



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופט ה' קירש - יו"ר
צבי פרידמן, רו"ח - חבר
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

העוררים

1. מאיר אקרמן
2. קרן צילי אקרמן
ע"י ב"כ עו"ד רונית ברזילי

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד שירה קדרון-גוטליב
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2
3
4
5

פסק דין

6
7
8
9
10
11

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

א. פתח דבר

1. עניינו של הערר דן הינו בשאלת סיווג זכויות במקרקעין שרכשו העוררים - האם כ"קרקע" כטענת העוררים או כ"דירת מגורים" כטענת המשיב, וזאת לענין שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת הזכויות, כקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק"). סיווג רכישת הזכויות כ"דירת מגורים" יביא להחלתן של מדרגות מס רכישה החלות על רכישת דירת מגורים שאיננה "דירה יחידה" והחשוב במס יהיה גבוה יותר.

12
13
14
15
16
17
18
19
20

ב. רקע עובדתי

1 מתוך 29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1
- 2 .2 ביום 16.6.2014 נחתם הסכם בין מר צולר לבין העוררים, במסגרתו רכשו העוררים (להלן
- 3 "העוררים" ו/או "הקונים" ו/או "הרוכשים") ממר צולר 81,256/10,000,000 מהזכויות
- 4 במקרקעין הידועים כגוש 6214 חלקות 666 ו-421 (להלן - "הקרקע") וזאת בתמורה לסך
- 5 של 7,504,000 ש"ח.
- 6
- 7 באותו מועד, נחתם הסכם נוסף וזאת בין הגב' לובנברג לבין העוררים, במסגרתו רכשו
- 8 העוררים מהגב' לובנברג 40,773/10,000,000 מהזכויות בקרקע וזאת בתמורה לסך של
- 9 3,932,000 ש"ח (מר צולר וגב' לובנברג יחדיו יקראו להלן - "המוכרים").
- 10
- 11 הזכויות הן במתחם "אסותא" בתל אביב.
- 12
- 13 .3 המוכרים רכשו את זכויותיהם ביום 24.11.2010 ביחד עם רוכשים נוספים מחברת בי-
- 14 קפיטל 1 בע"מ. עובר לרכישה חתמו המוכרים והרוכשים הנוספים, בינם לבין עצמם, על
- 15 הסכם שיתוף אשר מטרתו להסדיר את רכישת הקרקע במשותף מחברת בי-קפיטל 1
- 16 בע"מ, לתכנן ולהקים עליו את הפרויקט כהגדרתו בהסכם השיתוף, החל משלב
- 17 ההתקשרות עם הבעלים לרכישת הקרקע, תכנון הפרויקט של בניית מגדל מגורים, הגשת
- 18 בקשות להיתרי בנייה, בחירת קבלן מבצע והתקשרות עימו לצורך בניית הפרויקט.
- 19
- 20 .4 חוזה עם הקבלן המבצע (אורתם סהר בע"מ ואלקטרה בניה בע"מ) נחתם ביום 6.10.2010.
- 21 החוזה הינו "עד המפתח", כולל מפרט טכני מפורט.
- 22
- 23 .5 במילים אחרות, העוררים רכשו ביום 16.6.2014 שתי "יחידות רעיוניות" (ככינון בחוזה
- 24 המכר) משני מוכרים שונים שהיו חברים ב"קבוצת הרכישה" של המתחם, ואשר אמור
- 25 לכלול בסופו של יום מגדל מגורים בן 26 קומות, שני מבנים לשימור, מרתפי חניה, מועדון
- 26 דיירים, חדר כושר, בריכת שחיה וספא.
- 27
- 28 .6 בסעיף 3.5 לחוזה המכר הסכימו הצדדים כי החל ממועד תשלום מלוא התמורה, הקונים
- 29 (בני הזוג אקרמן) יכנסו בנעלי המוכרים בכל הנוגע לממכר, לרבות הסכם שיתוף, הסכם
- 30 הקבלן על נספחיו, וכל יתר ההסכמים הנוגעים לקבוצת הרכישה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 7. בחודש יולי 2015 הגישו העוררים (הקונים) למשיב דיווח בגין הסכם המכר, במסגרתו ערכו
2 שומה עצמית לחבות במס רכישה בשיעור של 6%.
- 3
- 4 במסגרת השומה העצמית נשוא רכישת הזכויות בקרקע ממר צולר נקבע שווי הרכישה
5 לסך של 9,795,000 ש"ח. סכום זה כולל את התמורה למר צולר בסך של 9,795,000 ש"ח
6 וכן סכום נוסף אשר מהווה צפי מוערך לתמורה נוספת אשר תחול על העוררים בעתיד אשר
7 אומדנה הוערך ליום הרכישה על ידי חברת פז כלכלה והנדסה בע"מ, לסך של 2,291,000
8 ש"ח. משכך, סך מס הרכישה בשומה העצמית נקבע לסך של 587,700 ש"ח (9,795,000 X
9 6%).
- 10
- 11 במסגרת השומה העצמית נשוא רכישת הזכויות בקרקע מהגב' לובנברג נקבע שווי הרכישה
12 לסך של 5,205,000 ש"ח הכולל את התמורה לגב' לובנברג בסך של 3,932,000 ש"ח וכן
13 סכום נוסף אשר מהווה צפי מוערך לתמורה נוספת אשר תחול על העוררים בעתיד אשר
14 אומדנה הוערך ליום הרכישה על ידי חברת פז כלכלה והנדסה בע"מ לסך של 1,273,000
15 ש"ח. משכך, סך מס הרכישה בשומה העצמית נקבע לסך של 312,300 ש"ח (5,205,000
16 X 6%).
- 17
- 18 8. בשומה העצמית והדיווח ביקשו העוררים לשמור על זכותם לקבלת החזר מס רכישה
19 בשיעור של 1% במועד בו יתקבל היתר בנייה למקרקעין, וזאת בהתאם להוראות תקנה
20 12(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה - 1974.
- 21
- 22 9. היתר הבנייה התקבל כשנה לאחר רכישת הזכויות בפרויקט על ידי העוררים (הקונים).
- 23
- 24 10. ביום 5.8.2014 הוציא המשיב שומות מס רכישה לפי מיטב השפיטה בהם קבע כי "הנכס
25 הנמכר מהווה דירת מגורים על כל מאפייניה".
- 26 בגין שומות מס הרכישה הנ"ל הגישו העוררים השגה ביום 27.8.2014, אשר נדחתה על ידי
27 המשיב ביום 26.4.2015, ומכאן הערר שלפנינו.
- 28
- 29 11. במהלך שלב הערעור וההוכחות, הציגו העוררים בפני הועדה הסכמי פשרה שנחתמו בין
30 המשיב למספר רוכשים, שנחתמו לפני תיקון מס' 69 לחוק, והסכם פשרה אחד שנחתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 לאחר תיקון מס' 69 לחוק. לגבי הסכם הפשרה שנחתם לאחר תיקון מס' 69 לחוק, טוען
2 המשיב כי הסכם פשרה זה נערך על ידו "בטעות".
3
4 12. ביום 1.6.2016 העידו בפני הועדה מר מאיר אקרמן (עורר מס' 1) ונציג המשיב מר רואי
5 זרנצ'סקי.
6

ג. סלע המחלוקת

7
8
9 13. המוכרים שהיו חברים ב"קבוצת הרכישה" המקורית, רכשו את זכויותיהם במקרקעין
10 בשנת 2010 לפני תיקון מס' 69 לחוק, ואילו העוררים רכשו את זכויותיהם בנכס
11 מהמוכרים (ונכנסו בנעלי המוכרים בכל ההסכמים הנוגעים לקבוצת הרכישה) בחודש יוני
12 2014 לאחר תיקון מס' 69 לחוק, אשר קבע מפורשות כי מיסוי רוכש בקבוצת רכישה יהיה
13 כמיסוי רכישת דירה ולא קרקע.
14
15 14. השאלות המתעוררות הינן כדלקמן:
16

17 (א) האם רכשו העוררים "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה של הגדרת "דירת
18 מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, שכן במועד רכישת הזכויות על ידם נחתם כבר הסכם עם
19 קבלן לבניית הפרויקט "עד למפתח" (כולל מפרט טכני מפורט) ולפיכך ניתן לומר כי
20 במסגרת הרכישה ניתנה גם התחייבות להשלמת הבנייה (שהייתה בידי המוכרים מאת
21 הקבלן המבצע) (כטענת המשיב), או שמא אין המדובר כאן בהתחייבות של המוכר
22 להשלמת הבנייה ולפיכך אין כאן רכישת "דירת מגורים" (כטענת העוררים).
23

24 (ב) גם אם אין המדובר ברכישת "דירת מגורים" כהגדרתה בפסקה (1) שבסעיף 9(ג) לחוק,
25 האם העוררים הופכים בעצמם כחלק מקבוצת הרכישה, ומשכך יש למסותם כרוכשים
26 "דירת מגורים" כהגדרתה בפסקה (2) שבסעיף 9(ג) לחוק, היות והם נכנסו לקבוצת
27 הרכישה לאחר תיקון מס' 69 לחוק (כטענת המשיב), או שמא העוררים אינם חלק
28 מקבוצת הרכישה לאור לשון החוק ולפיכך אין להחיל עליהם את תיקון מס' 69 לחוק
29 (כטענת העוררים).
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 (ג) במילים אחרות: האם העוררים רכשו "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה
2 והשנייה להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק (כטענת המשיב) או שמא לפי
3 החלופה הראשונה בלבד, או שמא לפי החלופה השנייה בלבד, או שמא לא לפי החלופה
4 הראשונה ולא לפי החלופה השנייה (כטענת העוררים).
5
6 **ד. טענות העוררים (בתמצית):**
7
8 15. המכירה הינה מכירה של זכויות המוכרים בקרקע, כאשר בניין המגורים / הפרויקט עדיין
9 בשלבי תכנון, ומשכך גם לא היה היתר בנייה לבנייה על הקרקע.
10
11 16. למוכרים אין כל מחויבות לבניית דירות מגורים כלשהן והעוררים לא קיבלו ולא זכאים
12 לקבל ערבות בנקאית לפי חוק המכר.
13
14 17. הסכם הזמנת שירותי בנייה מ"קבלן מבצע" אינו רכישה של "דירה על הנייר" וזאת
15 בהתאם להוראות החוק, תכלית החקיקה ופרשנות בתי המשפט ועמדת המשיב כפי שבאה
16 לידי ביטוי בהוראותיו המקצועיות, היות והסכם הקבלן המבצע אינו "התחייבות מצד
17 המוכר לסיים את הבנייה".
18
19 18. ההגדרה שבסעיף 9(ג) לחוק, נועדה להקל עם רוכשי דירות מגורים, אך הדירה עדיין לא
20 נבנתה ומשכך הגדרה זו תכליתה למקרה בו דירת המגורים נרכשה מ"קבלן בונה", כאשר
21 בענייננו שירותי הבנייה ניתנים על ידי "קבלן מבצע", ומשכך הגדרה זו אינה חלה במקרה
22 דנן.
23
24 19. המוכרים לא מכרו לעוררים "דירת מגורים" והעוררים לא רכשו מהמוכרים "דירת
25 מגורים". במועד חתימת הסכם המכר הפרויקט היה בשלבי תכנון, ללא היתר בנייה
26 והקרקע היתה ריקה. בע"א 5332/08 עמוס גולן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (ניתן ביום
27 16.8.2010) נקבע כי פעולת רכישה עצמאית של רוכשים אינה יכולה להוביל למסקנה לפיה
28 מדובר ברכישת דירת מגורים מוגמרת בהעדר גורם אשר מכר דירת מגורים.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 20. ההסכם נשוא הערר שונה באופן מהותי ותהומי מהסכם לרכישת דירה גמורה מקבלן
2 ולעניין זה יפים דבריו של כב' השופט מגן אלטוביה בו"ע 10784-11-10 **גיאות אפיקי נדל"ן**
3 **בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, (ניתן ביום 2.7.2015).
4
5 21. מתוך הסכם השיתוף אנו למדים, על פני הדברים, על כך שהסיכון להשלמת הפרויקט חל
6 על הרוכשים, לרבות העוררים וכי ההסכם עם הקבלן המבצע משמעו, הזמנת עבודה ולא
7 רכישת דירת מגורים על הנ"ל. בהסכם השיתוף לא נמצאה התחייבות כלפי העוררים,
8 לספק להם דירת מגורים במועד מסוים ובמחיר מסוים.
9
10 22. ישנם הבדלים מהותיים בין רוכש דירה מקבלן לבין העוררים בענייננו, כגון: העוררים לא
11 קיבלו ערבות בנקאית לפי חוק מכר דירות, אין להם התחייבות למחיר הסופי של הדירה,
12 אין להם התחייבות של הקבלן למועד מסירה של הדירה ועוד.
13
14 כל ההבדלים הנ"ל מובילים למסקנה ברורה ולפיה קביעת המשיב במקרה דנן שגויה
15 מיסודה ואין מקום להשוות את העוררים לרוכשי דירה מקבלן.
16
17 23. הסכם עם "קבלן מבצע" אינה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה (כמשמעותו
18 בסעיף 9(ג) לחוק) וראה עמ"ש 73/89 **חיים ישראל ואיה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין**
19 **תל אביב**; עמ"ש 58/94 **לוטם ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה** (ניתן ביום
20 23.1.1997); וכן ע"א 3440/11 **לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (ניתן ביום 20.12.2012),
21 לפיהם עולה במפורש כי דרושה התחייבות המוכר להשלמת הבנייה ולא מספיקה
22 התחייבות הרוכש כדי שזה ייחשב כרכישה של דירת מגורים.
23
24 24. אין נפקא מנה אם ההתחייבות היא "של" המוכר ו/או "מצד". החשוב הוא שהמוכר הוא
25 הוא זה שצריך להתחייב לסיים את הבנייה על מנת שהיא תיחשב כרכישה של דירת
26 מגורים. פרשנות זו לפיה נדרשת התחייבות של "קבלן בונה" מתיישבת בהרמוניה
27 חקיקתית עם הוראות חוק המכר.
28
29 25. מעיון בפסיקה אליה מפנה המשיב, היא הפסיקה עובר לתיקון מס' 69 לחוק, נמצא כי היא
30 אינה רלוונטית לענייננו הואיל וחלק מהפסיקה אליה מפנה המשיב עוסקת במעמדו של
31 ה"גורם המארגן" כמוכר מקרקעין או כמוכר דירות מגורים (כגון ו"ע 1262/02 **קווי נדל"ן**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 גינדי-מידן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (ניתן ביום 15.7.2007). פסיקה זו אינה
2 רלוונטית לענייננו היות ובענייננו אין אנו עוסקים במיסוי הגורם המארגן.
3
4 26. העוררים אינם רוכשים במסגרת "קבוצת רכישה" המתארגנת באמצעות "גורם מארגן",
5 אלא המדובר כאן ברוכש בודד. משכך לא ניתן לחייב במס רכישה בהתאם לשיעור המס
6 הקבוע לדירת מגורים.
7
8 27. המוכרים רכשו את זכויותיהם בשנת 2010 לפני תיקון מס' 69 לחוק ולכן תיקון מס' 69 לא
9 רלוונטי לגביהם, ואילו העוררים שרכשו את זכויותיהם לאחר תיקון מס' 69 אינם עונים
10 על ההגדרה שנקבעה בתיקון מס' 69 לחוק לגבי "קבוצת רכישה".
11
12 28. במועד בו רכשו המוכרים את הזכויות במקרקעין, הרי, עובר לתיקון מס' 69 לחוק,
13 המוכרים הגיעו להסכם פשרה עם מנהל מס שבח (אשר קיבל תוקף של פסק דין), במסגרתו
14 נקבע כי הרוכשים (הם המוכרים בעסקה דנן) ישלמו מס רכישה בהתאם לשומתם העצמית
15 כרכישת קרקע (5%) ובתוספת 10% (קרי - 5.5%). הסכם פשרה זה נחתם בין המשיב
16 לבין רוכש נוסף אשר רכש את זכויותיו לאחר תיקון מס' 69 לחוק, אשר קיבל גם הוא
17 תוקף של פסק דין.
18
19 29. המשיב מבקש לעשות שינוי רטרואקטיבי של סיווג עסקת רכישת הזכויות על ידי המוכרים
20 במסגרת השומה נשוא הערר דנן, בניגוד להלכת בית המשפט העליון בעניין סופיות השומה.
21
22 30. המוכרים אשר מכרו זכויותיהם לעוררים, לא מוסו כמי שרכשו דירת מגורים אלא במס
23 רכישה של רכישת קרקע ולמעשה מבקש המשיב לתקן את שומת המוכרים באופן
24 רטרואקטיבי בדרך של סיווג העסקה. סופיות השומה מתבטאת בכך שנתוני השומה הם
25 נתונים אשר עומדים בבסיס השומה העתידית וראה בעניין זה ע"א 1458/99 שרון רוזנברג
26 נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 10.12.2001). תיקון רטרואקטיבי זה פוגע בעקרון
27 הסופיות של ההחלטה המנהלית ובאינטרס ההסתמכות של העוררים.
28
29 31. באשר לטענת המשיב להרחבת חזית בעניין שינוי רטרואקטיבי של סיווג העסקה של
30 המוכרים, יטענו העוררים כי מדובר בטענות משפטיות אשר הובאו במסגרת כתב הערר,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 וראה בעניין זה ע"א 9803/01 תחנת שירות ר"ג בע"מ ואח' נ' סונול ישראל בע"מ (ניתן
2 ביום 16.2.2004).

ה. טענות המשיב (בקצרה):

3
4
5
6 32. טיבה הכלכלי האמיתי של מערכת ההסכמים בהתאם לפרמטרים השונים שנקבעו
7 בפסיקה בנוגע לעסקאות מסוג זה, מובילה למסקנה כי המדובר ברכישה של דירת מגורים
8 על ידי העוררים, משברי כי בסופו של יום מתעתדים העוררים לקבל לידיהם מוצר מוגמר
9 בדמות דירה. מהותה של עסקה לצורך חבות המס מוכרעת לפי מהותה הכלכלית
10 האמיתית.

11
12 33. הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה קובעת במפורש כי גם דירת מגורים שבנייתה טרם
13 הסתיימה תיחשב לדירת מגורים ובלבד שקיימת התחייבות מצד המוכר לסיום הבנייה
14 ואין הכוונה שהמוכר הוא שצריך לבנות בכוחות עצמו אלא הכוונה להתחייבות שקיימת
15 בידי המוכר להשלמת הבנייה (ראה עניין **לנגר**).

16
17 34. נטל הראיה ונטל השכנוע מוטלים על שכמם של העוררים ועליהם לפתוח בהבאת הראיות
18 במסגרת הכלל "המוציא מחברו", וחרף נטל הראיה המוטל על העוררים, בחרו הם שלא
19 להביא את העדים הרלבנטיים ביחס למסכת העובדתית שאמורה הייתה לבסס את אופן
20 הצגת העסקה.

21
22 35. עיון במסמכים וביניהם "הסכם הקבלן", מלמד כי קיימת התחייבות של הקבלן להשלמת
23 כל פרויקט המגורים, התחייבות שניתנה במקור למוכרים ואשר הוסבה לעוררים כתוצאה
24 מכניסתם לנעלי המוכרים באשר למעמדם עפ"י הסכמי קבוצת הרכישה.

25
26 36. אף העוררים ראו עצמם רוכשים של דירת מגורים, שהרי דיווחו בשומתם העצמית על שווי
27 הקרקע שרכשו בתוספת כלל ההתחייבויות כשווי הרכישה שאינו שנוי במחלוקת.

28
29 37. העובדה שעל העסקה דנן לא חל חוק המכר (דירות) אינה מעלה או מורידה לעניין השאלה
30 שבמחלוקת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 38. פיצול רכישת הנכס המוגמר למערכת חוזים נפרדים, ובהקשר הספציפי של קבוצות
2 רכישה, אינו חדש והוא נידון בפסיקה במספר מקרים. פסק הדין המרכזי והמקיף ביותר
3 נידון בעניין **קווי נדל"ן הני"ל** וכן ע"א 6165/04 **ועד הקהילה רמת ויז'ניץ ואח' נ' מנהל**
4 **מיסוי מקרקעין חיפה** (ניתן ביום 4.2.2009) ששם נקבע כי הצטברות האינדיקציות יחד
5 מובילה למסקנה לפיה יש לראות בעסקה בין המוכרים למשתכנים כעסקה למכירת דירות.
6
7 39. בחינת מכלול הנושאים והמאפיינים בעסקה זו מובילה בענייננו למסקנה חד משמעית
8 והיא כי העוררים רכשו דירת מגורים ספציפית אשר התכנון, היתר הבנייה והבנייה עצמה
9 היו ידועים ומבוצעים על ידי נציגות קבוצת הרכישה. העוררים רכשו דירה ספציפית ולא
10 חלק מקרקע.
11
12 40. העוררים רכשו את הנכס לאחר תיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין אשר תיקן את הגדרת
13 קבוצת רכישה, ומשכך יש לראות לצרכי תשלום מס רכישה כאילו נרכש המוצר המוגמר.
14
15 41. מאידך, קבוצת הרכישה המקורית רכשה את זכויותיה בפרויקט בשנת 2010 לפני תיקון
16 מס' 69 לחוק, ומשכך, לגבי אותם חברי קבוצה מקורית, נחתם הסכם פשרה מול המשיב
17 לעניין תשלום מס הרכישה.
18
19 42. באשר להסכמי הפשרה עם רוכשים אחרים: הנסיבות באותו מקרה היו כאלו שרכישת
20 המקרקעין והחתימה על הסכם השיתוף לצורך בניית הפרויקט נחתמו בחודש נובמבר
21 2010, עובר לתיקון מס' 69 לחוק ואילו במקרה דנן מדובר ברכישת שתי דירות בשנת 2014,
22 לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 69 לחוק והגדרת "קבוצת רכישה". כמו כן המשיב לא
23 כבול להחלטותיו, מקום שלטענתו מקורו של הסכם הפשרה עם אותו נישום היה בטעות
24 גרידא.
25
26 43. באשר לטענת העוררים כי המנהל מבקש לבצע שינוי רטרואקטיבי של סיווג העסקה של
27 המוכרים במסגרת השומה, נשוא דיוננו - טענה זו יש לדחותה על הסף היות והמדובר
28 בהרחבת חזית מאחר והיא לא הועלתה במסגרת כתב הערר. כמו כן יש לדחות טענה זו אף
29 לגופו של עניין היות ועניינם של המוכרים ואופן מיסויים אינו נוגע לעוררים.
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1. דיון ומסקנות

המסגרת הנורמטיבית

44. יש שוני בהגדרת "דירת מגורים" לצורך החיוב/הפטור ממס שבח המצויה בסעיף 1 לחוק, לבין הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה המצויה בסעיף 9(ג) לחוק, שזו לשונה:

"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשימוש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה.

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; " (ההדגשות לא במקור).

45. החלופה השנייה להגדרת דירת מגורים הוספה לחוק בתיקון מס' 69 לחוק וזאת בתחולה מיום 1.1.2011.

46. בסעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק נקבע, בין היתר, כי:

"(3) לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהא שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים; לעניין זה, 'קבוצת רכישה' - כמשמעותה בפסקה (2) בהגדרה 'דירת מגורים' שבסעיף קטן (ג)."

גם תוספת זו הוספה בתיקון מס' 69 לחוק בתחולה מיום 1.1.2011. הוראה דומה מופיעה בסעיף 9(ג1ג)(4)(ד) לחוק.

47. ההגדרות של "קבוצת רכישה", "גורם מארגן" ו-"מסגרת חוזית" נקבעו אף הן בתיקון מס' 69 לחוק, בתחולה מיום 1.1.2011, והם כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 **"קבוצת רכישה' - קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות**
2 **במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים**
3 **להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה**
4 **מחויבים למסגרת חוזית:**

5
6 (1) **נכס שאינו דירת מגורים;**

7 (2) **נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים;**

8
9 לעניין הגדרה זו -

10
11 **'גורם מארגן' - מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת**
12 **הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת**
13 **החוזית, והכל בתמורה עבור פעולות הארגון כאמור;**

14
15 **'מסגרת חוזית' - מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם**
16 **תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;"**

17
18 48. אחד ההבדלים הקיימים בין הגדרת דירת מגורים לעניין מס שבח, לבין דירת מגורים
19 לעניין מס רכישה הינו שלעניין מס שבח קיים התנאי "שבנייתה נסתיימה", בעוד שלעניין
20 מס רכישה תיחשב דירת מגורים גם ככזו שבנייתה טרם נסתיימה ובלבד שיש התחייבות
21 של המוכר לסיים את הבנייה ("דירה על הנייר") (חלופה א') וכן רכישה של "דירה על
22 הנייר" שנרכשה באמצעות קבוצת רכישה (חלופה ב') (החלופה השניה הוספה בתיקון מס'
23 69 לחוק בתחולה החל מיום 1.1.2011).

24
25 כאמור בפרק העובדות, הסכם המכר של העוררים (מאיר וקרן אקרמן) עם המוכרים (צולר
26 ולובנברג) נחתם ביום 16.6.2014 לאחר תיקון מס' 69 לחוק.

27
28 כפי שנאמר לעיל, הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, כוללת שתי חלופות.

29
30 הבה ונבדוק כל חלופה וחלופה של הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה, ונתחיל
31 בחלופה הראשונה.

32
33 49. בחינת הגדרת "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה לסעיף 9(ג) לחוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 סעיף 9(ג) לחוק, קובע בחלופה הראשונה להגדרת "דירת מגורים", כדלקמן:

2
3 **"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:**

4
5 (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה
6 שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה
7 התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה" (ההדגשות לא
8 במקור).

9
10 עניין לנו בסיפא של חלופה זו.

11
12 הסיפא של חלופה זו קובעת, כי ככל שעסקין בדירה שבנייתה טרם נסתיימה, הרי שגם
13 היא תיחשב כ-"דירת מגורים", בתנאי שיש עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את
14 בנייתה. על מנת לעמוד על מהות תנאי זה שקבע המחוקק, טוב נעשה אם נברר את תכלית
15 החקיקה בנושא זה, ומה ראה המחוקק לנגד עיניו בשעה שהוסיף סעיף זה, ומתוך כך, נוכל
16 לענות מיהו אותו ה"מוכר", עליו מוטלת ההתחייבות לסיום הבנייה, על מנת שדירה זו
17 תיחשב כ"דירת מגורים", לצורך סעיף 9(ג) לחוק.

18
19 50. בספרה **מיסוי דירת מגורים** של המלומדת ירדנה סרוסי, נאמר ביחס ל"דירה שבנייתה
20 טרם נסתיימה", כך:

21
22 **"סעיף 9 לחוק נועד לאפשר הקלה בגין רכישה של דירת מגורים**
23 **למי שרכש מקבלן דירה 'על הנייר'. מכאן הקביעה כי דירה**
24 **שהרוכש מייעד למגורים אך בנייתה טרם נסתיימה, במועד**
25 **רכישה, תיחשב 'דירת מגורים' אם יש התחייבות מצד המוכר**
26 **לסיים את בנייתה. באין התחייבות מצד המוכר להשלים את**
27 **הבנייה - כגון שאדם רוכש 'שלד' של דירת מגורים, ומתחייב**
28 **בעצמו לסיים את הבנייה - הנכס הנרכש לא ייחשב 'דירת**
29 **מגורים' לעניין ההקלה במס רכישה" (י. סרוסי, מיסוי דירות**
30 **מגורים, עמוד 577) (ההדגשות - לא במקור).**

31
32 העולה מן האמור, כי לשיטתה, ההקלה במס רכישה שנתן המחוקק בגין רכישת דירת
33 מגורים שבנייתה טרם הסתיימה, מיועדת הייתה לאנשים שקנו דירה מקבלן, הידועה גם
34 כדירה "על הנייר", אשר ברי, כי עתידה היא לשמש למגורים. לפיכך, גם במצב כזה, בחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 המחוקק להעניק את ההטבה כאמור, ולהכניסה תחת הגדרת "דירת מגורים". עוד קבעה
2 המלומדת סרוסי בספרה, כי בהעדר התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה, כמו
3 במקרה של רכישת "שלד" של דירת מגורים, הרי שגם אם רוכש הדירה מתחייב לסיים
4 את בנייתה, לא תיחשב היא "דירת מגורים" בהתאם לסעיף, כיוון שהתחייבות כאמור,
5 חייבת להיעשות מצד מוכר הדירה.

6
7 51. גם המלומד הדרי בספרו **מיסוי מקרקעין** קובע, ביחס לדירה שבנייתה טרם הסתיימה,
8 עקרונות דומים, כדלקמן:

9
10 **"בסעיף זה נקבע במפורש כי הדירה הנרכשת היא 'דירת**
11 **מגורים' כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק. בכך כלל המחוקק גם את**
12 **אותה דירה שטרם הסתיימה בנייתה בעת רכישתה, אך יש**
13 **התחייבות מצד המוכר לסיים את בנייתה; כך, לדוגמה, רכישת**
14 **דירה 'על הנייר' מקבלן... עם זאת, הרחבה זו של ההגדרה אינה**
15 **כוללת את אותם מקרים בהם הנישום רוכש מגרש לבנייה עצמית**
16 **ומזמין בנפרד שירותי בנייה מקבלן. אין היגיון להפלות בין**
17 **נישום שרכש דירה 'על הנייר' מקבלן לבין זה שרכש את המגרש**
18 **ואת שירותי הבנייה בנפרד. כוונתו של האחד כשל האחר: לרכוש**
19 **לעצמו דירת מגורים, והיה ראוי לתקן עיוות זה בחקיקה, או**
20 **לפחות להמשיך לנקוט בהוראה המקלה שהייתה נהוגה לפני**
21 **תיקון 34 לחוק, לפיה כללה הדירה החדשה גם רכישה של מגרש**
22 **לצורך בנייה עצמית של דירת מגורים..."** (י. הדרי, **מיסוי**
23 **מקרקעין**, כרך א' - מהדורה שנייה, עמודים 580-581) (ההדגשות
24 - לא במקור).
25

26 גם לשיטתו של המלומד הדרי, מטרת המחוקק הייתה להעניק הטבה במס רכישה על רוכש
27 דירה שבנייתה טרם נסתיימה ובלבד שקיימת התחייבות מצד המוכר להשלים את בנייתה,
28 וכדוגמה מביא גם הוא את רכישת הדירה "על הנייר" מקבלן. זאת, לעומת מקרים בהם
29 רוכש נישום מגרש לבנייה עצמית ומזמין בנפרד שירותי בנייה מקבלן, אשר מקרה כזה,
30 אינו חוסה תחת הגדרת "דירת מגורים" שלפי סעיף 9(ג). עקב כך שהבחנה זו יוצרת אפליה
31 ברורה בין שני הנישומים, עומד המלומד הדרי בהמשך דבריו על חוסר ההיגיון הטמון
32 באפליה זו, שהרי כוונתם של שני הנישומים - חד היא, לרכוש דירת מגורים.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 יצויין כי במקור תכלית החקיקה בעניין זה הייתה להעניק הטבה במס רכישה גם על רוכש
2 "דירה על הנייר" מקבלן. ברבות הימים, עת הוכבד נטל מס הרכישה על ציבור המשקיעים
3 בדירות מגורים (מי שזו אצלו לא דירתו היחידה), הפכה הגדרה רחבה זו לנטל ולא להטבה.
4
5 52. גם המשיב הביע עמדתו בקובץ הפרשנות (החבק), ביחס להגדרת "דירת מגורים" בהקשר
6 של סעיף 9(ג) לחוק, בזו הלשון:

7
8 **"יצוין, כי על הדירה האחרת חלה הגדרת 'דירת מגורים' לפי**
9 **סעיף 9(ג); משמע - היא תיחשב 'דירת מגורים' גם אם במועד**
10 **רכישתה בנייתה טרם נסתיימה, ובלבד שיש התחייבות מצד**
11 **המוכר לסיים את הבנייה (למשל, רכישת דירה מקבלן). יחד עם**
12 **זאת, בנייה עצמית על מגרש שבבעלות המוכר או בנייה במסגרת**
13 **בנה-ביתך אינה עומדת בתנאי זה"** (נציבות מס הכנסה ומס רכוש,
14 קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (חבק מס שבח), כרך שני,
15 עמוד 373(1)) (ההדגשות - לא במקור).

16
17 עולה, כי גם לדעת רשות המסים, הגדרת "דירת מגורים" לעניין דירה שבנייתה טרם
18 נסתיימה, מחייבת את קיומה של התחייבות מצד המוכר לסיימה של הבנייה. גם רשויות
19 המס נקטו בדוגמת רכישת דירה מקבלן ככזו המקיימת את ההגדרה. כמו כן, גם לשיטתן,
20 בנייה עצמית על מגרש בבעלותו של המוכר או בנייה במסגרת "בנה-ביתך", הינן דוגמאות
21 אשר אינן עומדות בתנאי ההגדרה, ולפיכך, לא תחשבנה כ"דירת מגורים", על אף שכוונת
22 הרוכש היא שבסופו של יום תהיה לו דירת מגורים.

23
24 53. עוד, עובר לתיקון מס' 31 לחוק בו נקבעה הגדרת "דירת מגורים" לראשונה בסעיף 9(ג),
25 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (שבח רכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, הגדירו "דירת
26 מגורים" כפי שזו מופיעה בסעיף 9(ג) לחוק כיום. בין היתר, גם על הגדרה זו, דן כב' השופט
27 חלימה בעניין **חיים ישראל**, כאשר שם היו אלו הרוכשים אשר התחייבו לסיים את בנייתה
28 של דירה, וקבע לעניין הגדרת "דירת מגורים", כך:

29 **"הוא אשר אמרנו - בערר הנוכחי, לא המוכר התחייב להשלים**
30 **את הבנייה, ולכן אין ההגדרה "דירת מגורים" חלה על השלד**
31 **שבו מדובר" (עמ"ש 73/89 חיים ישראל ואיה ואח' נ' מנהל מס**
32 **שבח מקרקעין תל אביב, מיסים ד/4 (אוגוסט 1990), ה-38, פס' 3**
33 **לפסק הדין).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 כבר בפסק דין זה, נמצאנו למדים כי בית המשפט המחוזי קורא את תיבת "מוכר" במובנה
3 הצר, וקובע כי, כוונת המחוקק הייתה להתחייבות מצד מוכר הנכס ממש ולא מצד הרוכש.
4
5 54. בעניין **לוטם**, דן בית המשפט המחוזי בחוזה מכר לפיו נכללה אמרה כוללת כי המוכרים
6 ישלימו את הבנייה, אולם דווקא הנספח לחוזה אשר היווה חלק מהותי מהתחייבות
7 המוכר לסיום הבנייה, הושמט מעיני פקיד השומה. על כך קבע בית המשפט, כדלהלן:

8
9 "דירת מגורים מוגדרת כדלקמן... נראה לי שעל פי ההגדרה
10 דלעיל צריכה להיות בחוזה המכר התייחסות ברורה ומפורטת
11 מצד המוכר לסיים את בניית הדירה ולא התחייבות סתמית כדי
12 שהעוררים יזכו למס רכישה לו הם טוענים... "מסכים אני עם
13 טיעונו של ב"כ המשיב כי ההתחייבות הסתמית שמופיעה
14 בהסכם המכר המקורי... כפי שפירטתי לעיל אינה מספיקה כדי
15 להעניק לעוררים את מס הרכישה המופחת".

16
17 55. הגדרה זו של דירת מגורים שבנייתה טרם נסתיימה ובלבד שיש התחייבות של המוכר
18 לסיים את הבנייה, מצויה גם בסעיף 49ה' לחוק.
19 סעיף 49 ה' לחוק מאפשר לתא המשפחתי למכור שתי דירות מגורים שכל אחד בני הזוג
20 הביא איתו לתא המשפחתי מלפני הנישואין, בפטור ממס שבח. הפטור לפי סעיף זה ניתן
21 למוכר פעם אחת בחיים בלבד ובתנאי שיתקיימו מספר תנאים (כגון: שווי הדירות, ועוד).
22 בין היתר קיים גם התנאי שהמוכר רכש דירה בישראל תוך שנה לפני מכירת הדירה השנייה
23 או תוך שנה לאחר מכן, וכי על הדירה האחרת חלה הגדרת "דירת מגורים" (כהגדרתה
24 בסעיף 9(ג)) גם אם במועד רכישתה בנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שיש התחייבות מצד
25 המוכר לסיים את הבנייה.

26
27 56. בית המשפט המחוזי בעניין **חסון** (עמ"ש 2092/01 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין
28 **חדרה** (ניתן ביום 2.12.2002)), לעניין הפטור ממס שבח לפי סעיף 49ה' לחוק, כאמור לעיל,
29 התייחס להגדרה של "דירת מגורים" שלפי סעיף 9(ג) לחוק, וכך קבע:

30
31 "הגדרת 'דירה אחרת' בסעיף 9(ג) לחוק הנ"ל כוללת דירה
32 שבנייתה טרם נסתיימה אך יש התחייבות מצד המוכר לסיים
33 את בנייתה. הגדרה זו מתייחסת לקנייה 'על הנייר' מקבלן"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 (ההדגשות - לא במקור).

2
3 כלומר, בית המשפט ממשיך את הקו וקובע, כי ההגדרה כאמור מתייחסת לקנייה של דירה
4 "על הנייר" מקבלן.

5
6 57. לעומת זאת, לאחר ערעור שהוגש בעניין חסון, קבע בית המשפט העליון מפי כב' הנשיא
7 ברק (ע"א 501/03, ניתן ביום 9.2.2004) עמדה שונה לגמרי לעניין ההגדרה כאמור, בזו
8 הלשון:

9 "השאלה היא, האם 'דירה אחרת' לצורך סעיף 49^ה, כוללת דירה
10 הנבנית בבנייה עצמית, כטענת המערער, או שמא, ההגדרה
11 מצומצמת לדירה הנרכשת מקבלן בלבד, כטענת המשיב, זו
12 שאלה פרשנית... מבחינה לשונית, אין כל מניעה להכליל בגדר
13 'דירה אחרת' דירה הנבנית בבנייה עצמית... לשון ההגדרה
14 בסעיף 9(ג) מאפשרת בבירור לכלול בגידרה גם דירה שבנייתה
15 טרם נסתיימה, ובלבד שיש התחייבות לסיימה... מגבלה זו
16 נועדה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי, באמצעות ניצול הפטור על
17 פי סעיף 49^ה לחוק, על ידי רכישת דירות פיקטיביות, כלומר
18 דירות 'על הנייר' בלבד וללא כל כוונה לסיים את בנייתן. בהתאם
19 לתכליתה זו של המגבלה יש גם לפרשה. עת מדובר ברכישה
20 מקבלן, מתחייב הקבלן לסיים את הבנייה. כאשר מדובר בבנייה
21 עצמית, הרי שעל פי רוב, נעשית אף היא בידי קבלן ואין היא
22 נעשית בידי של הבעלים עצמו. לכן, גם במקרה זה מתחייב
23 הקבלן לסיים את הבנייה, בדומה לרכישה מקבלן ממש. באותם
24 מקרים מועטים בהם מבוצעת הבנייה בידי הבעלים עצמו, הרי
25 שהדרישה בדבר התחייבות לסיים את הבנייה חלה גם עליו,
26 ונדרש הוא להתחייב על סיום הבנייה ועל מועד הסיום, כדי
27 למלא אחר הדרישות הקבועות בסיפא של סעיף 9(ג)... זו
28 משמעותה של הסיפא שבסעיף 9(ג) לחוק, כנגזר מתכליתה, ואין
29 מקום לומר כי היא נועדה לשלול תחולת סעיף 9(ג) על דירה
30 בבנייה עצמית". (סעיף 12 לפסק הדין).

31
32 58. נראה על פניו, לכאורה, שבית השפט העליון הופך את המגמה ששלטה בכיפה עד כה, לפיה
33 יש לפרש את תיבת "מוכר" במובנה הצר. לשיטתו, בחינת התחייבות המוכר לסיים הבנייה
34 לצורך יישום סעיף 49^ה לחוק, צריכה להיעשות במשקפיים התרות אחר נותן שירותי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 הבנייה ולאז דווקא על המוכר עצמו. כך, לדידו, ברכישת דירה מקבלן או ברכישת דירה
2 בבנייה עצמית הנעשית גם היא על ידי קבלן - יהא זה הקבלן אשר יתחייב על סיום בנייתה,
3 שכן לשיטתו הוא המוכר. לעומת זאת, באותם מקרים בהם מבוצעת הבנייה בידי הבעלים
4 עצמו, הדרישה בדבר התחייבות הבנייה חלה עליו שכן הוא זה המספק את שירותי הבנייה.

5
6 מאוחר יותר, עניין **לנגר**, הוא זה אשר הגיע לפתחו של בית המשפט העליון. שם, התחייב
7 רוכש של שלד בית מגורים להשלים את הבנייה תוך שישה חודשים, ובהתאם ביקש הוא
8 להיחשב כרוכש "דירת מגורים" בהתאם להוראות סעיף 9(ג) לחוק. שם, קבע בית המשפט,
9 כדלהלן:

10 "לשון החוק ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים. רק מקום בו ניתנה
11 התחייבות של המוכר - ולא של הקונה - לסיים את הבנייה, יראו
12 את הדירה כדירת מגורים לצורך מס רכישה" (סעיף 2 לפסק הדין)
13 (ההדגשות - לא במקור).

14
15 59. כבר בתחילתו של פסק הדין, קובע בית המשפט העליון, כי לצורך מס רכישה, קיומה של
16 התחייבות לסיום הבנייה, הינה התחייבות של המוכר ולא של הקונה, כפי שעולה בבירור
17 מלשון הסעיף.

18
19 60. יצוין, כי המערער (**לנגר**), נשען בטענותיו באופן מובהק על פסק הדין שניתן בבית המשפט
20 העליון בעניין **חסון** לעיל. על כך חולק בית המשפט העליון באופן נחרץ ואף מביע את
21 הסתייגותו כלפי המערער על ההיקש שעשה בין עניין **חסון** למקרה דנן, בזו הלשון:

22
23 "המערער תלה כל יהבו בע"א 501/03 חסון... , באשר לטענתו,
24 בפסק הדין ניתנה פרשנות תכליתית למונח של דירת מגורים,
25 באופן העולה בקנה אחד עם פרשנותו שלו. דומני כי המערער
26 מגלה פנים שלא כהלכה בעניין חסון ומערב מין בשאינו מינו.
27 בעניין חסון נדונה הסוגיה של פטור ממס שבח למכר דירה שנייה
28 במסגרת הפטור המיוחד הקבוע בסעיף 49 לחוק... זה עיקרו של
29 פסק הדין בעניין חסון, שאין בו התייחסות לבחינת הגדרת
30 "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, ובניגוד לעניינינו, התוצאה
31 אליה הגיע בית המשפט שם ניתנת לעיגון לשוני בהוראת הפטור
32 בסעיף 49 לחוק" (שם, סעיף 4 לפסק הדין) (ההדגשות - לא
33 במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

61. עינינו הרואות, כי בית המשפט העליון היה ער לסתירה לכאורה, באשר לקביעתו שלו בעניין הגדרת "דירת מגורים" במובנה הצר, אל מול קביעת בית המשפט העליון בעניין חסון, שם נקבע כי לצורך יישום הסעיף ניתן ליצוק דווקא פרשנות מרחיבה, כפי שראינו לעיל. על סתירה זו עמד בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין לנגר, בהמשך דבריו, כך:

"ודוק: פסק הדין בעניין חסון עוסק בפטור לצורך מכירת דירת מגורים, בעוד ענייננו בפטור לצורך רכישת דירת מגורים, ועל כן אין להקיש מפסק הדין שם על הגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה. אף לא למותר לציין כי בעניין חסון הדירה הנמכרת, מושא הפטור ממס שבח, הייתה דירת מגורים שבנייתה הסתיימה, ומכאן שכל סוגיית הצורך בהתחייבות המוכר לסיים את הבנייה כלל לא נדונה" (שם) (ההדגשות - לא במקור).

62. וממשיך ואומר בית המשפט העליון:

"עינינו הרואות, כי מקום בו סבר המחוקק שראוי להרחיב את הטבת המס גם על רכישת קרקע, הדבר נקבע באופן מפורש. מנגד, טענתו של המערער סותרת את לשונו המפורשת של סעיף 9(ג) לחוק, המדבר בהתחייבות מוכר ולא בהתחייבות קונה, וכבר שנינו ולמדנו כי אין לתקן דבר חקיקה בכסות של פרשנות תוך התעלמות מלשון מפורשת של החוק ומהתוצאה לה התכוון המחוקק (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי...) ...

משהזכרנו את כוונת המחוקק, אציין כי גם תכליתו של החוק אינה תומכת בטענת המערער. המחוקק ביקש להקל על הרוכש דירת מגורים, הן דירת מגורים בנויה ומוגמרת והן דירת מגורים מוגמרת 'על הנייר'. כאשר המוכר מתחייב למסור לרוכש דירה מוגמרת לאחר השלמת הבנייה, או אז ניתן לראות בממכר כדירת מגורים מוגמרת ולא קרקע, באשר הממכר והשווי מתייחסים למכר דירה מוגמרת. מנגד, אילו קיבלנו את פרשנותו של המערער, הרי שכל רוכש קרקע פנויה אשר יתחייב להשלים את הבנייה יהיה זכאי לשלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים. בכך נמצא מעניק מס רכישה מופחת לרכישת קרקע, בניגוד לכוונתו של המחוקק להיטיב עם מי שרכש דירת מגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 (ההדגשות - לא במקור).

2
3 63. מסקנת בית המשפט העליון בפסק דינו, לא רק שאינה משתמעת לשתי פנים אלא שהיא
4 נותרת עקבית עם מה שאמרנו לעיל. לשיטת בית המשפט, פשיטא כי לא ניתן להקיש בין
5 עניין **חסון** לעניין **לנגר**, שלא הרי זה כהרי זה. בעוד שבעניין **חסון** עניין לנו בעסקה אותה
6 מבצע המוכר בפטור ממס שבת, הרי שבהתאם לתכלית החוק, יקל בעינינו לפרוש את
7 חופתה של הגדרת "דירת מגורים" על מקרים רבים יותר, תוך יציקת פרשנות מרחיבה
8 לתיבת "מוכר". אולם בעניין **לנגר**, הדין במישרין בהגדרת "דירת מגורים" לצורך חישוב
9 מס רכישה מנקודת מבטו של הרוכש, שומה עלינו לפרש, לאור תכלית החוק בעניין זה,
10 את תיבת "המוכר" כאמור במובנה הצר. קרי, חיפוש אחר התחייבותו של המוכר בכובעו
11 כמוכר, המהווה את צד המוכר בחוזה המכר. או אז, התחייבות ברורה ומפורשת מצדו
12 לסיים את הבנייה, תוביל לקיום תחולתה של הגדרת "דירת מגורים", על המקרה דנן.

13
14 64. **ומן הכלל אל הפרט**. בעניינינו אין ספק כי טיבה הכלכלי של מערכת ההסכמים מובילה
15 למסקנה כי המדובר ברכישה של דירת מגורים "על הנייר" וההלכה שנקבעה בבית המשפט
16 העליון בעניין **לנגר** אינה דומה במדויק למקרה דנן, היות ושם היה מדובר בהתחייבות של
17 הרוכש (הבונה בבנייה עצמית או בשיטת "בנה ביתך" תוך הסתייעות בקבלן משנה מבצע)
18 למקרה דנן שבו העוררים נכנסו למערכת הסכמים שמבחינה כלכלית רכשו למעשה דירת
19 מגורים "על הנייר" וכי יש להם התחייבות של הקבלן המבצע להשלים את הבנייה אך לא
20 של המוכרים.

21
22 65. ראינו שבית המשפט העליון, בעניין **לנגר**, פירש את תיבת "המוכר" באופן דווקני וצר לאור
23 תכליתו של החוק שרצה להעניק הטבה במס רכישה גם לרוכש דירה "על הנייר" מקבלן
24 המתחייב להשלים את הבנייה עד למסירתה לידי הרוכש.

25
26 66. עוד ראינו, כי בית המשפט העליון מעניק לאותה תיבה של "התחייבות מצד המוכר לסיים
27 את הבנייה" משמעות שונה בהתאם לתכלית החוק אליו היא נועדה.

28
29 יתכן גם ששינוי גישתו של בית המשפט העליון לעומת הגישה שנקבעה בפס"ד **חסון** נעוצה
30 בשינוי גישתו של בית המשפט לפרשנות החוק הצמודה יותר ללשון החוק.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 67. במקרה דנן, אין התחייבות של המוכרים להשלים את הבנייה ואין לתת למונח "מוכר"
2 משמעות רחבה מעבר ללשונו הברורה. מה עוד כאשר המדובר במקרה שבו משמעות רחבה
3 תגרום להכבדת נטל המס ולא להקלה.
4
5 אין נפקא מינה אם ההתחייבות היא "של" המוכר או "מצד" המוכר. המילה החשובה היא
6 שהמוכר הוא אשר צריך להתחייב לסיים את הבנייה על מנת שהיא תיחשב כרכישה
7 של דירת מגורים.
8
9 יש הבדל בין רכישת דירה על הנייר מקבלן בונה שהוא אחראי לסיים את הבנייה לבין
10 רכישת מערכת חוזים שלמה (כולל חוזה עם קבלן מבצע) הן בתחולת חוק מכר דירות, הן
11 כאשר הקבלן המבצע לא עומד בלוח הזמנים או במקרה של פשיטת רגל, שאז הרוכשים
12 לא יוכלו לתבוע את המוכרים היות והם "יצאו" מן התמונה ואין להם כל התחייבויות מול
13 הרוכשים, ועוד.
14
15 68. בעניין קווי נדל"ן הנ"ל, קבעה הועדה כי יש לראות ביזם שאירגן את קבוצת הרכישה
16 כאילו קנה קרקע, בנה בתי מגורים ומכר אותם, ויש לראות את הרוכשים כאילו רכשו
17 דירות מגורים. אולם שם היה מדובר במיסוי הגורם המארגן בלבד, שהיה הרוח החיה של
18 כל הפרויקט והייתה לו שליטה מלאה ומעורבות בכל שלבי התכנון עד לרישום הבתים
19 בלשכת רישום המקרקעין על שם הרוכשים. יתכן גם שבפועל היה גם אחראי להשלמת
20 הבנייה. הועדה בעניין קווי נדל"ן - גינדי לא דנה כלל במס הרכישה החל על הרוכשים
21 בקבוצת הרכישה.
22
23 בעניין גיאות אפיקי נדל"ן נידונה שאלת החיוב במס רכישה של רוכשים בקבוצת רכישה
24 - האם רכשו "קרקע" או רכשו "דירת מגורים". אולם שם היה מדובר בקבוצת רכישה
25 שהתארגנה בשנת 2009 לפני תיקון מס' 69 לחוק ולא הייתה כל זיקה בין הסכם רכישת
26 הקרקע לעסקת הבנייה ולעסקת השיתוף, ולכן קבעה הועדה שאין המדובר ברכישת
27 "דירת מגורים". לפיכך העניין שנידון בגיאות אפיקי נדל"ן לא דומה לחלוטין למקרה דנן.
28
29 69. אשר על כן, לדעתי העוררים לא רכשו "דירת מגורים" לפי החלופה הראשונה של הגדרה
30 זו שבסעיף 9(ג) לחוק.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

70. הבה ונבדוק עתה את החלופה השנייה להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק:

להלן נוסח החלופה השנייה:

"זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים".

71. לטענת העוררים, עצם ההגדרה בחוק אשר נוקטת בלשון "קבוצה" וכן הדרישה בחוק כי הקבוצה תתארגן באמצעות "גורם מארגן", מוכיחה כי כוונת המחוקק לא הייתה לתפוס ברשת ההגדרה רוכש בודד, אלא קבוצה של אנשים שבמהות ועל מנת לארגן אותם נדרש גורם חיצוני. לפיכך, נוכח לשונו הדווקנית של החוק, לא ניתן להחיל על העוררים את תיקון מס' 69 לחוק. מאידך טוען המשיב כי מקום בו הרוכשים נכנסים לנעלי המוכרים (שלגביהם אין מחלוקת שהינם חברי קבוצת רכישה) ומחליפים את מקומם בקבוצה, הרי שהם הופכים בעצמם לחברי הקבוצה, ומשכך נחשבים גם הם כ"רוכשים בקבוצת הרכישה" וכל פרשנות אחרת חוטאת למטרת התיקון.

במחלוקת זו בין העוררים למשיב, דעתי היא כדעת המשיב ואנמק:

(א) תיקון מס' 69 לחוק חוקק לאור המלצות הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה שפורסמו ביום 21.6.2010.

במסגרת תיקון מס' 69 לחוק נקבע כי לצרכי מס רכישה יראו רכישה המבוצעת באמצעות "קבוצת רכישה" כרכישה של מוצר מוגמר, כלומר דירת מגורים, גם אם קיים פיצול אמיתי במערכת החוזית של העסקה בין רכישת המקרקעין לבין הזמנת שירותי הבנייה.

וכך נאמר, בין היתר, בהמלצות הועדה:

"המלצות הועדה כוללות, בין היתר, המלצות לתיקוני חקיקה שיגבירו את הוודאות במשק בסוגיות המיסוי השונות הנובעות מהתארגנותן של קבוצות רכישה. המלצות אלו כוללות המלצה לתיקון חקיקה מבהיר שיעגן את עמדת רשות המיסים לעניין מס הרכישה, לפיה רוכש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו'ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות,
2 רוכש דירה ולא קרקע....

3
4 ... ההקלה במס רכישה הניתנת ברכישת דירת מגורים
5 הינה הקלה בעלת אופי סוציאלי ואין מקום להחילה על
6 משקיעים כאמור...."
7

8 (ב) עניינו הרואות כי תכלית התיקון לחוק הינה לקבוע מפורשות כי הצטרפות לקבוצת
9 רכישה, כמוה כרכישת דירת מגורים מושלמת לעניין מס הרכישה, גם אם המדובר
10 בפיצול אמיתי של מערכת החוזים של רכישת הקרקע והזמנת שירותי הבנייה זאת
11 במטרה להקנות וודאות למצורפים לקבוצת רכישה בעניין תשלום מס הרכישה.

12
13 יצויין כי הקביעה שיש לראות במצטרפים לקבוצה כרכישת דירת מגורים מושלמת,
14 עשויה להיטיב עם מצטרף שאצלו מדובר ב"דירה יחידה" ולהרע עם מצטרף שאצלו
15 אין המדובר ב"דירה יחידה".

16
17 (ג) מה הדין לו הייתה מתארגנת קבוצת רכישה, כאשר חלק מהרוכשים בה רכשו את
18 זכויותיהם לפני תחולת תיקון מס' 69 לחוק (לפני יום 1.1.2011) ואילו חלק הצטרפו
19 לקבוצה ורכשו את זכויותיהם לאחר יום 1.1.2011?
20 לגבי אלו שהצטרפו לאחר תחולת תיקון מס' 69 לחוק - האם לגביהם יחול תיקון
21 מס' 69 לחוק?

22 התשובה, לדעתי, היא חיובית היות וגם רוכשים אלו הינם חלק מקבוצת הרכישה,
23 אלא שהם הצטרפו אליה לאחר שתיקון 69 נכנס לתוקפו ולכן יחולו על רוכשים אלו
24 הוראות התיקון לחוק.

25
26 (ד) ומה הדין אם הרוכשים האחרים לא הצטרפו ישירות לקבוצת הרכישה אלא רכשו את
27 זכויותיהם ממוכרים שהיו חלק מקבוצת הרכישה, ונכנסו לנעליהם לכל המערכת
28 החוזית ובדרך זו הצטרפו למעשה לקבוצת הרכישה המקורית, אלא שהם "הצטרפו"
29 אליה לאחר תיקון מס' 69 לחוק? האם הדין לגביהם אמור להיות שונה לעומת המקרה
30 שבו רשימת המצטרפים לקבוצה טרם נסגרה והרוכשים החדשים הצטרפו ישירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 לקבוצה לאחר התיקון לחוק? לדעתי יש להשיב בשלילה, והדין לגביהם לא אמור
2 להיות שונה.

3
4 (ה) במקרה דנן, לית מאן דפליג כי הקבוצה המקורית הינה בגדר "קבוצת רכישה".
5 העוררים דנן אומנם אינם בגדר "קבוצת רכישה", אך בעצם היכנסם לנעלי המוכרים,
6 הצטרפו בזאת ל"קבוצת הרכישה" המקורית ואולם הם עשו זאת לאחר תחולתו של
7 תיקון מס' 69 לחוק.

8
9 (ו) ודוק, לשון החוק קובעת כדלקמן:

10
11 **"זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה"**

12
13 העוררים רכשו זכות במקרקעין שנמכרה בעבר לקבוצת רכישה. לשון החוק לא
14 מחייבת שהם עצמם יהיו "קבוצת רכישה", אלא סובלת גם פירוש שאותה זכות
15 במקרקעין נמכרה (גם בעבר) לקבוצת רכישה.
16 פרשנות זו עולה, לדעתי, בקנה אחד גם עם תכלית החקיקה של תיקון מס' 69 לחוק,
17 בנושא של קבוצת רכישה המתארגנת לרכישת קרקע ולבניה של נכס שהוא דירה
18 המיועדת לשמש למגורים.

19
20 72. ועתה נפנה ליתר הטענות שהעלו העוררים:

21
22 (א) באשר לטענת העוררים, לפיה מבקש המשיב לעשות שינוי רטרואקטיבי של סיווג
23 העסקה על רכישת הזכויות על ידי המוכרים במסגרת נשוא הערר דנן, בניגוד להלכת
24 בית המשפט העליון בעניין סופיות השומה:
25 אין בידי להיזקק לטענה זו בשלב זה של הדיון, שכן היא מועלית לראשונה בפנינו בשלב
26 הסיכומים, מבלי שהועלתה ונידונה בכל שלבי הדיון עד כה. גם לגופו של עניין אין
27 ממש בטענת העוררים היות ועניינם של המוכרים ואופן מיסויים אינו נוגע לעוררים,
28 באשר עניינם של העוררים נבחן בהתאם לנסיבות רכישת הדירה על ידם ולא בהתאם
29 לנסיבות העסקה בה רכשו המוכרים את זכויותיהם בשנת 2010 במסגרת קבוצת
30 הרכישה שהתארגנה במתחם "אסותא".

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 (ב) באשר להסכמי הפשרה עם רוכשים אחרים :

2

3 לגבי הסכמי הפשרה שנחתמו עם רוכשים שהצטרפו לקבוצת הרכישה לפני תיקון מס'
4 69 לחוק: יש להבדיל בין רוכשים שרכשו את זכויותיהם לפני תיקון מס' 69 לבין אלו
5 שרכשו את זכויותיהם לאחר תיקון מס' 69, היות והתיקון לחוק שינה את מצבם
6 המיסוי של אלו שרכשו לפני התיקון לעומת אלו שרכשו לאחר התיקון.
7 והדברים ברורים ונהירים.

8

9 באשר להסכם הפשרה שנחתם עם רוכש שקנה את זכויותיו לאחר תיקון מס' 69 לחוק:
10 מקובלת עלי עמדת המשיב, לפיה המדובר בהסכם שמקורו בטעות ובהתאם לפסיקה,
11 הרי שאין המשיב כבול להחלטותיו מקום שלטענתו מקורו של הסכם הפשרה עם אותו
12 נישום בטעות יסודו (ראה ו"ע 1270/01 מרים דורון נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה
13 (ניתן ביום 22.5.2005)).

14

15 ז. סוף דבר:

16

17 73. הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה שבסעיף 9(ג) לחוק, כוללת שתי חלופות:

18

19 החלופה הראשונה כוללת גם רכישת דירה שבנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שיש עימה
20 התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה ("דירה על הנייר מקבלן") והחלופה השנייה
21 (בתחולה מיום 1.1.2011 ואילך – תיקון מס' 69 לחוק) דנה ברכישת זכות במקרקעין שהיא
22 דירה המיועדת לשמש למגורים באמצעות "קבוצת רכישה".

23

24 74. העוררים שרכשו את זכויותיהם של המוכרים, לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 69
25 לחוק, בקבוצת הרכישה של מתחם אסותא, אמנם לא רכשו "דירת מגורים" בהתאם
26 לחלופה הראשונה של ההגדרה (היות ואין התחייבות המוכרים לסיים את הבנייה), אולם
27 רכשו דירה כאמור לפי החלופה השנייה של הגדרת "דירת מגורים" במסגרת רכישת זכות
28 במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לבנית נכס האמור לשמש דירת מגורים.

29 אשר כל כן, לדעתי, חלים על רכישה זו שיעורי מס הרכישה החלים על דירת מגורים מכח
30 החלופה השנייה של הגדרת דירת מגורים שלפי סעיף 9(ג) לחוק.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

75. אשר על כן, הייתי מציע לחברי לדחות את הערר ולהשית על העוררים ביחד ולחוד הוצאות משפטיות בסכום של 30,000 ש"ח שישאו ריבית והצמדה כדין החל מיום מתן פסק הדין.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר

עיינתי בחוות דעתו של חברי, רו"ח פרידמן וכן בהערותיו של יו"ר הועדה הנכבד ואומר מיד כי התוצאה אליה הגיעו אינה מקובלת עלי.

חוק המיסוי המצוטט רבות על ידי חברי בחוות דעתו קובע כי יש למסות "מכירה של זכות במקרקעין". מכאן הוא שצריכים להיות שני צדדים להסכם כזה, מוכר הזכות ורוכש הזכות. כאשר מדובר ב"דירה על הנייר" רואים את הקבלן כמוכר דירה ואת הרוכש כקונה דירה וזאת מהסיבה שנקבע בסעיף 9(ג) לחוק העיקרון כי:

"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה

שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות

מצד המוכר לסיים את הבנייה" (ההדגשות לא במקור).

פסקה (2) להגדרה זו שהוספה בתיקון מס' 69 לחוק קובעת

"(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא

דירה המיועדת לשמש למגורים; " (ההדגשות לא במקור).

פסקה (3) לסעיף 9(ג1א)(2)(ב) שהוספה אף היא בתיקון מס' 69 קובעת:

"(3) לעניין סעיף קטן זה, שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות

במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהא שווי

המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש

למגורים; לעניין זה, 'קבוצת רכישה' - כמשמעותה בפסקה

(2) בהגדרה 'דירת מגורים' שבסעיף קטן (ג)."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1
2 לטעמי הניסוח שבו השתמש המחוקק גרוע ומחטיא את התכלית אליה התכוון.
3
4 לשים לב כי המקרקעין הנרכשים על ידי קבוצת רכישה יכולים להיות: קרקע מסוגים שונים,
5 מבני מגורים קיימים עם זכויות בנייה נוספות ומבנים אחרים שאינם למגורים (הרשימה אינה
6 סגורה).
7
8 בנוסף חברי ציטט מהמלצות הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה שפורסמו ביום
9 21.6.2010.
10
11 מחד גיסא נאמר כי "רוכש המצטרף לקבוצת רכישה המתארגנת לשם רכישת דירות, רוכש
12 דירה ולא קרקע..."
13 מאידך גיסא נאמר כי "ההקלה במס הרכישה הניתנת ברכישת דירת מגורים הינה הקלה בעלת
14 אופי סוציאלי ואין מקום להחילה על משקיעים כאמור..."
15
16 דברים אלה אינם מתיישבים זה עם זה. במקרה דנן אין מדובר כלל בהקלה במס רכישה, אלא
17 בהחמרה וזאת משום שרוצים להחיל על רוכש בקבוצת רכישה תשלום לפי נכס גמור הכולל
18 קרקע + בנייה ולא תשלום הנובע מערך הקרקע בלבד שהוא פחות ומהווה מרכיב אחד בערך
19 דירה גמורה.
20
21 עיון בפסקה (2) לעיל מעלה כי "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא
22 דירה המיועדת לשמש למגורים"; האם מה שנמכר לקבוצה הוא דירה המיועדת לשמש
23 למגורים? הניסוח הקיים לוקה בחסר ומתייחס למקרה פרטי של רכישת נכס קיים המיועד
24 לשמש למגורים ולא קרקע ריקה המיועדת למגורים.
25 אם יש ספק לגבי הניסוח הוא צריך לפעול לטובת העורר, כיוון שגביית מס חייבת להתבסס על
26 הוראות ברורות שיש בהן אלמנט פגיעה בקניינו של אדם.
27
28 עיון בפסקה (3) שצוטטה לעיל מעלה לכאורה מקרה פרטי של רוכש בקבוצת רכישה אשר
29 רכשה "נכס בנוי" שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים.
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 בענייננו נרכשה קרקע בלבד לפני תיקון מס' 69 ואילו הקונים רכשו קרקע עם תכניות בנייה
2 והסכם עם קבלן בונה שאינו המוכר.
3
4 לטעמי, כאשר באים לגבות מס כלשהו ההוראות המחייבות לעניין הגבייה חייבות להיות
5 ברורות וחד משמעיות. במקרה דנן נראה כאילו הסעיפים בחוק המיסוי העוסקים במס
6 הרכישה בעניין קבוצת רכישה מתייחסים לנכס בנוי.
7
8 ייתכן שאם המחוקק היה קובע בפסקה (3) לעיל כי שווי המכירה של קרקע ו/או בנין למגורים
9 לצורך חישוב המס יהיה שווי של דירה גמורה גם אם ההתחייבות לסיים הבנייה היא של קבלן
10 מבצע או כל גורם אחר - יתכן שהיה מקום לשקול ניסוח אחיד ולקבוע שגם דירה על הנייר
11 בקבוצת רכישה היא כזאת שיש עמה התחייבות לסיום הבנייה ולא דווקא של "המוכר".
12 במקרה זה ההתחייבות באה מצד קבלן מבצע שנשכר על ידי כל קבוצת הרכישה ומבצע את
13 הבנייה בעבור הקבוצה.
14
15 אין ספק כי מבחינה כלכלית יש הבדל בכניסת חבר חדש לקבוצת רכישה קיימת מבחינת עיתוי
16 הכניסה. ככל שהכניסה מאוחרת יותר רמת ההשקעה בנכס הקבוצתי עולה ובאה בדרך כלל
17 לביטוי במחיר שנקבע בין הצדדים (החבר היוצא והחבר הנכנס). מבחינה זו אין כל פגיעה
18 באוצר המדינה בכל מה שנוגע לשווי.
19
20 הטיעון של המשיב לפיו יש לראות כחבר קבוצת רכישה כאילו קנה דירה עם התחייבות
21 לסיימה מצריך חקיקה שונה מזו הקיימת.
22
23 מקובלים עלי נימוקי העוררים מאשר נימוקי המשיב.
24
25 לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר ומחייב את המשיב בהוצאות כפי שקבע חברי,
26 צבי פרידמן בחוות דעתו.
27
28
29 יו"ר הועדה, השופט ה' קירש
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 15-05-48493 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 .1 אני מסכים עם המסקנות אליהן הגיע חבר הועדה, רו"ח פרידמן, וגם עם נימוקיו.
2
- 3 .2 במבט ראשון נדמה כי העוררים רכשו "דירות על הנייר" ולכאורה עשוייה לחול החלופה
4 הראשונה להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק.
5
- 6 רושם זה מתחזק לנוכח העובדה כי במסמכי הרכישה זוהו היחידות הנרכשות לפי קומה, כיוון,
7 שטח ומספר חדרים.
8
- 9 אמנם יש לשער כי הציפייה של העוררים הייתה ועודנה כי הבנייה תושלם כמתוכנן, ומן הסתם
10 ציפייה זו הניעה את העוררים לשלם את התמורה המוסכמת למוכרים. אולם אין באותה
11 ציפייה כדי להפוך את המחאת הזכויות והחייבים מהמוכרים לעוררים להתחייבות מצד
12 המוכרים (אשר יצאו מן הפרוייקט) לסיום הבנייה. אף לא נטען כי המוכרים נותרו ערבים כלפי
13 העוררים לקיום התחייבותיו של הקבלן המבצע.
14
- 15 .3 באשר לחלופה השנייה להגדרה, הרי אם קרקע פנויה עשויה להיחשב ל"דירת מגורים" אך ורק
16 בשל העובדה שהיא נמכרת ליחיד קבוצת רכישה (לאחר תיקון מס' 69 לחוק), אזי מבחינת **קל**
17 **וחומר** פיקציה משפטית זו אמורה לחול כאשר הקרקע כבר נמצאת בידי הקבוצה ורק
18 מתחלפים יחיד קבוצה.
19
- 20 .4 אוסיף כי לדעתי אין בהוראות המצויות בסעיף 9 לחוק בעניין **שווי** הזכות הנמכרת לרוכש
21 הנמנה עם קבוצת רכישה – הוראות שהדגיש חברי עו"ד מרגליות בחוות דעתו החולקת – כדי
22 להעלות או להוריד לעניין ערר זה. השאלה המוצבת בפנינו היא האם הזכויות במקרקעין אשר
23 נמכרו לידי העוררים עונות על הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) אם לאו, ולטעמי
24 התשובה לשאלה זו איננה נעוצה בהוראות השווי הנ"ל ולו בדרך ההיקש. יתרה מזאת, ככל
25 שאכן קיימת אי בהירות בנוסח הוראות השווי, כפי שגורס עו"ד מרגליות, קושי זה נוגע לכל
26 יחיד קבוצת רכישה, לרבות חברי הקבוצה המקוריים, ולא רק ליחידים אשר רכשו את
27 זכויותיהם בשלב מאוחר יותר בדרך ההמחאה מחברי קבוצה מקוריים. נושא זה כלל לא נדון
28 בערר דנן.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 מאי 2017

ו"ע 48493-05-15 אקרמן ואח' נ' מדינת ישראל

1 5. כאמור, אני מצטרף לדעה כי דין הערר להידחות.

2

3

*** **

4

הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

5

דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין,
חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר

6

7

8

9

ניתן ביום, כ"ה אייר תשע"ז, 21 מאי 2017, בהעדר הצדדים.

10

11

מזכירות הוועדה תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים

12

13