה בה הוא מבקש לנகוט. שינוי מדיניות ראוי
22 שיושה באופן מושכל וזהיר ויש לפרסם את הכוונה לשנות מן המדיניות שהיא נקוטה עד
23 אותה עת, על מנת שהניסיומים יוכל להיערך בהתאם ולכלכל צעדייהם בהתאם.

סיכוםו של דבר:

25 דין הערר להתקבל, כך ששומות מס הרכישה שהוציא המשיב לעוררת תבטול ושומתת העצמית
26 של העוררת תתקבל, כך ששווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה יכול את שווי התמורה
27 ששולם על ידי העוררת למילבו בגין הזכויות שרכשה במרקען (20,137,302 ₪) בתוספת
28 שווי עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד החתימה על הסכם המכירת, בסך של 6,861,306 ₪
29 (לא מע"מ), העולות כדי שיעור של 21.67% ממלאה הוצאות הפיתוח.
30 המשיב יישא בהוצאות העוררת ובשכר טרחת עורך דינה בסך כולל של 30,000 ₪.



**ועדת הערכות לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה**

ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חזרה

תיק חיצוני: 0

1 הוצאות אלו נפקות בסכום זה אך בשל החישוכן בזמן שיפוטי בשל הגעת הצדדים להסדר
2 דיויני בדבר הגשת עובדות מוסכמת והגשת סיכומים בכתב, ללא צורך בניהול הוכחות, שאם
3 לא כן ראוי היה לפסק הוצאות גבוהות יותר.

4 הוצאות ישולם על ידי המשיב לעוררת בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן ישאו ריבית
5 והפרשי הצמדה לחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

6

7 עוזד אהובה סימון: אני מסכימה לפסק דין של השופטת וינשטיין.

8

9 עוזד חיים שטרן: אני מסכימים לפסק דין של השופטת וינשטיין.

10

11 המזכירות תשלוח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

12

13 ניתן היום, כ"ב תמוז תשע"ח, 05 ביולי 2018, בהעדר הצדדים.

14

15

16

(ס. אהובה סימון)

(ס. חיים שטרן)

(ס. אורית וינשטיין)

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
י"ר הוועדה

17

18

19

20

21

22