



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

22 ספטמבר 2026

לפני: ועדת ערר מיסוי מקרקעין ליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

כב' השופט ה' קירש, יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר
רו"ח מיכה לזר, חבר

העוררים: 1. דוד שרביט
2. עינת שרביט
3. אברהם שרביט
4. שרית שרביט
ע"י ב"כ עוה"ד חננאל ברהום ומרדכי כהן

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חדרה
ע"י ב"כ עו"ד דוד אוחנה
מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

כבוד השופט ה' קירש, יו"ר הוועדה:

א. מבוא

1. העוררים הם שני אחים ובנות זוגם. הם "ביקשו לרכוש בית מגורים אחד ליד אחיו" (כאמור בסעיף 9 לסיכומי העוררים). לשם כך, בחודש נובמבר 2022 הם רכשו זכויות במקרקעין בגוש 10620, חלקה 289 (רחוב התאנה, קיסריה). באותה עת על הקרקע האמורה הלך ונבנה מבנה דו-משפחתי חדש ובו שתי דירות. כמפורט בהמשך, שני המוכרים של הנכס האמור המחו לעוררים את זכויותיהם על פי הסכם בנייה אשר נכרת קודם לכן בין המוכרים ובין שתי חברות קבלניות.

2. בין העוררים ובין המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, נתגלעה מחלוקת בנושא מס רכישה. הסוגיה העיקרית היא סיווג הנכס הנרכש: העוררים סבורים שהם לא רכשו "דירות מגורים" ועל כן שיעור מס הרכישה שאמור לחול הוא 5%, זאת על פי תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974. לעומת זאת, המשיב בדעה כי הנכס הנרכש כן עונה על הגדרת "דירת מגורים", ולפיכך יחולו עליו





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מדרגות מס הרכישה של דירה לא יחידה בהתאם לסעיף 9(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק").

כמו כן, קיימת מחלוקת אשר להיקף התמורה – שווי המכירה – עליו יש להטיל את מס הרכישה, כמתואר להלן.

3. יוער כי הדיון בשני העררים המאוחדים התנהל תחילה בפני ועדת הערר למיסוי מקרקעין במחוז חיפה (בראשות כבוד השופטת א' וינשטיין), וזאת עד לסיום שלב ההוכחות בתיק. או אז הופסק הדיון בפני ועדת הערר במחוז חיפה בעקבות אירוע הקשור לאחד העוררים, ועל פי החלטת כבוד נשיא בית המשפט העליון, י" עמית, הועברו העררים להמשך טיפולה של ועדת הערר במחוז תל אביב-יפו. הוסכם על הצדדים כי "הדיון ימשך מאותה נקודה בה הועבר" (ראו החלטת כבוד השופט מ' אלטוביה מיום 24.7.2025). בהמשך, הוגשו סיכומי הצדדים בכתב.

4. לשם הבנת המחלוקת העיקרית, נקדים ונביא את הגדרת המונח "דירת מגורים", כפי שהיא הופיעה בסעיף 9(ג) לחוק בעת רכישת המקרקעין על ידי העוררים:

"כל אחת מאלה:

- (1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;
- (2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."

5. בעררים הנדונים, לא הייתה מחלוקת בין הצדדים כי בנייתן של שתי הדירות "טרם נסתיימה" בעת הרכישה. אולם המשיב סבר כי בנסיבות המקרה כן הייתה "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה", וכתוצאה מכך, המקרקעין הנרכשים ייחשבו "דירות מגורים" לצורך הטלת מס רכישה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ב. רקע עובדתי

6. ביום 11.3.2021 רכשו המוכרים, מר רוני ביטון ומר יובל אהרון, את המקרקעין מושא הדיון. ביום 7.4.2021 קיבלו המוכרים היתר להריסת בית המגורים הישן שעמד על הקרקע ולבנייה של בית מגורים דו-משפחתי חדש.
7. ביום 5.6.2022 התקשרו המוכרים עם שתי חברות קבלניות – שי חי יזמות בע"מ ו-א. אהרון יזמות ובנייה בע"מ – בחוזה בניה להקמת בית המגורים הדו-משפחתי ("חוזה הבנייה"). במסגרת חוזה הבנייה, התחייבו החברות הקבלניות לספק למוכרים שירותי בנייה בהיקף כספי של 4 מיליון ש"ח (2 מיליון ש"ח לכל מוכר) כולל מע"מ. בהמשך, החלה בניית הדירות.
8. ביום 6.10.2022, נחתם בין רוני ויובל הסכם שיתוף במקרקעין ("הסכם השיתוף"), לפיו יוחדה מחצית מסוימת מהמקרקעין לכל אחד מהם, לצורך הקמת בית מגוריו.
9. והנה פחות מחודש ימים לאחר עריכת הסכם השיתוף בין המוכרים ובין עצמם, נכרתו ביום 2.11.2022 שני חוזי מכר במסגרתם מכר רוני ביטון לעוררים דוד ועינת שרביט, ומכר יובל אהרון לעוררים שרית ואברהם שרביט, את מכלול זכויותיהם במקרקעין ("חוזי המכר").
10. נוסף כחלק מן הרקע כי המוכרים עצמם רכשו את זכויותיהם במתחם אך ביום 11.3.2021 וזאת מבני הזוג בן יוסף. בעת מכירת הזכויות במקרקעין לידי העוררים, המוכרים טרם סיימו לשלם את התמורה המגיעה לבני הזוג בן יוסף והמוכרים טרם נרשמו כבעלים של המקרקעין.
11. בכל אחד מחוזי המכר הנ"ל הוצהר כי המוכרים "התקשרו עם החברה [הקבלנית] בהסכם הבניה, שעל פיו ומכוח היתר הבניה... החברה מקימה שתי דירות מגורים במבנה דו-משפחתי, מהן זו... [ש]מוקמת עבור המוכר (להלן – 'דירת המוכר')". נכון למועד חתימת חוזה זה שלב הבניה של דירת המוכר הוא גמר טיח (חוץ ופנים)" (סעיף 5 למבוא ההגדרות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

12. אשר לתמורה עבור כל אחד משני חלקי המתחם, נקבע בסעיף 4.1 לחוזה המכר כי התמורה המוסכמת "עבור הממכר ועבור קיום כל התחייבויות המוכר" היא 5.5 מיליון ש"ח. בנוסף לכך, נאמר בסעיף 5.1.2.1 לחוזה המכר כי:

"נכון למועד חתימת חוזה מכר זה התגבשה ל'מזמין' [דהיינו, למוכר – ה"ק] בהסכם הבניה חובת תשלום לחברה ע"ח תמורת העבודה בהקשר לדירת המוכר סך כולל של 1,000,000 ש"ח... חייב שהקונה מקבל על עצמו בזה לקיים במקום המוכר."

כלומר, כל רוכש (עורר) התחייב לפרוע את החוב הקיים של המוכר כלפי החברה הקבלנית – חוב בסך מיליון ש"ח, שהתגבש לפני מועד המכירה, בגין בנייה שכבר בוצעה בפועל.

13. כמו כן, בהתאם לסעיף 5.1.2.2 לחוזה המכר, "הקונה יהיה מחויב לקיים כלפי החברה את כל יתר חיובי 'המזמין' בהסכם הבניה בהקשר לדירת המוכר, לרבות חובת תשלום יתרת תמורת העבודה לגבי דירת המוכר... בסך כולל של 1,000,000 ש"ח."

חוב נוסף זה, אף הוא בהיקף של מיליון ש"ח לכל רוכש, מתייחס לחוב העתידי שכל מוכר היה צפוי לחוב כלפי החברה הקבלנית עבור השלמת הבנייה (כזכור, כל מוכר התחייב לשלם סך כולל של 2 מיליון ש"ח בגין בניית דירתו).

14. עוד נקבע בחוזה המכר כי "הקונה נכנס בזה בנעלי המוכר בהסכם הבניה לגבי המשך בניית דירת המוכר" (סעיף 5.1.2 רישא). על בסיס הוראה זו, נחתם בין כל רוכש (עורר) ומוכר "כתב המחאת זכויות" לפיו מלוא זכויות וחובות המוכרים בהתאם לחוזה הבניה מועברות לידי העורר, דבר שחייב למעשה את העורר להשלים את הבנייה באמצעות אותן חברות קבלניות.

15. עם זאת, מובהר בסעיף 5.1.2.4 לחוזה המכר כי:

"המוכר לא יהיה אחראי בדרך כלשהי לאופן, טיב ומידת קיום חיובי החברה לפי הסכם הבניה, הן לגבי תקופת הבניה שקדמה לחתימת חוזה מכר זה והן לגבי המשך הבניה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ברי, כי הגבלת אחריות זו עומדת בבסיס טענת העוררים כי במקרה דנן לא הייתה "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה" כנדרש על פי הגדרת המונח "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין כמצוטט לעיל.

16. כאן יש לציין עובדה נוספת, שאיננה שנויה במחלוקת: החברה הקבלנית שי חי יזמות בע"מ היא בבעלותו של מר עופר ביטון, אביו של המוכר רוני ביטון. במקביל, החברה הקבלנית א. אהרון יזמות ובנייה בע"מ נמצאת בבעלותו של מר אילן אהרון, אביו של המוכר יובל אהרון. כאמור, הזכויות כלפי שתי החברות הנ"ל הומחו עלידי המוכרים לידי העוררים.

לימים, במסגרת הליכי הערר שהתקיימו בפני ועדת הערר בחיפה, ביקש המשיב להעלות טענה, המבוססת על הקשר המשפחתי האמור, לפיה המוכרים והחברות הקבלניות חד הם, וזאת לצורך יישום הוראת החוק בדבר "התחייבות מצד המוכר" (דהיינו, המשיב ביקש לטעון כי התחייבות מצד החברות להשלמת הבנייה מכוח חוזה הבנייה מהווה גם התחייבות מצד המוכרים **עצמם**). אולם, לנוכח הרחבת החזית הכרוכה בהעלאת הטיעון האמור בשלב הערר, הוועדה בחיפה סירבה להידרש לו. בהחלטתה מיום 25.2.2025, קבעה כבוד השופטת וינשטיין כי:

"לא קיבלנות שובה, בוודאי לא כזו המניחה את הדעת, כיצד מתכוון המשיב להביא לתוצאה לפיה מדובר בישות משפטית אחת של המוכרים והחברות הקבלניות. לא קיבלנו אף תשובה היכן טיעון כזה מצוי בהחלטה בהשגה. למעשה, ב"כ המשיב אישר כי אכן בהחלטה בהשגה לא מצוי טיעון שכזה.

... כעת, במסגרת הערר, מבקש המשיב להרחיב את חזית המחלוקת בין הצדדים ולהכניס רכיב עובדתי שלא נטען מעולם כלפי העוררים, בשום שלב מהשלבים השומתיים, ואף לא במסגרת כתב התשובה שהוגש מטעמו. לטעמנו העלאת טענה זו איננה מותרת במסגרת הערר דנן." (עמוד 13 שם)

החלטה דיונית זו היא חלוטה ומשכך גם אנו לא נידרש לאפשרות כי התחייבות "מצד" החברות היא, מניה וביה, התחייבות "מצד" המוכרים, בשל הקשר המשפחתי האמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ג. היבט שווי המכירה

17. העוררים דיווחו על שווי מכירה בסך 5.5 מיליון ש"ח לכל נכס, וזאת בהתאם ל"תמורה המוסכמת" הנקובה בסעיף 4.1 לחוזה המכר. בשומה לפי מיטב השפיטה ובהחלטה בהשגה, המשיב קבע שווי מכירה בגובה 6.5 מיליון ש"ח לכל נכס, וזאת על סמך צירוף התמורה המוסכמת הנ"ל (5.5 מיליון ש"ח) עם התחייבות הרוכשים לשאת בחוב הקיים של כל מוכר כלפי החברה הקבלנית (1 מיליון ש"ח לכל נכס, לפי סעיף 5.1.2.1 לחוזה המכר).

18. ביום 14.1.2025, במהלך ניהול העררים בפני הוועדה בחיפה, הודיע המשיב כי הוא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 85(א)(3) לחוק **ותיקן** את השומה לכל עורר כך ששווי המכירה לכל נכס יעמוד על 7.5 מיליון ש"ח וזאת בהתאם לעקרון "צירוף כל התמורות" (להבנת המשיב). דהיינו, השווי הקודם (6.5 מיליון ש"ח) הוגדל במיליון ש"ח נוספים בשל התחייבות הרוכשים הכלולה בסעיף 5.1.2.2 לחוזה המכר, קרי נטילת החוב **העתידי** לחברה הקבלנית.

19. אלא מאי? בהחלטה מיום 17.2.2025 קבעה ועדת הערר בחיפה כי "**החלטת המשיב על תיקון השומות הינה בטלה**" וזאת מפני שהמשיב "**לא פנה לוועדה ולא ביקש את רשותה לבצע את תיקון השומה, אלא העמיד את הוועדה, גם במקרה דנן, בפני עובדה מוגמרת...**".

ועדת הערר בחיפה "**לא שללה מהמשיב את היכולת לבקש את הגדלת השומה, אך נקבע כי היה עליו לעשות זאת בהתאם להוראות סעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, על דרך של בקשה מוועדת הערר להגדיל את השומה ע"פ סמכותה הנתונה לה**" (עמוד 11 שם).

עוד הובהר בהחלטה כי "**המחלוקות תהיינה בהתאם להחלטה בהשגה ולא מעבר לכך**" (הציטוטים הם מהחלטת הוועדה בחיפה מיום 25.2.2025, המפנה להחלטתה הקודמת מיום 17.2.2025).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על החלטת הוועדה בחיפה המונעת מן המשיב לתקן את שווי המכירה מסך 6.5 מיליון ש"ח לסך של 7.5 מיליון ש"ח הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 31422-03-25). הערעור האמור תלוי ועומד.

20. לנוכח המצב הדיוני הנ"ל, לא נידרש כאן לסוגיית שווי המכירה ונסתפק בהערה כי על פני הדברים שווי המכירה אמור לעמוד, **לכל הפחות**, על 6.5 מיליון ש"ח (ולא כפי שדווח על ידי העוררים תחילה) וזאת כתוצאה מצירוף התמורות הנקובות בסעיפים 4.1 ו-5.1.2.1 לחוזה המכר. מטבע הדברים **אין** אנו מביעים כל דעה לגבי צדקת הוספת הסכום הנקוב בסעיף 5.1.2.2 לחוזה המכר לסכום שווי המכירה, כמבוקש על ידי המשיב.

ד. "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה"

21. נמצא כי חלופה (1) להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק מביאה, למצער, לשתי תוצאות אלה:

א. מקצה האחד של מנעד האפשרויות, אם אדם רוכש שלד דירה גרידא, ללא כל המחאה של חוזה בנייה תקף, כך שהוא יידרש להסדיר בכוחות עצמו את השלמת הבנייה, הנכס הנמכר לא ייחשב "דירת מגורים";

ב. בקצה השני של מנעד האפשרויות, אם אדם רוכש "דירה על הנייר" מקבלן בניין שמתחייב להקים את הדירה בשלמותה, הנכס הנמכר כן ייחשב "דירת מגורים". כלל זה משקף את המציאות בשוק הנדל"ן הישראלי לפיו חלק ניכר מדירות המגורים הנרכשות מידי שנה אכן נרכשות כאמור – "על הנייר" מהקבלנים (על פי נתוני הלמ"ס, בשנת 2025 האחוז האמור עמד על כ-37.5%).

בתווד, בין שני קצוות המנעד, נמצאות נסיבות מגוונות של הסבת זכויות וחובים בין מוכר ורוכש ובכל מצב כאמור עשויה להתעורר השאלה האם ה"חבילה" שרכש הרוכש כוללת התחייבות מצד המוכר לסיים את הבנייה, כנדרש על פי החוק כדי שהנכס ייחשב דירת מגורים לעניין מס רכישה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

22. יש לציין כי ההגדרה של "דירת מגורים", בנוסחה המקורי, הוספה לסעיף 9 כחלק מיוזמת חקיקה שבאה להקל על רוכשי דירות "עממיות" (תיקון מס' 31 לחוק, ס"ה 1509, מיום 17.3.1995). בהקשר זה, ההקלה הייתה נחוצה הן למי שרכש דירה קיימת ("יד שנייה") והן למי שרכש דירה חדשה מקבלן ("על הנייר"), כאשר במקרה האחרון נמכרת לרוכש חבילה הכוללת הן את המקרקעין הדרושים והן את שירותי הבנייה הדרושים לשם הקמת הדירה המיוחלת.

23. והנה בשל שינויים בשיעורי מס הרכישה שחלו על פני השנים מאז, במקרים מסוימים מעמדו של הנכס כדירת מגורים עשוי לחסוך מס רכישה ואילו במקרים אחרים (ובפרט לגבי נכסים יקרים) סיווג כדירת מגורים עלול להביא לתשלום מס רכישה גבוה יותר. מכיוון שכך, אימוץ פרשנות זו או אחרת לתיבה הנדונה ("התחייבות מצד המוכר") צריך להיות ניטרלי, ללא מגמה להקל וללא מגמה להחמיר.

24. ועדת ערר זו התייחסה לנושא "התחייבות מצד המוכר" בעניין **אקרמן** (ו"ע 15-05-48493 **מאיר אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, ניתן ביום 21.5.2017). במקרה האמור נפסק (ברוב דעות) כי הזכויות שנרכשו על ידי העוררים שם מהוות "דירת מגורים" – ועל כן החבות במס רכישה תהיה גבוהה יותר – וזאת בהתאם לחלופה השנייה של הגדרת דירת מגורים שעניינה "**קבוצת רכישה**". אולם ועדת הערר התייחסה אף לחלופה הראשונה להגדרה (זו שנדונה בעררים הנוכחיים). גם שם זכויות המוכרים על פי הסכם עם קבלן מבצע הומחו לרוכשים (העוררים). הרוב בוועדת הערר (הח"מ ורו"ח צבי פרידמן) סבר כי מערך ההסכמים שנבחן איננו כולל התחייבות "מצד המוכר" לסיום הבנייה. רו"ח צבי פרידמן כתב:

"...שומה עלינו לפרש, לאור תכלית החוק בעניין זה, את תיבת 'המוכר' כאמור במובנה הצר. קרי, חיפוש אחר התחייבותו של המוכר בכובעו כמוכר, המהווה את צד המוכר בחוזה המכר. או אז, התחייבות ברורה ומפורשת מצדו לסיים את הבנייה, תוביל לקיום תחולתה של הגדרת 'דירת מגורים', על המקרה דנן.

...

במקרה דנן, אין התחייבות של המוכרים להשלים את הבנייה ואין לתת למונח 'מוכר' משמעות רחבה מעבר ללשונו הברורה. מה עוד כאשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המדובר במקרה שבו משמעות רחבה תגרום להכבדת נטל המס ולא להקלה.

אין נפקא מינה אם ההתחייבות היא 'של' המוכר [כפי שנדרש על פי הגדרת המונח "בנין" שבסעיף 9(ג) – ה"ק] או 'מצד' המוכר. המילה החשובה היא שהמוכר הוא אשר צריך להתחייב לסיים את הבנייה על מנת שהיא תיחשב כרכישה של דירת מגורים.

יש הבדל בין רכישת דירה על הנייר מקבלן בונה שהוא אחראי לסיים את הבנייה לבין רכישת מערכת חוזים שלמה (כולל חוזה עם קבלן מבצע) הן בתחולת חוק מכר דירות, הן כאשר הקבלן המבצע לא עומד בלוח הזמנים או במקרה של פשיטת רגל, שאז הרוכשים לא יוכלו לתבוע את המוכרים היות והם 'יצאו' מן התמונה ואין להם כל התחייבויות מול הרוכשים, ועוד."

(מתוך סעיפים 63 ו-67 לפסק הדין).

רו"ח פרידמן הגיע למסקנה האמורה "על אף שכוונת הרוכש היא שבסופו של יום תהיה לו דירת מגורים...":

"בעניינינו אין ספק כי טיבה הכלכלי של מערכת ההסכמים מובילה למסקנה כי המדובר ברכישה של דירת מגורים 'על הנייר' ... העוררים נכנסו למערכת הסכמים שמבחינה כלכלית רכשו למעשה דירת מגורים 'על הנייר' וכי יש להם התחייבות של הקבלן המבצע להשלים את הבנייה אך לא של המוכרים".

(מתוך סעיפים 52 ו-64 לפסק הדין)

אני הצטרפתי למסקנתו של רו"ח צבי פרידמן בסוגיה זו והוספתי:

"אמנם יש לשער כי הציפייה של העוררים הייתה ועודנה כי הבנייה תושלם כמתוכנן, ומן הסתם ציפייה זו הניעה את העוררים לשלם את התמורה המוסכמת למוכרים. אולם אין באותה ציפייה כדי להפוך את המחאת הזכויות והחייבים מהמוכרים לעוררים להתחייבות מצד המוכרים (אשר יצאו מן הפרויקט) לסיום הבנייה. אף לא נטען כי המוכרים נותרו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערבים כלפי העוררים לקיום התחייבויותיו של הקבלן המבצע. (סעיף 2 לחוות דעת).

בסופו של דבר עניין **אקרמן** הוכרע כאמור לטובת מנהל מיסוי מקרקעין על בסיס חלופת קבוצת הרכישה בלבד, ללא קשר לקיום או אי קיום של התחייבות מצד המוכרים לסיום הבנייה.

25. על פסק דין **אקרמן** לא הוגש ערעור (וכאמור, הערר הוכרע למעשה על פי הסוגיה האחרת, חלופת קבוצת הרכישה).

26. חלפו שנים מספר ושאלת ה"התחייבות מצד המוכר" שבה והגיעה לערכאות, הפעם לוועדת הערר ליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד, בערר ו"ע 17-10-59441 **מרי לסמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז**, ניתן ביום 27.4.2020. העוררים שם קיבלו במתנה זכויות במקרקעין שלגביהן הייתה התחייבות של יזם לבנות דירות כחלק מעסקת קומבינציה. לא הייתה התחייבות של נותני המתנה לסיים את בניית הדירות. יושב ראש ועדת הערר, כבוד השופט א' גורמן, אימץ גישה מרחיבה יותר מזו שיושמה בעניין **אקרמן**. צוין כי "... אין מחלוקת כי העוררים קיבלו לידיהם מאת נותני המתנה, נכס הכולל התחייבות להשלמת הבניה של הדירות על ידי היזם ... הייתה התחייבות של היזם להשלמת הבניה ולמסירת דירות מגורים שבנייתם הסתיימה, וכי בהתאם להסכם הקומבינציה, התחייבות זו של היזם כלפי המעבירים הומחתה לרוכשים" (מתוך המבוא וסעיף 7 לפסק הדין).

27. נביא את המשך דבריו של כבוד השופט גורמן בהרחבה :

"... בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 9 לחוק לעניין מס הרכישה, גם 'דירה על הנייר' עשויה להיחשב כדירת מגורים...

שוב, הדגש הוא על השימוש המתוכנן העתידי במקרקעין. וכשימוש זה הוא למגורים, הנכס ייחשב כדירת מגורים (על אף שמבחינה אובייקטיבית, במועד המכירה אין לפנינו עדין דירת מגורים).

... יש להעדיף פרשנות המגשימה את אותה מגמה העולה באופן ברור מהחוק ומהפסיקה בעניינו של הסעיף שלפנינו. מכל אלה עולה הדרישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

כי רכישה של נכס העתיד לשמש כדירת מגורים, תיחשב כרכישה של
'דירת מגורים'.

זהותו של הנכס שנרכש צריכה להיקבע בהתאם למהותו. במקרה שלפנינו,
אין המדובר ברכישה של זכות במקרקעין גרידא, אלא ברכישה של זכות
במקרקעין אשר צמודות לה אגד זכויות הכוללות התחייבות למסירת דירת
מושלמת, הכוללת מפרט מלא – 'עד המפתח'. המוכרים המחו לעוררים את
זכויותיהם כלפי היזם, כך שאם היזם לא היה עומד בהתחייבויותיו ולא
היה משלים את הבניה, הייתה לעוררים כלפיו זכות תביעה.

בחינה מהותית של הנכס שנמכר, מלמדת כי מדובר למעשה ב-'דירה על
הנייר'.

...

הסכם הקומבינציה כלל מפרט, על-פיו התחייב היזם לבנות את הדירות.
לאחר רכישת הזכויות, העוררים לא נדרשו להשלים ולעשות דבר, כדי
לקבל לידיהם דירות מגורים גמורות ... קבלת הנכס המוגמר - דירות
מגורים שבנייתם הסתיימה, נבעה ישירות מאגד הזכויות וההתחייבויות
שהועברו מאת המוכרים לידי העוררים. על אף שיתכנו הבדלים מסוימים,
הרי שבמהות ומנקודת המבט של דיני המס, התחייבות זו להשלמת
הבניה, אינה שונה בעיקרה מהתחייבות של קבלן בונה בעת מכירת 'דירה
על הנייר'. בשני המקרים, מנקודת המבט של הרוכש, מהות הנכס הנרכש
הוא ... נכס בו יש פוטנציאל ריאלי בעיני האדם הסביר לשמש למגורים.
שימוש עתידי זה, הוא מהותו של הנכס שהועבר לידי העוררים מאת
המוכרים...

...

'התחייבות מצד המוכר' פירושה, כי יש באמתחת המוכר אגד של זכויות
הכולל התחייבות אכיפה לסיום הבניה, והוא מעביר התחייבות זו לידי
הרוכש. אין זה הכרחי כי ניתן יהיה לתבוע את המוכר עצמו במקרה של אי
השלמת הבניה, כל עוד ניתן יהיה במקרה כזה לתבוע מאן-דהוא אחר עמו
התקשר המוכר קודם למכירת זכויותיו לקונה ואשר הוא מחויב לסיים את
הבניה.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

... [יש] לזהות את הנכס שרואה הרוכש לנגד עיניו ושאותו הוא מצפה, צפייה ריאלית וסבירה, לקבל. כאשר נמכרים מקרקעין ועימם התחייבות אכיפה להביא לסיום הבניה ולמסירת דירה גמורה לרוכש, הרוכש רואה לנגד עיניו את הדירה אותה הוא רכש. זהו התוכן המהותי של העסקה.

...

כאשר המוכר מעביר מקרקעין ולגביהם התחייבות המצויה בידיהם להשלמת הבניה לכדי דירה מוגמרת - זהו מהות הנכס הנמכר - דירת מגורים. (מתוך סעיפים 31, 32, 34 ו-36 לפסק דין לסמן)

28. דהיינו, לפי גישתו של כבוד השופט גורמן, די בכך כי "יש באמתחתו" של המוכר התחייבות אכיפה (של צד שלישי) לסיום הבניה וכי התחייבות כזו להשלמת הבניה "מצויה בידי" של המוכר, על מנת למלא את תנאי ההגדרה לפיו קיימת התחייבות "מצד המוכר" (ויובהר: התנאי האמור הוא הכרחי, ולא די בכך שהרוכש רואה לנגד עיניו דירת מגורים – כי הרי זה עשוי להיות המקרה אף כאשר הרוכש קונה מגרש ריק ודואג בעצמו לביצוע הבניה). כל זאת אף כאשר לא ניתן לתבוע את המוכר (הממחה) עצמו אם וכאשר הבניה לא תושלם.

29. על פסק דין לסמן כן הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 4278/20 מרי לסמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז). בפסק דין קצר שניתן ביום 22.11.2021 על ידי כבוד השופטת ע' ברון, נכתב:

"עיינו בכתובים, והוספנו ושמענו את טיעוני ב"כ המערערים. משעשינו כן, לא ראינו מקום לבקש תשובה בעל-פה מאת ב"כ המשיב, והערנו את שהערנו. לאחר התייעצות הודיעה ב"כ המערערים כי הם מקבלים את המלצת בית המשפט ואינם עומדים עוד על הערעור. משכך, הערעור נדחה..."

יש מקום להבין מכך כי בית המשפט העליון נטה לאמץ את גישתו הנ"ל של כבוד השופט גורמן בעניין "התחייבות מצד המוכר", כי הרי רק לפיה הוכרע הערר בפני ועדת הערר.

30. בתחילתה של שנה זו ניתן פסק דין נוסף בבית המשפט המחוזי מרכז-לוד, הפעם על ידי ועדת ערר בראשות כבוד השופט ש' בורנשטיין: ו"ע 2651-05-23 מיכאלי נ' מנהל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מיסוי מקרקעין מרכז, מיום 12.1.2026. בעניין **מיכאלי** מוכר הזכויות במקרקעין נכנס בעבר להסכם שיתוף עם בעלי מקרקעין נוספים באותו מתחם לשם הקמת בניין מגורים גדול. במיזם האמור נקבעו שני מסלולים חלופיים: עסקת קומבינציה מול קבלן או הזמנת שירותי בנייה מקבלן (ללא מכר חלקי של זכויות במקרקעין). המוכר בחר במסלול הזמנת שירותי הבנייה. לימים המוכר מכר את מכלול זכויותיו לעורר. מנהל מיסוי מקרקעין טען שהעורר רכש "דירת מגורים". ועדת הערר דחתה עמדה זו וקיבלה את הערר.

כבוד השופט בורנשטיין שב והדגיש את השוני בין עסקת קומבינציה מחד והסכם להזמנת שירותי בנייה מאידך:

"... לא מצאתי בנסיבות העובדתיות שעמדו בפניי כי יש לסטות מההבחנה המהותית ... שבין עסקת קומבינציה, הכוללת אלמנט מובהק של מכר זכויות במקרקעין, לבין עסקה להזמנת שירותי בנייה, שאינה כוללת מכר של זכויות במקרקעין ואינה נכנסת בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין, ובמסגרתה מזמין בעל המקרקעין שירותי בנייה על המקרקעין, שהזכויות בהן נותרות בידיו כנגד תשלום תמורה לקבלן הבונה עבור השירות." (סעיף 48 לפסק הדין)

מכאן הבחין השופט בורנשטיין בין המקרה שנדון בעניין **לסמן** הנ"ל – מכירת זכויות הנובעות מעסקת קומבינציה – ובין המקרה שנדון לפניו בעניין **מיכאלי** – הזמנת שירותי בנייה. ולאור זאת הגיע השופט בורנשטיין למסקנה זו (סעיף 51 לפסק הדין):

"העורר נכנס בנעלי המוכר בקשר להסכם השיתוף, ובנוסף, נכנס הוא בנעלי המוכר בקשר להסכם למתן שירותי הבנייה. כשם שהמוכר רכש מהקבלן שירותי בנייה ולא דירות מגורים מוגמרות, כך יש לראות גם את העורר."

31. בנקודה זו ברצוני להעיר כי לטעמי, המוכר בעניין **מיכאלי** והעורר שם לא היו מצויים באותו מצב: המוכר היה הבעלים של המקרקעין הנדונים **קודם לכן**, והיה זקוק אפוא רק לשירותי בנייה כדי שיקומו עליהם דירות מגורים. העורר (הרוכש) לא היה בעל מקרקעין במתחם ובעסקת המכר מול המוכר העורר השיג שני דברים: רכישת המקרקעין עצמם, וכן רכישת שירותי הבנייה לשם הקמת הדירות על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המקרקעין. לכן, כאשר כבוד השופט בורנשטיין מציין בהמשך דבריו (בסעיף 53) כי: **"... אין המדובר [בעניין מיכאלי – ה"ק] במסד עובדתי הדומה לעסקה של רכישת דירה 'על הנייר' מקבלן, שבה הקבלן הוא בעל הזכויות במקרקעין עליהם נבנה הבניין, והוא מוכר חלקים מזכויותיו לרוכשי דירות 'על הנייר' "**, הרי אמירה זו אמנם נכונה לגבי המוכר שם (שהיה כאמור בעל מקרקעין מלכתחילה), אך לא לגבי העורר הרוכש.

והערה נוספת: השוני בין עסקת קומבינציה ובין הזמנת שירותי בנייה גרידא, כמוסבר על ידי ועדת הערר בעניין **מיכאלי**, ללא ספק קיים. אולם אף במסגרת עסקת קומבינציה (מסוג מכר חלקי) **מוזמנים שירותי בנייה** – על חלק המקרקעין שנותר בידי הבעלים המקורי. לפיכך, אף בעניין **לסמן** הזכויות שהוסבו לעוררים כללו מקרקעין מחד, ושירותי בנייה עליהם (מכוח עסקת קומבינציה) מאידך.

העובדה שהתשלום עבור שירותי הבנייה בוצע באמצעות מכירתן של זכויות במקרקעין אחרות (ולא במזומן, למשל) איננה צריכה לשנות.

32. מכל מקום, בעניין **מיכאלי** נמצא כי **"כשנתיים לאחר חתימת הסכם המכר [בין המוכר והעורר שם – ה"ק] נחתם בין חברי הקבוצה פרוטוקול ייחוד וחלוקת הזכויות בדירות הפרויקט"**. כלומר, בעניין **מיכאלי**, לא רק שבניית הדירות **טרם החלה** בעת מכירת הזכויות לידי העורר (ואף נראה כי טרם נתקבל היתר בנייה), אלא שהדירות עצמן **טרם זוהו**. על כן, ועדת הערר המשיכה והטעימה כי:

"אין זאת אלא, שראוי לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו ואין להרחיב את הגדרת 'דירת מגורים', מעבר ללשון החוק ותכליתו המובהקת. על כן, יש להתייחס לעניין לסמן לפי ההקשר שבו ניתן פסק הדין בעניינו - יש לראות במי שרכש זכות במקרקעין מאדם אחר שהתקשר עם הקבלן בעסקה לבניית הדירה, כמי שרכש 'דירת מגורים', רק מקום בו מדובר באופן מובהק בעסקת קומבינציה, במסגרתה המוכר, וממילא אף הרוכש, אינו נדרש לעשות דבר עד לקבלת הדירה מהקבלן, ומצבו, לפיכך, דומה למצבו של מי שרכש דירה 'על הנייר' מקבלן.

...

רק כאשר כל הסיכונים והסיכויים בבניית דירת המגורים העתידית אינם מונחים לפתחו של הרוכש, והוא אינו נדרש לעשות דבר עד לקבלת הדירה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

או אז ניתן יהיה לומר כי במהות נרכשה דירת מגורים 'על הנייר'. בעניין לסמן מדובר היה בעוררים שקיבלו במתנה מקרוביהם זכויות במקרקעין, שנחתמה לגביהן עסקת קומבינציה, והקבלן באותו עניין התחייב בפני נותני המתנה לבנות על גבי המקרקעין דירות מגורים. משמע, העוררים בעניין לסמן לא נדרשו לעשות דבר 'עד המפתח', כפי שמקובל בעסקת קומבינציה. לעומת זאת, במקרה דנן, נדרש העורר, כמו יתר בעלי הזכויות שבחרו באפשרות של הזמנת שירותי בניה, לפעול באופן אקטיבי על מנת שתהא בידי דירה מוגמרת.

...

דומה כי גישה זו ולפיה אין להרחיב יתר על המידה את הגדרת 'דירת מגורים', כך שתכלול מקרים שבהם הזכויות נרכשות ממי שאינו בעל ההתחייבות הישירה לבצע את הבניה (הקבלן) אלא מאדם אחר, הובעה גם בעניין ... אקרמן ...

(מתוך סעיפים 55, 57, 58 ו-59 לפסק הדין)

33. לדעתי, המקרה הנוכחי, מושא העררים הנדונים בפנינו, איננו דומה בנסיבותיו לזה שנדון בעניין מיכאלי, יהיה היחס המשפטי בין פסק דין מיכאלי לבין פסק דין לסמן אשר יהיה. עוד ייאמר כי יישום הפסיקה בעניין לסמן לגבי נסיבות המקרה הנוכחי יביא בהכרח, ואף בבחינת קל וחומר, לדחיית הערר דנן.

ה. תמצית טענות הצדדים דנן

34. לדברי עוררים,

"...במועד הרכישה עמד שלד הבית אשר שוויו נאמד בכמיליון שקלים נוספים וכאשר במסגרת הסכם הרכישה, התחייבו המערערים להמשיך את בינוי הדירות בעצמם באמצעות הקבלן שהתחיל את העבודה, ולעמוד בהתחייבויות המוכרים ובהסכם שהם חתמו מול הקבלן.

...

"...כאן נקבע במפורש נתק מוחלט בין המוכר לבין הקבלן, הקונים ממשיכים עם הקבלן, הוא חב עבורם בחוק המכר ובאחריות נזיקית והמוכר התנתק לגמרי. כפי שהעיד עורר 4, הוא עסק בבניה קודמת בעצמו של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נדל"ן ואף ניהל את הבניה לאחר רכישת הקרקע והשלד בעצמו, וניהל ויכוחים משמעותיים עם הקבלן בעצמו ללא כל קשר עם המוכרים, וכי כלל המשך הבניה, נעשה באופן ישיר וכניסה לנעלי המוכר מול הקבלן, ולא ניתן לראות בהמשך הבינוי כרכישת דירה על הנייר, מוכנה ומוגמרת, בדומה לעניין הנדון בעניין לסמן... (מתוך סעיפים 9, 30, 31 ו-37 לסיכומי העוררים).

35. מנגד גורס המשיב כי :

"...גובשו בפסיקות בתי המשפט פרמטרים מנחים לבחינת המהות הכלכלית של העסקה ולבחינת השאלה האם מדובר בעסקה אחת או בשתי עסקות נפרדות. נקבע כי יש לבחון את שאלת התלות, הקשר והזיקה שיצרו הצדדים או התכוונו ליצור בין שני ההסכמים, מועד ההתקשרות בהסכמים, האפשרויות שעמדו בפני הרוכש וכן מכלול נסיבות העסקה. בנוסף נקבע יש ליתן משקל לשאלה האם קיומו של הסכם אחד תלוי בקיומם של ההסכמים הנוספים, והאם ביטולו של הסכם אחד גורר את ביטול ההסכמים הנוספים, שכן הדבר מעיד על זיקה ברורה וממשית ועל כוונת הצדדים.

...

לעמדת המשיב, בהתאם לפרמטרים שנקבעו בפסיקה לבחינת המהות הכלכלית של העסקה ולבחינה האם מדובר בעסקה אחת או בשתי עסקאות נפרדות, יש לקבוע בענייננו, בכל אחד מהעוררים, כי מדובר בעסקה אחת לרכישת דירת מגורים..." (מתוך סעיפים 19 ו-23 לסיכומי המשיב).

בהמשך מדגיש המשיב, בין השאר, כי "בין הסכם המכר והסכם השיתוף וחווה הבנייה יש זיקה הדוקה והם שלובים זה בזה..." (סעיף 25, שם) וכי :

"... בהתאם לכלל תנאי הסכם המכר, לעוררים לא הייתה כל אפשרות לרכוש את המקרקעין לבדם ולתכנן ולבנות את הדירה בעצמם או באמצעות קבלן שהם יבחרו בעצמם. יתרה מכך, לעוררים לא הייתה השפעה כלשהי על תנאי חוזה הבנייה או חלק במשא ומתן לגביו והוא עמד בפניהם כעובדה מוגמרת בעת החתימה על הסכם המכר, ללא יכולת להשפיע על תנאיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

...חוזה הבנייה בין המוכרים לחברות הקבלניות נחתם טרם כריתת הסכם המכר וחווה זה, על תנאיו, עמד בפני העוררים כעובדה מוגמרת בעת החתימה על הסכם המכר. העורר לא הביא כל ראיה אובייקטיבית- חיצונית לטענתו כי יכול היה לרכוש את הקרקע ולהמשיך את הבנייה באמצעות קבלן אחר. " (מתוך סעיפים 27 ו-28 (ג) לסיכומי המשיב).

אומר לגבי טענה אחרונה זו כי משקלה נמוך בעיניי: מוכר מקרקעין סביר, שכבר הספיק להתקשר עם קבלן בחוזה בנייה, ינסה להמחות את חיוביו על פי חוזה הקבלנות לידי רוכש המקרקעין וזאת על מנת שלא להיוותר מחויב כלפי הקבלן. הרוכש מן הסתם יאלץ להסכים לתנאי זה אם ירצה לקנות את המקרקעין עצמו ואין במצב דברים זה לדעתי, כדי להביא למסקנה כי קיימת "התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה", כנדרש על פי הגדרת המונח "דירת מגורים".

1. יישום החוק והפסיקה במקרה הנוכחי

36. לאחר שקילת עובדות המקרה ולאור התפתחות הפסיקה, הגעתי למסקנה כי יש מקום לדחות את הערר: העוררים דגן אכן רכשו מידי המוכרים "חבילה" שכללה הן זכות במקרקעין והן התחייבות לסיום הבנייה. מהות העסקה הייתה רכישת דירות בשלב בנייה מתקדם, ולא כניסה ל"הרפתקה" של בנייה עצמית על מגרש נרכש.

37. ניתן למנות שורה של נסיבות התומכות בעמדת המשיב לפיה נרכשה "דירת מגורים" כמשמעותה בסעיף 9(ג) לחוק.

38. ראשית, הומחו לעוררים כאמור מלוא זכויות המוכרים כלפי החברות הקבלניות אשר התחייבו בחוזה הבנייה לבצע ולהשלים את הבנייה; ראו למשל סעיפים 2.1, 3.1, 5.1 ו-8.1 לחוזה הבנייה מיום 5.6.2022. מובהר שם (בסעיף 2.1) כי העבודה המוזמנת מן החברות "מקיפה וכוללת את כל הפעולות, המטלות והעבודות מכל מין וסוג שתידרשנה ותהיינה כרוכות בבניית הדירות בהתאם להיתר הבניה ולמפרט כולל עבודות הפיתוח המפורטות בהיתר הבניה והמפרט עד להשלמה מלאה של הבניה, קבלת 'טופס 4' תעודת גמר וחיבור הדירות בחיבור של קבע לרשתות החשמל, המים והביוב".

כאמור, כל ההתחייבויות האלה הוסבו לטובת העוררים בעקבות כריתת חוזה המכר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

39. אינני סבור כי יש בעדותו של העורר מר אברהם שרביט בפני ועדת הערר בחיפה כדי לגרוע מחשיבות או היקף ההתחייבויות שנתקבלו:

"... אני כל יום הייתי בבנייה עצמה, כל יום באתי לראות מה נעשה, איך הדברים זזים, איך זה מתקדם, טיב העבודה. הייתי שם יום יום במשך שבעה או שמונה חודשים, עד שסיימנו את שני הבתים... אני פיקחתי על הבנייה של שני הבתים." (עמוד 19, שורה 30 עד שורה 32)

דומה כי התעניינות כזו של רוכש דירה "על הנייר" איננה יוצאת דופן ואין פירושה כי השלמת הבנייה הייתה באחריות הרוכשים.

40. **שנית**, אמנם הוסכם כאמור בין הצדדים לערר כי בניית הדירות "טרם נסתיימה" בעת המכר, אולם בכל זאת הבנייה הייתה בשלב מתקדם למדי, אשר תואר בחוזי המכר כ-"גמר טיח (חוץ ופנים)". בסעיף 3.3.3 לחוזה המכר, הקונה (העורר) מצהיר כי "הוא הבחין בכך שהושלמה בניית שלד דירת המוכר ובוצעו עבודות טיח חוץ ופנים...". דהיינו, כלל לא מדובר בשלד בלבד והנכס תואר לאורך כל חוזה המכר כ"דירת המוכר" (כינוי שאין בו כמובן כדי להכריע בסוגיה הנדונה).

41. **שלישית**, חוזי המכר כוללים הוראות המלמדות על הכריכה ההדוקה והזיקה בין המכר ובין הבנייה (וזאת אולי על רקע הקשר המשפחתי, נושא שאליו נשוב בהמשך). בין היתר, ניתן להצביע על ההוראות הבאות בהקשר זה:

(א) על פי סעיף 5.1.2.7:

"תשלום יתרת תמורת העבודה ע"י הקונה לחברה כפוף לרישום זכות הבעלות במחצית (1/2) חלקים בחלקה ע"ש המוכר ורישום הערת אזהרה לטובת הקונה על זכויות המוכר כבעלים, וכי איחור בתשלומי תמורת העבודה ע"י הקונה כל עוד לא נרשמה הערת אזהרה לטובת הקונה על זכויות המוכר כבעלים לא יהווה כל הפרה של חיוב הקונה בנעלי המוכר כלפי החברה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 27652-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 27694-05-24 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

כלומר, החברה הקבלנית, שנותנת שירותי בנייה ולכאורה איננה צד לעסקאות הקנייניות, עלולה להיפגע אם יחול עיכוב בנושא הרישום (של בעלות המוכרים בנכס – ראו סעיף 10 לעיל – או של הערת האזהרה לטובת הרוכשים);

(ב) מן העבר השני, על פי סעיף 5.2.1.2 לחוזה המכר,

"כל עוד התמורה המוסכמת לא תשולם במלואה... הקונה לא יהיה רשאי לממש לגבי הסכם הבנייה, בנעלי 'המזמין' בהקשר לדירת המוכר, זכויות שמימושן טעון פעולה פוזיטיבית מצד 'המזמין' אלא רק, ואך ורק, בהסכמת המוכר מראש ובכתב... מבלי לגרוע מכלליות האמור, הקונה לא יהיה זכאי להזמין עבודות נוספות במסגרת הסכם הבנייה, ואף לא לבטל את הסכם הבנייה במקרה של הפרתו ע"י החברה."

דהיינו, לרוכשים לא ניתנת זכות לבטל את חוזה הבנייה – אף אם החברה הקבלנית הפרה אותו הפרה יסודית – בטרם סיימו הרוכשים לשלם את התמורה המוסכמת למוכרים;

(ג) באופן דומה, על פי סעיף 2.2 למכתבי האישור שמסרו החברות הקבלניות לידי הרוכשים:

"...ככל ובמועד הקבוע לתשלום מהתשלומים העתידיים טרם יתקיים התנאי כהגדרתו להלן, המועד לביצוע אותו תשלום יידחה בפרק זמן של עד עשרה (10) ימים מיום קיום התנאי, מבלי שהדבר יחשב כהפרה כלשהי של חוזה הבנייה... בסעיף זה 'התנאי' משמע: נרשמו הבעלות במחצית (1/2) חלקים בחלקה על שם [המוכר] וכן הערת אזהרה לזכותכם, [של הרוכשים] בגין חוזה המכר על בעלותו הרשומה של [המוכר]".

משמע, זכויותיהן וחיוביהן של החברות הקבלניות עשויות היו להיות מושפעות ממידת קיום חוזה המכר בין המוכרים ובין העוררים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

42. **רביעית**, מסתבר כי מתוך כלל 15 מיליוני השקלים ששולמו על ידי העוררים בגין הזכויות והבנייה, 14.5 מיליון ש"ח שולמו לידי המוכרים היחידים, ורק 0.5 מיליון ש"ח שולמו לאחת מהחברות הקבלניות (א. אהרון יזמות ובנייה בע"מ). בפי העוררים היה הסבר לכך:

"העוררים הבהירו בדיון היום כי אכן שולמו כספים באופן ישיר למוכרים, חלף תשלום לקבלן, וזאת בשל כך שנטלו משכנתא והבנק המלווה לא הסכים ליתן תשלום שלא לגורם המעורב בעסקה, היינו למוכרים."

(מתוך החלטת כבוד השופטת וינשטיין מיום 25.2.2025; ראו גם עדותו של מר אברהם שרביט, עמוד 18, שורה 20; עמוד 20, שורה 30)

בסעיף 32(ג) לסיכומי, מפרט המשיב מדוע הסבר נטילת המשכנתא לא הוכח ואיננו משכנע, ואף לא הוכח כי כספים נוספים כלשהם הגיעו לידי החברות (וראו עדות אברהם שרביט, עמוד 21, שורה 7).

כך או כך, יש בנסיבה זו אינדיקציה נוספת למידת השילוב בין חוזי המכר ובין חוזה הבנייה.

43. **חמישית**, לא ניתן לדעתי להתעלם מן הקשר המשפחתי (אף אם ועדת הערר בחיפה דחתה את נסיון המשיב לטעון כי המוכרים והחברות הקבלניות חד הם): החברות הקבלניות לא היו צדדים שלישיים בלתי קשורים, אלא תאגידים בבעלותם של אבות המוכרים. אמנם המוכרים היחידים עצמם לא התחייבו באופן אישי להשלים את הבנייה (ראו סעיף 5.1.2.4 הנ"ל לחוזי המכר), אולם הם היו צדדים קרובים, במובן האמור, לאותן חברות שכן היו מחויבות לסיים את בניית הדירות. העוררים היו מודעים לקשר זה בזמן אמת, וראו ההחלטה הנ"ל מיום 25.2.2025: **"העוררים אינם טוענים כי לא ידעו על דבר הקשר המשפחתי"**. זו נסיבה יוצאת דופן שניתן לייחס לה משקל, לטעמי. ובשולי נקודה זו יש להזכיר כי החברות הקבלניות הרשו לכל אחד מהמוכרים לצבור חוב על סך מיליון ש"ח בגין עבודות בנייה שבוצעו בפועל, דבר שלא בהכרח משקף יחסים מסחריים מקובלים בין חברות בנייה ולקוחותיהן הפרטיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

44. **שישית**, לא מדובר במצב בו פרויקט בנייה "נתקע" והבעלים המקורי נאלץ למכור את זכויותיו במקרקעין ובמקביל להסב את זכויותיו על פי הסכם בנייה. כאן התרחש אירוע קצר-טווח: ממועד רכישת המתחם מידי בני הזוג בן יוסף ועד למכירתו לידי העוררים חלפו כ-19 חודשים בלבד, כאשר חוזה הבנייה נחתם רק כחמישה חודשים לפני המכירה לעוררים.

45. לדעתי יש במכלול הנסיבות הנ"ל כדי לתמוך במסקנה כי אכן התקיימה "התחייבות מצד המוכר" לסיום הבנייה, ודאי על פי אמות המידה שהותוו בפסק דין **לסמן** כמפורט לעיל. באמתחתם של המוכרים הייתה זכות להשלמת ביצוע הבנייה – כנגד החיוב של החברות הקבלניות הקרובות אליהם כמוסבר. העוררים מצדם ראו לנגד עיניהם עסקה שמהותה רכישת דירות מגורים (כפי שהנכס אכן כונה בחוזי המכר; וכפי שמר אברהם שרביט ניסח את הדברים: **"מי יקנה אדמה בקיסריה עם שלד עליה וזהו? ולא יבנה בית? (עמוד 22, שורות 15-16)**). צירוף שלב הבנייה המתקדם עם מערך ההסכמים המתואר (הכורך את חוזה הבנייה עם חוזי המכר), וכל זאת על רקע משפחתי ייחודי בצד המוכרים, מוביל למסקנה כי העוררים לא רכשו "נכס אחר" לצורך בנייה עצמית.

46. לאור האמור, אני מציע לחבריי לוועדת הערר לדחות את הערר ולקבוע כי נרכשו "דירות מגורים" כהגדרתן בסעיף 9(ג) לחוק.

לנוכח מורכבות סוגיית ה"התחייבות מצד המוכר" והפסיקה המתפתחת בנושא, מוצע שכל צד יישא בהוצאותיו.

רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה:

קראתי בעיון רב את חוות דעתו המלומדת והמפורטת של כב' יו"ר הוועדה השופט ה' קירש. אני מצטרף לתוצאה לפיה דין הערר להידחות, וברצוני להוסיף מספר מילים להדגשה:

הפרשנות של המונח "התחייבות מצד המוכר" – האם לפרש פירוש דווקני או פירוש מרחיב – לא נידונה ישירות בבית המשפט העליון אלא בעקיפין בע"א 4278\20 **מרי לסמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז**, וזאת בעקבות ערעור שהוגש לבית המשפט העליון על פסק דינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו'ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

של וועדת הערר בראשות כבוד השופט גורמן. וכך קבע בית המשפט העליון פה אחד בפסק דין קצר:

"עיינו בכתובים, והוספנו ושמענו את טיעוני ב"כ המערערים. משעשינו כך לא ראינו מקום לבקש תשובה בעל פה מאת ב"כ המשיב, והערנו את שהערנו ... משכך הערעור נדחה."

באמירות חדות וברורות אלו של בית המשפט העליון, אימץ למעשה בית המשפט את גישתה של וועדת הערר בעניין **לסמן** לפיה, בהתקיים שני התנאים המצטברים שלהלן המדובר ברכישה של "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה. האחד – בחינה מהותית של הנכס הנרכש מלמדת שלמעשה הרוכש רואה בפניו רכישה של "דירת מגורים", בבחינת "דירה על הנייר"; והשני – מתן פרשנות מרחיבה למונח "התחייבות מצד המוכר", לפיה אם יש באמתחת המוכר אגד של זכויות הכולל התחייבות אכיפה לסיום הבנייה והוא מעביר התחייבות זו לידי הרוכש, אזי המדובר "בהתחייבות מצד המוכר".

לדעתי (ואני מצטרף לדעתו של כב' יו"ר הוועדה קירש כאמור בחוות דעתו בסעיף 31), לא צריך להיות הבדל בין אם המדובר בהסבת הזכות שהתקבלה בעסקת קומבינציה, שכן אף בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי מוזמנים שירותי בנייה על חלק המקרקעין שנותר בידי הבעלים, לבין הסבת הזכות של קרקע שנרכשה ושירותי הבנייה שנלוו אליה לאחר מכן, לבין הסבת זכות לרכישת דירת מגורים שנרכשה ישירות מקבלן ("דירה על הנייר"), לרוכש אחר באותם תנאים. בכול המקרים הנ"ל, לאור אמירותיו של בית המשפט העליון בעניין **לסמן**, בהתקיים האמור לעיל, המדובר ברכישת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה.

אשר על כן אני מצטרף לתוצאה שדין הערר להידחות.

כמו כן, גם אני בדעה שלאור מורכבות סוגיית ה"התחייבות מצד המוכר", לא להשית הוצאות על מי מהצדדים וכל צד יישא בהוצאותיו.

רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה:

אני מסכים עם חוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט ה' קירש. כמו כן, לאחר שקראתי את דעתו של חברי רו"ח צבי פרידמן, אני מצטרף גם לחוות דעתו ולהדגשות שיש בה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 24-05-27652 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 24-05-27694 שרביט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

* * * *

הוחלט אפוא פה אחד לדחות את הערר וכן להימנע מפסיקת הוצאות משפט.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"א תשרי תשפ"ז, 22 ספטמבר 2026, בהעדר הצדדים.


ה' קירש, שופט



צבי פרידמן, רו"ח
חבר



מיכה לזר, רו"ח
חבר



ה' קירש, שופט
יו"ר