



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה

עו"ד אהובה סימון – חברת הוועדה

עו"ד חיים שטרן – חבר הוועדה

העוררות:
1. שיכון ובינוי נדלן בע"מ
2. אלקטרה השקעות (1998) בע"מ
3. יורו ישראל (י.ש) בע"מ
שלושתן ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד ערן רזניק מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:

3

פתח דבר:

1. ועדת הערר דנן נדרשת, **זו הפעם השלישית**, לדון בשאלה האם יש בסיס בדין לצירופן של הוצאות פיתוח לשווי המכירה, לצורך חישוב מס הרכישה, כאשר אין מחלוקת כי עד למועד החתימה על הסכם הרכישה לא בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין מושא הערר.

2. בשני פסקי דין קודמים, ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה [3.7.2018] (להלן – **פרשת אאורה**) וכן ו"ע 43281-10-17 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה [5.7.2018] (להלן – **פרשת שיכון ובינוי**) – קיבלנו את עמדת כל אחת מהעוררות שם ודחינו את עמדת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**).

3. קבענו כי קיימת פסיקה קונקרטיית וברורה של בית המשפט העליון בנוגע לצירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה (פסקי הדין בעניין **מלמוד, הכט, גרינבלט ו-שרביט**) במגוון של סיטואציות, כאשר בכלל – דחה בית המשפט העליון את ניסיונותיה של רשות המיסים לחייב במס רכישה גם את מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – ונכח העובדה כי המקרים שנדונו בפנינו בפרשות **אאורה ושיכון ובינוי** לא היו שונים מיתר המקרים שנדונו בפסיקת בית המשפט העליון לעיל – אזי אין בסיס לשומות המשיב.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

4. קבענו כי הפסיקה אליה הפנה המשיב (פסקי הדין בענייני **אורלי, מיטטאון, ו- חכשורי**) אינה רלבנטית לסוגיה זו של הוצאות פיתוח – ולמעשה, פסיקה זו אבחנה בין נושא הוצאות הפיתוח לעניינים אחרים שעלו באותה פסיקה והנוגעים לצירוף כל התמורות לשווי המכירה.
5. בנוסף, קבענו כי המדיניות הברורה והגלויה של המשיב במשך כל השנים תאמה את פסיקת בית המשפט העליון בנושא הוצאות הפיתוח, כך שלא הושת חיוב במס רכישה בגין מרכיב הוצאות הפיתוח, ככל שעבודות הפיתוח לא בוצעו כלל במועד החתימה על הסכם הרכישה, וככל שבוצעו חלק מעבודות הפיתוח עד למועד החתימה על הסכם הרכישה – נקבע חיוב במס רכישה רק בגין שווי של עבודות הפיתוח עד לאותו מועד.
6. קבענו בהתאם, כי מדיניותנו זו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 28/97 (להלן – **הוראת הביצוע**) לא שונתה באופן גלוי ופומבי טרם הוצאת השומות מושא העררים בפרשות **אאורה ושיכון ובינוי** ולמעשה יצאה הנחייתה של עו"ד מיכל סופר, מי שהיתה מנהלת החטיבה המקצועית מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים ברשות המיסים (להלן – **גב' סופר**), המורה לכל משרדי השומה לפעול בהתאם להלכת **שרביט**.
7. לבסוף קבענו גם, כי העוררות בפרשות **אאורה ו- שיכון ובינוי** הסתמכו על ההלכה הפסוקה בעניין הוצאות הפיתוח וכן על מדיניותנו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע ובמכתב ההנחיה של גב' סופר, וכלכלו צעדיהן בהתאם בהיבט ההצעות שהציעו למכרזי רמ"י לרבות בהיבט המימוני. על כן, קבענו כי גם בשל עילת ההסתמכות יש מקום לקבלת העררים הנ"ל.
8. על אף כל האמור, ועל אף שהמחלוקות בערר דנן זהות לחלוטין למחלוקות שהוכרעו בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי**, עמד המשיב בתוקף על ניהולו עד תום של הערר דנן, לרבות קיום דיון הוכחות. זאת, מחמת שלטעמו קיים שוני עובדתי משמעותי במקרה הנדון לעומת פרשות **אאורה ו- שיכון ובינוי** וביקש לשכנענו אחרת. יתרה מזו, נדרשנו על ידי המשיב לקרוא את סיכומיו "בלב פתוח ובנפש חפצה וללא דעה מוקדמת" (ראו סיכומי המשיב בעמוד הראשון בכותרת – חלק א' – הערה מקדמית).
- דרישה זו של המשיב מאת וועדת הערר הוצגה בכותרת ראשונה בעמוד הראשון לסיכומיו ובאותיות מודגשות, משל סבור המשיב כי יש מקום להמליץ לוועדת הערר לנהוג בדרך של הקשבה ואובייקטיביות, אשר כנראה, לשיטתנו, לא היו דרך הילוכה של וועדת ערר זו בפרשות הקודמות בהן דנה, מחמת שלא קיבלה את עמדתו.
- כל זאת, על אף שהמשיב לא טרח כלל להגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסקי הדין בפרשת **אאורה** ובפרשת **שיכון ובינוי**, אך בכל זאת המשיך בהוצאת שומות וניהול עררים בהתעלם מפסיקתה של וועדת הערר דנן.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

9. תנוח דעתו של המשיב, כי אף בלא המלצתו זו - קראנו בתשומת לב ובעיון רב את סיכומי שני הצדדים, כמו גם את התצהירים על נספחיהם וכל הראיות שהוצגו על ידי שני הצדדים – כפי נוהגנו בכל תיק.
10. אלא, שכפי שנבאר להלן - לא מצאנו כי ה"שוני" העובדתי המינורי המצוי בערר זה לעומת העובדות בפרשת **אאורה** ובפרשת **שיכון ובינוי** יש בו כדי להוביל לתוצאה שונה מזו שנקבעה על ידינו שם.
- העובדה, כי במקרה הנדון קיים הסכם אחד המאגד את רכישת הזכויות במקרקעין ואת נושא עבודות הפיתוח, ובו סכום כולל אחד (ולא שני הסכמים מפוצלים) – אינה מעלה או מורידה, לטעמנו.
- מאחר וגם במקרה הנדון **לא בוצעו עבודות פיתוח טרם החתימה על ההסכם מושא הערר**, ברי כי הזכויות במקרקעין שנרכשו אינן כוללות את מרכיב הפיתוח, מאחר ומרכיב זה אינו חלק מן המקרקעין במועד הרכישה. אם כבר, דעתנו התחזקה בקביעות המשפטיות שנקבעו על ידינו בפרשות **אאורה** ו- **שיכון ובינוי** כפי שצוינו לעיל, ולטעמנו האבחנות הדקיקות כחוט השערה שמבקש המשיב שייעשו, יש בהן כדי להוביל לתוצאות קשות ובלתי רצויות במישור המשפטי – בשל יצירת חוסר וודאות מיסויית משמעותית, כמו גם במישור הפרקטי – בשל יצירת פתח מסוכן לתכנוני מס.
11. נוסף אף ונדגיש, כי אילו היה המשיב עצמו פועל באותו לב פתוח, נפש חפצה והעדר דיעה קדומה עליהם המליץ לוועדת הערר – ייתכן שלא היינו נדרשים לכתיבת פסק דין שלישי במספר בסוגיית הכללת הוצאות פיתוח בשווי המכירה.
- מכאן, לפסק הדין.
- העובדות הרלבנטיות:**
12. החברה לפיתוח קיסריה אדמונד בנימין דה רוטשילד בע"מ (להלן – **החפ"ק**) פרסמה ביום 21.6.2017 בקשה לקבלת הצעות מחיר למגרשים בתחום תכנית 353-026244 בשכונת "אור ים" (להלן – **המכרז**), לפיה התבקשו יזמים להציע הצעות להתקשרות בהסכמי פיתוח (בניה), שלאחריהם ובכפוף לעמידה בהם ייחתמו הסכמי חכירת משנה עם בעלת זכויות החכירה במקרקעין – היא קרן קיסריה אדמונד בנימין דה רוטשילד (להלן – **קרן קיסריה**).
- החפ"ק הינה חברה פרטית בבעלות מלאה של קרן קיסריה ומשמשת כזרוע הביצועית שלה לצורך פיתוחן של אדמות קרן קיסריה. העתק הוראות המכרז צורף **כנספת א'** לתצהירי העוררות.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 לאחר פרסום המכרז, פרסמה החפ"ק 4 הבהרות לגבי המכרז – ראו נספחים ג'1-ג'4 לתצהירה
2 של גב' אטיאס מטעם המשיב.
- 3 13. כשלושה שבועות לפני פרסום המכרז, ביום 29 במאי 2017, נחתם הסכם לביצוע עבודות
4 פיתוח בין עיריית אור עקיבא לבין החפ"ק (להלן – **הסכם עבודות הפיתוח**). הסכם עבודות
5 הפיתוח צורף **כנספח ב'** לתצהירי העוררות. בהסכם זה הוסכם, נוכח העובדה כי המתחם
6 כולו לרבות המגרשים שבבעלות קרן קיסריה הם בלתי מפותחים וטרם בוצעו בהם עבודות
7 פיתוח ואו הנחת תשתיות כלשהן, כי החפ"ק תתכנן ותבצע עבור עיריית אור עקיבא את
8 עבודות הפיתוח בתוך תחום התכנית, ובתמורה לתכנון וביצוע עבודות הפיתוח על ידי החפ"ק
9 תקזז עיריית אור עקיבא מהתמורה לה תהא החפ"ק זכאית בגין תכנון וביצוע העבודות – את
10 מלוא הסכום עד מלוא סכום האגרות והיטלי הפיתוח אותם ניתן לגבות על פי דין. בנוסף
11 הוסכם כי אם עלויות הפיתוח תהיינה גבוהות יותר ממלוא סכום האגרות והיטלי הפיתוח
12 הרלבנטיים אותם רשאית העירייה לגבות, יבוצע קיזוז נוסף עד לגובה השלמת התמורה, הכל
13 בהתאם לאמור בהסכם עבודות הפיתוח.
- 14 14. במסמכי המכרז צוין דבר חתימת הסכם עבודות הפיתוח בין החפ"ק לעיריית אור עקיבא –
15 ראו סעיף 3.5 למכרז.
- 16 15. כל אחת מן העוררות - העוררת 1, שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ (להלן – **העוררת 1** או **שיכון ובינוי**),
17 העוררת 2, אלקטרה השקעות (1998) בע"מ (להלן – **העוררת 2** או **אלקטרה השקעות**)
18 והעוררת 3, יורו ישראל (י.ש) בע"מ (להלן – **העוררת 3** או **יורו ישראל**) – הגישה הצעות וזכתה
19 במכרז ביחס למתחמים מסוימים ולמגרשים מסוימים בהם.
- 20 הסכמי הפיתוח (הבניה) על פי המכרז נחתמו בין החפ"ק לבין כל אחת מן העוררות בתחילת
21 חודש אוקטובר 2017 – ראו **נספחים ו'1-ח'2** לתצהיר גב' אטיאס מטעם המשיב (להלן –
22 **הסכמי רכישת הזכויות**).
- 23 16. בתחילת חודש נובמבר 2017 דיווחו העוררות (כל אחת בנפרד) למשרדי המשיב על הסכמי
24 רכישת הזכויות והגישו שומות עצמיות למס רכישה, במסגרתן הפחיתו מן הסכום לצרכי מס
25 הרכישה את הסכום, על פי אומדן, של הוצאות הפיתוח וצירפו תחשיב של הוצאות הפיתוח,
26 ביחס לחלקה של כל אחת מן העוררות ובהתבסס על הסכם עבודות הפיתוח שבין החפ"ק
27 לעיריית אור עקיבא. תחשיב הוצאות הפיתוח צורף **כנספח ג'** לתצהירי העוררות.
- 28 העוררות אף ציינו במכתב הלוואי שצורף לשומות העצמיות כי הן פעלו בהתאם להלכה
29 הפסוקה ולמכתב ההנחיה שיצא תחת ידיה של גב' סופר, הקובע כי יש לפעול לפי הלכת
30 **שרביט**.





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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

17. בתחילת חודש ינואר 2018 דחה המשיב את שומותיהן העצמיות של העוררות והוציא להן
שומות שלב א' בהן חייב את העוררות בתשלום מס רכישה על מלוא התמורה החוזית – ראו
נספח יג' לתצהירה של גב' אטיאס.
18. ביום 7.2.2018 הגישו העוררות השגות על שומות שלב א' שהוציא להן המשיב וטענו כי שומות
המשיב עומדות בסתירה להלכה הפסוקה של בית המשפט העליון וכן טענו כי השומות מהוות
שינוי מדיניות רטרואקטיבי.
19. ביום 17.6.2018 דחה המשיב את השגותיהן של העוררות במלואן – ראו נספח טו' לתצהיר
גב' אטיאס.
20. יצוין, כי בין הצדדים נטושה היתה מחלוקת גם בשאלת תחשיב הוצאות הפיתוח מתוך כלל
התמורה בהסכם רכישת הזכויות בין כל אחת מן העוררות לחפ"ק. המשיב חלק על התחשיב
שהוגש על ידי העוררות יחד עם השומה העצמית שהוגשה על ידן.
- בסופו של דבר, בפתח דיון ההוכחות שהתקיים ביום 20.6.2019 הודיעו הצדדים כי הגיעו
להבנות באשר לסכומים המיוחסים לרכיב הפיתוח מתוך סך התמורה בהסכמי רכישת
הזכויות. הסכמת הצדדים קיבלת תוקף של החלטה (ראו פרוטוקול הדיון עמוד 31 שורות 7-
14 וכן עמוד 32 שורות 5-6) ובהתאם לכך נקבע כי ייוחסו הוצאות פיתוח בסך של 98,000 ₪
ליחידת דיור במגרשים בהם יש בנייה רוויה (רלבנטי לעוררת 1 ולעוררת 2); ייוחסו הוצאות
פיתוח בסך של 150,000 ₪ ליחידת דיור במגרשים בהם ישנה צמודת קרקע (רלבנטי
לעוררת 3), ובכל הנוגע לשטחי המסחר – הוסכם כי שטח מסחרי של 1,800 מ"ר הוא שווה
ערך ל- 16.36 יחידות דיור.
- על פי אותה הסכמה, שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו מבחינת העוררת 1 עומד על סך
של 60,011,280 ₪; שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו מבחינת העוררת 2 עומד על סך
של 28,028,000 ₪; שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו מבחינת העוררת 3 עומד על סך
של 13,650,000 ₪.
- לפיכך, שווי הוצאות הפיתוח מתוך סך התמורה החוזית בהסכמי רכישת הזכויות – אינו שנוי
עוד במחלוקת בין הצדדים.
- יוצא אפוא, כי המחלוקת העובדתית היחידה אשר נותרה למעשה לדיון ההוכחות בערר זה
נגעה לטענת ההסתמכות שהועלתה על ידי העוררות. המחלוקת המשפטית – בשאלת צירופן
של הוצאות הפיתוח לשווי המכירה – נותרה בעינה.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 מטעם העוררות העידו מר אילן הורוביץ, מנהל אגף מקרקעין ופיתוח עסקי בחברת שיכון
2 ובינוי (להלן – **מר הורוביץ**), מר אורן הוכברג, סמנכ"ל הפיתוח העסקי של חברת אלקטרה
3 השקעות (להלן – **מר הוכברג**) וגב' עפרה חדד, סמנכ"לית חברת יורו ישראל (להלן – **גב' חדד**).
- 4 מטעם המשיב העידו עו"ד אבי קורן, היועץ המשפטי של החפ"ק (להלן – **מר קורן**), גב' סופר
5 וכן עו"ד אביבה אטיאס, מנהלת משרד מיסוי מקרקעין חדרה (לעיל ולהלן – **גב' אטיאס**).
- 6 **תמצית טענות העוררות:**
- 7 21. יש לדחות את טענת המשיב לפיה הסכם רכישת הזכויות בלתי ניתן לפיצול ולא ניתן להפריד
8 בין התמורה עבור רכישת הזכויות בקרקע לבין עלויות הביצוע של עבודות הפיתוח. להסכם
9 רכישת הזכויות על פי המכרז צורף הסכם עבודות הפיתוח וממנו ניתן היה לגזור ללא קושי
10 את היקף הפיתוח שעתיד להתבצע במתחם. ממילא, ההסכמה עם המשיב שקיבלה תוקף של
11 החלטה בדבר שווי עבודות הפיתוח מהווה למעשה הודאה באפשרות הפיצול בין החלק
12 ששולם עבור רכיב הקרקע לבין החלק ששולם עבור רכיב עבודות הפיתוח העתידיות.
- 13 22. טענת המשיב לפיה העוררות חייבות במס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח גם בהתאם
14 ל"פסיקה הישנה", כלשונו, היינו - הפסיקה בעניין **מלמוד, הכט, גרינבלט ושרביט** – וגם
15 בהתאם להוראת הביצוע היא טענה חדשה המהווה שינוי חזית אסור.
- 16 23. טענת המשיב בדבר חיוב במס רכישה גם את הרכיב של עבודות פיתוח שטרם בוצעו עומדת
17 בסתירה לפסקי הדין בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי** עליהם לא הוגש ערעור על ידי המשיב. יש
18 להחיל את האמור בפסקי דין אלו גם על המקרה הנדון.
- 19 24. העולה מהוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**) הוא כי
20 בעסקה שבה נרכשות זכויות במקרקעין לצד זכויות שאינן זכויות במקרקעין – מס הרכישה
21 יחול רק על רכיב הזכויות במקרקעין. בשורה ארוכה של פסקי דין של בית המשפט העליון
22 נקבע כי אין לכלול הוצאות בגין עבודות פיתוח שלא בוצעו בשווי המכירה, גם כאשר התחייב
23 הרוכש לשאת בהוצאות הפיתוח במקביל לרכישת הזכויות במקרקעין, שכן הוצאות אלו אינן
24 מהוות חלק מן הזכות במקרקעין ועל כן לא יחול עליהן מס רכישה.
- 25 25. הוצאות פיתוח ייחשבו כחלק משווי המכירה רק מקום בו בוצעו עבודות הפיתוח בפועל, כדי
26 ההיקף שבוצע בפועל (על פי הלכת **שרביט**).
- 27 26. מבחן הביצוע בפועל הוא אבן הבוחן לקביעת מהותה של העסקה. ככל שעבודות הפיתוח
28 בוצעו בפועל – יש לראות בקרקע כקרקע מפותחת. ככל שלא בוצע פיתוח בפועל – מדובר
29 בקרקע שאינה מפותחת.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 פסיקה זו עולה בקנה אחד העיקרון של "צירוף כל התמורות" מאחר והתמורות הרלבנטיות
2 לצורך החלת העיקרון הנ"ל הינן אך ורק התמורות המשולמות בגין ה"זכות במקרקעין".
3 ממילא, אין להשוות בין הוצאות פיתוח לרכישת דירה "על הנייר" וטענה שכזו מצד המשיב
4 נדחתה זה מכבר על ידי בית המשפט העליון בעניין **מלמוד**.
- 5 המשיב ניסה פעמים רבות לשנות את ההלכה בעניין זה ונדחה על ידי בית המשפט העליון אשר
6 הורה לו לפעול בדרך של שינוי חקיקה – אך גם מהלך חקיקה כזה שיזם המשיב לא צלח
7 והמצב המשפטי נותר בעינו.
- 8 הפסיקה בעניין **אורלי, מידטאון וחכשורי** לא שינתה את ההלכה שנקבעה בעניין **שרביט**. בית
9 המשפט העליון קבע מפורשות כי נסיבותיה של הפסיקה האמורה שונות מהמצב בעניין
10 הוצאות פיתוח ואף המשיב עצמו טען באותן פרשות כי עמדתו עולה בקנה אחד עם פסיקת
11 בית המשפט העליון בסוגית הוצאות הפיתוח.
- 12 המשיב עצמו, בעדותה של גב' סופר, הודה כי אין לייחס משמעות להפרדה החוזית בין רכישת
13 הזכות במקרקעין לבין הזכות לקבל את שירותי הפיתוח וכי הבחינה הנדרשת היא מהותית
14 ולא צורנית. לפיכך, מקום בו טענתו היחידה של המשיב לאבחנה בין נסיבות המקרה דנן לבין
15 כל הנסיבות שנדונו בפסקי הדין של בית המשפט העליון נעוצה בעובדה כי במקרה הנדון
16 ההתחייבות לשאת בהוצאות הפיתוח מצויה בהסכם אחד עם רכישת הקרקע ולא בהסכמים
17 נפרדים – דינה של טענה שכזו הוא להידחות.
- 18 הפסיקה אליה הפנתה גב' אטיאס בתצהירה בעניין ו"ע 4550-101-09 י.ב. **זיו נכסים וקבלנות**
19 **בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** [2.9.2010] (להלן – **עניין זיו**) איננה רלבנטית לענייננו
20 שכן נסיבותיה העובדתיות שונות.
- 21 לעוררות עומד אינטרס הסתמכות מובהק, השולל מן המשיב את האפשרות לסטות מפסיקת
22 בית המשפט העליון ומההוראות המקצועיות שלו עצמו. שני התנאים הקבועים בדין לצורך
23 הכרה בטענת הסתמכות מתקיימים בעוררות כאן – קיומו של מצג של הרשות המביעה דעתה
24 באופן פומבי (הוראת הביצוע שלא שונתה במשך כל השנים ומכתב ההנחיה של גב' סופר)
25 ושינוי לרעה במצבן של העוררות כתוצאה מן ההסתמכות, הבא לידי ביטוי בהערכת יתר של
26 המחיר במכרז, כפי שהוכח בעדויותיהם של עדי העוררות.
- 27 העדות מטעם המשיב, גב' סופר וגב' אטיאס, שיקפו בפני וועדת הערר את המודעות של רשות
28 המיסים למצג הקיים מצידה ואת ההתלבטות האם יש לשנות את המדיניות ביחס להכללת
29 הוצאות הפיתוח בשווי המכירה. גב' אטיאס ציינה בפרוטוקול מיום 18.2.2019 כי עניין זה
30 נדון בפני הדרגים הבכירים ביותר ברשות המיסים ובכל זאת לא טרחה רשות המיסים לעדכן
31 את הוראת הביצוע שלה, אלא להיפך – יצא מכתב ההנחיה של גב' סופר.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 יש להחיל אפוא את הקביעה שנקבעה בפסקי הדין בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי** בעניין
2 ההסתמכות גם על המקרה הנדון.
- 3 33. יש להשית על המשיב הוצאות לדוגמא בערר זה בשל כך שמדובר בערר שלישי באותה סוגיה,
4 כאשר המשיב מנסה למצוא בכל ערר זיו חדש להיאחז בו. המשיב יכול היה למנוע את הצורך
5 בדיון בערר זה אילו היה מגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסיקת הוועדה בעניין **אאורה**
6 ו- **שיכון ובינוי**, אך זאת לא עשה. בנוסף, ההליך המשפטי התמשך על פני ישיבות רבות שלא
7 לצורך תוך התעקשות של המשיב לנהל דיון הוכחות על אף שהמחלוקת בין הצדדים הינה
8 משפטית, באופן שהסב לעוררות הוצאות משפטיות כבדות.
- 9 **תמצית טענות המשיב:**
- 10 34. העוררות רכשו מגרשים מפותחים במסגרת עסקה אחת. בשום מסמך שהוחלף בין
11 העוררות לבין החפ"ק לא נאמר כי העוררות רוכשות שני נכסים נפרדים, דהיינו -
12 מגרש ופיתוח. רק בשומתן העצמית, ובאופן מלאכותי, ערכו העוררות הפרדה בין
13 מחיר המגרש ובין מחיר הפיתוח, ואף זאת בדרך של אומדן, שכן המחיר ששולם עבור
14 המגרשים היה מחיר אחד כולל.
- 15 35. אין בסיס לטענת העוררות כי המשיב מיישם מדיניות חדשה המבוססת על פסיקה
16 חדשה. אין גם בסיס לטענה להרחבת חזית בשל טענת המשיב כי גם הפסיקה הקודמת
17 תומכת בעמדתו. גישת המשיב, מלכתחילה, היא כי הן הפסיקה הקודמת, כפי
18 שהשתקפה בעניין **שרביט**, ובוודאי הפסיקה החדשה, כפי שמשקפת בעניין
19 **מידטאון**, מובילות לאותה תוצאה לפיה יש לבחון את מהותה של העסקה, וככל
20 שמדובר בעסקה אחת, יש להטיל מס רכישה על כל התשלומים, לרבות אלה
21 המיוחסים לעבודות הפיתוח.
- 22 36. טענת העוררות כי פסק הדין בעניין **שרביט** קבע כמבחן אחד ובלעדי את ביצוע בפועל
23 של עבודות הפיתוח, אינה נכונה, שכן גם בעניין **שרביט** נקבע כי כל מקרה יבחן לגופו.
24 יתר על כן, ההלכה שנקבעה בעניין **שרביט** השתנתה באופן הדרגתי. נקודת הכובד
25 הועברה במרוצת הזמן משאלת סיווג ההוצאות, והאם הן הוצאות פיתוח או הוצאות
26 אחרות, והאם הפיתוח בוצע בפועל - לשאלת מהותה הכלכלית של העסקה, והאם
27 מבחינה מהותית העלויות הנוספות מהוות התקשרות נפרדת או שמא מדובר בחלק
28 אינטגרלי משוויה של הזכות במקרקעין. מבחן ביצוע עבודות הפיתוח בפועל, כאשר
29 לא קיימת הפרדה בתמורת העסקה בין מחיר הקרקע ומחיר הפיתוח, אף מנוגד
30 לעקרון של וודאות ופשטות בהטלת המס, שכן הוא מחייב עדות מומחים.





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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 במקרה דנן ברור כי מדובר בעסקה אחת כוללת למכר מגרש מפותח, ללא חבות
2 בהיטלים, וכל התמורה ששולמה היא עבור הזכות במקרקעין. זאת ניתן ללמוד
3 מהעובדה שהעוררות אינן צד להסכם עבודות הפיתוח שבין החפ"ק לבין עיריית אור
4 עקיבא והחפ"ק אינה מחויבת כלפי העוררות לבצע את הפיתוח; מכך שבמסמך
5 ההבהרות למכרז נקבע במפורש כי הממכר הוא "מגרש מפותח"; וכן מתוך כלל
6 העדויות והמסמכים מהם עולה כי כוונה העוררות הייתה לרכוש מגרשים מפותחים,
7 דהיינו - שהן אינן נדרשות לשלם היטלי פיתוח בנוסף למחיר שנקבע במכרז, שאינו
8 ניתן לפיצול, ובאופן זה אף שווקו המגרשים.
- 9 האמור בפסקי הדין **אאורה ו- שיכון ובינוי**, לפיו לא חל שינוי בהלכת **שרביט** וכי
10 המבחן היחיד הוא מבחן הביצוע בפועל של עבודות הפיתוח, שגוי. יתר על כן, גם אם
11 המסקנה אליה הגיעה ועדת הערר בפסקי הדין הנ"ל נכונה, הרי שקיים שוני עובדתי
12 בין המקרים שנדונו שם לבין המקרה שלפנינו.
- 13 בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי** התבססה ההכרעה על קביעה עובדתית לפיה קיימות שתי
14 התחייבויות נפרדות, הכוללת אף הפרדה בתשלומים, לרכישת הקרקע מרמ"י
15 ולפיתוח המגרש (על ידי משרד הבינוי והשיכון). במקרה שלנו, לא קיימת הפרדה
16 כאמור, ואין כל התחייבות של החפ"ק כלפי העוררות לבצע את עבודות הפיתוח.
- 17 מבחן מהות העסקה, והאם מדובר בעסקה אחת כוללת או בשתי עסקאות נפרדות,
18 יושם בפסקי הדין בעניין ו"ע 16-06-67093 אלמוג ב.ז. **בניה והשקעות בע"מ נ' מנהל**
19 **מיסוי מקרקעין חיפה** [17.10.2018] (להלן – **עניין אלמוג**) וכן בעניין **זיו**, שעובדותיו
20 זהות לאלו שבמקרה הנדון ולפיכך יש מקום להגיע לתוצאה זהה.
- 21 המבחן המהותי מוביל למסקנה לפיה יש להשוות את המקרה שלפנינו, בו נערכה
22 עסקה אחת כוללת של מגרש מפותח, עם פטור מהיטלים, לעסקת מכר דירה על הנייר.
23 ברור שבמקרה האחרון יש לשלם מס על מלוא שווי הדירה אף אם לא החלה בנייתה.
24 מבחן ביצוע העבודות בפועל יוצר, אפוא, דיסהרמוניה ואף מוביל לאובדן מס.
- 25 יש לראות במחיר הפיתוח כחלק משווי הרכישה גם לפי "עקרון צירוף כל התמורות",
26 המשמש ככלי המסייע לקבוע את התמורה המוסכמת. במקרה שלפנינו, כל התמורה
27 ששולמה לחפ"ק היא תמורה ישירה עבור המגרש, ולמצער, התמורה היא, בעקיפין,
28 החזר בגין חובות קרן קיסריה.
- 29 אין יסוד לטענת ההסתמכות שהעלו העוררות, והן כלל לא עמדו בנטל הכבד הנדרש
30 להוכיח טענה זו. העוררות טענו אך ורק באופן כללי וסתמי טענה זו, לא הוכיחו
31 שפעלו בתום לב ובאופן סביר, והנאמר בעניין זה על ידי העדים מטעמם בתצהירים,
32 הופרך בחקירה הנגדית.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 43. אין לתת אמון ומשקל לעדויות עדי העוררות, שכן מדובר בעדויות תמוהות,
2 מתחמקות, ולא אמינות. מכל מקום, אף בתצהירים ציינו העדים כי הייתה "צפייה"
3 שלא לשלם מס רכישה על מרכיב הפיתוח; "צפייה" אך לא "הסתמכות".
- 4 44. העוררות לא הוכיחו שיש בהוראת הביצוע ובמכתבה של גב' סופר משום מצג, כנטען
5 על ידן, והעדים מטעמן אף לא העידו כי היו מודעים למסמכים אלה. העוררות גם לא
6 הוכיחו שינוי מדיניות על ידי המשיב, או את הטענה, שהעלו רק בסיכומיהן, שלמשיב
7 לא הייתה במועד העסקאות מדיניות ברורה. המשיב פעל בהתאם לפרשנותו את הדין,
8 ובעקבות ההלכות החדשות שאמורות להיות ידועות גם לעוררות או למיצגיהן, ואין
9 בכך כדי ליצור הסתמכות.
- 10 45. מדיניות המשיב בעניין הוצאות הפיתוח ואמוץ המבחן המהותי היתה ברורה. הוראת
11 הביצוע אינה יוצרת כל מצג שכן היא מתייחסת לסיטואציות שונות מאלה
12 שבעניינינו, ובכל מקרה מדובר בדוגמאות בלבד. אף במכתבה של גב' סופר אין כדי
13 ליצור הסתמכות שכן אין הוא חל על המקרה דנן, לא לפי לשונו ולא לפי רוחו, אלא
14 הוא מתייחס רק ל"חוליה הראשונה" במכרזי רמ"י, שם היזם נדרש לשלם עבור
15 הוצאות הפיתוח בנפרד מהתשלום עבור הקרקע.
- 16 46. לעוררות לא עומדת טענת הסתמכות אף משום שלחברת שיכון ובינוי כבר הוצאה
17 שומה דומה בעסקה קודמת, ואילו עורך הדין שייצג אותה בהליך הקודם, עו"ד
18 סעדון, העניק לכל העוררות ייעוץ משפטי.
- 19 47. העוררות לא הוכיחו כי שינו מצבם לרעה, בעקבות המצג ושינוי המדיניות, כנטען על
20 ידן. טענת העוררות כי אילו היו מודעות לכך שיש לשלם מס רכישה על מרכיב הפיתוח
21 היו מעלות את מחיר העסקה, היא טענה חדשה, שאף לא הוכחה, היא גם טענה
22 אבסורדית שכן משמעותה תשלום נוסף של מס רכישה. מכל מקום לא הוכח שמס
23 הרכישה הנוסף לא יגולגל על רוכשי הדירות. למעשה, הוכח שגם אם העוררות היו
24 מודעות לעמדת המשיב, הן לא היו נוהגות אחרת ומשתתפות במכרז, תוך שהם
25 מביאות בחשבון אפשרות להגדלת עלויות והוספתן לתקציבן תחת סעיף "בלתי
26 צפויות מראש" (בצ"מ).
- 27 48. יש לדחות את הערר ואף את דרישת העוררות לפסיקת הוצאות לדוגמא. קיים שוני
28 בין המקרה דנן למקרים שנדונו בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי**, ואף אין בסיס לטענתן
29 כי לא היה מקום לקיום הליך הוכחות שכן אין מדובר רק בשאלה משפטית אלא
30 בשאלה עובדתית, בוודאי בכל הנוגע לטענת ההסתמכות.

31

32



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 שנית, דרך פרשנית זו של המשיב למעשה "מזמינה" תכנוני מס לא רצויים. נישומים אשר
2 יווכחו לדעת כי עריכת הסכם אחד נתפסת בעיני המשיב כ"מחשידה" ויש בה כדי לגרום
3 למיסוי שונה אם מדובר בפיצול לשני חוזים – יערכו את מסמכי ההתקשרות בדרך מסוימת.
4 כך, למעשה המהות האמיתית של העסקה לא תשתנה, אך יושתו על נישומים אילוצים בדרך
5 ניסוחה של העסקה. תוצאה בלתי רצויה בעליל.
- 6 יובהר, כי פסיקתו הקונקרטית של בית המשפט העליון בעניין הוצאות הפיתוח (פסקי הדין
7 בעניין **מלמוד, הכט, גרינבלט ושרביט**) אמנם לא התעלמה מהצורך לבחון את מהות העסקה,
8 כמו גם מכוונת הצדדים ומהאופן שבו הוגדר הממכר וכיוצא באלה סממנים הבוחנים את
9 השאלה מהי הזכות הנמכרת. עם זאת, בסופו של יום, פעם אחר פעם, במגוון של מצבים
10 עובדתיים מצאה ההלכה הפסוקה כי **הדרך הטובה ביותר לבחון את מהות העסקה היא על**
11 **ידי בחינת מצבם הפיזי של המקרקעין הנרכשים**.
- 12 ראו לעניין זה הקביעה ברורה והחד משמעית בהלכת **שרביט**, בדבר אופן בחינת מהותה של
13 העסקה:
- 14 **"הרציונל העומד מאחורי קביעת "שווי הרכישה" הוא איתור מהותה של העסקה**
15 **על מנת שייגבה מס על שוויה הממשי ולא על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות**
16 **והדבקת תוויות שונות עליהן. כאשר בוצעו כל עבודות הפיתוח לפני מועד הרכישה,**
17 **נרכשת הקרקע כשהיא מפותחת ולפיכך מתווספות הוצאות הפיתוח למחיר הקרקע**
18 **ואילו כאשר לא בוצע דבר, אין התשלום עבור הוצאות פיתוח עתידיות מתווסף**
19 **למחיר הקרקע שהרי הרוכש רוכש קרקע בלתי מפותחת.**
- 20 ...
- 21 לסיכום, כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה
22 לשלם הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול
23 את "הוצאות הפיתוח" ב"שווי המכירה" ואילו כאשר בוצעו כבר עבודות הפיתוח
24 בעת הרכישה, באופן מלא או חלקי, יש לכלול את "הוצאות הפיתוח" באופן מלא או
25 חלקי, ב"שווי המכירה".
- 26 52. מכאן עולה בבירור כי הנחת היסוד היא כי כאשר עבודות הפיתוח טרם בוצעו או באופן
27 חלקי בלבד, העסקה "האמיתית", זו שעליה ראוי לשלם מס רכישה, אינה כוללת את מרכיב
28 הפיתוח שטרם בא לעולם.
- 29 53. לשם ההבהרה, נציין כי ניתן להתייחס לרכישת מגרש שטרם פותח, ככל רכישה אחרת של
30 זכות במקרקעין, אשר במקביל לה, במסגרת אותה עסקה ובמחיר אחד כולל, נרכשו נכסים
31 נוספים, שאינם זכויות במקרקעין.
- 32 כך לדוגמה, אם נרכש נכס מקרקעין שבו מצויים מטלטלין, כגון ציוד או מלאי, בהסכם אחד
33 ובמחיר אחד, ברור שאין לחייב את הרוכש לשלם מס רכישה על המטלטלין שנרכשו.





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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 במקרה כזה, יש לקבוע את שווי המטלטלין ולהפחית שווי זה מהשווי הכולל של העסקה
2 לצורך חישוב מס הרכישה. לעומת זאת, אם במועד הרכישה כבר חוברו המטלטלין חיבור של
3 קבע למקרקעין (למשל: מזגן שהותקן וקובע לקיר), או אז חייב הרוכש בתשלום מס רכישה
4 גם על שווים של המטלטלין שחוברו, שכן הללו הפכו להיות חלק מהמקרקעין וגרמו
5 להשבחתם. כך הם פני הדברים ביחס לעבודות פיתוח שבוצעו במקרקעין.
- 6 לעומת זאת, מרכז הכובד בפסיקה בה נעשה שימוש ב"עקרון צירוף כל התמורות" (פסקי הדין .54
7 בעניין **אורלי, מידטאון וחכשורי**) איננו בבחינתה של הזכות הנרכשת, אלא **בבחינת המחיר**
8 **ששולם בעדה**. דהיינו, במקרה זה אין ספק כי הזכות הנרכשת היא רק זכות במקרקעין, אך
9 השאלה היא מה התמורה המוסכמת ששולמה עבורה או מה שווי השוק שלה.
- 10 במילים אחרות – השאלה הנשאלת היא האם התשלומים או העלויות הנוספות בהן חוייב
11 הרוכש לשאת הן חלק אינטגרלי **משוויה** של "זכות במקרקעין" כפי שהיא במועד הרכישה.
- 12 הכלל של "צירוף כל התמורות" משמעו, כי במקרה זה **יש להביא בחשבון את סך כל הערכים** .55
13 **הכלכליים שהקונה נאלץ לשאת בהם על מנת לרכוש את המקרקעין או לנצל את זכויות**
14 **הבניה או לממש את פוטנציאל הבניה במקרקעין**.
- 15 כך למשל, אם נדרש הרוכש לשלם אגרות והיטלי בנייה לצורך מימוש זכויות הבניה
16 במקרקעין – כפי שהיה בפרשת **אורלי**; כך גם אם בעל המקרקעין, המוכר, דרש מהקונה,
17 כתנאי לרכישתם, לשאת בתשלום כלשהו, שאינו קשור למקרקעין, למשל - לממן עלות של
18 בניית משרדים למוכר או לממן העתקתו של קו מתח גבוה - כפי שהיה בפרשת **מידטאון**, או
19 כאשר המוכר מחייב את הרוכש לשאת בעלויות פינוי תושבי המקרקעין ופיצויים כפי שהיה
20 בעניין **חכשורי**, ברור ונהיר כי הקונה לא "רכש" זכות נוספת במצב דברים שכזה.
- 21 דהיינו: חברת מידטאון לא רכשה זכויות במשרדים שהתחייבה לבנות עבור עיריית תל אביב.
22 עלות בנייתם של אותם משרדים היוותה חלק מהמחיר שחברת מידטאון היתה מוכנה לשלם
23 עבור **הזכות במקרקעין מושא הסכם הרכישה** והזכות היחידה שרכשה מדיטאון היא הזכות
24 במקרקעין. משמע, העלות שנדרש הקונה לשאת בשל דרישת המוכר, היא חלק מהתמורה
25 ששולמה בעד המקרקעין או שווי השוק שלהם (בהנחה שכל קונה פוטנציאלי היה מוכן לשאת
26 באותה עלות) או בעד מיצוי זכויות הבניה בהם.
- 27 נוסף עוד ונציין, כפי שכבר צוין בפסק הדין בעניין **אאורה** (ראו פסקאות 48, 49 ו-50 לפסק
28 הדין הנ"ל) כי באותה "פסיקה חדשה", כפי שהמשיב מכנה אותה, חזר בית המשפט העליון
29 והבהיר את האבחנה הקיימת בין מצב הדברים שנדון בעניין **מידטאון** ובעניין **חכשורי** לבין
30 הפסיקה שעסקה בנושא הוצאות הפיתוח.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 אם לא די בכך – הרי המשיב עצמו בפרשת **מידטאון** ובפרשת **חכשורי** טען כי אין מקום
2 להשוואה בין הוצאות פיתוח לעלויות הנוספות ששולמו באותן פרשות, ויתרה מזאת –
3 המשיב עצמו לא טען באיזה **מפסקי הדין בעניין מידטאון או חכשורי כי יש להכפיף את**
4 **הוצאות הפיתוח לכלל של צירוף כל התמורות – אלא טען כל העת כי ההלכה הפסוקה בעניין**
5 **הוצאות הפיתוח עומדת איתן על מכונה, אך אינה רלבנטית למצב הדברים במידטאון או**
6 **חכשורי.**
- 7 מצב הדברים בו על אף כל זאת, המשיב חוזר ומעלה את אותן טענות בערר זה בפנינו – בניגוד
8 לטענות שהועלו על ידי בעניין **מידטאון וחכשורי** הינה יותר ממוקשית בעינינו. זאת ועוד,
9 החזרה על טענות אלו, לאחר שניתנו על ידינו פסקי הדין בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי**, בלא
10 שהמשיב הגיש ערעור לבית המשפט העליון – לא ניתן לקבלה והיא עולה כדי אי הפנמת
11 פסיקתה של וועדת הערר ואי התחשבות בזמנה השיפוטי.
- 12 באשר לניסיונו של המשיב להיסמך על פסק הדין בעניין **זיו** – אף הוא דינו להידחות. מצער
13 לומר, כי המשיב לא דק פורתא בעובדות פסק הדין בעניין **זיו**, שהינן שונות משמעותית
14 מהעובדות בענייננו.
- 15 חברת **זיו רכשה** מהמוכרות באותה פרשה (אפריקה ישראל ושיכון עובדים) זכויות בחלקות
16 קרקע שיועדו לבניה למגורים. בהסכם המכר התחייבו המוכרות לבצע על חשבונן עבודות
17 פיתוח בהתאם להוראות הסכם הפיתוח. חברת **זיו** בשומתה העצמית הפחיתה מהתמורה
18 החוזית את הסכום אשר ביטא לשיטתה את אומדן העלות של עבודות הפיתוח, שטרם בוצעו
19 במועד חתימת ההסכם. המשיב לא קיבל את עמדתה זו של חברת **זיו**. המחלוקת באותה
20 פרשה נסובה סביב השאלה אם יש להפחית מהתמורה החוזית את אומדן עבודות הפיתוח
21 שטרם בוצעו עד מועד חתימת ההסכם, לצורך חישוב מס הרכישה.
- 22 ועדת הערר בפרשת **זיו** בחנה את הסכם המכירה וקבעה עובדתית כי התמורה ששולמה
23 בהסכם היא עבור הזכויות במקרקעין כפי מצב המקרקעין בעת חתימת ההסכם כי:
- 24 **"מנוסח זה של ההסכם עולה בבירור כי המכירה מתייחסת לזכויות במקרקעין**
25 **ההוות את הממכר כמו שהוא, במצבו, בתאריך העיסקה (as-is), ואין מחלוקת כי**
26 **במועד זה היה פיתוח חלקי, שהוצאות ביצועו נכללו במחיר המכירה.**
27 **הפיתוח המשלים טרם נעשה ואינו נכלל לכן במחיר המכירה.**
28 **...**
- 29 **לא מקובלים עלינו דבריו של מר זיו כי תשלום מלוא התמורה הותנה בביצוע עבודות**
30 **הפיתוח הציבורי (ע' 14 שורה 11), אין כל סעיף בהסכם המכר המתנה את תשלום**
31 **התמורה החוזית בהשלמת ביצוע עבודות הפיתוח הציבורי.**
32 **...**
- 33 **מסקנתנו היא כי העוררת רכשה את הממכר כשהוא מפותח חלקית ושווי המכירה**
34 **עבור ממכר זה הוא הסכום החוזי שאינו כולל את מחיר עבודות הפיתוח שטרם**



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 **בוצעו, ואין לנכות את עלות עבודות אלה משווי המכירה הנקוב בהסכם המכר.**
2 [ההדגשות שלי – א.ו.]
- 3 הנה כי כן, ועדת הערר בעניין זיו קבעה עובדתית כי התמורה בהסכם המכר לא כללה את
4 רכיב עבודות הפיתוח שלא בוצעו עדיין.
- 5 במקרה הנדון בפנינו, אין מחלוקת כי התמורה בהסכם רכישת הזכויות כוללת גם את רכיב
6 עבודות הפיתוח שטרם בוצעו.
- 7 על כן, ברורה המלצת בית המשפט העליון למערערת בעניין זיו לחזור בה מערעורה, במצב
8 דברים בו המחלוקת נעוצה היתה בקביעות עובדתיות ולא משפטיות.
- 9 המשיב גורס כי יש תימוכין לפרשנותו המשפטית יש למצוא גם בפסק הדין בעניין אלמוג וכן .58
10 בפסק הדין בעניין ו"ע 16-07-44686 אמרלד בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
11 [להלן – עניין אמרלד], זאת מחמת עמדתו המשפטית של כב' השופט סוקול, יו"ר
12 הוועדה בשתי הפרשות הנ"ל, לפיה "יש להתחקות אחר המהות הכלכלית האמיתית" בהתאם
13 לקביעות בפסקי הדין בעניין מידטאון וחכשורי.
- 14 אקדים ואציין, כי אין מחלוקת ביני לבין כב' השופט סוקול בעניין ההתחקות אחר המהות .59
15 הכלכלית האמיתית. אלא שלטעמי, ההלכה הפסוקה חזרה וקבעה שוב ושוב כי בנושא של
16 הוצאות הפיתוח - המהות הכלכלית האמיתית נקבעת בסופו של דבר בהתאם למצב הביצוע
17 בפועל של עבודות הפיתוח.
- 18 יחד עם זאת, דעתי אינה כדעתו של כב' השופט סוקול ביחס למבחני העזר (או "שאלות
19 המשנה"), אשר הועלו על ידו בסעיף 30 לפסק הדין בעניין אלמוג, לצורך ההכרעה אם מדובר
20 בהסכם הכולל שתי עסקאות נפרדות או עסקה הכוללת התחייבויות נלוות. נראה, כי חלקם
21 המכריע של מבחני עזר אלה מקורם, בפסקי הדין בעניין מידטאון ו- חכשורי (ראו, למשל,
22 שתי "שאלות המשנה" הראשונות ברשימה), אשר כאמור לא עסקו בהוצאות פיתוח ואף
23 הבהירו כי נסיבותיהם אחרות ושוונות מנושא הוצאות הפיתוח, ועל כן אינן מתאימות
24 לעניינו.
- 25 לגישתי, מבחני העזר המפורטים בסעיף 30 לפסק דין אלמוג אינם תואמים את הפרקטיקה
26 הנוהגת ואינם רלבנטיים למצבים עובדתיים של מכרזים, בוודאי כאלה שמפורסמים על ידי
27 גופים כמו רמ"י או אפילו כמו החפ"ק – שאז ברור כי תמיד יחד עם רכישת הזכויות מתקיים
28 גם שלב פיתוח עתידי של המקרקעין (אם לא קיים פיתוח במקרקעין). כמו כן, במסגרות של
29 רכישות מקרקעין בעקבות מכרזים לא מתקיים כלל הליך של משא ומתן בין הצדדים – שכן,
30 הגורם מפרסם את המכרז קובע באופן חד צדדי, אחיד וסטנדרטי את נוסח ההסכם – על כן,
31 הצבת "שאלת המשנה" השלישית במספר, כלל אינה ישימה.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 יתר על כן, חלק מ"שאלות המשנה" – באופן ספציפי שתי שאלות המשנה האחרונות ברשימה
2 – אינן עולות בקנה אחד עם פסיקתו המפורשת של בית המשפט העליון.
- 3 כאמור, תשלום מראש של הוצאות הפיתוח כאשר לא בוצעו עדיין עבודות פיתוח – אינו
4 אינדיקציה לכך שמדובר בעסקת רכישה של מקרקעין מפותחים (ראו פסקי הדין בעניין
5 **מלמוד, הכט וגרינבלט**). ואילו בחינת היקף העבודות שבוצעו לעומת אלו שטרם בוצעו אינה
6 אינדיקציה למהות העסקה (ראו הלכת **שרביט**).
- 7 מבלי קשר לפער בפרשנות המשפטית בין פסיקתנו בעניין **אאורה ו- שיכון ובינוי** לבין פסיקת
8 כב' השופט סוקול בעניין **אלמוג**, נראה כי בסופו של דבר הכריעה וועדת הערר בעניין **אלמוג**
9 לדחיית הערר בשל קביעות עובדתיות קונקרטיות (ראו סעיף 33 לפסק הדין), אך בעיקר בשל
10 כך שהעוררת שם – חברת אלמוג- כשלה מלהוכיח את היקף עבודות הפיתוח שטרם בוצעו –
11 ראו פסקאות 37-44 לפסק הדין.
- 12 לפיכך, איננו רואים רלבנטיות לפסק הדין בעניין **אלמוג** למקרה הנדון כאן. והדברים נכונים
13 באותה מידה, אם לא ביתר שאת גם לעניין פסק דין **אמרלד**, שם ממילא התקבל הערר.
- 14 **ב. המסד העובדתי:**
- 15 מעבר לטיעוני המשפטיים, מנסה המשיב במישור העובדתי לבסס טענתו, בדבר מהותו של
16 הסכם רכישת הזכויות כהסכם רכישת "מגרש מפותח" - על קריאה סלקטיבית וציטוטים
17 חלקיים, אשר מקורם, במקרה טוב בטעות, ובמקרה הפחות טוב בהצגה מטעה - מתוך מסמכי
18 המכרז והסכם רכישת הזכויות. **אין מקום לקבל את עמדתו זו של המשיב**. באותה מידה אין
19 לקבל את ניסיונו של המשיב להיתלות באופן שבו החפ"ק שיווקה את המגרשים, כאשר ספק
20 רב אם הוא עצמו היה נכון להסתמך על מקור זה כראיה למהותה של העסקה, אילו הדבר
21 היה פועל לחובתו.
- 22 ראשית, נציין את הברור מאליו: החפ"ק קבעה את המתווה של הסכם רכישת הזכויות באופן
23 סטנדרטי וחד-צדדי, כחלק מן המסמכים שצורפו למכרז. לעוררות לא היתה כל נגיעה לניסוח
24 המסמכים, ועל כך אין מחלוקת. כך נקבעו מסמכי המכרז במקרה הנדון, כשם שנקבעים
25 באותו אופן אחיד וסטנדרטי מסמכי מכרזים של רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) –
26 המפצל את הסכם רכישת הזכויות במקרקעין מהסכם עבודות הפיתוח – ראו למשל העובדות
27 בעניין **אאורה** ואף בעניין **שיכון ובינוי**. לא למותר לציין, כי במקרים קודמים כאשר שני גופים
28 פרטיים התקשרו בהסכם רכישת זכויות במקרקעין ובהסכם נפרד בעניין ביצוע עבודות
29 הפיתוח – טענה רשות המיסים כי מדובר בפיצול מלאכותי של ההסכמים – ראו פסק הדין
30 בעניין **גרינבלט** בסעיף 6 לפסק הדין, בו דוחה כבוד השופט תיאודור אור את טענת המשיב
31 לפיצול מלאכותי של החוזים.





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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 מכאן, שבין אם מדובר בהסכם אחד, הכולל את נושא רכישת הזכויות במקרקעין ואת נושא
2 עבודות הפיתוח, ובין אם מדובר בשני הסכמים מפוצלים – כך או כך עמדת המשיב היא זהה
3 ולטעמו – מדובר ב"מגרש מפותח". אלא שעמדה זו נדחתה בעבר, והיא נדחית אף עתה.
- 4 על כן, אמירות בדבר "אומד דעת הצדדים" – כלל אינן במקומן במקרה כזה. בפני העוררות
5 עמדה האפשרות להשתתף במכרז בהתאם לתנאים שנקבעו על ידי החפ"ק. מסמכי המכרז
6 נוסחו על ידי החפ"ק ולעוררות לא היתה כל יכולת להביע דיעה או להתנגד למתווה שנקבע,
7 קרי: להסכם אחד ולסכום אחד כולל. אולם בכך, אין כדי להוביל לתוצאה לפיה העוררות
8 רכשו "מגרשים מפותחים", שעה שאין כל מחלוקת כי המתחם כולו, לרבות המגרשים
9 שנרכשו על ידי העוררות, היו בלתי מפותחים ולא הונחה בהם כל תשתית.
- 10 ראו לעניין זה הסכם עבודות הפיתוח בעמוד השני ב"והואיל 10":
- 11 **"והואיל (10): והמתחם בכלל ומגרשי הקרן בפרט הם בלתי מפותחים וטרם**
12 **בוצעו בהם עבודות פיתוח ו/או הנחת תשתיות כלשהן."**
- 13 נוסף ונאמר, כי גם אם העוררות ראו לנגד עיניהן "מגרש מפותח" – הרי מדובר בנשיאת
14 עיניים אל העתיד ואין בכך כדי להעיד על מהות הזכויות במקרקעין הנרכשות בעת החתימה
15 על הסכם הרכישה.
- 16 אין גם כל ספק בליבנו, כי העוררות לא רכשו את המגרשים על מנת להשאירם במצבם כפי
17 שהוא בבחינת "גאולת האדמה" גרידא (למולל את רגבי העפר בידיהן ולהסתפק בכך).
18 העוררות ראו לנגד עיניהן בניינים שייבנו, יחידות דיור צמודות קרקע ואף מבנים מסחריים –
19 אולם לכך אין ולא כלום עם תשלום מס הרכישה. מס הרכישה משולם בגין הזכויות
20 במקרקעין הנרכשות כפי שהן במועד החתימה על הסכם הרכישה. זאת ותו לא.
- 21 המקרה היחידי שהמחוקק מצא נכון לחייב במס רכישה שלא על בסיס המצב בפועל של
22 המקרקעין במועד החתימה על הסכם הרכישה – הוא המקרה של רכישת דירה "על הנייר"
23 מקבלן (ראו הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק). אלא, שרכיב הוצאות הפיתוח אינו
24 דומה לרכישת דירה "על הנייר", וההלכה הפסוקה כבר קבעה זאת – ראו פסק הדין בעניין
25 גרינבלט בפסקה 6ד', וכן פסק הדין בעניין מלמוד בפסקה 5. מלאה השעה שהמשיב ירכין
26 ראשו בפני פסיקת בית המשפט העליון ויקבלה כסופית, או יפעל לשינוי החוק, כפי שכבר
27 הומלץ לו בעבר. לא ניתן לפסוח על שני הסעיפים.
- 28 נחזור ונציין, כי הסכם עבודות הפיתוח אוזכר במסמכי המכרז ואף צורף כנספח להסכם
29 רכישת הזכויות. על כן, יש לראות את ההסכם רכישת הזכויות ואת הסכם עבודות הפיתוח
30 כחלק ממכלול אחד.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 המשיב הפנה רק לסעיף 3.5 למכרז, אך בנוסף לסעיף זה רלבנטיים גם סעיפים 3.6 ו- 3.7
2 למכרז:
- 3 **3.5"** באחריות המציעים לבדוק את המגרשים וסביבתם ואת כל הקשור והנוגע
4 בהם, לרבות מצבם הפיזי, התכנוני והמשפטי, התשתיות המצויות בהם או
5 שאמורות לעבור בהם, המבנה הטופוגרפי, דרכי הגישה אל המגרשים וכל
6 נתון אחר הקשור במגרשים ו/או בשימוש בהם וההצעות תוגשנה עבור
7 המגרשים במצבם הנוכחי (As-Is) ובכפוף לעבודות הפיתוח הציבורי
8 שתבוצענה על ידי החברה (עוד גבול המגרש) כמפורט בהסכם שנחתם בין
9 החברה ובין עיריית אור עקיבא ובהתאם לתנאי הסכם ההתקשרות.
10 המציעים מוותרים מראש על כל טענה, תביעה או דרישה כלפי החברה ו/או
11 מי מטעמה בקשר לכך ובהשתתפותם בהליך ההזמנה הינם מצהירים כי
12 לא הסתמכו על מצג ו/או הצהרה כלשהם שניתנו להם על ידי החברה ו/או
13 מי מטעמה למעט כאלה המפורטים במפורש בהזמנה זו על נספחיה.
- 14 **3.6** חלק מעבודות הפיתוח הציבורי במתחם בו מצויים המגרשים, תבוצענה
15 על ידי החברה ו/או מי מטעמה וזאת בהתאם להסכם שנחתם בין החברה
16 ובין עיריית אור עקיבא. יתכן כי עבודות הפיתוח הציבורי תבוצענה לפני,
17 בד בבד או לאחר בניית הפרויקט על ידי הזוכה ו/או הזוכים ו/או השלמתו.
18 המציעים מוותרים בזאת על כל טענה ו/או דרישה כלפי החברה ו/או מי
19 מטעמה בגין כך ובלבד שהחברה תסיים את עבודות הפיתוח הציבורי
20 במועדים ובתנאים הקבועים לכך בהסכם (מסמך ג'), ככל שנוקב מועד
21 כאמור.
- 22 **3.7** מובהר בזאת, כי במסגרת עבודות הפיתוח, מחייבת התכנית ביצוע מטלות
23 ציבוריות ובכללם הקמת מבני ציבור, שטחים ציבוריים פתוחים וכד'.
24 מובהר כי האחריות לביצוע המטלות הציבוריות מוטלת על עיריית אור
25 עקיבא ו/או רשויות שונות של מדינת ישראל בלבד, ולזוכים ו/או למי
26 מטעמם לא תהיה כל זכות או טענה כלפי החברה ו/או מי מטעמה בקשר
27 למטלות אלה לרבות אופן ביצוע ו/או איכותן ו/או מועד ביצוען והשלמתן."
- 28 מן האמור בסעיפים אלו למכרז עולה כי המגרשים נרכשים במצבם הנוכחי (As Is) – דהיינו
29 – **בלתי מפותחים**, אך נאמר במפורש כי יבוצעו בעתיד עבודות פיתוח ציבורי על ידי החפ"ק
30 בהתאם להסכם עבודות הפיתוח. זוהי הפרשנות הסבירה והמתבקשת של סעיפים אלו:
31 **רכישת זכויות במקרקעין בלתי מפותחים בליווי התחייבות לביצוע עבודות פיתוח.**
- 32 **.66** טען המשיב בלהט רב בסיכומיו, כי לא קיימת התחייבות של החפ"ק כלפי העוררות לביצוע
33 עבודות פיתוח במגרשים אשר הזכויות בהן נרכשו על ידי העוררות עקב זכייתן במכרז, וכי
34 הסכם עבודות הפיתוח אינו "חוזה לטובת צד ג'". ראו למשל סעיף 4(ב) לסיכומי המשיב.
- 35 במישור העובדתי – טענה זו אינה נכונה כלל ועיקר. המשיב נתפס להוראת סעיף 7.4 להסכם
36 רכישת הזכויות המתייחס להסכם עבודות הפיתוח, ובעיקר לסייפת הסעיף הנ"ל בה נאמר:
- 37 **"מובהר כי במקרה בו לא תבצע החברה את העבודות פיתוח העל שהוטלו עליה**
38 **בהתאם להסכם האמור ו/או חלק מהן, מכל סיבה שהיא, לא יהיה בכך כדי לשנות**
39 **באופן כלשהו מזכויותיהם ו/או מהתחייבויותיהם של הצדדים להסכם זה ו/או מי**



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 טעמים והצדדים מוותרים בזאת ויתור סופי ומוחלט על כל טענה בענין זה איש כלפי
2 רעהו."
- 3 אלא שבאופן תמוה, התעלם המשיב, או שמא נשמטה מעינו, הוראת סעיף 17 להסכם רכישת
4 הזכויות שכותרתו "ביצוע עבודות פיתוח-העל בשטח המתחם", ובאופן ספציפי הוראת סעיף
5 17.1 הקובעת:
- 6 "בתנאי מוקדם שהיזם שילם את מלוא התמורה כאמור בסעיף 12 לעיל, ומילא את
7 כל יתר התחייבויותיו על פי הסכם זה שמועדן חל עד אותה עת, מתחייבת החברה
8 בזה כי היא תבצע את עבודות פיתוח-העל ביחס למתחם בו מצוי המגרש כמפורט
9 בהסכם העיריה המפורט בסעיף 7.4 לעיל (בין על ידה עבור העיריה ובין על ידי מי
10 מטעמה ובין על ידי גורם אחר) ותסיים את עבודות הפיתוח והתשתית מחוץ לגבולות
11 המגרש, הנדרשות לצורך קבלת טופס אכלוס ("טופס 4") עד למועד אכלוס יחידת
12 הדיור הראשונה שתיבנה במגרש. עבודות השלמה או עבודות פיתוח-על בסמוך
13 למגרש שאינן נדרשות לצורך קבלת טופס אכלוס (להלן: "עבודות השלמה")
14 תושלמנה תוך 8 חודשים לאחר אכלוס יחידת הדיור הראשונה במגרש." [ההדגשות
15 שלי – א.ר.]
- 16 הנה כי כן, קיימת אף קיימת התחייבות של החפ"ק כלפי העוררות לביצוע עבודות הפיתוח
17 במגרשים שנרכשו על ידן והתחייבות זו מצויה באופן ברור ונפרד בהסכם רכישת הזכויות.
- 18 מטעם זה, אף איננו סבורים כי יש לתת משקל כלשהו לעדותו של מר קורן, היועץ המשפטי .67
19 של החפ"ק, שתצהירו הוגשו מטעם המשיב, אשר גרס לפרשנות אחרת של סעיף 17.1 להסכם
20 רכישת הזכויות (ראו עמוד 53 לפרוטוקול שורות 24-31 ועמוד 54 שורות 9-1).
- 21 פרשנותו המשפטית של מר קורן אינה מחייבת את וועדת הערר דנן. העובדה שבהסכם עבודות
22 הפיתוח נקבע כי הוא אינו חוזה לטובת צד ג', אין כדי לגרוע מן ההתחייבות המצויה בסעיף
23 17.1 להסכם רכישת הזכויות, לכך שעבודות פיתוח יבוצעו במגרשים הנרכשים על ידי
24 העוררות. לעמדתו, המשיב לא יצר את האבחנה הנדרשת בין **עצם קיומה של התחייבות** שכזו
25 מצד החפ"ק כלפי העוררות לבצע את עבודות הפיתוח לבין הסנקציות או הכלים המשפטיים
26 העומדים לרשות העוררות (או הנשללים מהן) במקרה של אי ביצוע עבודות הפיתוח בכלל או
27 במועד.
- 28 בכך, לעמדתנו, נשמט היסוד העובדתי לטענת המשיב בערר זה.
- 29 באשר לטענת המשיב, כי במסמכי ההבהרות למכרז שהוציאה החפ"ק (**נספחים ג'1-ג'4**) .68
30 לתצהיר של גבי אטיאס) וכן בפרסום השיווקי של הפרויקט באתר האינטרנט של החפ"ק של
31 שאלות ותשובות (ראו **נספחים ד'1-ד'4** לתצהיר גבי אטיאס), נאמר כי הממכר הוא "מגרש
32 מפותח" – גם בכך אין כדי להעלות או להוריד או לשנות ממסקנתנו כי קיימת התחייבות
33 חוזית נפרדת בסעיף 17.1 להסכם רכישת הזכויות לפיו החפ"ק מחויבת בביצוע החוזי של
34 עבודות הפיתוח.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 לא פרסום שיווקי או פרשנות משפטית חד-צדדית של החפ"ק ייקבעו את הפרשנות המשפטית
2 הנכונה.
- 3 ספק גדול בעינינו, אם יש לנהות אחר סיסמאות או הבטחות שיווקיות לצורך קביעת פרשנות
4 משפטית, שהרי הללו נועדו למשוך את עינם של "לקוחות פוטנציאליים" וברור ונהיר כי
5 המסמכים המחייבים הם המסמכים המשפטיים, קרי: הסכם רכישת הזכויות על כל נספחיו,
6 לרבות הסכם עבודות הפיתוח.
- 7 על אותו משקל, סבורני כי אם באתר האינטרנט של החפ"ק (נספח ד'1 לתצהיר גב' אטיאס)
8 תחת הכותרת **פיתוח ותשתיות**, במענה לשאלה "מי מבצע את עבודות הפיתוח?" נכתב
9 ש"עבודות הפיתוח תבוצענה ע"י קבלנים מטעם החברה לפיתוח קיסריה, קבלנים מהשורה
10 הראשונה, מהטובים בתחומם בארץ..." – אפשר היה לחשוב שהחפ"ק יוצרת מצג כלפי
11 המציעים הפוטנציאליים של התחייבות בעניין ביצוע עבודות הפיתוח על ידי קבלנים מטעמה.
12 אלא שאת קביעותינו ופרשנותנו המשפטית אנו מבססים על הוראות חוזה רכישת הזכויות –
13 ולא על סיסמאות שיווקיות.
- 14 69. מוסיף המשיב וטוען, כי יש לראות במגרש כ"מפותח" בשל כך שהעוררות לא נדרשות לשלם
15 אגרות והיטלים לעיריית אור עקיבא.
- 16 אין בידינו לקבל טענה זו או פרשנות משפטית שכזו. שכן, העובדה שהעוררות אינן משלמות
17 ישירות את היטלי הפיתוח והאגרות לעיריית אור עקיבא – אין משמעה כי הן פטורות מכל
18 תשלום עבור ביצוע עבודות הפיתוח, ואין המדובר כאן בהחזר הוצאותיה של החפ"ק, שכן
19 העוררות שילמו מראש (או למעשה תוך 90 יום ממועד חתימת הסכם רכישת הזכויות) את
20 מלוא הסכום, לרבות בגין עבודות הפיתוח העתידיות.
- 21 מצב דברים זה דומה לעובדות בפסיקה בעניין **מלמוד, הכט ו- גרינבלט**, שם נקבע כי העובדה
22 כי התשלום של הוצאות הפיתוח מהווה תנאי מוקדם להסכם הרכישה – אינה הופכת את
23 תשלומם לחלק מהמחיר ששולם עבור הזכות במקרקעין, ובפועל מה שנרכש במועד גיבוש
24 העסקה הוא מגרש בלתי מפותח – ראו פסקה 3 לפסק דין **גרינבלט**.
- 25 לעוררות ברור היה, כפי שברור לכל בר-בי-רב, כי החפ"ק אינה לוקחת על כתפיה את העלות
26 של הוצאות הפיתוח. הא ראייה, שהחפ"ק צירפה את הסכם עבודות הפיתוח למסמכי המכרז,
27 על מנת שכל אחד מן המציעים ילמד אותו ויבין את המשמעות הכספית של עבודות הפיתוח
28 שיתבצעו בעתיד במקרקעין, וישקלל אותה במסגרת ההצעה שיציע במכרז. משמע, שבגיבוש
29 ההצעות למכרז נדרשו המציעים לקחת בחשבון את שווי הזכויות במקרקעין הלא מפותחים,
30 וכן את השווי של עבודות הפיתוח שיבוצעו בהתאם לאמור בהסכם עבודות הפיתוח.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 בהלכת שרביט דן בית המשפט העליון בחלופות האפשריות ביחס להכללת רכיב הוצאות
2 הפיתוח בשווי המכירה – ראו פסקה 4 לפסק דינה של כבוד השופטת שטרסברג-כהן:
- 3 "השאלה היא, אפוא, מהו "שווי המכירה" ביום המכירה של הזכות במקרקעין,
4 במקרה דנן. לפנינו מספר אפשרויות:
5 האחת, לפיה, בכל מקרה וגם אם טרם בוצעו עבודות הפיתוח במועד החתימה על
6 חוזה הפיתוח, "שווי המכירה" מורכב גם ממחיר הקרקע וגם מ"הוצאות הפיתוח".
7 השניה, בה תומכים המשיבים (הרוכשים) - לפיה, בכל מקרה וגם אם הושלמו
8 עבודות הפיתוח במועד החתימה על חוזה הפיתוח, "שווי המכירה" מורכב אך ורק
9 ממחיר הקרקע, ללא "הוצאות הפיתוח".
10 השלישית, המוצעת על ידי המערער (מנהל מס שבח) - לפיה "הוצאות הפיתוח"
11 יבואו בכלל "שווי המכירה" ויצטרפו למחיר הקרקע, ככל שבוצעו עבודות הפיתוח
12 עד מועד המכירה;
13 הרביעית, לפיה, "הוצאות הפיתוח" יבואו בכלל "שווי המכירה", רק אם במועד
14 החתימה על החוזה הושלמו עבודות הפיתוח. כל עוד לא הושלמו, אין "הוצאות
15 הפיתוח" באות בגדר "שווי המכירה".
- 16 בסופו של דבר, קובע בית המשפט העליון בהלכת שרביט כי יש לבחור בחלופה השלישית –
17 שהיא הסבירה, ההגיונית ביותר והעולה בקנה אחד עם עקרונות של שכל ישר, היגיון כלכלי
18 מסחרי ומיסוי הוגן (ראו פסקה 8 לפסק דין שרביט).
- 19 בית המשפט מוסיף ודן בשאלה כיצד ייקבע שווי עבודות הפיתוח שבוצעו עד מועד רכישת
20 המקרקעין, כאשר בוצע פיתוח חלקי. תשובת בית המשפט העליון בעניין שרביט מהווה אף
21 מענה למשיב כאן, ולטענותיו בעניין הקושי לכמת את הוצאות הפיתוח כאשר הן מהוות חלק
22 מהסכום הכולל של התמורה בהסכם:
- 23 "מה הדין כאשר הקרקע נרכשת כשהיא מפותחת באופן חלקי? דומה שהרציונל
24 המנחה אותנו כאשר הפיתוח הושלם בעת הרכישה או כאשר טרם הוחל בו, אמור
25 להנחותנו גם כאשר בוצע פיתוח חלקי. כל פיתוח שנעשה בקרקע, משביח אותה
26 ומעלה את ערכה. השכל הישר וההגיון הכלכלי המסחרי והמשפטי, מובילים
27 למסקנה, כי אם בוצע חלק מעבודות הפיתוח, מתווספות ההוצאות לביצוע חלק זה
28 למחיר הקרקע, שהרי הרוכש רוכש את הקרקע כשהיא מפותחת באופן חלקי ושווי
29 המכירה האמיתי שלה הוא השווי הכולל את הפיתוח שכבר נעשה בה.
- 30 אכן, קיים קושי מסוים בהערכת עבודות פיתוח חלקיות לצורך הוספת ההוצאות
31 הכרוכות בהן למחיר הקרקע. הפתרון של הכל או לא כלום, קל יותר. אף על פי כן,
32 אין לבחור בדרך הקלה, משום שאין היא משקפת נכונה את העיסקה ואת שוויה
33 והיא גורמת לעיוות. מי שגורס שעבודות חלקיות לא תלקחנה כלל בחשבון,
34 "מעשיר" את הרוכש שלא כדין כאשר למעשה רוכש הוא מגרש מפותח חלקית
35 ואילו השווי לצורך מס יהיה לפי מגרש בלתי מפותח לחלוטין. גם הדרך השניה,
36 לפיה יכלול "שווי הרכישה" את "הוצאות הפיתוח" גם אם לא נעשה פיתוח כלל,
37 אינה ראויה, שכן, הרוכש ישלם על פי שווי בלתי ריאלי כאשר לא נעשה עדיין
38 פיתוח. צירוף הוצאות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד הרכישה, למחיר הקרקע,
39 היא הדרך הראויה המשיגה את תכלית מס הרכישה ואיננה מאפשרת גבית מס יתר
40 או מס חסר. גם אם עלול החישוב להיתקל בקושי טכני, זהו קושי מסוג הקשיים
41 ששלטונות המס מורגלים בהם ומתמודדים איתם בהקשרי מס שונים." [ההדגשות
42 שלי – א.ר.]



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 דהיינו: "חילוץ" השווי של עבודות הפיתוח – בהתאם לקביעות שבהסכם עבודות הפיתוח –
2 איננו חישוב מורכב שרשות המיסים לא תוכל להתמודד עימו, ועל כן יש לדחות טענה זו.
- 3 זאת ועוד, עיון בהסכם עבודות הפיתוח (**נספח ב'** לתצהירי העוררות) ובנספחי אותו הסכם,
4 נותנים בידי העוררות, כמו גם בידי המשיב, כלים ברורים לצורך חישוב שווין של עבודות
5 הפיתוח. בהסכם זה ישנה הגדרה ברורה של "עבודות הפיתוח" (ראו סעיף 2 בעמוד 6 למטה
6 להסכם), וכן של "תוכניות הביצוע" – הכוללות מפרטים, כתבי כמויות ותכניות לביצוע
7 עבודות הפיתוח, שהם חלק מנספחים ג' ו-ד' להסכם עבודות הפיתוח. כמו כן, ישנה בהסכם
8 הנ"ל "תחשיב אגרות והיטלי פיתוח". בסעיף 4.ב' להסכם עבודות הפיתוח אף קיימת הסכמה
9 בדבר אומדן עלות הביצוע של עבודות הפיתוח בסכום של 426,456,057 ₪ - סכום המתייחס
10 לכלל המתחם של שכונת "אור ים", אך ניתן לבצע חישוב של עלות הביצוע של עבודות הפיתוח
11 הנוגע למגרשים שנרכשו על ידי העוררות.
- 12 ממילא, כפי העולה מההסכמה שקיבלה תוקף של החלטה מיום 20.6.2019 – הצדדים
13 הצליחו, די בקלות, להגיע לחישוב מוסכם של שווין הכספי של עבודות הפיתוח שיבוצעו
14 בעתיד.
- 15 סיכומו של דבר הוא, כי ה"שוני" העובדתי בערר זה, לו טען המשיב לעומת פסקי הדין בעניין
16 **אאורה ו- שיכון ובינוי**, כמו גם לעומת פסק הדין בעניין **שרביט** – לאו שוני הוא.
- 17 במקרה דנן כמו בעניין **אאורה** – מדובר היה ברכישת זכויות במקרקעין, שלא בוצע בהם כל
18 פיתוח בפועל (בעניין **שיכון ובינוי** בוצע פיתוח חלקי); התשלום עבור עבודות הפיתוח בוצע על
19 ידי העוררות כאן עוד טרם שהחלו עבודות הפיתוח וכתנאי להתקשרות בהסכם וכך היה גם
20 במקרה של **אאורה** ולמעשה כך ברוב המקרים שהועלו בפסיקה; במקרה דנן כמו בעניין
21 **שרביט** לא קיים כל קושי טכני או אחר ב"חילוץ" התמורה בעד עבודות הפיתוח מהסכום
22 הכולל.
- 23 ה"הבדל" היחיד ביחס לערר זה הוא שהסכם רכישת הזכויות במקרקעין וההתחייבות בעניין
24 עבודות הפיתוח – מצויים במסמך אחד והעוררות נדרשו להציע הצעה למכרז בסכום אחד.
25 האם בשל כך הופך המגרש "מפותח"? התשובה לכך ברורה ושלילית.
- 26 .73. אנו דוחים אפוא את טענת המשיב וקובעים כי מבחינה עובדתית ומהותית לא קיים הבדל בין
27 המקרה דנן לבין מקרים קודמים שנדונו בפסיקתה של ועדת הערר דנן כמו גם בפסיקתו של
28 בית המשפט העליון, המצדיק אבחנה במישור המשפטי.
- 29
30



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 **הסתמכות:** ג.
- 2 74. העוררות טוענות כי הסתמכו על מצגיה של רשות המיסים כפי שבאו לידי ביטוי בהוראת
3 הביצוע ובמכתב ההנחיה של גב' סופר ושינו מצבם לרעה בשל מצגים אלו, ועל כן גם בשל
4 קיומה של הסתמכות – יש לקבל את הערר ולדחות את עמדת המשיב.
- 5 75. טענת הסתמכות הועלתה בפנינו גם בפרשות **אאורה ו- שיכון ובינוי**, ובפסקי הדין שניתנו על
6 ידינו שם – קיבלנו אף את טענת ההסתמכות.
- 7 המשיב סבור, על אף פסיקתנו הנ"ל עליה לא ערער, כי במקרה דנן – לא עומדת לעוררות טענת
8 הסתמכות.
- 9 עמדתנו היא, כי גם במקרה הנדון עומדת לעוררות טענת הסתמכות לגיטימית ותקפה, וכי הן
10 הוכיחו כדי רף ההוכחה הנדרש – כי הסתמכו על מצגיה של רשות המיסים ואף שינו מצבן
11 לרעה בשל אותם מצגים.
- 12 76. הוראת הביצוע עניינה "שווי לצורך מס רכישה – הוצאות פתוח". בחלק הכללי של הוראת
13 הביצוע צוין:
- 14 **"כאשר נמכרת זכות במקרקעין שהיא קרקע לבניה ייתכנו מספר אפשרויות:**
- 15 1. **הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרוכש יחליט לאחר רכישה אם לפתחה,**
16 **ואם כן על ידי מי ובאי זו צורה, כמובן על חשבונו הוא.**
- 17 2. **הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח את**
18 **הקרקע תמורת סכום מסוים בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע**
19 **הבלתי מפותחת.**
- 20 לעניין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפיתוח בעצמו או יורה
21 לרוכש לשלם את הוצאות הפתוח לגוף אחר, אשר יבצע את הפתוח.
- 22 3. **בקרקע הנמכרת כבר בוצע הפתוח במועד מכירתה והתמורה שמשלם**
23 **הרוכש כוללת מלוא שווייה, כקרקע מפותחת."**
- 24 הוראת הביצוע מציינת בנוסף, כי לאור אי בהירות ביחס למקרים שבהם יש לכלול את
25 הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס הרכישה, הובא נושא זה להכרעתם של בתי המשפט. עוד
26 צוין כי ניתנו שלושה פסקי דין בנושא על ידי בית המשפט העליון – פסקי הדין בעניין **מלמוד,**
27 **הכס וגרינבלט**. במועד פרסומה של הוראת הביצוע היה תלוי ועומד בבית המשפט העליון
28 הערעור בעניין **שרביט**.
- 29 77. ההוראות לפעולה שניתנו בהוראת הביצוע קובעות כדלקמן:
- 30 1. **"להלן המקרים בהם אין לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס רכישה.**



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרוכש יחליט לאחר רכישה אם
2 לפתחה, ואם כן על ידי מי ובאי זו צורה.
- 3 הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח
4 את הקרקע תמורת סכום מסוים בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור
5 הקרקע הבלתי מפותחת.
- 6 לעניין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפיתוח בעצמו או
7 יורה לרוכש לשלם את הוצאות הפתוח לגוף אחר, אשר יבצע את
8 הפתוח.
- 9 בנסיבות אלו יש לבחון סבירות מרכיב התמורה המיוחס להוצאות
10 הפתוח וסיווג התמורה מחדש אם מרכיב עלויות הפיתוח הוגדלו
11 בצורה מלאכותית ("נופחו").
- 12 המקרה בו יש לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך תשלום מס רכישה
13 הוא כאשר במועד מכירת הזכות במקרקעין כבר קיים הפתוח בפועל ואין
14 זה משנה אם בהסכם המכירה צוין מה שווי הוצאות הפתוח אם לאו."
- 15 הנה כי כן, הוראת הביצוע קובעת כלל פשוט וברור – כן או לא בוצע פיתוח במקרקעין. זאת
16 ותו לא.
- 17 בניגוד לכל טענות המשיב, אין כל אינדיקציה בהוראת הביצוע לכך שהיא חלה רק על עסקאות
18 בעקבות מכרזים של רמ"י; אין כל אינדיקציה כי היא חלה רק ביחס למה שהמשיב כינה
19 בעניין **אאורה** כ"חוליה ראשונה" (רוכש זכויות מרמ"י בעקבות זכיה שלו במכרז) לעומת
20 "חוליה שניה" (מי שרכש זכויות מהזוכה במכרז של רמ"י); אין כל אינדיקציה לתחולת
21 הוראת הביצוע רק כאשר יש שני הסכמים מפוצלים לעניין רכישת הזכויות במקרקעין לעומת
22 רכישת עבודות הפיתוח; ואף אין כל אינדיקציה לכך שהוראת הביצוע חלה רק כאשר ישנם
23 בהסכם שני סכומים נפרדים – לזכות במקרקעין ולעבודות הפיתוח.
- 24 רשות המיסים קבעה כי הוראת הביצוע חלה לפי שלוש האפשרויות המופיעות בחלק הכללי:
25 קרקע לא מפותחת שהרוכש מחליט אם לפתחה אם לאו; קרקע לא מפותחת שהמוכר מקבל
26 על עצמו את הפיתוח שיעשה על ידו או באמצעות אחר; קרקע שכבר בוצע בה פיתוח במועד
27 מכירת הזכויות.
- 28 יתר על כן, הוראת הביצוע אף מורה להמתין לפסיקת בית המשפט העליון בעניין **שרביט**.
- 29 אין מחלוקת כי הוראת הביצוע לא בוטלה, לא שונתה ולא עודכנה על ידי רשות המיסים בשום
30 שלב – עד עצם היום הזה.
- 31 אלא שבינתיים פורסמו פסקי הדין בעניין **אורלי, מידטאון וחכשורי**. והלא המשיב טוען, בזו
32 הפעם השלישית, כי פסיקה זו שינתה את הפסיקה בנושא הוצאות הפיתוח כפי שנקבעה בעניין
33 **מלמוד, הכט, גרינבלט ושרביט**.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 המשיב מעלה שוב ושוב את הטענה כי המבחן שנקבע בפסיקה בנושא הוצאות הפיתוח, של
2 ביצוע או אי ביצוע עבודות פיתוח במקרקעין – אינו המבחן המתאים עוד, או למצער – אינו
3 המבחן היחיד.
- 4 הדעת נותנת, כי אם כך סבור המשיב – יטרח לשקף את עמדתו זו במסגרת הוראת הביצוע,
5 על דרך של תיקונה, עדכונה או ביטולה. פסק הדין בעניין **אורלי** ניתן בשנת 2006, **חכשורי**
6 בשנת 2014 ו- **מידטאון** בשנת 2015. אך למרות חלוף השנים - דבר לא השתנה בהוראת
7 הביצוע.
- 8 עדת המשיב, גב' סופר, הודתה כי אכן רשות המיסים היתה צריכה לכתוב הוראת ביצוע
9 חדשה, אך תירצה את אי-עדכונה של הוראת הביצוע ב"מחסור בכוח אדם" – תשובה
10 הרחוקה, בלשון המעטה, מלהניח את הדעת:
- 11 **"לבית המשפט: אבל זה לא דיאלוג שלכם ושיקפת עד כה, כשאתם כן מוציאים הוראת**
12 **ביצוע, זה עבר תהליך ועבר תהליך מול הציבור, והמשרדים מביעים את דעתם וצריך לזכור**
13 **שזו הוראה שיצאה אחרי גרינבלט והכט, ומלמוד, שבהם יש את כל מגוון האפשרויות**
14 **הקיימות כולל חוליה שנייה. למה אתם לא כותבים "זה חל רק במקרה קונקרטי של א', ב',**
15 **ג' וכל היתר לא רלבנטי" ואז ישאל את עצמו הנישום איך אשבור את הראש ואדע מה לעשות**
16 **עכשיו, ואולי אפשר להניח שההוראה הזו מנחה את הציבור שבכל מצב שיש רכישה של**
17 **מקרקעין שלא בוצע בהם פיתוח בפועל פיזי, התוצאה המיסויית היא מס רכישה רק על**
18 **רכיב הקרקע ולא על רכיב הפיתוח?**
- 19 ת. קודם כל עניין השיקוף לציבור של עמדתנו, אנו מנסים להיות כמה שיותר שקופים
20 וזו לדעתנו אחת התפקידים המובהקים של המחלקה המקצועית שלי, זה לתת
21 בעצם החלטות מיסוי ואנו מטפלים בסביבות 40 החלטות מיסוי בשנה ועוד כ 500
22 החלטות הבהרה. אדם וחברי עו"ד סעדון מכיר היטב את המערך הזה, והוא יודע
23 לפנות אלינו הרבה בסוגיות טעונות הבהרה וזה התפקיד שלנו במקרקעין האלה,
24 לשקף לציבור מה תהיה עמדת רשות המיסים, כפוף לכך שיש פסיקה כזו, והוראה
25 כזו, כדי לשקף לו את המצב לפני ביצוע העסקה. אני מסכימה עם הוועדה שבמצב
26 אותו תיק, כל שינוי שבעקבות פסיקה, אם הוצאנו הוראת ביצוע ואחר כך יצא פסק
27 דין שמשנה או מאיין את הוראת הביצוע, במצב כזה היינו צריכים לכתוב הוראה
28 חדשה לעדכן ולהמשיך הלאה. אין לנו את כוח האדם הזה, תחום המיסים הוא
29 תחום משתנה ודינמי, במקרים שיש חוזר של רשות המיסים ולאחר מכן פסיקה
30 של העליון יש דינמיקה שמתפתחת, ואנחנו לא מתקנים כל חוזר בעקבות הפסיקה,
31 והמצב הראוי שאנו צריכים לעשות את זה, אבל במצב הדברים כפי שהם, אנחנו לא
32 מסוגלים לעשות את זה, אנחנו עושים את זה באמצעות מנגנון משלים, אך הוק,
33 שהוא נותן את הוודאות המסויית לנישום או למייצג, לפני שהוא יוצא לבצע את
34 העסקה, מפרסמים באתר רשות המיסים את ההחלטות להשיג את אותה פומביות
35 זה לא עובר בתהליך הרגיל של חוזר שהוא מורכב וארוך יותר." [עמוד 75 שורות
36 17-31 ועמוד 76 שורות 1-6. ההדגשות אינן במקור].
- 37 גם אם נלך עם רוח הדברים של גב' סופר, הגם שלטעמנו אינם מקובלים לחלוטין – הרי
38 שלמעשה נאמר על ידה כי כשיש שינוי בפסיקה ("דינמיקה") ואין זמן/כוח אדם/אמצעים כדי
39 לתקן את הוראת הביצוע – משתמשת רשות המיסים במנגנון אד-הוקי על מנת להעמיד את
40 ציבור הנישומים והמייצגים על השינוי במדיניותה כפי שהשתקפה בהוראת הביצוע.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 במקרה הנדון, לא זו בלבד שרשות המיסים לא עשתה שימוש במנגנון אז-הוק שכזה, אלא
2 אף להיפך. כוונתי היא למכתב ההנחיה של גב' סופר, אשר צורף כ**נספח א'** לתצהירה.
- 3 מכתב הנחיה זה יצא למשרדי השומה בחודש מרץ 2017 – ראו עדות גב' סופר בעמוד 73
4 לפרוטוקול שורות 16-20. דהיינו – שנתיים לאחר הפסיקה בעניין **מידטאון**, ושנים רבות יותר
5 מאז הפסיקה בעניין **אורלי** ואף **חכשורי**.
- 6 במכתב הנחיה זה מורה גב' סופר למשרדי השומה לשמור על אחידות במכרזי רשות מקרקעי
7 ישראל ולפעול בהתאם להלכת **שרביט** "כל עוד לא התקבלה עמדה ברשות לשנות מהלכת
8 שרביט". דהיינו: משרדי השומה נדרשו להמשיך ולהוציא שומות מס רכישה במכרזי רמ"י
9 על פי הלכת **שרביט** – בגין מרכיב הקרקע ורכיב בפיתוח הקיים בפועל ביום המכירה. יתר על
10 כן, נקבע כי אם יצאו שומות שלא בהתאם להלכה זו – יש לתקן.
- 11 טוען המשיב כי מדובר בהנחיה פנימית וכי היא חלה רק על מכרזי רמ"י. את שתי הטענות
12 הללו – אין לקבל.
- 13 ראשית, עובדתית צורפה הנחיה זו למכרזי רמ"י (ראו עניין **אאורה ו- שיכון ובינוי**) כך שקיים
14 ספק גדול ביחס ל"פנימיותה" של הנחיה זו. שנית, גם אילו היתה זו הנחיה פנימית – האם
15 אין משמע שרשות המיסים מחויבת בה? ואם נודע לנישומים אודות אותה הנחיה – האם
16 אינם רשאים להסתמך על קיומה? התשובה, כמובן, שלילית לשתי השאלות. שלישית, האם
17 אמור הנישום הסביר להניח כי אם מכתב ההנחיה מתייחס רק למכרזי רמ"י או אז ביחס לכל
18 יתר המכרזים (המפורסמים על ידי גופים ציבוריים אחרים או על ידי גופים פרטיים) – לא
19 חלה הלכת **שרביט**: גם לשאלה זו התשובה שלילית. למעשה, שורת ההיגיון מובילה למסקנה
20 אחרת, והיא כי רק ביחס למכרזי רמ"י יש לרשות המיסים "הרהורי כפירה" ביחס להלכת
21 **שרביט**. רביעית, אילו סברה רשות המיסים כי ביחס לכל יתר סוגי ההתקשרויות בהסכמי
22 רכישת מקרקעין בהן קיים גם רכיב של עבודות פיתוח – יש להחיל את הפסיקה בעניין
23 **מידטאון** או **חכשורי**, מדוע לא ניצלה את האמצעי ה"אז-הוקי" הנ"ל של מכתב ההנחיה כדי
24 להנחות את משרדי השומה לפעול בהתאם ל"פסיקה החדשה"!!
- 25 אין זו אלא, משום שהנהלת רשות המיסים לא סברה כי יש לסטות מהלכת **שרביט**, אלא
26 סברה כי הוראת הביצוע עומדת בתקפה וכי אין מקום לשנותה, בוודאי לא באותה עת ובוודאי
27 לא באופן ספורדי על ידי משרד שומה זה או אחר.
- 28 על כל פנים, רשות המיסים לא שיקפה, בשום צורה ואופן, בפני ציבור הנישומים ומיצגיהם
29 כי מדיניותה בנושא הוצאות הפיתוח לצרכי מס רכישה, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת
30 הביצוע, השתנתה או אינה תקפה עוד.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

86. לפיכך, עמדתנו היא, כפי שקבענו בעניין **אאורה**, כי במועד הרלבנטי להגשת הצעותיהן של העוררות למכרז (יוני 2017) ובמועד הגשת שומתן העצמית של העוררות, קיים היה מצג של רשות המיסים בדמות הוראת הביצוע ובדמות מכתב ההנחיה, לפיו עבודות פיתוח שלא בוצעו עד מועד רכישת הזכויות במקרקעין – לא יכללו בשווי לצורך מס רכישה.
87. אין כל ספק, כעולה מן הראיות שבפנינו, כי העוררות הסתמכו על הוראת הביצוע ומכתב ההנחיה. כל אחד מעדי העוררות הצהיר כי על פי נסיונו בעסקאות קודמות ועל פי ייעוץ משפטי שקיבלו העוררות – העמדה המקובלת היא כי הוצאות פיתוח שטרם בוצעו אינן חייבות במס רכישה. העוררות הצהירו כי כך ציפו שיהיה גם במקרה דנן.
88. עדותם זו של עדי העוררות – אמינה עליי. עדי העוררות אינם משפטנים או עורכי דין (להבדיל מכל עדי המשיב). מדובר בעדים שהם אנשי מקצוע, העוסקים בתחום המקרקעין ובפיתוח עסקי הנדל"ן של החברות (העוררות) בהן הם מועסקים.
- על כן, דווקא פשטות עדותם ואמירותיהם בחקירותיהם הנגדיות – היא זו הנותנת משנה תוקף ואמינות להצהרותיהם. שלושת העדים, מר הורוביץ, מור הוכברג וגב' חדד, העידו כי פעלו על פי הייעוץ המשפטי שקיבלו, ולפיו לא משולם מס רכישה על רכיב עבודות פיתוח שלא בוצעו.
- ראו לעניין זה עדותו של מר הורוביץ מטעם העוררת 1 בעמוד 47 לפרוטוקול שורות 25-29:
- 17 **ש" האם כשקיבלתם את ההחלטה בדירקטוריון להגיש הצעה למכרז, בתיק**
 18 **הנוכחי, שיקללתם את קיומו של ההליך הקודם, שעדיין לא הוכרע באותו**
 19 **מודע [צ.ל. – מועד – א.ו.].?**
- 20 **ת. לא זוכר שיקלול של ההליך הקודם. ידענו יודעים את ההלכה הקיימת,**
 21 **שעל קרקע לא מפותחת משלמים מס רכישה, ועל פיתוח עתידי לא**
 22 **משלמים מס רכישה, וכך ידוע לי ולכל מי שעוסק בענף הנדל"ן, לפי מיטב**
 23 **ידיעתי."**
- 24 אמירות נוספות באותה רוח נאמרו על ידי מר הורוביץ בחקירתו הנגדית גם בעמוד 48 שורות
 25 23-25, עמוד 49 שורות 4-5.
89. עדות זוהי ניתנה על ידי גב' חדד מטעם העוררת 3:
- 27 **ש" מפנה אותך לסעיף 27 לתצהירך. את מדברת "בהתאם לניסיוני בעסקאות**
 28 **קודמות" תפרטי לי באופן קונקרטי, אם אסמכתאות לאיזה עסקאות**
 29 **התייחסת?**
- 30 **ת. יש לנו פרויקטים בירושלים, בפסגת זאב, במודיעין, בראש העין ובכל**
 31 **הפרויקטים האלה שאנו מגישים, אחרי הזכייה אנו פונים למשרד הבינוי**
 32 **והשיכון מבקשים אישור על אחוזי הפיתוח במגרש ולפי זה אנו מדווחים**
 33 **את המש"ח. אם בעצם אחוז הפיתוח הוא אפס אז משלמים רק על הקרקע**



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 ואם אחוז הפיתוח הוא 30 אחוז אז משלמים על הקרקע פלוס 30 אחוז
2 מהוצאות הפיתוח. [עמוד 61 שורות 13-19]
3
4 וראו גם:
5
6 ש. האם נכון שבמסגרת הייעוץ המשפטי נאמר לך שקיימת אפשרות
7 שרשויות המס יתייחסו אחרת לסוגייה נשוא הערר, זה משהו שלקחתם
8 בחשבון?
9 ת. לפני הגשת המכרז, היה ברור לנו שלא. אחרי שזכינו הבנו אז שיש ערעור
10 בנושא מבחינת מיסוי מקרקעין.
11 ש. את לא בדקת פסיקה הוראות ביצוע, הנחיות וכיוצ"ב.
12 ת. אני אישית לא. זה דרך התנהלות המכרזים וכך בעצם עובדים ולא חשבנו
13 שפה יהיה שונה. [עמוד 62 שורות 26-31]
14
15 90. אף העד מטעם העוררת 2, מר הוכברג, העיד חד משמעית כי מניסיונו בעסקאות בהן אין
16 פיתוח פיזי במקרקעין – משולם מס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח (עמוד 68 שורות 30-31
17 ועמוד 69 שורות 1-5):
- 18 ש. בסעיף המסומן 17 לתצהירך התייחסת "ניסיוני מעסקאות קודמות"
19 תפרט לי איזה עסקאות?
20 ת. (מעין) אני לא יכול לציין עסקאות ספציפיות אבל אני כן יכול להגיד
21 שבעסקאות השוואה כשאין פיתוח, אתה משלם מס רכישה רק על סעיף
22 הקרקע. לא משלמים מס רכישה על הוצאות פיתוח.
23 ש. אמרת שאתה לא יכול לפרט את העסקאות, במה שאתה מדבר כרגע זה
24 חוזים מול רמ"י?
25 ת. גם
- 26 91. למען הסר ספק, אומר כי ניסיונו של המשיב להטיל דופי באמינות עדותם של עדי העוררות
27 בשל כך שלא השתמשו במינורים משפטיים מסוימים ("ציפייה" במקום "הסתמכות") או
28 לא העידו כי התעמקו בפסיקת בית המשפט העליון, בהוראת הביצוע או במכתב ההנחיה –
29 אינו מקובל עלינו לחלוטין.
- 30 אילו היו מעידים העדים, אשר כאמור אינם משפטנים, כי "צללו" לנבכי הפסיקה – סבורני
31 כי הייתי מרימה יותר מגבה אחת... והיתה עולה בליבי תמיהה באשר לאמינות עדות שכזו.
32 דווקא העובדה כי העדים העידו ללא כחל ושרק כי הסתמכו על ייעוץ משפטי ואף ידעו על פי
33 הנוהג והפרקטיקה כי לא משולם מס רכישה על רכיב הוצאות פיתוח שלא בוצעו – היא זו
34 אשר מחזקת את אמינות העדים בעיניי, ודבריהם מקובלים עלי.
- 35 92. על פי הייעוץ המשפטי של העוררות, עליו הסתמכו, פסיקתו החוזרת ונשנית של בית המשפט
36 העליון (מלמוד, הכט, גרינבלט, שרביט) כמו גם הוראותיה המקצועיות של רשות המיסים
37 הם אלו שעליהם הסתמכו העוררות – ראו סעיף 4.8 לכתב הערר.



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

ו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 לטעמנו, ברור מאלינו כי פסיקה קונקרטית כזו של בית המשפט העליון, במשולב עם הוראת
2 הביצוע ומכתב ההנחיה – מהווים מצג יותר ממספק לנישומים דוגמת העוררות, אשר מצדיק
3 הסתמכות עליו.
- 4 יתר על כן, תמוהה מאוד בעינינו טענת המשיב לפיה לא היה מקום להסתמך על הוראת
5 הביצוע. כאמור, נוסח הוראת הביצוע אינו מעיד על החריגים שהמשיב מבקש לייצר, זו הפעם
6 השלישית, אלא מתייחס רק לשאלה האם בוצע פיתוח במקרקעין אם לאו. שנית, הוראות
7 ביצוע המתפרסמות על ידי רשות המס נועדו לשקף את מדיניותה של הרשות, על מנת
8 שנישומים יוכלו לכוון ולכלכל צעדיהם בהתאם. לא יעלה על הדעת, כי רשות המס תתנער
9 מהוראת ביצוע שלה עצמה, אשר לא שונתה, לא עודכנה ולא בוטלה. אם אין משמעות
10 להוראות ביצוע – מה לה לרשות המס כי תפרסמן? ואם יש בעיני רשות המס משמעות
11 להוראות הביצוע היוצאות תחת ידה – תתכבד ותעמוד מאחוריהן, ואם סבורה היא כי אינן
12 עדכניות עוד – תואיל לטרוח ולשקף את השינוי בעמדתה בדרכים המקובלות, באופן שיעמיד
13 את הנישומים ומייצגיהם על השינוי במדיניותה. על אחת כמה וכמה שאין לקבל טענה בדבר
14 מחסור בכוח אדם כתירוץ למחדלה. ובהקשר זה לא נוכל שלא להעיר, כי המשאבים
15 שהושקעו על ידי המשיב בניהולו של הליך ערר זה, היו מן הסתם גדולים יותר מאלה שהיו
16 נדרשים על מנת לתקן את הוראת הביצוע.
- 17 93. אנו חוזרים ודוחים את טענת המשיב לפיה הוצאת השומה הקודמת לחברת שיכון ובינוי,
18 מושא הערר נושא ו"ע 43281-10-17, מהווה אינדיקציה לשינוי המדיניות. לטענה שכזו
19 התייחסנו כבר בפסיקתנו בעניין אאורה:
- 20 "ההליך השומתי אינו מהווה תרועת חצוצרה המבשרת את תחילת הקרב, דהיינו:
21 הוא לא נועד להודיע לנישום על קיומה של מדיניות מיסוי חדשה, אלא ייעודו הוא
22 יישום מדיניות מיסוי קיימת וברורה. רשות המיסים, המבקשת לשנות את עמדתה
23 בדבר תוצאת המס הנובעת ממערכת נסיבות נתונה - חייבת לנהוג בזהירות רבה,
24 לפרסם מבעוד מועד ולנמק את השינוי בעמדתה. על אחת כמה וכמה שעליה לעשות
25 כן מקום בו, על פני הדברים, התבססה עמדתה הקודמת על פסיקה ברורה ועקבית
26 של בית המשפט העליון בסוגיה.
- 27 כחלק מתפקידו של בית המשפט בחתירה לתוצאה של גביית "מס אמת" ניצבת גם
28 המטרה של יצירת וודאות מיסויית. על כן, נישום, הנסמך על ארבעה פסקי דין של
29 בית המשפט העליון הקובעים הלכה ברורה וחד משמעית בסוגית אי הכללה בשווי
30 המכירה את הוצאות הפיתוח בגין עבודות פיתוח שלא בוצעו בפועל, במגוון של
31 מצבים עובדתיים, והנסמך גם על הוראת ביצוע והנחייה של אגף מיסוי מקרקעין
32 ברשות המיסים - אינו צריך ואינו יכול להיערך ל"שינוי מדיניות" שהורתו והולדתו
33 בהליך שומתי, בלא כל התראה מראש."
- 34 94. בעניין אאורה קבענו כי העוררת שם הסתמכה על ההלכה הפסוקה, הוראת הביצוע ומכתב
35 ההנחיה ושינתה את מצבה לרעה עקב הסתמכותה זו:



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 "בעניין זה, מקובלת עלי לחלוטין טענת העוררת בסעיפים 21 ו-22 לתצהירו של מר
2 אבטן. ברי, כי אילו העוררת היתה יודעת כי קיימת חבות במס רכישה גם על רכיב
3 הוצאות הפיתוח היתה לוקחת עניין זה בחשבון, לרבות בהיבט המימוני הנדרש.
4 בהיעדר יכולת לדעת על שינוי המדיניות של המשיב, נוצרה פגיעה בעוררת אשר
5 שינתה מצבה לרעה בהסתמכותה על הדין, בלא יכולת לדעת מראש אודות "שינוי
6 מדיניות" זה, בוודאי כאשר מיסויה של גרופית נעשה בהתאם לדין ולהוראת
7 הביצוע."
- 8 95. ראיות באשר לשינוי מצבן של העוררות לרעה בשל הסתמכותן על ההלכה הפסוקה, הוראת
9 הביצוע ומכתב ההנחיה – מצויות בתצהיריהם של עדי העוררות – ראו סעיף 8 לתצהיר מר
10 הורוביץ, סעיף 19 לתצהיר מר הוכברג וסעיף 27 ו-29 לתצהיר גב' חדד.
- 11 מחקירותיהם הנגדיות של עדי העוררות עולה בבירור כי אילו היו יודעים מראש כי העוררות
12 תחויבנה בתשלום מס רכישה גם על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – היו מבצעים
13 התאמות להצעה במכרז כתוצאה מהמס הנוסף: ראו עדות מר הורוביץ בעניין זה בעמוד 50
14 שורות 19-22; עדות גב' חדד בעמוד 63 שורות 10-3, וכן עמוד 64 שורות 6-7; עדות מר הוכברג
15 בעמוד 69 שורות 26-31.
- 16 96. אין ספק אפוא, כי אילו העוררות היו יודעות מראש כי הן תחויבנה במס רכישה על רכיב
17 הוצאות הפיתוח שלא בוצעו, היו מקטינות את הצעתן במכרז בהתאם. משהגישו את הצעתן
18 במכרז בהסתמך על ההלכה הפסוקה וההוראות המקצועיות של רשות המיסים – ברי כי מצבן
19 ישונה לרעה אם יחויבו במס הרכישה על פי שומת המשיב.
- 20 נוסף ונציין, כי ניסיונו של המשיב לטעון כי העוררות יכולות "להקטין נזק" על ידי גלגול מס
21 הרכישה הנוסף על רוכשי הדירות שייבנו על המקרקעין, או בדרך של הקטנת שולי הרווח
22 שלהן – אינו יכול להתקבל, באותה מידה שלא ניתן לטעון כלפי רשות המסים כי היא יכולה
23 להקטין את נזקה שלה במקרה של תשלום מס בחסר על ידי העלאת מסים... יתר על כן, ברור
24 שיש לבחון את שינוי מצבן לרעה של העוררות בהתייחס להצעות שהציעו במכרז.
- 25 97. על כן, עמדתנו היא כי יש לקבל את טענת ההסתמכות של העוררות במקרה דנן.
- 26 בשולי הדברים אך לא בשולי העניין, דומני כי לא בכדי הגיע המשיב להסכמות בעררים בעניין
27 **אאורה ו- שיכון ובינוי** לפיהן לא נשמעו ראיות ולא התקיים דיון הוכחות, הגם שטענת
28 הסתמכות היתה קיימת גם באותן פרשות. המצג כמו גם שינוי המצב לרעה – הינם ברורים
29 ומובהקים במצב הדברים הנ"ל.
- 30 98. לא מצאנו כל ממש בכל יתר טענות המשיב, אשר אין בהן כדי לשנות את מסקנותינו ואת
31 תוצאת פסק דין זה, לרבות כל טענה בדבר הרחבת חזית וכיוצא"ב.
- 32



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 **סוף דבר:**
- 2 99. בשל כל האמור לעיל – דין הערר להתקבל.
- 3 שומות מס הרכישה שהוצאו לעוררות – מבטלות.
- 4 100. נתתי דעתי לטענות העוררות באשר להיקף ההוצאות שראוי לפסוק במקרה הנדון, בשל
5 התנהלות המשיב, בשל העלאת טענות זהות לאלו שהועלו בפרשת **אאורה ו- שיכון ובינוי**, בשל
6 אי הגשת ערעור לבית המשפט העליון ואילוצה של ועדת הערר לדון בפעם השלישית באותה
7 סוגיה, בשינוי אדרת מינורי.
- 8 סבורני כי יש ממש בטענות העוררות.
- 9 על כן, אציע לחברי כי המשיב יישא בהוצאות העוררות ובשכ"ט עו"ד בסך של 30,000 ₪ לכל
10 אחת מן העוררות ובסך הכל – 90,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישאו
11 ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
- 12
- 13 עו"ד **אהובה סימון, חברת הוועדה**: אני מסכימה ומצטרפת לכל רכיבי פסק דינה של יו"ר הוועדה,
14 השופטת וינשטיין.
- 15 עו"ד **חיים שטרן, חבר הוועדה**: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין,
16 כפי שפורט לעיל – הן לניתוח המשפטי באשר להלכה הפסוקה בנושא הוצאות הפיתוח ובאשר לעיקרון
17 צירוף כל התמורות, כמו גם לעניין טענת ההסתמכות.
- 18 מאחר שהייתי חבר בוועדת הערר הן בעניין **אאורה ושיכון ובינוי** והן בעניין **אלמוג ואמרלד**, אבקש
19 להתייחס בקצרה לטענת המשיב לפיה האמור בשני פסקי הדין האחרונים תומך בעמדתו.
- 20 אינני מקבל את טענתו זו של המשיב, ומפנה אותו תחילה לאמור בסעיף 42 לפסק דינו של כב' סגן
21 הנשיא, השופט רון סוקול בעניין **אלמוג**, בו אוזכרו בהסכמה פסקי הדין, אשר ניתנו ע"י ועדת הערר
22 למיסוי מקרקעין (חיפה) בראשותה של כב' השופטת אורית וינשטיין בפרשיות **אאורה ושיכון בינוי**.
23 הרכב ועדת הערר, בעניין **אלמוג**, לא זו בלבד שלא שלל בפסק דינו את הניתוח המשפטי, המסקנות
24 והתוצאות שנקבעו וניתנו בפרשיות **אאורה ושיכון בניו**, אלא אדרבא, צוין כי מדובר בסוגיות ממטריה
25 דומה, וכי בשני פסקי דין אלו הורתה ועדת הערר למשיב, לתקן את שומותיו ולנכות משווי המכירה
26 את שווין של עבודות הפיתוח, אשר טרם בוצעו במועד עשיית הסכם המכר (ראו הסיפא לסעיף 42
27 לפסק הדין בעניין **אלמוג**).



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 כמו כן, סעיף 43 לפסק דינה של ועדת הערר בעניין אלמוג, מבהיר את האבחנה שעורכת ועדת הערר
2 בין עניין אלמוג, על נסיבותיו העובדתיות ומשמעויותיו המשפטיות, לבין פרשיות אאורה ושיכון בינוי,
3 כך :

4 "בעוד אשר בפרשיות אאורה ושיכון בינוי נקבע כממצא עובדתי, ברור ושאינו שנוי
5 במחלוקת, כי במועד הרלוונטי לשומת מס הרכישה על ידי המשיב, טרם בוצעו עבודות
6 פיתוח כלל, או שטרם בוצעו עבודות פיתוח בשיעור מוגדר ומסוים (אשר אינו שנוי
7 במחלוקת) הרי שלעניינינו (דהיינו עניין אלמוג- ח.ש.) וכפי שפירטנו בהרחבה לעיל, העוררת,
8 אשר נטל ההוכחה מוטל עליה, לא הוכיחה כלל שעבודות הפיתוח המתייחסות למקרקעין
9 אותן רכשה, טרם בוצעו".

10 אכן, תוצאת פסק הדין בעניין אלמוג הייתה כי יש לדחות את הערר. זאת לעומת תוצאת פסקי הדין
11 בעניין אאורה ובעניין שיכון ובינוי, כמו גם לעומת תוצאתו של ערר זה. עם זאת, לטעמי, מרכז הכובד
12 בעניין אלמוג היה כי העוררת שם לא הצליחה להוכיח את היקף עבודות הפיתוח שטרם בוצעו, ומטעם
13 זה סברתי כי יש לדחות את הערר כפי שהציע יו"ר הועדה כב' סגן הנשיא ר' סוקול. לעומת זאת, בעניין
14 אאורה, כמו גם בעניין שלפנינו, אין חולק כי לא בוצעו עבודות הפיתוח, ואף אין מחלוקת בדבר שוויון.
15 פסק הדין בעניין אמרלד ממילא קיבל את הערר וההסכמה שניתנה על ידי באותה פרשה, היתה
16 לתוצאת פסק הדין.

17 בנסיבות אלה, אני סבור כי אין להטיל מס רכישה על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצע, ולפיכך,
18 וכאמור, אני מצטרף לכל האמור בפסק דינה של יו"ר הועדה כב' השופטת וינשטיין כמו גם לתוצאת
19 פסק הדין.

20
21 אשר על כן, נפסק בהתאם לאמור בפסקאות 99 ו-100 לפסק דינה של יו"ר הועדה, השופטת אורית
22 וינשטיין.

23
24 ניתן היום, י"א אייר תש"פ, 05 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

25
26

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הועדה

27
28
29
30