



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

בפני: כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר הוועדה
שמאית מקרקעין, גב' גבע בלטר, חברת הוועדה
שמאי מקרקעין, מר גידי גבאי, חבר הוועדה

העוררות: יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד שלמה אביטן וציפי חן אלישי

רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד טלי יהושע

עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד דני אבו

נגד

המשיב: מנהלי מיסוי מקרקעין רחובות ונתניה

ע"י ב"כ עוה"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)

פסק דין

לפנינו מספר עררים, אשר הדיון בהם אוחד. העררים מופנים כנגד החלטות מנהלי מיסוי מקרקעין באזורי רחובות ונתניה (להלן ולמען הפשטות: "המשיב"), בגדרן נדחו השגות שהגישו העוררות, חברות יזמיות וקבלניות, על שומות מס רכישה שהוצאו להן מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין").

המחלוקת בין הצדדים עוסקת בקביעת שווי המכירה של זכות במקרקעין, הנרכשת במכרזי רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י", ו-"המכרזים"). ובאופן ממוקד: האם תשלום עבור רכיב המכונה במכרזים – "הוצאות פיתוח נוספות" – אשר מיועד להקמת מוסדות ציבור ולשדרוג תשתיות בשכונות ותיקות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

(המכונה - "ישן מול חדש") – מהווה חלק בלתי נפרד מן התמורה ששולמה בגין הזכות במקרקעין - ומשכך חייב במס רכישה במלואו, או שמא דינו כדין "הוצאות פיתוח" כלליות, אשר בהתאם לפסיקה, הכללתן בשווי המכירה נגזרת משיעור ביצוען בפועל במועד המכירה.

עיקרי העובדות

1. לפנינו נדונו חמישה עררים, אשר הדיון בהן אוחד, נוכח הסוגיה המשפטית המשותפת העומדת בבסיסם:

א. ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות.
ב. ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה.
ג. ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות.
ד. ו"ע 20217-04-23 גינדי החזקות בוני ערים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז.
ה. ו"ע 46031-04-23 אלקטרה השקעות (1998) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז.
לאחר שמיצת הראיות והגשת הסיכומים ובעקבות הסדר פשרה בתובענות ייצוגיות [ת"צ - 63442-02-24 הגבעה פרוייקטים הנדסיים בע"מ, ות"צ 18209-03-24 תצפית מכרזים 2021 בע"מ נ' רשות מקרקעי ישראל ורשות המסים (5.1.26) (להלן: "תובענות ייצוגיות הגבעה ותצפית")] – שעניינן יוזכר עוד בהמשך, הגיעו הצדדים בשני העררים האחרונים הנ"ל (ו"ע 20217-04-23 ו- ו"ע 46031-04-23) להסכמות, ולפיכך ובהתאם לבקשת הצדדים, אותם עררים נמחקו. לאור זאת, האמור להלן יתייחס רק לשלושת העררים שהמחלוקת בהם נותרה על כנה וניצבת לפתחנו.

2. העוררות, רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ (להלן: "רמי שבירו"), עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ (להלן: "עמרם אברהם"), יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ (להלן: "יהלומית פרץ"), ויחדיו - (להלן: "העוררות") זכו, כל אחת במועדה, במכרזים שפרסמה רמ"י לרכישת זכויות חכירה במקרקעין המיועדים לבנייה.

3. אין חולק כי במועד הזכייה במכרזים, המקרקעין טרם פותחו באופן מלא.

4. על פי תנאי המכרזים, כתנאי הכרחי למימוש הזכייה וקבלת הזכויות במקרקעין, נדרשו העוררות לשאת במספר תשלומי חובה:

א. מחיר ההצעה הזוכה.

ב. תשלום בגין הוצאות פיתוח כלליות (עבור ביצוע תשתיות פיזיות במתחם, כגון: סלילה,

תיעול, תשתיות מים, ביוב וכיו"ב).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

ג. תשלום בגין הוצאות פיתוח נוספות: תשלומים שהועברו לרשויות המקומיות, אשר יועדו לשתי מטרות: השתתפות בהקמת מוסדות ציבור (להלן יכונה רכיב זה של התשלום: "מוסדות ציבור"), ולשדרוג תשתיות בשכונות ותיקות ברחבי הרשות המקומית (אשר להלן יכונה: "ישן תמורת חדש").

שני התשלומים האחרונים נקבעו מראש בחוברות המכרזים.

5. להלן פרטים ביחס למכרזי כל אחת מהעוררות:

הוצאות פיתוח נוספות	הוצאות פיתוח כלליות	מחיר ההצעה הזוכה (בש"ח)	המקרקעין	מס' המכרז	העוררת
2,730,256	24,325,583	135,588,889	גוש: 2077 חלקות: 127 ו- 163	214/2021	רמי שבירו
1,753,396	20,266,541	121,464,535	גוש: 8322 חלקה: 4	310/2021	עמרם אברהם
1,849,295	19,240,873	55,888,888	גוש: 2062 חלקה: 23; וגוש: 2077 חלקה 163	200/2021	יהלומית פרץ

6. בעת הגשת הצהרותיהן למשיב, ערכו העוררות שומה עצמית למס רכישה. במסגרת זו, העוררות לא ערכו הבחנה בין הוצאות הפיתוח הכלליות לבין הוצאות הפיתוח הנוספות. בהסתמך על אישורי חברות הפיתוח בדבר אחוז הפיתוח שבוצע בפועל עד למועד הזכייה במכרז (אחוזים בודדים, ולעיתים אף 0%), הוסיפו העוררות לשווי המכירה את הוצאות הפיתוח – על כלל רכיביהן – רק בהתאם לשיעור ביצוען בפועל, וזאת בהישען על ההלכה שנפסקה בע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט יזום פרויקטים ובניה (1991) (11.2.1998) (להלן: "הלכת שרביט") - בה נקבע כי הוצאות פיתוח ייכללו ב"שווי המכירה" לצורך חישוב מס רכישה, רק ככל שעבודות הפיתוח בוצעו בפועל עד למועד המכירה, בין אם באופן מלא או חלקי, ואילו הוצאות פיתוח המתייחסות לעבודות פיתוח עתידיות אשר במועד המכירה טרם בוצעו - לא ייכללו בשווי המכירה. בהתאם, מס הרכישה ששילמו העוררות ושאינו שנוי במחלוקת:

רמי שבירו	6,779,444 ₪
-----------	-------------



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

עמרם אברהם	₪ 7,287,872
יהלומית פרץ	₪ 3,392,588

7. המשיב דחה את השומות העצמיות. בעוד שהמשיב קיבל את עמדת העוררות ביחס להוצאות הפיתוח הכלליות (ומיסה אותן לפי שיעור ביצוען בפועל - בהתאם להלכת שרביט), הוא קבע כי יש הבדל מהותי בינן לבין הוצאות הפיתוח הנוספות. לגישת המשיב, תשלומים אלה אשר מבחינה טכנית אכן כונו במכרזים כ-"הוצאות פיתוח נוספות", נכון לכנותם - "תשלומים נוספים" [ובהמשך, שני הביטויים השגורים בפי הצדדים: "הוצאות פיתוח נוספות" / "התשלומים הנוספים" - עניינם באותם תשלומים], אינם מהווים תשלום עבור עבודות פיתוח במקרקעין הספציפיים שנרכשו או בסביבתם הקרובה, אלא הם לדעת המשיב חלק מהתמורה הכללית שנדרש הרוכש לשלם עבור קבלת הזכות במקרקעין - יהיה כינויים אשר יהיה. לאור זאת, הוציא המשיב שומות, בהן הוסיף את מלוא סכום הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי המכירה, לצורך חישוב מס הרכישה. מס הרכישה הנוסף אשר נדרש כתוצאה מקביעת המשיב ושנוי במחלוקת בין הצדדים:

רמי שבירו	₪ 163,815
עמרם אברהם	₪ 105,203
יהלומית פרץ	₪ 106,337

8. השגות שהגישו העוררות נדחו על ידי המשיב, והן הגישו את העררים שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררות:

9. העוררות סבורות כי פסיקות בית המשפט העליון, החל מהלכת שרביט ועד להלכה בע"א 6404/19 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אמרלד בניין ופיתוח בע"מ (22.3.2022) (להלן: "עניין אמרלד"), עולות בקנה אחד עם עמדתן. לטענתן, הפסיקה קבעה כלל גורף לפיו כל הוצאות הפיתוח המתייחסות לרכיב שבמועד המכירה טרם בוצע - אינן מהוות חלק משווי המכירה. לשיטתן, ההבחנה שמנסה המשיב ליצור בין "הוצאות פיתוח כלליות" לבין "הוצאות הפיתוח הנוספות", היא הבחנה מלאכותית ונטולת עיגון בלשון המכרזים ואף לא בפסיקה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

- העוררות עומדות על כך שלשני רכיבי הוצאות הפיתוח הנוספות – הן לתשלום עבור מוסדות ציבור והן לתשלום למימון שיקום תשתיות בשכונות ותיקות (מה שמכונה בשפת המכרזים "ישן מול חדש"), יש תרומה ישירה להשבחת המקרקעין הנרכשים: מוסדות הציבור צריכים להיות מוקמים, בהתאם לתב"ע החלה, בשכונה בה מצויים המקרקעין שבמכרז, והקמתם חשובה לא פחות מתשתיות פיזיות בשכונה שתקום; שיפוץ התשתיות בשכונות הוותיקות, מבטיח את המשך פיתוחה של הרשות המקומית, דבר המבטיח מנקודת המבט של העוררות, כי העיר בה מצויים המקרקעין תהא אטרקטיבית עבור רוכשי הדירות. תשלומים אלה במסגרת הוצאות הפיתוח הנוספות, אינם שונים במהותם מתשלומי הוצאות הפיתוח הכלליות, ואין הצדקה להחיל בעניינם דין שונה.
10. העוררות מציינות כי גם במכרז שעמד במרכז פסק הדין בעניין אמרלד, הייתה הבחנה בין "הוצאות פיתוח כלליות" ל-"הוצאות פיתוח נוספות", ובכל זאת – המשיב לא ערך בשומה שהוציא כל הבחנה בין השתיים, כפי שכיום הוא טוען. הבחנה שכזו לא נעשתה בפסק הדין, מה שמלמד כי אין לה יסוד.
11. העוררות טוענות כי שומות המשיב מהוות שינוי מדיניות קיצוני, אשר הוחל עליהן באופן רטרואקטיבי וללא התראה. לטענתן, הן הסתמכו על הוראות הביצוע של רשות המסים (ה"ב 28/97) ועל הנחיות פנימיות קודמות אחרות שיצאו מאת מנהלת מחלקת שומת מקרקעין ברשות המסים בשנת 2017, שקבעו כי יש לפעול על פי הלכת שרביט - ללא חריגים שלפתע החל המשיב לערוך, ותמחרו את הצעותיהן במכרז בהתאם.
12. העוררות מצביעות על "דיסהרמוניה" בין רשויות המס השונות, ואף אצל אותה רשות עצמה. כך, שווי העסקה שרמ"י מדווחת עליו לצרכי מס שבח, אינו כולל את מלוא הוצאות הפיתוח הנוספות – וזאת בניגוד לעמדת המשיב כאן. אין הצדקה להתייחס שונה לתשלומים אלה, לעניין מס שבח ולעניין מס רכישה.
- כמו כן, חשבוניות המס (לצרכי מע"מ) המונפקות על ידי רמ"י, אינן כוללות במחיר העסקה את רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות. לטענת העוררות, רשות המסים אינה יכולה "לדבר בשני קולות", ולראות בתשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות כחלק ממחיר הקרקע - רק לעניין מס רכישה ולא לעניין מע"מ.
13. העוררות מתנגדות לטענת המשיב (שהועלתה לשיטתן רק בשלב הערר) כי רמ"י "הפחיתה" את שווי הקרקע כנגד התשלומים הנוספים. לטענתן, מדובר בטענה עובדתית חדשה שלא נטענה בשלבי השומה וההשגה, ועל כן מהווה הרחבת חזית אסורה שאין להתירה. כמו כן, נטען כי המשיב לא הוכיח טענה זו לגופה.
14. לחילופין טוענות העוררות כי במידה וייקבע כי התמורה בגין הוצאות הפיתוח הנוספות הינה תמורה נוספת בעבור הקרקע והיא חלק ממחיר העסקה הכולל, אזי יש להפחית משווי המכירה את המע"מ שכלול ברכיבי פיתוח אלו, כך שלא ישולם מס רכישה בגינו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

טענות המשיב:

15. יש לבחון את העסקה על פי מהותה הכלכלית האמיתית, ולא על פי הכותרות שניתנו לרכיבי התשלום במכרז. המשיב גורס כי תשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות, אותן הוא מכנה כאמור – "תשלומים הנוספים", אינם משקפים רכישת שירותי פיתוח עבור המקרקעין הספציפיים שבמכרז, ובכך הם שונים מהוצאות הפיתוח הכלליות. תשלומים אלה הם נטל שרמ"י השיתה על היזמים כתנאי סף לקבלת הקרקע, וכחלק מהתמורה עבור המקרקעין.
- בהתאם ל- "עיקרון צירוף כלל התמורות", כפי שזה נקבע בפסיקה ענפה ורבת שנים [כגון: ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (31.5.2015) (להלן: עניין מידטאון) וע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010) (להלן: עניין פרידמן חכשורי)] - תשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות הם חלק מהתמורה המשולמת עבור המקרקעין – ולכן הם חלק משווי המכירה עליו יש להשית מס רכישה.
16. המשיב מדגיש כי הלכת שרביט אינה ישימה כלל ביחס להוצאות הפיתוח הנוספות. הלכה זו עוסקת בפיתוח פיזי שאמור להיות מוטמע במקרקעין (כגון סלילה וביוב). בניגוד לכך, התשלומים בגין מוסדות ציבור ושדרוג שכונות ותיקות משולמים לקופה הכללית של הרשות המקומית, אינם בעלי זיקה פיזית הכרחית למגרש הנרכש, והיזם אינו מקבל כנגדם כל "תמורה" או שירות ממשיים וברורים - מלבד עצם הזכות במקרקעין.
17. המשיב דוחה את טענת ההסתמכות. הוא מציין כי המושג "הוצאות פיתוח נוספות" כלל לא היה קיים בעת פרסום הו"ב 28/97, וכי תשלומים נוספים אלה התגבשו במכרזי רמ"י רק כעבור שנים. המשיב מציין כי העוררות לא הוכחו, הלכה למעשה, כי תמחרו את הצעותיהן תוך הסתמכות על אי-חיוב תשלומים אלו במס רכישה. מה גם שמדובר יחסית לגובה המכרזים, בתוספת מס בשיעור יחסית זניח (ביחס לסכומי המכרזים), שאין באמת לראות בה ככזו היוצרת הסתמכות – ודאי בהעדר ראיות שהוצגו לכך.
- יתרה מזו, בפסיקות קודמות בסוגיה [ת"צ (מרכז) 45460-10-18 נחלי הורד בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (19.4.2020) (להלן: "עניין נחלי הורד"); ו"ע 5404-10-17 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (21.12.2020) (להלן: "עניין עמרם אברהם")], בתי המשפט ציינו באופן ברור את עמדתם כי נכון לראות בתשלומים נוספים אלו - חלק מהתמורה, וכי יש על כן לחייב את מלוא תשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות במס רכישה. בהינתן פסיקה זו, קשה לקבל את טענת ההסתמכות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

לאמור עד כה מוסיף המשיב כי רשות מנהלית רשאית לשוב ולבחון את הדרך הנכונה בה עליה להפעיל את החוק, וכי כך עשתה אף כאן.

18. כפי שנקבע בע"א 3604/20 רשות מקרקעי ישראל נ' י.ח. דמרי בניה ופיתוח בע"מ (26.7.2022), קיים יחס של "מקבילית כוחות" בין התשלומים הנוספים לבין מחיר הקרקע המוצע במכרז. העוררות מגלמות את עלות התשלומים הנוספים בתמחור הצעותיהן לרכישת הקרקע, כך שהעלות הכוללת עבור הזכיה במכרז נשארת דומה. עמדה זו נתמכת, לטענת המשיב, בעדויותיהם של נציגי העוררות עצמן, אשר הודו כי כל הוצאה צפויה מובאת בחשבון במחיר הקרקע המוצע, וכי מדובר "במשחק סכום אפס".

בהקשר זה, המשיב דוחה את טענת הרחבת החזית שהעלו העוררות, ומבהיר כי הטענה הכלכלית לפיה עלויות אלו מגולמות בהצעות המשתתפים במכרז, נובעת ישירות מ"עקרון צירוף כלל התמורות" שעמד בבסיס החלטותיו מלכתחילה.

19. באשר לסוגיית המע"מ ומס השבח, טוען המשיב כי למדינה פטור ממס שבח ולכן אין נפקות לשומות רמ"י – ומשכך לא עמד על תיקון שומות אלה. בכל הנוגע להסדרי המע"מ ולכך שהחשבוניות שהוצאו לא כללו מע"מ בגין רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות, המשיב הכיר בכך כי לשיטתו מדובר בטעות, אלא ששם – ננקטה גישה מקלה בכך שלא נגבה המע"מ בגין רכיב זה, ודרך התנהלות זו אינה יכולה להכתיב מיסוי שאינו נכון בכל הנוגע למס הרכישה המושת במסגרת חוק מיסוי מקרקעין. המשיב ציין כי הכרתו בשגיאה שנערכה, מצאה את ביטויה בהסכמתו להסדר הפשרה בתובענות הייצוגיות שהגישו בעניין זה תצפית והגבעה.

20. להשלמת התמונה אציין כי ביום 25.03.2026 ניתן פסק הדין בת"צ (י-ם) 47519-02-23 נוף מיגדל בנייה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים (25.03.2026) (להלן: "עניין נוף מיגדל"). בעניין נוף מיגדל קבע כבוד השופט א' דורות כי בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות, הדין עם המשיב כי יש לחייב את רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות במס רכישה מלא, שכן תשלומים אלה הם חלק מהתמורה עבור הזכות במקרקעין.

21. בהתאם לבקשת העוררות, אפשרתי להן ובעקבות כך אף למשיב, להגיש התייחסות קצרה לפסק הדין בעניין נוף מיגדל.

22. בכבוד הראוי, העוררות ביקשו שלא לאמץ את הגישה שנקבעה בפסק הדין בעניין נוף מיגדל. העוררות מצאו להדגיש כי בפסקי הדין שהוזכרו שם, פסקי הדין בעניין נחלי ורד ובעניין עמרם אברהם, בפועל נקבע כי הוצאות הפיתוח הנוספות ימוסו כפי שממוסות הוצאות הפיתוח הכלליות – באופן יחסי בהתאם להיקף העבודה שבוצע בפועל. העוררות אף טענו כי רשות המסים עצמה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 23-08-38052 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 23-08-70516 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 23-07-7726 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

נהגה כך באותה העת, וכי אין מקום לאפשר למשיב כיום לסטות מכך, מבלי שפרסם מראש כי זוהי עמדתו.

23. בתגובה שהגיש המשיב נטען כי יש מקום לאמץ את הגישה שנקבעה בעניין נוף מיגדל. ביחס לטענות שהעלו העוררות ציין המשיב כי בפסקי הדין בעניין נחלי ורד ובעניין עמרם אברהם, דובר במכרזים ישנים יותר, אשר נערכו בשנת 2016. באותה העת עניין הוצאות הפיתוח הנוספות היה יחסית בראשיתו, והמשיב אכן טרם גיבש באופן ברור את ההבחנה הניצבת במוקד השומות מושא העררים כאן. מטעם זה ומבחינה מעשית, אכן המיסוי בשומות שנבחנו בעניין נחלי ורד ובעניין עמרם אברהם, לא הבחינו בין אופי התשלומים השונים. אלא שלמרות זאת, בתי המשפט בשני פסקי הדין מצאו לציין כי לשיטתם נראה כי יש להשית על תשלומים נוספים אלה - מס רכישה מלא. לדברי המשיב, בעקבות כך שעם השנים חל במכרזי רמ"י גידול משמעותי בהיקף התשלומים הנוספים המכונים הוצאות פיתוח נוספות – התשלומים לשדרוג תשתיות ישנות ולבניית מבני ציבור, המשיב בחן את עמדתו ובין השאר אף בעקבות הדברים שנקבעו בפסקי הדין בעניין נחלי ורד ובעניין עמרם אברהם, אימץ המשיב את גישתו הנוכחית.

המשיב סבור כי גיבוש עמדה שכבר נזכרה באופן ברור בשני פסקי דין שונים בעבר, ולנוכח התפתחויות נסיבתיות – בהן חל גידול בהיקף תשלומים אלה בהשוואה לזה שהיה תחילה, הינו לגיטימי וראוי. זכותו וחובתו של המשיב לבחון את עמדתו, ואין נדרש ממנו בכל עניין לפרסם מראש את עמדתו לציבור. בהקשר זה מוסיף המשיב כי עמדתו כי יש להחיל שינוי באופן מיסוי הוצאות הפיתוח עלתה באופן ברור בעניין אמרלד, כך שאין מדובר בעניין שלא היה ידוע – עוד קודם למכרזים שבמוקד הדיון כאן. אכן בעניין אמרלד ביקש המשיב להוביל שינוי דרמטי יותר מזה שנדון בעררים כאן, אולם היה בכך כדי להבהיר לשוק כי סוגיה זו עודנה פתוחה וכי למעשה היה על העוררים אף לצפות אפשרות כי עמדת המשיב בעניין אמרלד תתקבל וכי המיסוי יהיה גבוה עוד יותר.

דין והכרעה

24. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי דין העררים להידחות. להלן אפרט את המביא אותי למסקנה זו.

המסגרת הנורמטיבית:

25. החיוב במס רכישה מעוגן בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס

הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה ...

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

"שווי המכירה" מוגדר בסעיף 17(א) לחוק:

שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד

...

כפי שקבעה כבוד השופטת י' וילנר בפס' 32 לפסק דינה בעניין אמרלד:

מצירוף סעיפי החוק וההגדרות שבו עולה כי מס רכישה הוא המס המוטל על הרוכש בגין עסקת

מכר של זכות במקרקעין, וכי המס יהיה בשיעור מהשווי של הזכות במקרקעין הנמכרת. לפיכך,

השאלה הראשונה בה יש להכריע לצורך קביעת גובה המס היא – מהי "הזכות במקרקעין

הנמכרת"?

26. השאלה – "מהי הזכות במקרקעין שנמכרת", מתעוררת כאשר בהסכם שבין הצדדים נחלקת התמורה למספר רכיבים, כאשר חלק מהם ניתן אולי לייחס לתשלום בעד רכיב אחר בעסקה, כזה שאינו "זכות במקרקעין".

במקרה כזה, ואם ימצא כי יש אכן מבחינה מהותית לראות ברכיב מסוים מהתמורה ככזה המהווה למעשה הסכם נפרד (גם אם הוא מעוגן מבחינה טכנית באותו הסכם), במסגרתו משולמת תמורה עבור רכיב שאינו "זכות במקרקעין" ושיש לראותו כנפרד ומובדל ממנה, הרי שאין להשית מס רכישה בגין רכיב זה – המהווה תשלום עבור עסקה אחרת.

27. סוגיה זו – האם כלל התמורה שבהסכם שולמה עבור רכישת הזכות במקרקעין, או שמא חלק ממנה משקפת עסקה נפרדת לרכישת שירות או נכס שונה, הגיעה לפתחם של בתי המשפט שוב ושוב במרוצת השנים. בשים לב לכך שמס רכישה חל רק בעת רכישת "זכות במקרקעין" – אין בכך ששאלה זו מתעוררת שוב ושוב כדי להפתיע.

28. כאשר מעיינים בפסיקת בית המשפט העליון בסוגיות אלה במרוצת השנים – מתגלה מגמה ברורה, כזו הרואה בדרך כלל בכלל התמורות ככאלה שאין להפרידן, אלא יש לראות בהן כתמורה עבור רכישת הזכות במקרקעין. ההפרדה היא בבחינת חריג, הדורשת הצדקה של ממש.

29. סקירה מעמיקה ונרחבת של פסיקה זו, ניתן למצוא בפס' 39-33 לפסק דינה של כבוד השופטת וילנר בעניין אמרלד. אסתפק להלן בסקירה קצרה המתמקדת בתהליך העולה מהפסיקה, והעקרונות הרלוונטיים למחלוקת כאן – העולים מפסקי הדין.

א. ראשית הדרך – הפרדה:

בשלושה פסקי דין - [Removed Hyperlink](#) - מינהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד (9.4.79); -

[Removed Hyperlink](#) - מינהל מס שבח מקרקעין נ' הכט (26.1.86); - [Removed Hyperlink](#)



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

מינהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' גרינבלט (24.8.92) – קבעו בתי המשפט כי תשלומים עבור הוצאות פיתוח, אינם חלק מהתמורה עבור רכישת הזכות במקרקעין, ולפיכך רכיב זה לא חויב בתשלום מס רכישה.

ב. פסק הדין בעניין שרביט – מעין גישת ביניים:

בענין שרביט, משנת 1998, נדרש שוב בית המשפט העליון לשאלת חיוב הוצאות פיתוח במס רכישה. הוצאות הפיתוח בהן דובר, בדומה לאלה שעניינן נבחן בפסקי הדין הקודמים, עסקו בפיתוח תשתיות פיזיות במקרקעין ובסביבתם – ובכך בלבד.

בפסק הדין נקבע כי כאשר מדובר בתשלום עבור פיתוח שכבר נעשה, יש לראות בפיתוח זה, ככזה שערכו נטמע בשווי המכירה של הזכות במקרקעין – ולכן רכיב זה יחויב במס רכישה. מנגד, רכיב המשקף תשלום עבור הוצאות פיתוח עתידיות, יחשב כתשלום עבור שירותים נפרדים שיינתנו בעתיד – ולפיכך כתשלום עבור רכיב שאינו זכות במקרקעין ושלכן אינו מביא לחבות במס רכישה. ההלכה שנקבעה בעניין שרביט, בכל הנוגע להוצאות הפיתוח, יושמה ללא עוררין במשך שנים ארוכות. במסגרת כך, נערכה בדיקה של היקף הוצאות הפיתוח שבוצעו עד יום המכירה ביחס לכלל הוצאות הפיתוח, ועל רכיב זה בלבד שולם מס רכישה.

ג. פסיקה מאוחרת יותר – עקרון צירוף כלל התמורות:

פסקי הדין הבאים שיוזכרו, לא עסקו בהוצאות פיתוח, אלא בתשלומים עבור רכיבים אחרים – אשר נלוו לרכישת הזכויות במקרקעין. בכל אחד מהמקרים הללו התעוררה השאלה האם יש לראות בתשלומים כעסקות נפרדות, אשר אינן חלק מרכישת הזכויות במקרקעין, או שמא נכון מבחינה מהותית – לראות במכלול העסקה, על אף שהיא כוללת אכן מספר רכיבים, כמכלול אחד – אשר כולו יחד מהווה תמורה עבור רכישת הזכות במקרקעין. בתי המשפט אמצו את האפשרות האחרונה, וקבעו את עקרון צירוף כלל התמורות.

בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.8.06) נקבע כי תשלומים ששילמה הרוכשת (אורלי) למוכרת, למימון אגרת בנייה והיטלים אשר היוו תנאי להוצאת היתר בנייה, מהווים חלק מהתמורה עבור הזכות במקרקעין, ולפיכך אף הם יחובו בתשלום מס רכישה. בית המשפט ראה את התשלומים הללו כחלק ממכלול כלכלי אחד, המהווה תמורה בעד הזכות במקרקעין.

בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.10), נבחנה השאלה האם תשלומים שהתחייבה הרוכשת לשאת בהם לצורך מימון עלויות פיננסי ופיצוי דיירי שכונת הארגזים בתל אביב (השכונה שניצבה על גבי המקרקעין שנרכשו) ואשר



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

לא שולמו למוכרת, מהווים חלק מהתמורה בגין רכישת הזכות במקרקעין. בית המשפט קבע את עקרון צירוף כל התמורות, לפיו (פס' 12 לפסק הדין של כבוד השופט י' דנציגר):

בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות" עליו עמדנו [...]. התחייבות המערערות להביא לפינוים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין.

כאשר מדובר בחיובים הנובעים מההסכם והמהווים יחדיו חלק בלתי ניתן להפרדה ממנו, כלל התמורות יחשבו כתשלום עבור הזכות במקרקעין [פסק הדין אושר גם במסגרת דיון נוסף - - Removed Hyperlink - פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (15.9.2010)].

בע"א 914/14 מידטאון נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (31.5.15) נדונה השאלה האם יש לראות כתמורה בעד זכות במקרקעין, התחייבות של הרוכשת לבצע עבודות פיתוח עתידיות, אותן הייתה מחויבת המוכרת לבצע ואשר נועדו לאפשר את ניצול מלוא זכויות הבניה. בית המשפט השיב על כך בחיוב, תוך יישום עקרון צירוף כל התמורות. בין השאר עמד שם בית המשפט, מפי כבוד השופט י' דנציגר, בפס' 23, על ההתפתחות שחלה בפסיקה:

מן המקובץ עולה כי הפסיקה החדשה התרחקה באופן הדרגתי מן הרצינאלים שעמדו בבסיסה של הפסיקה שקדמה לה. הפסיקה החדשה אינה עוסקת בשאלת הסיווג של הוצאות, שכן סיווג של הוצאות כ"הוצאות פיתוח" לא יוביל למסקנה האוטומטית כי הוצאות אלה לא יכללו בסך שווי המכירה. במקום זאת, מתמקדת הפסיקה בשאלה האם מבחינת מהותה הכלכלית של העסקה העלויות הנוספות מהוות התקשרות נפרדת, או שמא מדובר בחלק אינטגרלי משווייה של הזכות במקרקעין.

מהאמור עולה כי כאשר מדובר בתשלום שהוא חלק אינטגרלי מהעסקה – הוא יחשב כחלק מהתמורה עבור הזכות במקרקעין. הפרדה תתאפשר, אם ניתן יהיה לקבוע כי מבחינה מהותית, מדובר בתשלום שהוא עבור עסקה נפרדת ולא עבור רכישת הזכות במקרקעין.

30. עניין אמרלד:

לאור ההתפתחות שחלה בפסיקה על פני עשרות שנים, רשות המסים סברה כי יש מקום לשנות את הלכת שרביט. כזכור, הלכת שרביט עסקה בהוצאות פיתוח כלליות, ובמסגרתה נקבע כי חבות במס רכישה בגין תשלומי הוצאות פיתוח - תחול בגין רכיב הפיתוח שכבר בוצע, אך לא בגין רכיב פיתוח שטרם בוצע.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

בבית המשפט העליון, נחלקו הדעות. בדעת מיעוט ניצב כבוד השופט ג' קרא, אשר סבר כי דין הערעור להתקבל. כבוד השופט קרא סבר כי אכן הפסיקה שהלכה והתגבשה במרוצת השנים, צריכה להביא למסקנה שונה מזו שנקבעה בעניין שרביט. לדבריו (פס' 8 לפסק דינו) – הוצאות הפיתוח הם חלק מהותי ובלתי נפרד מההסכם למכירת המקרקעין, ולאור זאת – יש לראות בהן חלק מהתמורה ששולמה לרכישת הזכות במקרקעין.

דעת הרוב, מפי כבוד השופטת י' וילנר וכבוד השופט (כתוארו אז) נ' סולברג, קבעה כי הלכת שרביט שרירה וקיימת וכי דין הערעור על כן להידחות. שופטי הרוב היו ככל הנראה מעט חלוקים ביניהם ביחס לשאלת ההבחנה המדויקת בין פסקי הדין שניתנו במרוצת השנים האחרונות לבין פסק הדין בעניין שרביט (ראו על כך בפסקה האחרונה לפסק דינו של כב' הש' סולברג), אולם היו תמימי דעים כי אף לאחר ההתפתחויות שחלו בפסיקה, יש לראות בתשלום הוצאות הפיתוח בגין רכיב אשר טרם בוצע, כתשלום בגין עסקה נפרדת שעניינה תשלומים עבור פיתוח עתידי של המקרקעין. תשלומים אלה, כפי שנקבע, אינם עבור זכות במקרקעין, ולפיכך אין לחייבם במס רכישה.

מן הכלל אל הפרט – התשלומים הנוספים נשוא המחלוקת:

31. פסקי הדין שנסקרו עד כה, לא עסקו בתשלומים המכונים במכרזים "הוצאות פיתוח נוספות". בצדק טוען המשיב כי לא כינויים של אותם תשלומים במסגרת המכרזים הוא שיקבע, אלא מהותם הכלכלית של התשלומים הנוספים.

תשלומים אלה מהווים רכיב אשר נועד לסייע במימון הקמת מבני ציבור ובשדרוג תשתיות ישנות במרחבי הרשות המקומית בה מצויים המקרקעין. בעבר לא כללו המכרזים רכיבי תשלום אלה, והם התווספו למכרזים בעקבות החלטות שהתקבלו במועצת מקרקעי ישראל במהלך השנים 2007 [החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1112 מיום 21.5.07, שכותרתה: שדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות "ישן מול חדש"] ו-2010 [בס' 6 להחלטה מס' 1223 מיום 6.12.10, בעניין מימון ביצוע מבני ציבור]. כיום גביית תשלומים אלה מעוגנת בקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל.

בפרק משנה 3.3 לקובץ זה, אשר כותרתו: "שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות - ישן מול חדש", מוסדר עניינם של תשלומים אלה. בסעיף 3.3.1 (א) שם, נקבע:

רשות מקרקעי ישראל ומשרד הבינוי והשיכון יסייעו בשדרוג התשתיות הקיימות בשכונות

שהוקמו לפני 31.12.2000 (להלן בפרק משנה זה - שכונות ותיקות) ביישובים עירוניים ...

וכך, לעניין התשלומים המופנים להקמת מוסדות ציבור, נקבע בפרק משנה 3.4 לקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל, אשר כותרתו: "מימון ביצוע מבני ציבור - הוצאות פיתוח נוספות (הוראת שעה)",



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

מוסדר עניינם של תשלומים אלה. בפרק שם מוגדרים "מבני ציבור" וכן קבועות הוראות שונות בעניינם של תשלומים אלה. בסעיף 3.4.5 נקבע:

סיוע רשות מקרקעי ישראל ו/או משרד הבינוי והשיכון בהקמת מבני ציבור רשות, יבוצע בהתאם להוראות סעיף קטן (ו), באמצעות התקבולים שיתקבלו משיווק קרקעות לבנייה במסגרת מכרזים פומביים ו/או הקצאות קרקע ראשוניות המפורסמים על ידי רשות מקרקעי ישראל ו/או משרד הבינוי והשיכון. הסיוע יחול בכל מקרקעי ישראל.

מדובר אפוא בתשלומים אותם החליטה מועצת מקרקעי ישראל לנתב לצורך סיוע לרשויות מקומיות. אדגיש כי בניגוד להוצאות פיתוח כלליות, תשלומים נוספים אלה לא היו יכולים להיגבות על ידי הרשות המקומית בדרך של היטלים או אגרות.

32. אופן חישוב סכומי הוצאות הפיתוח הכלליות, שונה מאופן החישוב של התשלומים הנוספים המכונים הוצאות פיתוח נוספות.

התשלומים הנוספים אינם פונקציה של העלויות בפועל של בניית מוסדות הציבור או שיקום התשתיות הוותיקות בעיר, אלא הם נובעים מכללים שקבעה רמ"י (כפי שניתן לראות בקובץ החלטות מועצת מקרקעי ישראל), לרוב – ממכפלה של כמות יחידות הדיור שמשווקות במכרז, בסכום שנקבע.

בניגוד לכך הוצאות הפיתוח הכלליות, אשר נועדו לממן תשתיות פיזיות הנדרשות למקרקעין נשוא המכרז והסובב להם, מחושבות באופן ספציפי ביחס לעלויות שיידרשו בפועל. כך העיד לפנינו מר אמיר קדמון, מנהל החטיבה הטכנית במשרד השיכון (עמ' 10 לפרוטוקול מיום 21.1.25, ש' 19-22):

הוצאות הפיתוח הכלליות בעצם כוללות את כל עבודות הפיתוח שנדרשות בשכונה לצורכי כבישים, שצ"פים מערכות מים, מערכות ביוב, אלו הם המרכיבים העיקריים של הוצאות הפיתוח והן בעצם הוצאות הפיתוח שהן מאושרות בטופס 705 שמאושר בות"פ ועדה להכנת ופיתוח, ועדה משותפת של משרד השיכון, רמ"י ומשרד האוצר.

33. כפי שעלה מהעדויות שנשמעו לפנינו, לא רק התשלומים לשיפור תשתיות ותיקות בעיר (ישן מול חדש) – מתבצעות בשכונות הוותיקות של העיר וללא קשר למקרקעין נשוא המכרז או לשכונה החדשה בה מקרקעין אלה מצויים, אלא אף התשלומים להקמת מוסדות ציבור משמשים בפועל להקמת מוסדות ציבור ברחבי העיר וללא קשר מחייב למקרקעין שבמכרז.

כך העיד לפנינו מר יעקב דץ, מנכ"ל החברה הכלכלית יהוד, ביחס לשימוש שנעשה בפועל עם הוצאות הפיתוח הנוספות (עמ' 20 לפרוטוקול):

ההוצאות הנוספות שאנו מדברים מוסדות ציבור וישן מול חדש הן במסגרת שדרוג העיר לא במסגרת השכונה אלא כל העיר. אם אני בונה ובניתי במסגרת מוסדות ציבור, בנינו אגף לשירותים החברתיים אגף חדש של 2,000 מ"ר שאליו העברנו את כל מחלקות הרווחה והאגף



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

הזה משרת את תושבי העיר הוותיקה וישרת גם את השכונה החדשה. זאת אומרת זה לא קשור לשכונה החדשה, זה קשור לעיר וזה חלק מהמטרה של המענק הזה למוסדות ציבור וניתן לראות זאת בהחלטה של מועצת מקרקעי ישראל לגבי מוסדות ציבור ולגבי ישן מול חדש. בישיב מול חדש למשל עשינו שדרגנו את רחוב ויצמן, רחוב מאד מרכזי בעיר יהוד מונסון וברור שגם תושבי השכונה החדשה שבאים לעיר הוותיקה ייהנו מהרחוב המשודרג הזה זה המהות של ישן מול חדש.

עניין זה הובהר אף ע"י כב' השופט דורות בפס' 33 לעניין מגדל:

הוא הדין ביחס להקמת מבני ציבור. התשלומים שהזוכה במכרז מתחייב לשלם כתנאי לעסקת הרכישה אינם משפיעים על ערך הקרקע המשווקת, באותו האופן שבו משפיע הפיתוח הכללי על שווי המגרש. התשלומים הנוספים אינם נגבים כנגד פטור מאגרות והיטלים שהרשות יכולה הייתה לחייב את היום (כגון היטלי סלילה או ביוב) ולא נועדו לפתח את הקרקע המשווקת, אלא לפתח אזורים אחרים בתחומי הרשות המקומית, שאין להם זיקה ישירה לקרקע המשווקת במכר.

34. וכעת אל העיקר: בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות, ככלל, תשלומים המשולמים במסגרת הסכם לרכישת זכות במקרקעין – מהווים כולם תמורה בעד רכישת הזכות במקרקעין. כדי לקבוע אחרת, כפי שעלה מפסק הדין בעניין אמרלד, יש צורך להראות כי תשלומים אלה שולמו בגין עסקה אחרת בה נקשרו הרוכש והמוכר (ראו עניין אמרלד, בפס' האחרונה לפסק דינו של כב' השופט סולברג – המתייחס להוצאות הפיתוח הכלליות אשר טרם בוצעו, כ- "רכיב תמורה בהסכם נפרד לפיתוח המקרקעין"; ובסוף פס' 47 לפסק דינה של כבוד השופטת וילנר העומדת על קיומם של שני הסכמים שונים – האחד לרכישת הזכות במקרקעין והשני לביצוע עבודות הפיתוח העתידיות). אני סבור כי יש ממש בטענות המשיב, כי אין כל הגיון כלכלי ממשי, מדוע רוכש זכויות במקרקעין, יתקשר בעסקה שעניינה בניית מוסדות ציבור ושיקום תשתיות ישנות ברחבי העיר וללא קשר של ממש למקרקעין שרכש.

הטענות שעלו מפי העוררות, כי יש להן אינטרס בבניית מבני ציבור כמו גם בשיקום תשתיות ישנות ברחבי העיר, אינן משכנעות. בשים לב לכך שבנייה זו אינה קשורה למקרקעין שנרכשו ואף לא בהכרח לסביבתם, הרי שמדובר באינטרס רחוק מאוד שעוצמתו חלשה. במבחן השכל הישר, אני סבור כי מי מהעוררות היו מתקשרות בעסקה שזה ייעודה. מעבר לנדרש אציין כי קשה אף לראות קיומו של הסכם נפרד של ממש בתשלומים הנוספים, אשר בניגוד להוצאות הפיתוח הכלליות (המכוונות אל בניית תשתיות פיזיות ברורות במקרקעין ובשכונה בה הם מצויים) – התשלומים הנוספים אינם מקנים כל זכות ממוקדת לכך שייבנה מבנה ציבורי כזה או אחר במיקום כזה או אחר. בעוד שביצוע הפיתוח הפיזי הממומן באופן מחושב במסגרת הוצאות הפיתוח הכלליות – הכרחי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

כדי שאפשר יהיה לעשות שימוש במקרקעין שנמכרו, הרי שפיתוח מבני ציבור בשכונה, גם כאשר אלה נקבעו במסגרת התב"ע, שמור לשיקול דעת רחב הרבה יותר של הרשות המקומית. ודאי שכך הם פני הדברים ביחס לשיקום תשתיות בשכונות ותיקות ברחבי העיר.

35. כאשר רוכש מסכים לשלם סכום אשר הגיונו הכלכלי אינו ברור ומובהר, עיקרון צירוף כלל התמורות ולמעשה אף ניסיון החיים והשכל הישר – מלמדים כי למעשה הסכים לתשלום זה משום שראה בו חלק מהתמורה שהוא נדרש לשלם עבור העסקה בכללותה – אשר כמובן נועדה בעיקרה לרכישת הזכויות במקרקעין.

ההסכמה לשלם עבור סיוע לשיקום תשתיות ישנות בשכונות ותיקות בעיר ולהקמת מבני ציבור במרחבי העיר, נובעת מכך שהרוכש רואה בכך תשלום עבור מה שהוא מקבל בתמורה – ובאופן ברור ובעיקר - הזכות במקרקעין.

מדובר בתשלומי חובה שהם חלק מהחייבים שמשית המוכר על הקונה. הפרדת תשלומים אלה כאילו הם בגין שירות נפרד, עמום ובלתי מוגדר באופן ספציפי וממשי מנקודת מבטו של המשלם, חוטאת לדעתי למצב הדברים. איני סבור כי היזם מתעניין בשיקום תשתיות בשכונות ותיקות ומרוחקות או בהקמת מוסדות ציבור שאינם בהכרח משרתים את הפרוייקט שבנה. הסכמתו לשאת בתשלומים אלה, נובעת מכך שהוא רואה בהם חלק מהתמורה עבור הזכות במקרקעין שהוא רוכש, וכך יש למסותם. בהינתן כלל עיקרון צירוף כל התמורות, אין לטעמי די בטענות רחוקות, כדי להצדיק קביעה אחרת.

36. המשיב הצביע על כך שבפרוטוקול ישיבת מועצת מקרקעי ישראל מיום 15.7.15 בעמ' 50, הוסבר היחס בין התשלומים הנוספים הנגבים לטובת מוסדות ציבור לבין ההצעה הניתנת במכרז ביחס לרכיב הקרקע:

... אתה גובה את זה מהקבלן, והוא מפחית לך מההצעה על הקרקע.

אלה דברים פשוטים וברורים, ולמעשה אף עדים מטעם העוררות חזרו על כך. ראו לדוגמה דברי העד מר אגרנט (פרוטוקול הדיון מיום 14.1.25 עמ' 35):

... חד משמעית אם הוצאות הפיתוח היו יותר עולות חד משמעית הייתי מוריד את מחיר

הקרקע.

[באופן דומה, ראו דברי עדים אחרים מטעם העוררות, מר הוכברג, בעמ' 42 לפרוטוקול ש' 24; גב' שבירו, בעמ' 79 לפרוטוקול ש' 31]

חישובים מסוג זה רלוונטיים כמובן ביחס לכל תשלום מכל סוג, שכן בסופו של יום תשלומים אלה נלקחים בחשבון בעת קביעת סכום הצעת המכרז, אלא שהדברים נכונים שבעתיים כאשר מדובר בתשלומים מהם לא מפיקים זוכי המכרז תועלת ברורה וישירה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

מבחינה כלכלית, תשלומים מסוג מימון שיקום תשתיות ישנות ברחבי העיר או הקמת מוסדות ציבור ברחבי העיר, הם תשלומי חובה שאינם מניבים לזוכי המכרז תועלת ישירה וברורה. ההסכמה לשלם נובעת מכך שהזוכה רואה בהם כחלק מהתמורה שהוא מחויב לשלם – אם הוא מעוניין לרכוש את הזכויות במקרקעין.

גם אם אניח כי תועלת רחוקה ועקיפה נוצרת לזוכה במכרז משימוש שעושה הרשות המקומית בתשלומים אלה – וכי עדיף מבחינתו כי התשלומים ישמשו לצרכים אלה ולא יישארו בכיסה של רמ"י, הרי שמדובר בתועלת רחוקה ובלתי ממוקדת – נוכח שיקול הדעת הרחב השמור לרשות כיצד להשתמש באותם תשלומים, היכן ומתי.

לאור זאת, איני סבור כי יש בסיס להחריג תשלומים אלה מעקרון צירוף כלל התמורות, אלא הם מהווים לדעתי מקרה פשוט - הבא בשעריו של כלל זה.

התייחסות לעניינים נוספים שהעלו העוררות:

37. טענת הרחבת החזית ביחס לטענה כי הוצאות הפיתוח הנוספות מקטינות את המחיר שגובה רמ"י ביחס למקרקעין:

איני מוצא להאריך בעניין זה, שכן מחד – נתונים של ממש לא הוצגו ואף לא נטענו על ידי המשיב, אך מאידך וכאמור לעיל – הטענה כי כאשר נגבית תמורה בדרך מסוימת היא משפיעה על סך הרכיבים האחרים של התמורה – היא פשוטה, ברורה ואינה בבחינת הרחבת חזית, אלא מהווה זווית נוספת של הטענה כי מדובר בתמורה המצטרפת לכל התמורות והמהווה יחד עימם את המכלול – כפי שנובע מעקרון צירוף כל התמורות אשר נזכר בהחלטת המשיב. אין המדובר לכן בהרחבת חזית.

38. טענות ההסתמכות שהעלו העוררות:

אין חולק כי טוב יותר היה אם רשות המסים הייתה מפרסמת מראש בפומבי את שינוי גישה, ורק לאחר מכן מוציאה שינוי זה לפועל בשומות שהיא מוציאה. אלא שלא זו השאלה. השאלה היא האם בהעדר פרסום מראש של עמדה זו, יש מקום להורות על ביטול השומות שיצאו. אני סבור כי בנסיבות העניין, יש להשיב על כך בשלילה, וזאת מהטעמים המצטברים הבאים:

א. ראשית אציין כי אין בנמצא פרסום כלשהו מטעם המשיב, בו יש התייחסות להוצאות הפיתוח הנוספות, ואשר נקבעה בו דרך מיסוי שונה מזו שנקט המשיב בשומות שהוציאו. לשון אחרת: בניגוד למקרה שנדון בעניין אמרלד, שם, כפי שציינה כבוד השופטת וילנר בפס' 48 לפסק-דינה, ביקשה רשות המסים לנהוג - "בניגוד לאמור באופן מפורש בהוראת הביצוע שהוציאה", הרי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

שכאן, אין המדובר בבקשה לפעול בניגוד לאמור במפורש במקור כלשהו – שכן אמירה ברורה ומפורשת בעניין זה – בהתייחס להוצאות הפיתוח הנוספות, לא נאמרה. אכן, אף להעדר התייחסות – יש כמובן משמעות, אולם עדיין – אין הדברים זהים.
ב. טענת הסתמכות יש להוכיח. בצדק ציין המשיב כי העוררות לא הציגו ראיות של ממש להסתמכות מסוג זה.

בהקשר זה ובשולי הדברים, יש אף ממש בטענת המשיב כי אם היה מדובר בשומה שיש לה השלכות כלכליות כבדות משקל ביחס לעסקה, הנטייה לייחס משקל לטענת ההסתמכות הייתה גוברת. ומנגד בהקשר כאן, שעה שמדובר רק על אופן מיסוי הוצאות הפיתוח הנוספות, וביחס לאותו חלק שלא משקף את היחסיות של עבודות שבוצעו, הרי שמדובר בשומות שהשלכותיהן יחסית אינן כה כבדות [וזאת כמובן מבלי להקל ראש בסכומים המדוברים, ובהתייחס לשאר רכיבי המכרזים (אשר פרטיהם הגבוהים יותר הוצגו לעיל) – ושבעניינם עולה טענת ההסתמכות].

ג. המשיב ציין כי השומות שהוצאו, לא היו צריכות להיות בבחינת הפתעה של ממש. בשני פסקי דין – שקדמו למועד הוצאת השומות, בעניין נחלי ורד ובעניין עמרם אברהם (היא אחת מהעוררות כאן), שני שופטים שונים הביעו את עמדתם כי יש להשית מס רכישה מלא על רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות – כפי שקבע לימים המשיב בשומותיו כאן.
כך, בעניין עמרם אברהם – בפס' 74, קבעה כבוד השופטת י' ייטב את הדברים הברורים הבאים:

בניגוד להוצאות הפיתוח במתחם, שמבחינת מהותן הכלכלית ניתן לסווגן על פי ההלכה הפסוקה כמשולמות עבור עסקה נפרדת מעסקת רכישת הזכויות במקרקעין, הוצאות הפיתוח הנוספות אינן משולמות כתמורה בעסקה נפרדת, אלא מהוות חלק מהתמורה המשולמת בעד רכישת הזכות במקרקעין. תשלומים אלו משולמים בעקיפין, לעירייה, ולא למוכרת, ומבחינת מהותם דינם כדין מס החל על המוכר, המשולם על ידי הרוכש. בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, יש לכלול את הוצאות הפיתוח הנוספות ב'שווי המכירה' (בהתאם להלכות שנקבעו בפרשת פרידמן חכשורי, ובפרשת מידטאון).

וכך, בעניין נחלי ורד, קבע כבוד השופט ש' בורנשטיין את הדברים הבאים, אף כי מצא להדגיש כי אינו קובע מסמרות בדבר:

... המלצתי בפני המבקשת להסתלק מבקשת האישור, וזאת מאחר שסברתי כי על פני הדברים התשלומים בגין עבודות הפיתוח הנוספות הם חלק מהתמורה שנדרש הרוכש לשלם עבור הקרקע על פי עקרון "צירוף כל התמורות", ולפיכך הטלת המס לפי האמור בהלכת שרביט, שעניינה הוצאות פיתוח המתייחסות לקרקע, בוודאי שאינה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

בבחינת גביית מס שלא כדין, ואולי – ואיני קובע כל מסמרות בעניין זה - אף מדובר

בגביית מס בחסר.

אכן, מדובר בשני המקרים בהערות שהיו בבחינת אוביטר (ביחס לשאלות שנדונו שם), כאשר בפועל, בשני המקרים שם, רשות המסים השיתה מס רכישה על הוצאות הפיתוח הנוספות באופן דומה לזה הנוהג ביחס להוצאות פיתוח כלליות. אלא שעדיין, בשני פסקי הדין, הביעו שופטים שונים את דעתם כי נראה לכאורה כי יש להשית מס בשיעור גבוה יותר, ולא באופן שנהגה בשעתו רשות המסים.

זהו רקע, שחזקה על יועציהם המשפטיים של העוררות – שהן חברות מסחריות מנוסות, כי היו מודעים לו, כך שאין המדובר בשינוי שהגיע כרעם ביום בהיר. מי שבוחר להתעלם מהערות שמצאו שופטים להשמיע בפני רשות המסים בשני תיקים שונים, לא בנקל יוכל לטעון להסתמכות שעוצמתה מצדיקה את ביטול השומות.

ד. המשיב אף ציין את עניין אמרלד, אשר קודם להגיעו לערעור בפני בית המשפט העליון, נדון כמוכן בפני ועדת הערר. פירושו של דבר, כי כבר שנים קודם להוצאת השומות שבמחלוקת כאן, היו צריכים יועציהם המשפטיים של העוררות לדעת כי עמדת רשות המסים היא כי לאור הפסיקה הקיימת, באה לדעתה העת לבחון שוב את הלכת שרביט ולשנות את אופן המיסוי של כלל הוצאות הפיתוח.

נזכיר כי במסגרת עניין אמרלד, רשות המסים ביקשה להוביל לשינוי משמעותי הרבה יותר מזה הנדון בעררים כאן (שכן שם דובר על כלל הוצאות פיתוח, ואילו כאן, רק על חלק מצומצם מהן – ביחס להוצאות הפיתוח הנוספות). מכיוון ש- "בכלל מאתיים מנה", הרי שבעת עריכת המכרזים כאן, לא היה מקום כי העוררות יסתמכו כי לא יחול שינוי במיסוי הוצאות הפיתוח. ולהיפך, היה עליהם לדברי המשיב לקחת בחשבון כי רשות המסים מתדיינת בבתי המשפט אודות שינוי שכזה, ואף בהיקף משמעותי הרבה יותר מזה שנקבע בשומות כאן. זו אינה קרקע המצמיחה טענת הסתמכות של ממש.

לסיכום עניין זה אומר כי אכן, כל מקרה צריך להיבחן לגופו, ולא דין כל שינוי עמדה זהה. אולם בשים לב למשקל המצטבר של כל האמור בפסקאות הקודמות, דומני כי אין המדובר כאן במקרה בו הוכחה הסתמכות, וכי נסיבות העניין מלמדות כי לא זה המקרה בו יש לאמץ את הטענה כי אי פרסום מראש מביא לבטלות השומות.

39. אי העלאת הטענות במסגרת השומות שיצאו בעניין אמרלד:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

העוררות הצביעו על כך כי גם במכרז שאופן מיסויו נדון בעניין אמרלד, נגבו תשלומי הוצאות פיתוח נוספות. אין מחלוקת כי באותן שומות, אשר לימים עניינם הגיע לפתחו של בית המשפט העליון, לא נקט המשיב בגישה הננקטת כאן, ולא הציע כל הבחנה בין הוצאות הפיתוח הכלליות להוצאות הפיתוח הנוספות. בית המשפט העליון עיין ובחן את דרך המיסוי של העסקה שהתגבשה באותו מכרז, ולא מצא לקבוע גישה דומה לזו שנוקט המשיב כאן. מכך מבקשות העוררות להסיק כי עמדת המשיב למעשה נדחתה, וכי אין מקום לאמצה. איני מקבל טענה זו.

בעניין אמרלד ביקש המשיב להוביל שינוי רחב יותר מזה הנדון כאן, ולהביא לשינוי הלכת שרביט לגבי כלל הוצאות הפיתוח. המשיב שביקש לקדם גישה זו, שהייתה נכונה בעיניו, לא חפץ בשעתו בהצבת גישת ביניים מתונה יותר – מהסוג הנבחן כאן, אלא לבקש אימוץ שינוי רחב יותר – שסבר כי נכון לאמצו. בנסיבות אלה, אין למצוא בפסיקת בית המשפט העליון בעניין אמרלד, הכרעה בעניין שכלל לא הוצב לפתחו – והנדון בעררים כאן.

40. התנהלות שאינה עקבית מצד רשות המסים:

בביקורת זו כלפי רשות המסים – אני מוצא, ולו באופן חלקי, ממש, אלא שאני סבור כי אין בדברים די כדי להצדיק את קבלת העררים והשתת מס רכישה בחסר, באופן שלדעתי אינו נכון. אבאר את הדברים:

טענות העוררות בהקשר זה, נחלקות לשני ראשים:

האחד - ביחס לכך שהמשיב לא טרח לתקן את דיווחי שווי המכירה שהגישה רמ"י בעסקאות שלפנינו. על אף שהדברים נכונים, בצדק ציין המשיב כי רמ"י פטורה ממס שבח, ולכן לא היה שום טעם מבחינתו בהתעסקות בדיווחים אלה.

הטענה השנייה משמעותית בעיני יותר: העוררות בצדק מצביעות על כך שבחשבוניות שהוציאה רמ"י לעוררות, מחיר העסקה במקרקעין לא כלל את הוצאות הפיתוח הנוספות במתכונת שקבע המשיב בשומותיו. אין מקום שאגפים שונים ברשות המיסים יתייחסו אל אותה עסקה באופנים שונים. בדברים אלה יש אכן ממש. אין ספק כי אין לקבל מצב מסוג זה. חובה על רשויות המדינה לנקוט בגישה זהה, ולא לדבר בשני קולות.

אלא שעל אף שאני סבור כי יש ממש בטענה זו, איני סבור כי יש בה די כדי להביא לקבלת העררים. בהקשר זה אציין שני עניינים, אשר יש בהם להפחית מעוצמת הטענה:

א. במסגרת התובענות הייצוגיות שהגישו תצפית והגבעה – אושר הסדר פשרה בתובענה ייצוגית שהוגשה נגד רמ"י ורשות המסים, בעניין רכיב המע"מ ביחס להוצאות הפיתוח



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

הנוספות. הסדר הפשרה בתובענה מנהלית זו, לקח בחשבון כי מדובר בהתנהלות המשקפת חוסר עקביות שאינה נאותה, ובמסגרתו נקבע על כן – במסגרת פשרה, כי רשות המסים תשיב לעוסקים שזכו במכרזים והתקשרו בעסקאות מול רמ"י, סך של 8.5% מהוצאות הפיתוח הנוספות, סך המהווה מחצית ממס התשומות שהיה בידי אותם עוסקים לנכות אם היו מוצאות חשבוניות ביחס לתשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות – כפי שהיה מקום לעשות בהתאם לעמדת המשיב כאן. סכום זה מהווה למעשה השבה כלכלית של מס הרכישה (העומד על 6%), ומעט מעבר לכך.

הסדר פשרה במסגרת תובענה ייצוגית מול רשות, מוגבל מטבעו, ואינו מביא מזור לכלל העוסקים. בעקבות הסדר הפשרה, שתי עוררות שהיו חלק מהעררים שכאן, הודיעו כי הן חוזרות בהן מהעררים (תנאי לזכאות להשבה שבהסדר הפשרה, היה ויתור על הטענות ביחס למס הרכישה שהשית המשיב), שכן למי שההסדר חל עליו – מדובר לכאורה בתוצאה נוחה. ושוב, הסדר פשרה בתובענה ייצוגית מול רשות, מוגבל ואינו מאפשר לדוגמה השבה לפרק זמן ארוך משנתיים. במצב דברים זה, לא היה בהסדר כדי להועיל לעוררות, ולפיכך עמדו הן על העררים שהגישו.

אלא שעל אף שלא היה בהסדר הפשרה כדי להטיב עם העוררות כאן, דומני כי יש בו כדי ליצור איזון מסוים, גם אם לא מושלם, ביחס לאי העקביות מצד רשות המסים בסוגיה שלפנינו.

ב. וכאן העיקר: במכרזים בהם זכו העוררות, נקבע באופן ברור כי לא יוצאו חשבוניות ביחס לתשלומי הוצאות הפיתוח הנוספות. הוספת המע"מ נדרשה ביחס לתשלום העיקרי המשקף את הזכייה במכרז, אך לא לגבי הוצאות הפיתוח. זהו נתון שהעוררים ידעו מראש, ובנסיבות בהן לא נדרשו לשלם מע"מ בגין רכיב זה של הוצאת הפיתוח, קשה לראות בהם מבחינה כלכלית כניזוקים. מטעם זה, אף איני מוצא להורות כי יש להימנע מהשתת מס רכישה על רכיב מתוך הוצאות הפיתוח הנוספות, המשקף כביכול את המע"מ. מבחינה כלכלית לא שולם מע"מ בגין רכיב זה, ולכן אין הצדקה להתעלם מכך ולהביא להשתת מס רכישה בחסר.

סוף דבר:

41. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר.
42. כן אציע כי יושת על העוררות יחדיו, תשלום בסך 30,000 ₪, כהוצאות לטובת המשיב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה

מר גידי גבאי, חבר הוועדה:

אני מצטרף לפסק דינו המקיף והמנומק של יו"ר הוועדה, כב' השופט גורמן, ולתוצאה אליה הגיע. אף אני סבור כי לצורך בחינת החיוב במס יש להתמקד במהותם הכלכלית של התשלומים ולא בהגדרתם במסמכי המכרז. בנסיבות העניין, לא הוכח קיומה של עסקה נפרדת ועצמאית שבמסגרתה רכשו העוררות שירותים או זכויות מוגדרים, ומשכך יש לראות בתשלומי הפיתוח הנוספים חלק ממכלול התמורות ששולמו כתנאי לרכישת הזכויות במקרקעין.

כן סבור אני כי התועלת האפשרית הצומחת לעוררות מהקמת מבני ציבור או משדרוג תשתיות, בשכונות ותיקות ברחבי הרשות המקומית היא תועלת כללית ועקיפה, שאינה בעלת זיקה ישירה למקרקעין נשוא העסקה. בנסיבות אלה, ובהיעדר הצדקה לחרוג מעקרון צירוף כלל התמורות, אני מצטרף למסקנת יו"ר הוועדה כי דין העררים להידחות.

גב' גבע בלטר, חברת הוועדה:

קראתי את חוות דעתו המקיפה של כב' השופט גורמן ואני מצטרפת לעמדתו כי דין הערר להידחות. ולקביעה כי תשלומי הפיתוח הנוספים המיועדים למימון מבני ציבור ולשדרוג תשתיות בשכונות התיקות אשר אין להם זיקה ישירה למקרקעין הנרכשים מהווים, עפ"י עקרון כלל התמורות, חלק מהתמורה ששולמה עבור המקרקעין ועל כן הם חבים במס רכישה.

עם זאת, ומבלי לקבל את טענת ההסתמכות של העוררות, מצאתי לנכון להצטרף לביקורת שהביע כב' השופט על התנהלות רשות המסים אשר לא הביאה לידי ביטוי פומבי את מדיניותה ביחס להוצאות הפיתוח הנוספות. הוראת הביצוע הרלוונטית בענין מיסוי הוצאות פיתוח – הוראת ביצוע 28/97 מיום 24.11.1997 לא עודכנה מזה שנים רבות ואינה כוללת התייחסות לסוגיה זו, דבר שעלול להטעות או לכל הפחות ליצור אי בהירות שלא לצורך וראוי כי הוראת הביצוע תעודכן.

הוחלט לדחות את העררים - כאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, השופט אבי גורמן.
המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לצדדים.

ניתן היום, כ"ג סיוון תשפ"ו, 08 יוני 2026, בהעדר הצדדים.

מר גידי גבאי, חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט, יו"ר הוועדה

גב' גבע בלטר, חברת הוועדה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 38052-08-23 יהלומית פרץ עבודות בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 70516-08-23 רמי שבירו הנדסה בנייה והשקעות בע"מ נ' מנהל מסמ"ק רחובות;
ו"ע 7726-07-23 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מסמ"ק נתניה