



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 1827-10-13 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

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

כב' השופט ה' קירש, יו"ר הוועדה
עו"ד דן מרגליות, חבר
רו"ח אליהו מונד, חבר

העוררת נוח - גד בנין ופתוח בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אפרת רוסינסקי ועו"ד טלי יהושע

נגד

המשיב מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק - דין

ה' קירש, שופט:

א. מבוא כללי

- 1 לפני שנים רבות היו לחברת הירקון בע"מ זכויות במתחם מקרקעין הנמצא בצפון תל אביב באזור מלון
- 2 מנדרין. חברת הירקון הייתה מעוניינת בפיתוח המתחם ולשם כך התקשרה עם העוררת בשני הסכמים
- 3 בשנות הששים והשבעים למאה הקודמת. על פי ההסכמים, כפי שיפורט בהמשך, העוררת הייתה אמורה
- 4 לרכוש זכויות בחלקות קרקע מסוימות ולבנות מלון דירות במקום. תמורת הזכויות במקרקעין, העוררת
- 5 התחייבה לשלם סכום כסף במזומן ועוד סכומים עתידיים כאחוז מהפדיון ממכירת פרויקט מלון הדירות.
- 6 בנוסף, כחלק מהעסקה הכוללת וכתנאי לביצוע הבנייה במקום, קרקעות אחרות היו צריכות להימסר
- 7 לעיריית תל אביב לצורכי ציבור.
- 8 השנים חלפו והפרויקט לא יצא אל הפועל. לבסוף בשנת 2012 נחתמה תוספת להסכמים המקוריים לפיה
- 9 שונו חישוב התמורה ואופן תשלומה וכן שונה אופן הסדרת עניין הקצאת הקרקעות לצורכי ציבור. התוספת
- 10 להסכם נחתמה על רקע רצונה של העוררת למכור את זכויותיה במתחם לצד שלישי. המשיב גורס כי יש
- 11 בשינויים הכלולים בתוספת משנת 2012 כדי להוות עסקה נוספת או עסקה אחרת שמצדיקה הטלת מס
- 12 רכישה נוסף על העוררת. העוררת מצדה טוענת כי אין בתוספת להסכם אלא יישום של ההסכמים
- 13 המקוריים והשלמת ביצועם, בדרך המתחשבת בעובדה שהמלון לא הוקם ובאילוצים נוספים שנוצרו.
- 14 לפיכך, לדעת העוררת, אין מקום להטלת מס רכישה נוסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 ייאמר כי אין מחלוקת בין הצדדים לגבי מרבית עובדות המקרה. ממילא העובדות הקשורות להסכמים
- 3 המקוריים (משנות השישים והשבעים) נדלות מהמסמכים עצמם ואיש לא העיד עליהן מתוך ידיעה אישית
- 4 ישירה.
- 5
- 6 כמו כן, דומה כי אין מחלוקת עקרונית בין הצדדים לגבי המסגרת הנורמטיבית. אם נחתם הסכם למכירת
- 7 זכות במקרקעין ושולמו המסים המתחייבים ולאחר מכן מהות העסקה שונתה (מבחינת זהות הממכר או
- 8 מבחינת היקף התמורה, או שניהם יחד), אזי ניתן להטיל מיסוי נוסף המתאים למתווה העסקה החדש.
- 9 אולם הצדדים במקרה הנוכחי חלוקים בשאלה האם יש בתוספת להסכם משנת 2012 שינויים, בממכר ו/או
- 10 בתמורה, המחייבים הטלת מס רכישה נוסף, אם לאו. בדרך לפתרון מחלוקת זו, יש צורך בתיאור מפורט
- 11 של ההסכמים השונים שנכרתו, ולכך נפנה עתה.
- 12

ב. ההסכם משנת 1969

- 13
- 14
- 15 3. בחודש אוקטובר 1969 נחתם חוזה בין הירקון בע"מ ("הירקון") לבין גד חברה לבניין בע"מ ("הסכם
- 16 1969"). יצוין כי לימים גד חברה לבניין בע"מ התמזגה עם חברת נווה חברת בנין (1956) בע"מ וכתוצאה מן
- 17 המיזוג נוצרה החברה העוררת. במהלך הדיון בערר זה המשיב זנח – ובצדק – את ניסיונו לטעון כי מי
- 18 שחתמה על התוספת להסכם משנת 2012, דהיינו העוררת, איננה אותה חברה אשר חתמה על ההסכמים
- 19 הישנים.
- 20
- 21 4. על פי הסכם 1969 (נספח ב' לכתב הערר), העוררת הייתה זכאית לרכוש את השטחים המפורטים בהסכם
- 22 לצורך בנייתם של:
- 23
- 24 א. מבנה מסחרי (כולל מסעדה, חנויות ותחנת דלק).
- 25 ב. מרכז מסחרי ו/או מרכז שעשועים".
- 26 ג. מלון "בעל 300 – 350 חדרים".
- 27 (סעיף 3 להסכם 1969).
- 28
- 29 5. הקמת הפרויקט הייתה אמורה להתפרש על פני ארבעה שלבים שונים כאשר הקמת המלון היא השלב
- 30 האחרון.
- 31
- 32 6. השטחים נשוא הסכם 1969 הנחוצים לבניית הפרויקט היו:
- 33 א. חלק מחלקה 44 בגוש 6609.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 ב. חלק מחלקה 45 בגוש 6609.

2 ג. חלק מחלקה 1 בגוש 6610.

3
4 מן התרשים המצורף להסכם 1969 ניתן להבין כי השטחים הנ"ל היוו מתחם קרקע רציף או כמעט רציף
5 (בתרשים מסומנת גם חלקה 3 בגוש 6610 המפרידה לכאורה בין חלקה 1 בגוש 6610 לבין חלקות 44 ו-45
6 בגוש 6609, כאשר חלקה 3 בגוש 6610 לא נכללה בעסקת המכר. לא ניתן הסבר לכך). יוער כי באופן כללי
7 שני הצדדים לערר זה לא מצאו לנכון להרחיב בנושא המיקום והתכונות הפיזיות של השטחים הנדונים.

8
9 7. על פי ה"הואיל" השני במבוא להסכם 1969, השטח הכולל של השטחים המפורטים לעיל היה "כ-12 דונם".

10
11 8. הסכם 1969 הכיר בעובדה כי:

12
13 **"בכדי לבנות על השטח יהיה צורך למסור ללא תמורה לעיריית תל אביב יפו לצרכי צבור**
14 **קרקע דהיינו בגין כל תשעה ממ"ר של השטח יהיה צורך להעביר לעירייה 11 ממ"ר,**
15 **במילים אחרות היחס בין השטח שהוא נטו לבין הברוטו הוא של 9 לבין 20" (ה"הואיל"**
16 **השלישי).**

17
18 9. לפיכך הירקון לקחה על עצמה את קיום ההתחייבות למסור קרקעות אחרות לעירייה לצרכי ציבור, והדבר
19 עוגן בסעיפים 6, 10 ו-13 להסכם 1969 כך שבכל אחד משלושת השלבים הראשונים של ביצוע הפרויקט
20 הירקון הייתה מחויבת "למכור לגד את [השטחים הדרושים לאותו שלב הקמה] ולהעביר לעיריית תל אביב
21 יפו קרקע לציבור על מנת שאפשר יהיה להתחיל [בבנייה]..." משום מה, בהוראה בהסכם 1969 הדנה
22 בהקמת השלב הרביעי ביצוע הפרויקט הקמת - בית המלון - לא מוזכר עניין העברת קרקע לצורכי ציבור
23 לידי העירייה, וייתכן שהדבר נובע מכך שממילא הצדדים הסכימו לכרות הסכם נפרד ומפורט בקשר
24 למכירת השטח המיועד לבניית המלון (סעיף 34 להסכם 1969).

25
26 10. על פי הסכם 1969, התמורה שתשולם לחברת הירקון לגבי שלושת השלבים הראשונים של הפרויקט תחושב
27 כאחוז מההכנסות ברוטו שתפיק העוררת מהקמתו ומכירתו של כל אחד מהשלבים: 20% לגבי שני
28 השלבים הראשונים, ו-25% לגבי השלב השלישי. לעומת זאת, לגבי השלב הרביעי, המלון, הוסכם כי
29 התמורה תהיה 10% מהוצאות ההקמה של המלון (על הריהוט והציוד שבו) או 10% משווי השוק של המלון,
30 הגבוה מביניהם (ראו סעיפים 18 ו-34 להסכם 1969).

31
32 11. לא נמצאה כל ראיה לכך ששולמו מיסי מקרקעין כלשהם בעקבות כריתת הסכם 1969.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

ג. ההסכם משנת 1973

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33

12. בחודש ספטמבר 1973 (פחות משבועיים לפני פרוץ המלחמה) נחתם הסכם נוסף בין הירקון לבין העוררת ("הסכם 1973"). נראה כי בין 1969 לבין 1973 לא הושגה התקדמות בהוצאת הפרויקט לפועל ומכל מקום לא החלה הבנייה. הסכם 1973 "בא לשנות את [הסכם 1969]" (סעיף 14(א) להסכם 1973) (להלן הסכם 1969 והסכם 1973 ייקראו יחד "ההסכמים המקוריים").

13. במבוא להסכם 1973 (נספח ב' לכתב הערר) מוזכרים אותם שטחים מגושים 6609 ו-6610, כפי שתוארו בהסכם 1969, אלא הפעם השטח הכולל הוא "כ-10,000 ממ"ר" (לעומת "כ-12 דונם" בהסכם 1969). כאן המקום לציין כי הסכם 1969 והסכם 1973 לא פירטו בנפרד את גודלם של החלק בחלקה 44 בגוש 6609, החלק בחלקה 45 בגוש 6609, או החלק בחלקה 1 בגוש 6610, שהם מהווים את הממכר (נטו).

14. בניגוד להסכם 1969, הסכם 1973 איננו מדבר על **יעודים שונים** לשטח הנמכר אלא נאמר כי "הקונה [העוררת] מעוניינת לבנות על השטח מלון דירות" ("ההואיל" הרביעי למבוא). כתוצאה מכך, על פי הסכם 1973 השטח הכולל איננו מחולק לאזורים שונים וביצוע הפרויקט איננו מחולק לשלבים שונים ונפרדים.

15. באשר לצורך להעביר קרקע לידי העירייה לשימוש ציבורי נאמר בפסקה החמישית ובפסקה השישית למבוא כי:

"והואיל שהקונה רוצה לקבל את השטח נטו, דהיינו, שתוכל לבנות את המפעל [המלון] על השטח מבלי שתצטרך להפריש הימנו קרקעות לעיריית תל-אביב-יפו.

והואיל שהירקון הסכימה לקבל על עצמה להעביר, במקום הקונה, לעיריית תל-אביב-יפו (להלן "העירייה") קרקעות מתוך קרקעותיה חנם אין כסף וזאת על מנת שהקונה תוכל לבנות על השטח את המפעל או במלים אחרות שהשטח יהא שטח נטו".

דהיינו בהסכם 1973, כמו בהסכם 1969, הירקון מתחייבת להעביר **קרקעות אחרות** לידי העירייה על מנת לקיים את החובה להפריש שטחים לשימוש ציבורי, כך שהשטחים אשר יימסרו בפועל לעוררת ("כ-10,000 ממ"ר") יהיו "נטו" וניתנים לניצול כלכלי במלואם.

16. התמורה בגין העסקה נקבעת בסעיף 14 להסכם 1973, המחליף למעשה את סעיפים 18 ו-34 להסכם 1969. הוסכם כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 "תמורת השטח ותמורת הקרקע הצבורית ותמורת ההתחייבויות האחרות של הירקון, לפי
2 חוזה זה... תשלם הקונה להירקון סך של ... 600,000 ל"י... וסכום שיהא שווה ל-10%
3 (עשרה אחוזים) מכל ההכנסות ברוטו שתקבל הקונה מרוכשי היחידות, הסך של 600,000
4 ל"י ו-10% של ההכנסות ברוטו כאמור יקראו להלן 'התמורה'."

5
6 17. באשר לאפשרות של אי השלמת בניית המלון ומכירת יחידותיו (מה שעלול היה לסכל את ציפיות הירקון
7 לקבל 10% מפדיון מכירת המלון), הוסכם בסעיף 23(א) להסכם 1973 כי אם הקונה (העוררת) לא תשלים
8 את בניית המלון תוך 75 חודשים, "תהא הקונה חייבת... לשלם להירקון 10%... מהשווי המשוער של אותו
9 חלק מהמפעל [המלון] שבנייתו טרם הושלמה..."

10
11 18. להסכם 1973 צורף תרשים המתחם שדומה מאוד בקווים הכלליים שלו לתרשים אשר צורף להסכם 1969,
12 אך ללא ציון אזורים שונים בתוך המתחם, היות והפרדת הפרויקט לשלבים שונים בוטלה כאמור.

13
14 19. התמורה המידית שנקבעה בהסכם 1973 (600,000 ל"י) שולמה על ידי העוררת כנדרש.

15
16 20. כריתת הסכם 1973 אכן דווחה לשלטונות המס ונראה כי מס רכישה (כלשהו) שולם על ידי העוררת. נשוב
17 לנושא זה בהמשך.

ד. התוספת להסכם משנת 2012

18
19
20
21 21. למרות קביעת לוח זמנים להשלמת הפרויקט במסגרת הסכם 1973, חלפו השנים והקמת המלון לא יצאה
22 אל הפועל. נראה כי הדבר נבע, בין השאר, בשל חוסר היתכנות כלכלית.

23
24 22. כתוצאה מאי ביצוע הפרויקט, המרכיב השני של התמורה החוזית שנקבעה בהסכם 1973, דהיינו תשלום
25 10% מפדיון המכירות, מעולם לא שולם על ידי העוררת לידי הירקון (להלן ייקרא מרכיב זה "מרכיב
26 האחוזים מפדיון המלון").

27
28 23. כמו כן השטחים הנדונים בהסכמים המקוריים לא נרשמו על שם העוררת במרשם המקרקעין.

29
30 24. לקראת שנת 2012 חפצה העוררת למכור את השטחים לצד שלישי (בתמורה לסכום של 60 מיליון ש"ח)
31 והתעורר הצורך להסדיר את זכויותיה ואת חובותיה של העוררת כלפי הירקון לפני שתאפשר המכירה
32 לגורם השלישי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1
2 25. אולם ביני לביני השתנו דברים – מעבר לעובדה שהמלון לא הוקם – והיה צורך להתאים את המוסכם בין
3 הצדדים למצב החדש.
4
5 ראשית, התברר כי לחברת הירקון כלל לא היו זכויות בחלקה 1 בגוש 6610, כך שלא היה מקום לכלול חלק
6 משטח זה בחבילת הממכר.
7
8 בנוסף, השתנה המצב התכנוני באזור הנדון בעקבות אימוץ תוכנית מתאר מס' 3700 ("התוכנית החדשה").
9 לטענת העוררת, התוכנית החדשה לא אפשרה מכירה של שטח נטו בלבד לעוררת ומסירת הקרקעות לצרכי
10 ציבור במישרין על ידי הירקון, אלא נוצר צורך למכור לעוררת כמות (ברוטו) של שטחים שתשאיר בידה
11 את שטח הנטו המיוחל לאחר מסירת חלק מן שטחים לידי העירייה.
12
13 26. על מנת להסדיר את מכלול הנושאים ולאפשר ביצוע עסקת המכר כלפי הצד השלישי, נחתמה בין הצדדים
14 בחודש יוני 2012 "תוספת להסכמים מיום 19.10.1969 ו-24.9.1973" ("התוספת"), (נספח ד' לכתב הערר).
15
16 27. בשל חשיבות הדברים לעניינינו, נביא כאן בהרחבה הוראות אחדות מתוך התוספת:
17
18 3. עפ"י הסכם 73 רכשה גד מהירקון זכויות בעלות במגרש בשטח נטו של כ-10 דונם,
19 המהווה חלק מחלקות 44 ו-45 בגוש 6609 וחלק מחלקה (ישנה) מס' 1 בגוש 6610 בתל
20 אביב... לאור התחייבות הירקון להעביר לעירייה במקום גד, קרקעות מתוך קרקעותיה,
21 ללא תמורה, ביחס שבין שטח נטו לשטח ברוטו של 9 לבין 20, על מנת שגד תוכל לבנות
22 על המקרקעין נשוא הממכר, כשטח נטו .. הרי שגד רכשה הלכה למעשה זכויות בשטח
23 נוסף בלתי מסוים של 12.22 דונם מתוך מלאי קרקעותיה של הירקון.
24 4. הירקון מכרה ביום 22.1.1973 למלון נוח מוריה ירושלים (1968) בע"מ (להלן "מוריה")
25 חטיבת קרקע סמוכה ממערב למגרש, בשטח נטו של 10 דונם, גם היא בחלקות 44 ו-45
26 בגוש 6609, כמו-כן, חטיבת קרקע בשטח כולל של 2.85 דונם בחלק המערבי של חלקות
27 44 ו-45 בגוש 6609 הופקעה.
28 5. הואיל ואת הזכויות בשטח חלקה 1 לא ניתן היה לכלול בשטח המגרש שנמכר לנוח גד
29 כאמור, מסכימים בזאת הצדדים, כי רכישת "שטח חלקה 1" בוטלה למעשה, ובפועל
30 שטח חלקה 1 לא היה יכול להיכלל במסגרת המגרש מעולם. מנגד, עפ"י תוספת זו שטח
31 ההפקעה ייכלל במגרש, לרבות כל זכות הנובעת או שנבעה בגין שטח ההפקעה, ככל
32 שישנה. הצדדים יחתמו על תצהיר ומסמכי ביטול מתאימים בקשר לביטול רכישת שטח
33 חלקה 1, וידווחו על כך לרשויות מיסוי מקרקעין, ואין ולא תהיינה לצדדים כל טענה,
34 האחד כנגד משנהו, בגין הביטול הנ"ל.
35 6. לאור המפורט לעיל, הרי שבתמורה לתשלום הסך של 600,000 ל"י הנ"ל ותשלום יתרת
36 התמורה כמפורט בסעיפים 11 ו-12 להלן, הצדדים מבהירים בזאת כי נוח-גד אמורה
37 לקבל מאת הירקון, זכויות בקרקע כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

א. השטח הרשום של חלקות 44 ו-45

1		
2	9,918 מ"ר	שטח רשום חלקה 44
3	9,918 מ"ר	שטח רשום חלקה 45
4	<u>19,836</u>	סה"כ שטח רשום של חלקות 44 ו-45
5		<u>מ"ר</u>
6		

ב. הפחתה מהשטח הרשום של חלקות 44 ו-43 (בגין השטח שנמכר למוריה) 10,000 מ"ר

ג. סה"כ יתרה לנוה גד בחלקות 44 ו-45 (יחד) (כולל שטח ההפקעה וכפוף לה) 9,836 מ"ר

ד. סך השטחים המגיעים לנוה גד

הואיל ועפ"י הסכם 73 לנוה גד מגיע שטח נטו של - 10,000 מ"ר

בתוספת התחייבות הירקון להשלמת הברוטו (כאמור בסעיף 3 לעיל) 12,222 מ"ר

סה"כ השטחים המגיעים לנוה גד 22,222 מ"ר

ה. לפיכך נוה גד תקבל השטחים כדלקמן:

בחלקות 44-45 (כולל שטח ההפקעה ובכפוף לה ולא כולל שטח החכירה) 9,836 מ"ר

סך השלמה בגין התחייבויות הירקון (כמפורט להלן) 12,386 מ"ר

סה"כ 22,222 מ"ר

את היתרה הנ"ל של 12,386 מ"ר (בנוסף ומעבר לשטח של 9,836 מ"ר בחלקות 44 ו-45 בגוש 6609 והכולל את שטח ההפקעה וכפוף לה, להלן: "חלקות 44 ו-45"), מתחייבת הירקון לספק לנוה-גד, באופן של הסבת זכויות הירקון ביחס לשטח של 12,386 מ"ר (להלן: "המקרקעין המשלימים") מתוך 26 דונם המגיעים לירקון עפ"י הסכם 90, ואשר לגביהן נחתם בין הירקון לבין העירייה המסמך המצורף כנספח ד' לתוספת זו, במקרקעין שהיו ידועים בעבר גם כחלקה ישנה 11 בגוש 6620 וכיום ידועים כחלקה 42 בגוש 6620...

מובהר כי עם הסבת הזכויות במקרקעין המשלימים כאמור, מילאה הירקון את התחייבותה להעברת "הקרקע לציבור" לעירייה כאמור בהסכם 69 ובהסכם 73, ולנוה גד ו/או צד ג' לא תהיה כל טענה ו/או זכות תביעה כנגד הירקון בכל הקשור להשלמה ולהעברת הקרקע לצרכי ציבור.

28. ובהמשך התוספת נאמר:

"יתרת התמורה"

11. מוסכם על הצדדים כי לצורך תשלום סופי ומוחלט של התמורה המגיעה לירקון על פי הסכם 69 והסכם 73, נוה גד תשלם לירקון סכום של 24,000,000 ₪ (עשרים וארבעה מליון ₪) (להלן: "יתרת התמורה"), בתוספת מע"מ כדין כנגד קבלת חשבונית מס כדין, וזאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

בתנאים כאמור להלן, בנוסף לסכום על חשבון התמורה אשר כבר שולם לירקון כאמור
במעמד החתימה על הסכם 73."

29. כאן יוער כי ככל הנראה (והדבר לא זכה להתייחסות מטעם הצדדים) אין כל רצף קרקעי בין חלקה 42 בגוש
6620 לבין חלקות 44 ו-45 בגוש 6609.

30. התמונה העולה מהוראות התוספת הינה אפוא כדלקמן:

(א) בנוסף לחלקים בחלקות 44 ו-45 בגוש 6609 שהירקון התכוונה למכור לעוררת, נמכרו חלקים אחרים
מאותן חלקות על ידי הירקון לרוכש אחר (מוריה) ובנוסף חלקים אחרים באותן חלקות בשטח כולל
של 2.85 דונם הופקעו מידי הירקון והיא הייתה זכאית לפיצוי בשל כך. מנוסח סעיף 4 לתוספת
משתמע כי השטחים הופקעו כאמור **שלא מתוך** חלקי החלקות 44 ו-45 שהיו מיועדים למכירה
לעוררת – וזאת, בניגוד לאמור בסעיף 2.17 לסיכומי העוררת. חיזוק למסקנה זו נמצא בנוסח סעיף 4
לתוספת לפיו השטח שהופקע נמצא "בחלק המערבי של חלקות 44 ו-45", ככל הנראה מערבה
לשטחים שנמכרו למוריה. על פי סעיף 5 לתוספת, "שטח ההפקעה ייכלל במגרש" (דהיינו בשטחים
המהווים את הממכר לעוררת) "עפ"י תוספת זו" – ללמדך כי אלמלא התוספת, השטח שהופקע לא
היה כלול בממכר כהגדרתו המקורית. ומעבר לכך, אם השטח המופקע היה כלול ממילא בממכר
המקורי אזי לא הייתה בהסבת הזכות לקבל פיצוי בגין ההפקעה כל תוספת תמורה מבחינתה של
העוררת כדי לפצותה על גריעת החלק בגוש 6610 מן העסקה.

(ב) לאור העובדה כי לא ניתן היה (מלכתחילה) למכור לעוררת חלק בחלקה 1 בגוש 6610, ועל מנת
להשלים את חבילת הממכר, התחייבה הירקון להסב לעוררת את זכותה לפיצויים בגין השטח
שהופקע מידי הירקון בחלקות 44 ו-45 בגוש 6609. על כן, נאמר בסעיף 5 לתוספת "מנגד, עפ"י
תוספת זו שטח ההפקעה ייכלל במגרש וכו".

(ג) להבנתנו, ובניגוד לאמור בסעיפים 2.20.1 ו-4.2.9 לסיכומי העוררת, שטחו של החלק בחלקה 1 בגוש
6610 שאמור היה להיכלל בממכר לא היה 164 מ"ר, אלא גדול מכך באופן ניכר. מסקנה זו מתבקשת
משלושה דברים:

1. התבוננות פשוטה בתרשימים אשר צורפו להסכם 1969 ולהסכם 1973 מגלה כי גודלו של
החלק בחלקה 1 בגוש 6610 הוא כ-43% מהממכר כולו, בהנחה שהתרשים נערך לפי קנה מידה
אחיד לכל החלקות.

2. על פני הדברים אין זה סביר כי חלף שטח בגודל 164 מ"ר תוסב הזכות לפיצוי בגין הפקעה של
2.85 דונם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 3. אם, כפי שמפורט בסעיף 6 לתוספת, השטח הכולל המקורי של חלקות 44 ו-45 בגוש 6609 בידי
2 הירקון היה 19,836 מ"ר, ושטח של 10,000 מ"ר נמכר למוריה ועוד 2,850 מ"ר הופקעו, נותרו
3 למכירה לעוררת 6,986 מ"ר מתוך שתי חלקות אלו. ואם הממכר המקורי לפי הסכם 1969
4 והסכם 1973 היה אמור להקיף 10,000 מ"ר, אזי כל יתרת הממכר הייתה צריכה לבוא
5 מחלקה 1 בגוש 6610.
- 6
- 7 (ד) היות ועל פי ההסכמים המקוריים שטח הממכר נטו יחד עם שטח הקרקעות האחרות שהיו אמורות
8 להימסר על ידי הירקון לידי העירייה היה מגיע לכדי 22,222 מ"ר, אזי מכירת 9,836 מ"ר נטו לעוררת
9 (כולל השטח שכבר הופקע מידי הירקון) הצריכה השלמה של 12,386 מ"ר על מנת להגיע לאותה
10 כמות (9,836 + 22,222 = 12,386). קרקעות אלו, בהיקף של 12,386 מ"ר נלקחו ממתחם אחר שהובטח
11 לחברת הירקון בגוש 6620 בהסכם בין הירקון לבין מינהל מקרקעי ישראל משנת 1990. כאמור,
12 נראה כי קרקעות אחרות אלו אינן צמודות לחלקות 44 ו-45 בגוש 6609, והן נכללו בממכר לפי
13 התוספת משנת 2012 חלף התחייבותה של הירקון בהסכמים המקוריים להעביר קרקעות **במישרין**
14 לידי העירייה לשימוש ציבורי וכתנאי לבנייה על המתחם (נטו) שנמכר לעוררת.
- 15
- 16 (ה) היות והמלון לא נבנה וממילא לא ניתן היה לשלם לחברת הירקון 10% מפדיון מכירת המלון
17 כתמורה נוספת (מעבר לסכום של 600,000 ל"י ששולם בזמנו), הוסכם בשנת 2012 כי העוררת תשלם
18 להירקון סכום קצוב של 24,000,000 ₪. על פי עדותו של מר ניסים בן, מנכ"ל העוררת, סכום זה
19 נקבע לאחר ניהול משא ומתן בין העוררת לבין חברת הירקון:
- 20
- 21 "אם היה מקובל [שנות השישים והשבעים] לעשות 20 אחוז קומבינציה בלי מרכיב
22 מזומן, ולי נותר עוד 10 אחוז לשלם כפי שכתוב בהסכם, זה אומר שנותר לי לשלם
23 חצי. אמרתי שנמכור את הקרקע והויכוח היה איזה אחוז מהתמורה הם [הירקון]
24 יקבלו במקום אותם 10 אחוז מהתקבולים. הדרך של המו"מ הובילה לארבעים
25 אחוז. וה-40% מהתמורה שקיבלנו היה 60 מיליון, היינו הקונה ב.ו.ב נדל"ן,
26 הבעלים של קנדה ישראל, שילם. אני באתי עם כל החבילה. לא אמרתי לו שיש לי
27 גיבנת שאני צריך לשלם לירקון. באנו לקונה אחרי שהסדרנו את ההסכמות עם
28 הירקון ואמרנו לו שיש כאן חבילה, כך וכך שטח בחלקה ובגוש, ותמורת זה עליו
29 לשלם 60 מיליון ואמר באנו לירקון ואמרנו שמהתמורה אנחנו לוקחים 60 מיליון ₪
30 והם לוקחים 24 מיליון ₪ מהתמורה. ובכך סיימנו את העסקה שהתחלנו בשנת '69
31 ו-73'. זה היה מורכב כי זה היה לנער אבק מתיקים ישנים. הירקון התפשרו על 20
32 אחוז, הם בכלל לא ידעו שמגיע להם כסף. בכך הסתיימה העסקה". (עמוד 7,
33 שורות 20 עד 30 לפרוטוקול הדיון בפני הוועדה).
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 לטענת המשיב יש להטיל מס רכישה על התמורה נוספת הזאת (24 מיליון ש"ח) וסוגיה זו עומדת במרכז
2 ערר זה.

ה. תמצית טענות הצדדים

31. לעמדת המשיב, אין כל זהות בין העסקה המקורית כפי שבאה לידי ביטוי בהסכם 1969 ובהסכם 1973 לבין
העסקה אשר בסופו של דבר יצאה אל הפועל בשנת 2012.
לטעמו של המשיב, הן הממכר והן התמורה המשולמת בגינו השתנו.

בין היתר, החלק בחלקה 1 בגוש 6610 הוצא מן העסקה, השטח המופקע בגוש 6609 בגודל 2.85 דונם (או
לפחות הפיצוי המגיע תחתיו), הוכנס לעסקה, שטחים בגודל 12,386 מ"ר בגוש 6620, שכלל לא הוזכרו
בהסכמים המקוריים, הוכנסו לעסקה, ותמורה על סך 24,000,000 ₪ הוספה לעסקה. כל אלה שינו את פני
העסקה כך שלפי גישת המשיב יש מקום למסות במס רכישה את התמורה הנוספת בסך 24,000,000 ₪.
לדברי המשיב גם מתכונת העסקה השתנתה מ"עסקת תמורות" ל"עסקת מזומנים".

המשיב מפנה לפסקי הדין ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נגד אברהם דודיס, (פורסם ביום
31.12.85); ע"א 10793/08 נאות דברת נגד מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם ביום 13.2.12) וע"א
9257/11 שמרון זליג ושות' חברה קבלנית בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין (פורסם ביום 21.10.13) (כפי
שיפורט בהמשך) כתימוכין לעמדתו.

32. לעומת זאת, לטענת העוררת, מהות העסקה כלל לא השתנתה אלא נעשו בה שינויים מחויבים כדי ליישמה
ולהשלימה.

העוררת גורסת כי השטחים בגוש 6620 אינם מהווים ממכר חדש ומסירתם לידי העוררת הינה הגשמה של
התחייבות הירקון על פי ההסכמים המקוריים לספק קרקעות לצורכי ציבור בכמות מספקת כדי שהעוררת
תוכל לבנות על שטח נטו של 10 דונם. כמו כן, היות ואי בניית המלון מנעה את יישום סעיף 34 להסכם 1973
כלשונו (דהיינו תשלום 10% מפדיון המלון כתמורה נוספת), אזי חלף אחוז מן הפדיון הוסכם על תשלום
סכום קצוב בסך 24 מיליון ש"ח. הסבת הזכות לפיצוי בשל השטח שהופקע רק מחליפה את מכירתה חלק
בגוש 6610 אשר התבררה כבלתי אפשרית מלכתחילה.

כל אלה אינם אלא התאמתו של המתווה המקורי למציאות שנוצרה בחלוף השנים וכלל לא נכרתה עסקה
חדשה. מאחר והעסקה המקורית כבר מוסתה, כטענת העוררת, אין מקום לשוב ולמסות אותה היום, על
אף ההתאמות שבוצעו בה. העוררת גם מצביעה על העובדה כי במרוצת השנים העוררת נשאה בתשלומי מס
רכוש על כלל השטח ברטו (דהיינו למעלה מ-20 דונם) כהוכחה נוספת לכך כי הממכר המקורי כבר כלל את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 כל השטחים המיועדים לצרכי ציבור. לטעמה של העוררת יש לאבחן את המקרים שנדונו בפסיקה שהובאה
2 על ידי המשיב מהמקרה הנוכחי שאינו דומה להם לפי נסיבותיו המיוחדות.

ו. התייחסות להיבט תשלום המס בעקבות הסכם 1973

3
4
5
6 33. הצדדים אינם חלוקים על כך כי עסקת רכישת השטחים דווחה למשיב במועד בלתי ידוע בעקבות עריכת
7 הסכם 1973. הצדדים אף אינם חלוקים על כך כי מס בסכום כלשהו שולם אז על ידי העוררת בקשר
8 לרכישה.

9
10 34. דא עקא, סכום המס ששולם בהמשך לדיווח המקורי הנ"ל איננו ידוע היום. כאשר נציג המשיב מר רואי
11 זרנצ'נסקי נשאל על כך במהלך עדותו השיב כדלקמן:

"לשאלת בית משפט:

12
13
14
15 ש. האם אנו יודעים מה סכום המס ששולם בשנת '77 בגין העסקה של '73?
16 ת. לא. אנחנו יודעים מה סכום התמורה שממנו נגזר סכום המס וסכום התמורה הוא 60
17 ש"ח. אני רוצה להדגיש שלא מצאתי את התיקים הישנים וזה עבר לגניזה. ראיתי רק את
18 מה שיש במחשב, את האישורים לטאבו ואת ההחלטה בהשגה שם מופיע שמיסינו רק
19 את ה-600 אלף לירות ולא מיסינו את התמורה העתידית."
20 (עמוד 14, שורות 27 עד 30).

21
22 35. המשיב סבור כי מנוסח האישור לטאבו אשר הונפק על ידו בשנת 2008 ניתן ללמוד בוודאות כי מס שולם
23 בזמנו על התשלום במזומן בלבד (600,000 ל"י) ולא על מרכיב האחוזים מפדיון המלון, שהיה בלתי ידוע
24 באותה עת. בין השאר, באישור זה מופיעות המילים "שווי המכירה – 60", דהיינו 60 ש"ח שהם שווי ערך ל-
25 600,000 ל"י. מכאן מסיק המשיב כי סכום המס ששולם אז חושב אך ורק על בסיס מרכיב המזומן המידי.
26 אולם בהמשך עדותו מר זרנצ'נסקי הוסיף את הדברים הבאים:

27
28 "ת: אני לא יודע איך נהגו למסות אז אבל אמור למסות על כל התמורות. יכול להיות שאז
29 הם מיסו רק על התמורה בפועל ולא על התמורה העתידית. אני לא יודע מה היה אז. יכול
30 להיות שהחליטו לחכות עם העשרה אחוז עד למכירה בפועל. עכשיו הערכנו והוצאנו שומה
31 על הכל יחד" (עמוד 16, שורות 11 עד 13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 36. לעומת זאת, העוררת טוענת כי שומת המס הישנה הפכה מזמן לסופית ואין כל אפשרות חוקית לשנות או
2 לפתוח אותה היום אם לא נעשתה עסקה חדשה בשנת 2012. כאמור, לפי עמדת העוררת העסקה המקורית
3 לא השתנתה במהותה ולא הוחלפה ועל כן מיסויה התיישן לפני שנים רבות.

4

5 37. יש להודות כי העדר המידע על אופן מיסוי העסקה בשנות השבעים מקשה על ההכרעה בערר זה. ייתכן
6 ומרכיב האחוזים מפדיון המלון הובא בחשבון בחישוב המס המגיע (בדרך האומדן וההיוון), אולם אפשר גם
7 שמרכיב זה לא קיבל כל ביטוי והמס הושת על מרכיב המזומן המידי בלבד. אף לא מן הנמנע כי הושגה
8 הבנה אז בין העוררת לבין המשיב כי סכום מס נוסף ישולם בעתיד כאשר יתברר סכומו של מרכיב התמורה
9 השני, אך אין ראייה לכך והדבר הוא בגדר השערה גרידא.

10

11 ז. עסקה במקרקעין שיסודותיה השתנו

12

13 38. אין חולק כי ככלל כאשר היקף עסקה גדל בעקבות שינויים אשר הוסכמו בין הצדדים לאחר כריתתה
14 המקורית קיימת הצדקה להטלת מיסוי נוסף. היקף העסקה עשוי לגדול כתוצאה מהרחבת ההיקף הכמותי
15 (השטח) של הממכר, שינוי חיובי באיכות הממכר (למשל בשל מיקומו), הגדלת היקף התמורה או שוויה, או
16 שיפור בתנאי העסקה הנלווים (למשל בהיבט האשראי), או כתוצאה משילוב של מספר גורמים כאמור.

17

18 39. אולם הדבר איננו כך כאשר מרכיב עסקה מסוים מוחלף במרכיב אחר שווה ערך ואיכות. לדוגמא, נניח כי
19 נמכר מגרש בגודל 100 מ"ר בצד מזרח של מתחם פלוני תמורת 250,000 ₪ ובהמשך מוסכם להחליף את
20 הממכר במגרש המצוי בצד מערב, ללא שינוי בגובה התמורה. בהינתן כי אין הבדל איכותי בין שני צדי
21 המתחם, אזי נראה כי אין מקום להטלת מס נוסף. אמנם ניתן לומר כי העסקה המקורית בוטלה ותחתיה
22 נכרתה עסקה חדשה זהה בהיקפה הכספי, אך בדרך כלל לא תהיה לכך נפקות מעשית מבחינת המיסוי
23 (אלא אם בינתיים השתנו שיעורי המס). אותה מסקנה תתבקש אם במקום תשלום התמורה על סך 250,000
24 ₪ במזומן יוסכם לאחר מכן בין הצדדים כי התמורה תשולם במניות בחברה כלשהי ששווין 250,000 ₪.

25

26 40. בהקשר זה, אין אני יכול להסכים עם דברי ב"כ משיב בסעיף 55 לסיכומיו, שם הוטעם:

27

28 "ולמה הדבר דומה: אלמוני מוכר לפלוני נכס עסקי, ששווי לשם הדוגמה בלבד, מיליון
29 ₪. בסופו של יום, העסקה אינה יוצאת אל הפועל והרוכש מבקש שיושב לו הסכום
30 ששילם – אותו סך של מיליון ₪. הצדדים מגיעים להסכמה כי במקום להחזיר את הכסף,
31 המוכר יעביר לרוכש נכס עסקי אחר שבבעלותו, ששווי גם כן מיליון ₪, והקונה יוותר
32 (מכירה) על הנכס הראשון שרכש. לצורך מס שבח, לא יהיה מס היות ושווי המכירה
33 שווה לשווי הרכישה. אך לצורך מס רכישה ישולם שוב פעם מס רכישה בגין הנכס החדש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 ששוויו מיליון ש"ח... לפיכך, טענת העוררת לפיה עסקינן בעסקת חליפין אינה יכולה להיות
2 לה לעזר בענייננו, וממילא אין כאן כפל מס, אלא עסקה חדשה".

3
4 כיצד ניתן לומר כי "ישולם שוב פעם מס רכישה" – הרי בדוגמא שמביאה ב"כ המשיב המכר הראשון
5 בוטל בהסכמת הצדדים ואם שולם בגינו מס רכישה אזי על המנהל להשיבו כמצוות סעיף 102 לחוק. אמנם
6 אם הייתה ניתנת דוגמא אחרת לפיה במקום תשלום של מיליון ש"ח במזומן הוסכם כי הרוכש יעביר לידי
7 המוכר מגרש ששוויו מיליון ש"ח, אפשר היה להצביע על תשלום מס רכישה פעמיים, כי נמכרים שני נכסים
8 שונים ובשתי עסקאות הדדיות (עסקת חליפין) וכל צד נדרש לשלם מס רכישה פעם אחת. המקרה הנדון
9 בערר הנוכחי איננו כזה והרוכשת (העוררת) כלל אינה מעבירה זכויות במקרקעין לידי הירקון.

10
11 41. יתרה מזאת נראה כי העיקרון לפיו לא כל שינוי במרכיבי העסקה (בצד הממכר או בצד התמורה) מצדיק
12 מיסוי נוסף, אלא רק שינוי המגדיל את ההיקף הכלכלי של העסקה, עומד בבסיס פסקי דין אליהם
13 התייחסו הצדדים, ועל כך נרחיב בהמשך.

14
15 42. על כן, שינוי במתכונת או מתווה העסקה איננו מצדיק, כשלעצמו, הטלת מס נוסף, אם הערך הכלכלי של
16 העסקה לא גדל כתוצאה ממנו (ובתנאי שהשינוי איננו יוצר עסקת חליפין שלא הייתה קיימת קודם לכן).

17
18 43. נוסף ונבהיר כי הגישה המוצעת היא קלה ליישום כאשר העסקה המקורית טרם "הכתה שורשים בקרקע
19 המציאות". הדברים מורכבים יותר כאשר העסקה המקורית החלה לצאת לפועל באופן ממשי לפני שנעשו
20 בה שינויים. או אז תיתכן טענה של "מכר חוזר" בפי המשיב, אף אם ההיקף הכלכלי הכולל של העסקה
21 נשאר יציב. במקרה דנן, למרות חלוף העשורים מאז עריכת ההסכמים המקוריים, העסקה כלל לא יושמה
22 הלכה למעשה ועל כן פטורים אנו מלהתמודד עם היבט המכר החוזר וטענה כזו אף לא הועלתה על ידי
23 המשיב.

24
25 44. לבסוף נעיר כי אימוץ גישה נוקשה מדי בסוגית הנפקות המיסויית של הכנסת שינויים להסכמות
26 המקוריות בין הצדדים עלול לפגוע בערך היעילות הכלכלית (והכלל כאשר ההיקף הכלכלי של העסקה איננו
27 גדל כתוצאה מן השינויים). אם הצדדים לעסקה מגלים לאחר חתימתה כי מרכיב מסוים בה אינו מביא
28 תועלת הדדית, או איננו ניתן ליישום בדרך יעילה, ובעקבות כך הם מבקשים לשנות את צורתו של מרכיב
29 זה, אין סיבה "לקנוס" אותם רק בשל עצם השינוי המוסכם, והדבר עלול לעודד היצמדות דווקנית
30 לעסקאות בלתי יעילות רק בגלל שיקול המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

ח. "מאזן" השינויים במקרה הנוכחי

- 1
2
3 45. נפנה עתה לניתוח השינויים אשר התחוללו בעסקה נשוא הערר. כאמור, שינויים עשויים לקרות בשני
4 מישורים – בקשר לממכר ו/או בקשר לתמורה. נתחיל בצד זהות הממכר.
5
6 46. ייאמר מיד כי "הגרעין הקשה" של העסקה כלל לא השתנה – והוא מכירתם של חלקים בחלקות 44 ו-45
7 בגוש 6609. מרכיב זה היה קיים בכל השלבים (הסכם 1969, הסכם 1973 והתוספת משנת 2012).
8 נראה כי בשל הרצון להשיג ולפתח שטחים אלה נעשתה העסקה מלכתחילה.
9
10 47. המרכיב העיקרי השני בצד הממכר הוא השטחים המיועדים לצורכי ציבור. אמנם בהסכם 1969 ובהסכם
11 1973 שטחים אלה היו צריכים להימסר לידי העירייה במישרין על ידי הירקון מתוך קרקעותיה האחרות
12 ומיקומם לא הוגדר באופן ספציפי באותם הסכמים. אולם נוסח ההסכמים המקוריים איננו מותיר מקום
13 לספק כי לפי אומד דעתם של הצדדים, "שטחי ציבור" אלה נחשבו לחלק מן הממכר וכאמור, בסעיף 14(א)
14 להסכם 1973 מובהר כי התשלומים שהעוררת מתחייבת לשלם לחברת הירקון הם "תמורת השטח ותמורת
15 הקרקע הציבורית ותמורת ההתחייבויות האחרות של הירקון" (ההדגשה אינה במקור).
16
17 כמות הקרקע הציבורית הנדרשת (אם לא מיקומה) הוגדרה במדויק כבר בהסכם 1969, שם נקבע כי "בגין
18 כל תשעה ממ"ר של השטח יהיה צורך להעביר לעירייה 11 מ"ר, במילים אחרות היחס בין השטח שהוא נטו
19 לבין הברוטו הוא של 9 לבין 20." (ה"הואיל" השלישי).
20
21 48. והנה במסגרת התוספת בשנת 2012 השטחים בגוש 6620 שנמכרו לעוררת נועדו בעיקרם לאותה מטרה
22 ממש וכתחליף למילוי החובה למסור שטחי ציבור במישרין על ידי הירקון. כוונה זו משתקפת בבירור
23 ב"הואיל" השביעי וכן בסעיפים 3 ו-6 לתוספת. כמו כן, עולה בבירור ממוצג ע/3 כי כל השטח בחלקה 42
24 בגוש 6620 מיועד לפי התוכנית החדשה לצורכי ציבור (שטח ציבורי פתוח ודרכים) והעוררת לא יכלה
25 לעשות בו שימוש.
26
27 49. אולם העוררת לא השכילה לתאר במדויק את היקף הקרקע הנדרשת לצורכי ציבור לפי התוכנית החדשה,
28 בהינתן שטח נטו של 9,386 מ"ר, ולא הוכח כי היחס הישן של 9:11 עליו התבססו ההסכמים המקוריים
29 נותר על כנו. כאן יש להזכיר את דרך חישוב כמות הקרקע בגוש 6620 המועברת לעוררת כפי שפורט בסעיף
30 6 לתוספת משנת 2012 (וכפי שצוטט בהרחבה בסעיף 27 לעיל): "סך ההשלמה" של 12,386 מ"ר בגוש 6620
31 נבחר על מנת להבטיח כי שטח החבילה כולה (ברוטו) יגיע ל-22,222 מ"ר כפי שהתבקש על פי ההסכמים
32 המקוריים. לא נאמר שם כי בהתאם לתוכנית החדשה הבעלים של 9,386 מ"ר נטו חייב להעביר לצורכי
33 ציבור שטחים נוספים של 12,386 מ"ר (כמות שאף יוצרת יחס של למעלה מ-9:11).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1
2
3
4
5
6
7
8
9

לא מצאנו במוצג ע/3 תמיכה למסקנה שגם בהתאם לתוכנית החדשה נדרשת הקצאת שטחי ציבור ביחס של 11:9 או יותר. בכתב הערר נכתב במקום אחד (סעיף 2.5.3) כי התוכנית החדשה "קובעת את היקף שטחי הציבור אשר נדרשים על ידה, העולים על 50% משטח המקרקעין". במקום אחר בכתב הערר (סעיף 4.1) נכתב כי "על פי התוכנית [החדשה] ילקחו ע"י עיריית תל אביב כ-50% מהזכויות מבעלי הזכויות במקרקעין הכלולים בתוכנית זו לצורכי ציבור שונים. היינו, לאחר אישור התוכנית ויישומה, על מנת שנווה גד תהא בעלת זכות ב-10 דונם נטו לבנייה [המספר המדוייק צריך להיות 9,386 מ"ר כאמור], עליה להיות בעלת זכויות בלמעלה מ-20 דונם".

50. עולה אפוא כי מצד אחד השטחים בגוש 6620 אשר הועברו לידי העוררת היו מיועדים כולם לשימוש ציבורי ולא יכלו לשמש את העוררת לבנייה, ומאידך לא הוכח כדבעי כי כל **כמות** השטחים בגוש 6620 שהועברו לעוררת (12,386 מ"ר) הייתה דרושה לעוררת לפי התוכנית החדשה בהינתן שטח נטו בהיקף של 9,386 מ"ר. דהיינו, ייתכן והיה **עודף** העברה מסויים בקשר לשטחי גוש 6620. אשוב לעניין זה בחלק י' להלן.

51. באשר לחלק מחלקה 1 בגוש 6610 שהצדדים התכוונו לכלול בממכר המקורי (ואשר לגודלו קיים בעינינו סימן שאלה), משהתגלה כי לא ניתן למכור שטח זה לידי העוררת, באה תחתיה הזכות לפיצוי בגין הפקעה שהייתה בידי הירקון. היות ולא שררו בין העוררת לבין הירקון יחסים מיוחדים, יש לצאת מתוך ההנחה כי שוויו של החלק "החסר" בגוש 6610 היה שקול לשווי הזכות לפיצוי בגין הפקעה ולכן אחד בא במקום השני. אם אכן כך, אין בהחלפה זו כדי להגדיל את ההיקף הכלכלי של הממכר אלא לשמרו.

52. נעבור עתה לצד **התמורות** שהשתלמו על ידי העוררת.

כזכור, סכום בסך 600,000 ל"י שולם בשנות השבעים. ההסדר לפיו ישולמו 10% מפדיון מכירת הפרויקט, כפי שנקבע בהסכם 1973, מעולם לא יושם. כפי שראינו, בהתאם לסעיף 23 להסכם 1973, הסכימו הצדדים כי אם לא תושלם בניית המלון, יוערך השווי הכלכלי של המלון **אילו היה נבנה** ויושלמו 10% מסכום זה לידי הירקון. הדבר לא נעשה והמרכיב השני של התמורה נותר על בלימה.

53. בסופו של דבר, ולאחר משא ומתן, הוסכם בשנת 2012 להמיר את המרכיב השני הנ"ל, המבוסס על אחוזים מפדיון המלון, בסכום קצוב. נראה כי אין בהסבריו של מר בשן בעניין ההיגיון הכלכלי שעמד בבסיס העסקה במתווה המקורי, כדי להעלות או להוריד. הוא הסביר כי בשנות השישים והשבעים נהוג היה לערוך עסקאות תמורות לפי 20%, דהיינו בעל קרקע היה נפרד מנכסו תמורת 20% מהפדיון שייגבה על ידי הרוכש משיווק המבנים שייבנו. ואם בהסכם 1973 מרכיב האחוזים היה 10% (בלבד), סימן שסכום תשלום המזומן המידי (600,000 ל"י) ייצג **מחצית** מן התמורה הכוללת ואילו הזכות לקבל 10% מהפדיון ייצגה את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוח - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 המחצית השנייה. דא עקא אין בהסבר זה כדי להבהיר כיצד הצדדים הגיעו לסכום הנקוב של 24,000,000
2 ש"ח בשנת 2012 ומר בשן עצמו הסכים כאמור כי הסכום נקבע כתוצאה ממשא ומתן בין הצדדים.
3
4 54. כך או כך אין ספק שהמרכיב השני של התמורה המקורית הקבועה בהסכם 1973 לא שולם עד לשנת 2012
5 והסכום החסר כומת בהסכמת הצדדים בהיקף של 24,000,000 ש"ח. כאמור, התוספת משנת 2012 הבהירה
6 כי "מוסכם על הצדדים כי לצורך תשלום סופי ומוחלט של התמורה המגיעה לירקון על פי הסכם 69
7 והסכם 73, נוח גד תשלם לירקון סכום של 24,000,000 ש"ח..." (סעיף 11 לתוספת; ההדגשה איננה
8 במקור).
9
10 55. איננו רואים סיבה לדחיית הסבריה של העוררת לפיהם הסכום הנוסף ששולם בעקבות חתימת התוספת
11 בשנת 2012 נועד להחליף את קיום הסדר האחוזים מפדיון המלון הקבוע בסעיף 14 להסכם 1973. לא
12 הובאה כל ראיה סותרת לפיה - על אף האמור בתוספת - הסכום הנקוב שסוכם בשנת 2012 איננו עומד
13 בפרופורציה לעשרה אחוזים מהשווי הצפוי של המלון שאמור היה להבנות. לפיכך, גם מן ההיבט הזה
14 התוספת משנת 2012 איננה בהכרח מגדילה את ההיקף הכלכלי של העסקה המקורית באופן המצדיק
15 הטלת מיסוי נוסף.

- 16
17 56. נמצא אפוא כי ככלל ניתן להשקיף על המוסכם בתוספת משנת 2012, הן בצד הממכר והן בצד התמורות,
18 כיישום והשלמה של האמור בהסכמים המקוריים, בשינויים שהתחייבו מן הנסיבות כמפורט לעיל.
19

ט. הפסיקה שהובאה על ידי המשיב

- 20
21
22 57. עיון בפסקי הדין עליהם מסתמך המשיב (ראו סעיף 31 לעיל), מגלה כי בכולם ההיקף הכלכלי של העסקה
23 הנדונה הורחב והדבר הביא את בית המשפט לקבל את טענת המנהל כי נרקמה עסקה נוספת.
24
25 בעניין דודיס גדל היקף המזומנים המשולמים עבור חלקות הקרקע וזאת על פי הסדר שנעשה בין הצדדים
26 לעסקה כשנתיים לאחר המכירה המקורית.
27
28 בעניין זליג הועלה "באופן מהותי" מחיר המינימום לשיווק יחידת דיור בעסקת תמורות. הקרקע נמכרה
29 כנגד קבלת אחוזים מפדיון המכירות העתידיות וזאת בכפוף לקביעת מחיר רצפה כדרך להבטיח כי תתקבל
30 תמורה מסוימת בידי המוכר. כעבור שלוש וחצי שנים הוגדל כאמור סכום הרצפה.
31
32 ובעניין נאות דברת נעשתה תחילה עסקת קומביניציה (מהסוג החלקי) לפיה נמכרו 10 דונמים מתוך 15 דונם
33 במתחם וזאת כנגד אספקת שירותי בנייה על חמשת הדונמים הנותרים. לאחר פרק זמן קצר שונתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 העסקה כך שכל המתחם (15 דונם) נמכר כנגד קבלת 33% מפדיון מכירת הדירות שייבנו במקום. דהיינו
2 היקף הממכר גדל משני שלישים מהמתחם למלוא שטח המתחם.
3
4 58. לדעתי פסקי דין אלה, בשל הנסיבות השונות שנדונו בהם, אינם יכולים לסייע לנו במקרה בו היקף התמורה
5 או הממכר לא השתנה אלא רק צורתו הוחלפה. לדוגמא, אפשר לתהות מה הייתה התוצאה בעניין **נאות**
6 **דברת**, אילו היקף הממכר היה נשאר ללא שינוי - 10 דונמים - ורק צורת התמורה הייתה משתנה מאספקת
7 שירותי בנייה על חמשת הדונמים הנותרים לזכות לקבל 22% מפדיון הדירות שייבנו על החלק הנמכר. בית
8 המשפט לא היה בהכרח מגיע למסקנה כי מדובר בעסקה חדשה.
9
10 מכל מקום, כאמור, אין בפסקי הדין הנ"ל דבר שמחייב את קבלת עמדת המנהל כאשר מוכח כי ההיקף
11 הכלכלי של העסקה המקורית לא הוגדל.
12

י. היקף המיסוי הראוי בנסיבות העניין

13
14
15 59. מצינו כי **ככלל** העוררת הרימה את הנטל והראתה כי המוסכם בתוספת משנת 2012 מהווה יישום והשלמה
16 של האמור בהסכמים המקוריים ולא הרחבה כלכלית של העסקה המקורית.
17
18 60. יחד עם זאת, לא ניתן הסבר המניח את הדעת לכמות הקרקע בגוש 6220 (12,386 מ"ר) אשר הועברה לידי
19 העוררת במסגרת התוספת (ראו סעיף 49 לעיל). אמנם הוכח כי העוררת לא יכלה לעשות שימוש בעצמה
20 בשטחי גוש 6620 (בשל ייעודם הציבורי) אולם שטחים אלה **נכללו בממכר** בעסקת המכר הנוספת שביצעה
21 העוררת עם צד שלישי בשנת 2012. ניתן להניח כי התמורה בעסקה הנוספת האמורה (60 מיליון ש"ח)
22 הושפעה בין השאר מהיקף השטחים בגוש 6620 הכלולים בחבילה. אין לדעת – ולא הובאה כל ראיה בעניין
23 – מה היו צרכיו של ה**רוכש** בכל הקשור להקצאת קרקע לייעוד ציבורי וייתכן והכמות הנ"ל הייתה נחוצה
24 לו בשל החזקתו בשטחים אחרים (נטו). מכל מקום השטחים בגוש 6620 היו בידי העוררת כמטבע העובר
25 לסוחר, גם אם היא עצמה לא יכלה לעשות בהם שימוש, והם אכן נכללו בחבילת הממכר בעסקה האחרונה.
26
27 61. כאמור לעיל, לפי דברי ב"כ העוררת עצמן, התוכנית החדשה דרשה כ-50% הקצאת שטחים לצורכי ציבור
28 ולא הובאה כל הוכחה אחרת בעניין. מכאן, אם השטח נטו הנמסר לידי העוררת בהתאם לתוספת משנת
29 2012 היה 9,836 מ"ר, אזי לכאורה רק כמות זהה של קרקע בגוש 6620 נדרשה לשם הקצאה לשימוש
30 הציבורי (לפי יחס של 50%). יוצא כי **עודף שטח** בהיקף משוער של 2,550 מ"ר בגוש 6620 הגיע לידי העוררת
31 במסגרת התוספת (2,550 = 9,836 - 12,386) ("**עודף הקרקע**"). נראה כי עודף זה מייצג **הרחבה כלכלית**
32 **מסויימת** של העסקה עם הירקון מעבר למימדיה המקוריים ובעטיו של עודף זה מן הראוי להטיל מס
33 רכישה נוסף על בסיס חלקי. בהקשר זה יוער כי אכן שוכנענו כי סכום התמורה הנוסף אשר שולם בעקבות
34 חתימת התוספת – 24 מיליון ש"ח – בא כתחליף להסדר תשלום אחוזי הפדיון מהמלון, אולם כפי שצויין,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 הסכום האמור לא התבסס על הערכת שווי כלשהי אלא נקבע כתוצאה ממשא ומתן בין העוררת לבין
2 הירקון. במצב זה, ניתן לייחס חלק מסכום התמורה הנוסף לקיומו של עודף הקרקע האמור.

3
4 62. על כן, אם תישמע דעתי, בגין כריתת התוספת בשנת 2012 יושת על העוררת מס רכישה על 20% מהתמורה
5 הנוספת וזאת בהתאם ליחס (המעוגל) בין שטח עודף הקרקע (2,550 מ"ר) לכלל השטחים בגוש 6620
6 שהועברו (12,386 מ"ר). דהיינו, מס רכישה נוסף יוטל על 4,800,000 ש"ח שהם 20% מ-24 מיליון ש"ח.

7
8 63. יש בתוצאה זו גם מענה מסוים לאי הבהירות האופפת את היקף מיסוי העסקה המקורית בשנות השבעים
9 ולאפשרות כי מרכיב התמורה השני (האחוזים מפדיון המלון) כלל לא הובא בחשבון קודם לכן במיסוי
10 הרכישה.

11
12 64. היות והערר מתקבל ברובו, הייתי משית על המשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 15,000 ₪.

13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

כב' השופט הרי קירש

יו"ר הוועדה

עו"ד דן מרגליות, חבר:

20 עיינתי בחוות דעתו של יו"ר הוועדה הנכבד. במקרה דנן אין ספק כי חלק מהעובדות הרלוונטיות נותר סתום
21 ובלתי ברור. הדבר היחידי שברור כי בשנת 2012 הוחלט להמיר את ה"זכויות" מההסכמים שנכרתו בשנים
22 1969 ו-1973 בהסכם חדש וזאת עקב אי יכולת לממשן כפי שנכתבו במקור.

23
24 יש לציין כי מבחינה ערכית נטל הראיה ונטל השכנוע מוטל על העוררת לפי הפסיקה הקיימת. הבעיה היא שאף
25 אחד מן הצדדים לא יודע כיצד והאם מוסו "הזכויות במקרקעין" בשנים 1969 ו-1973.

26
27 אין לשכוח כי העסקאות המקוריות נכרתו בשנים בהן לא העלו נתונים על מחשב, וככל הנראה, לא שמרו
28 מסמכים שהוצגו אם הוצגו בעבר.

29
30 כיום, לטעמי, ניתן להשאיר מסמכים "לתקופה ארוכה" על ידי סריקתם למחשבים ושמירתם במדיה שאינה
31 תופסת מקום רב. למעשה, יש לצפות כי מסמכי עסקה לרבות דיווח ומיסוי יישמרו ללא הגבלת זמן וכי היה זה
32 מן הראוי לשנות את חוק ההתיישנות וכללי דיני הראיות, בפרק העוסק בשמירת מסמכים, כך שמסמכים
33 (במקרה שלנו) העוסקים בדיווח ומיסוי זכויות במקרקעין ייסרקו למחשבים ויישמרו "לתמיד".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יוני 2015

ו"ע 13-10-1827 נוה - גד בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 כך, ראה כי רשות מקרקעי ישראל, יזמה מטעמה פרויקט גדול של סריקת כל ו/או מרבית החומר הכתוב
 2 בגנזכיה למחשב, דבר המייתר בדרך כלל את הבאת המסמך המקורי.
 3 שיטה דומה הונהגה ב"נט המשפט" לפיה סורקים את כל החומר המוגש לבתי המשפט למחשב.
 4 גם פרטים וגופים אחרים היו צריכים לנקוט בגישה דומה, לפחות לגבי מסמכים מהותיים ולסרוק אותם
 5 למחשב.
 6 קבלת עמדת המשיב, לפיה, ככל הנראה, לא מוסו הזכויות ה"מעורפלות" כפי שהן באות לביטוי בחוות דעתו של
 7 יו"ר הוועדה, אינה תואמת את רוח חוק המיסוי השואף למס אמת.
 8
 9 אני מסכים לתוצאה ולניתוח הלוגי אליהם הגיע יו"ר הנכבד בעיקר בגלל הערפל הראייתי הקיים בערר זה.

עו"ד דן מרגליות

חבר הוועדה

רו"ח אליהו מונד, חבר:

אני מסכים.

רו"ח אליהו מונד

חבר הוועדה

סוף דבר

הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט קירש.
המשיב יישא בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 15,000 ₪.

ניתן היום, א' תמוז תשע"ה, 17 יוני 2015, בהעדר הצדדים.

רו"ח אליהו מונד
חבר הוועדה

עו"ד דן מרגליות
חבר הוועדה

כב' השופט הרי קירש
יו"ר הוועדה