



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

ו'ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין
חבר הוועדה – עו"ד רפאל מרסיאנו
חבר הוועדה – מר אבי כאכון

העוררות: 1. ש. משעולים עכו בע"מ, ח.פ. 515635787
2. שגראוי ייזום ובניה (אס.בי.סי) בע"מ, ח.פ. 513950071
ע"י ב"כ עו"ד אלדד בן הרוש ואח'

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1 פתח דבר:
- 2 1. העוררות, ש. משעולים עכו בע"מ (להלן – **העוררת 1** או **המוכרת**) ושגראוי ייזום ובניה בע"מ
3 (להלן – **העוררת 2** או **הרוכשת**) (להלן יחד – **העוררות**) הגישו ערר על החלטת המשיב, מנהל
4 מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), בהשגות שהוגשו על ידן על שומות מס שבח ומס
5 רכישה שהוצאו לפי מיטב השפיטה לעוררות בקשר לעסקת מכר זכויות במקרקעין מיום
6 18.01.2022.
- 7 2. המחלוקת בערר זה עניינה בשאלת שווי המכירה של זכויות במקרקעין, הידועים כחלקה 25
8 בגוש 18042 בעיר עכו, ביחס לחטיבת קרקע בשטח של 6,236 מ"ר (להלן – **המקרקעין**), אשר
9 נמכרו על ידי העוררת 1 לעוררת 2.
- 10 3. בהסכם המכר הועמדה התמורה החוזית עבור המקרקעין על סך של 39,000,000 ₪. במועד
11 העסקה ניתן היה לבנות על המקרקעין 130 יחידות דיור. הסכם המכר כלל הסכמה נוספת,
12 לפיה ככל שתאושר ביחס למקרקעין תכנית המגדילה את מספר יחידות הדיור מעבר ל- 130
13 יחידות, תשלם הרוכשת למוכרת תמורה נוספת בגין כל יחידת דיור נוספת שתאושר לבניה
14 בסך של 193,550 ₪ (להלן – **התמורה הנוספת**).



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. העוררות דיווחו בשומותיהן העצמיות על שווי מכירה בסך של 39,000,000 ₪. המשיב לא קיבל את שווי המכירה המוצהר וקבע בשומות לפי מיטב השפיטה ובהחלטתו בהשגות כי יש להוסיף לשווי המכירה סך של 12,000,000 ₪, המהווה את המכפלה של תוספת של 62 יחידות דיור שהתבקשו במקרקעין בסכום התמורה הנוספת, כך שסך כל שווי המכירה נקבע על ידי המשיב ל- 51,000,000 ₪.
5. המחלוקת בין הצדדים נסובה על המשמעות המשפטית והמיסויית של מנגנון התמורה הנוספת שנקבע בהסכם המכר וכן על ההשלכות וההשפעות של ההליכים התכנוניים שקודמו ביחס למקרקעין.
9. **הרקע העובדתי הנדרש:**
5. ביום 18.1.2022, נחתם הסכם מכר בין העוררת 1, המוכרת, לעוררת 2, הרוכשת, לרכישת המקרקעין, אשר נכון למועד החתימה על ההסכם, זכויות הבנייה המאושרות לגביהן היו ל- 130 יחידות דיור, וזאת בהתאם לתב"ע שהייתה בתוקף באותו מועד (להלן – התב"ע הקיימת) הסכם המכר צורף **כנספח 1** לתצהירי העדות הראשית של מר גבריאל שדה (להלן – **תצהיר שדה**).
6. בהסכם המכר נקבעה תמורה עבור הזכויות במקרקעין בהתאם לזכויות הבניה התקפות לאותו מועד לסך של 39,000,000 ₪, אשר שולמה על ידי העוררת 2 במלואה ומלוא הזכויות במקרקעין נרשמו על שמה.
6. עוד נקבע בהסכם המכר כי העוררת 1 תפעל לקידום תכנית בניין עיר המגדילה את מספר יחידות הדיור הניתנות לבנייה במקרקעין כאשר העוררת 2, הרוכשת, התחייבה לשלם למוכרת, את התמורה הנוספת, עבור כל יחידת דיור נוספת שתאושר בסך של 193,550 ₪.
7. ביום 14.12.2021, כחודש ימים לפני החתימה על הסכם המכר, פנתה העוררת 1 אל מהנדסת העיר עכו והגישה תוכנית לבניה במקרקעין, לפיה ניתן יהיה להקים שני בנייני מגורים בני 28 קומות כל אחד ו- 96 יחידות דיור בכל בניין (להלן – **התב"ע החדשה**) (ראו **נספח א'** לתצהיר העדות הראשית של מר טל גולדשטיין מטעם המשיב (להלן – **תצהיר גולדשטיין**). משמע, כי בהתאם לתב"ע החדשה, אם תאושר, ניתן יהיה לבנות בסך הכל 192 יחידות דיור, כלומר - 62 יחידות נוספות מעבר ל-130 היחידות הניתנות לבנייה על פי התב"ע הקיימת.
8. בימים 14.2.2022 ו-27.2.2022 דיווחו העוררת 2 והעוררת 1 (בהתאמה) על העסקה במסגרת השומה העצמית והצהירו כי שווי המכירה עומד על סך של 39,000,000 ₪ (ראו **נספח ב'** לתצהיר גולדשטיין).



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ביום 20.9.2022, דחה המשיב את השומה העצמית של העוררות וקבע במסגרת שומות לפי
2 מיטב השפיטה כי יש להוסיף לשווי המכירה המוצהר סך של 12,000,100 ₪, עבור 62 יחידות
3 הדיור הנוספות בשווי של 193,550 ₪ לכל יחידה בהתאם להסכם המכר, ונוכח הפעולות
4 שנעשו לקדם במסגרת התביעה החדשה זכויות בניה ל-62 יחידות נוספות (ראו **נספח ג'**
5 לתצהיר גולדשטיין). בהתאם לכך קבע המשיב שווי מכירה בסך של 51,000,100 ₪.
- 6 בימים 22.9.2022 ו-24.10.2022 הגישו העוררת 2 והעוררת 1 (בהתאמה) השגה על השומה לפי
7 מיטב השפיטה (ראו **נספח ד'** לתצהיר גולדשטיין). ביום 3.5.2023, נערך דיון בהשגה.
- 8 ביום 21.5.2023, דחה המשיב את השגות העוררות. בהחלטתו בהשגה (ראו **נספח ה'** לתצהיר
9 גולדשטיין) קבע המשיב כי התמורה לפי הסכם המכר אינה מתמצית בתמורה הבסיסית
10 שנקבעה בו, אלא היא כוללת גם מנגנון מוסכם לתשלום התמורה הנוספת במקרה של הגדלת
11 זכויות הבנייה במקרקעין מעבר ל-130 יחידות דיור. לשיטת המשיב, משהעוררות פעלו
12 לקידומה של תביעה חדשה, אשר נועדה להוסיף 62 יחידות דיור מעבר לזכויות הקיימות, יש
13 לראות בשווי הנגזר מאותו מנגנון חלק מן התמורה הכוללת בעסקת המכר.
- 14 בהתאם לכך, קבע המשיב כי יש לצרף לשווי המכירה את סכום התמורה הנוספת בעבור
15 יחידות הדיור הנוספות שהוספתן התבקשה במסגרת התביעה. עם זאת, ציין המשיב
16 בהחלטתו, כי ככל שהגדלת זכויות הבניה לא תאושר בפועל, תוכלנה העוררות לפנות בבקשה
17 מתאימה לתיקון השומה, וזו תיבחן לפי הדין.
- 18 על החלטה זו הוגש הערר דנן.
- 19 מאחר והצדדים לא הגיעו להבנות, הוגשו ראיות מטעם הצדדים: מטעם העוררות הוגשו
20 תצהירי עדות ראשית של מר שדה, מנהל בעוררת 1 ושל מר נור שגראווי, מנהל בעוררת 2.
21 מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של מר גולדשטיין, רכז חוליית השגות ועררים
22 במשרדי המשיב. מאחר ומר שגראווי לא התייצב לדיון ההוכחות ביום 30.3.2025, הוצא
23 תצהירו מתיק הוועדה והוא אינו משמש כראיה בהליך הערר דנן.
- 24 מר שדה ומר גולדשטיין נחקרו על תצהיריהם, ולאחר מכן הגישו הצדדים את סיכומי
25 טענותיהם בכתב.
- 26 **תמצית טענות העוררות בסיכומיהן:**
- 27 שווי המכירה בעסקת המכר מושא הערר הוא השווי עליו הצהירו הצדדים לעסקה, בסך של
28 39,000,000 ₪, ולא השווי שקבע המשיב בסך של 51,000,100 ₪.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הסכם המכר נכרת ביחס למקרקעין במצבם התכנוני כפי שהיה במועד חתימתו, דהיינו:
- 2 במקרקעין שעליהם ניתן היה לבנות 130 יחידות דיור. התמורה החוזית שנקבעה בהסכם
- 3 ושולמה בפועל משקפת את שווי הזכויות שנמכרו באותו מועד ולא זכויות עתידיות, שטרם
- 4 אושרו ושהתגבשותן אינה ודאית.
- 5 13. עסקת המכר הושלמה במלואה, התמורה בסך 39,000,000 ₪ שולמה לעוררת 1 והזכויות
- 6 במקרקעין הועברו ונרשמו על שם העוררת 2. השלמת העסקה במלואה ורישום הזכויות על
- 7 שמה של העוררת 2 מלמדים כי התמורה בעד הזכות במקרקעין מוצתה בסכום האמור וכי
- 8 לא נותרה תמורה נוספת בגין עצם רכישת הזכויות במקרקעין.
- 9 14. התמורה הנוספת שזכרה בהסכם המכר, בגין יחידות הדיור הנוספות, אינה חלק משווי
- 10 המכירה במישור מיסוי מקרקעין. מדובר לכל היותר בתשלום עתידי, אשר עשוי להשתלם רק
- 11 אם תאושר תב"ע חדשה ואם יאושרו מכוחה יחידות דיור נוספות. משלא אושרה התכנית
- 12 במועד שנקבע בהסכם המכר, ומשלא התגבשה באותה עת כל זכות לקבלת התמורה הנוספת,
- 13 אין מקום למסות את העוררות בגין סכום תיאורטי, שטרם התקבל וספק אם יתקבל.
- 14 15. המשיב שגה כאשר ראה בתשלום האפשרי בגין היחידות הנוספות חלק מן התמורה הכוללת
- 15 בעסקת המכר. ההוראה הרלוונטית בהסכם המכר בעניין התמורה הנוספת עניינה בקידום
- 16 תכנוני של תב"ע חדשה והיא משקפת התקשרות נפרדת במהותה מעסקת מכר הזכויות
- 17 במקרקעין, כך שמדובר בהתקשרות למתן שירותי תכנון, לכל היותר. ממילא, לעניין זה,
- 18 העוררת 1 אינה עוד הבעלים של המקרקעין מושא הערר, כך שאינה יכולה להגיש בקשה
- 19 להיתר בנייה. הסוגיה מושא הערר לא הייתה עולה כלל אילו העוררת 2 הייתה שוכרת את
- 20 שירותיה של חברה אחרת במקום שירותי העוררת 1.
- 21 16. אין מחלוקת עקרונית על כך שתשלום שיתקבל בעתיד, ככל שיתקבל, עשוי להיות חייב במס,
- 22 אלא שאין מדובר בתמורה הניתנת למיסוי תחת משטר מיסוי מקרקעין. משכך, אין הצדקה
- 23 לכלול אותו בשווי המכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין, לאור העובדה כי בניגוד לטענת המשיב,
- 24 מכירת הזכויות בענייננו אינה מותנית בהגדלת זכויות הבנייה אלא עסקינן בשתי עסקאות
- 25 נפרדות. המשיב מבקש למסות הכנסה עתידית, בלתי ודאית ותיאורטית, שאינה חלק מהזכות
- 26 במקרקעין שנמכרה במועד עסקת המכר.
- 27 17. בהתאם לסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי**
- 28 **מקרקעין או החוק**) - יום המכירה הוא המועד לפיו יש לבחון את העסקה ואת הזכויות
- 29 שנמכרו במסגרתה, וזאת מקום בו אין תחולה לאחד מן החריגים הקבועים בסעיף.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 במועד חתימת הסכם המכר היו במקרקעין זכויות לבניית 130 יחידות דיור בלבד, ואילו
2 התוספת שביקש המשיב לכלול בשווי המכירה נסמכת על זכויות עתידיות, שטרם אושרו
3 וטרם התגבשו.
- 4 18. אין להחיל בענייננו את עיקרון צירוף כל התמורות, החל רק מקום בו מדובר בתמורות
5 הקשורות באופן מהותי ואינהרנטי לעסקת המכר עצמה. במקרה הנדון, התמורה הנוספת
6 אינה תמורה עבור הזכות במקרקעין שנמכרה, אלא התחייבות נפרדת ועצמאית, הנוגעת
7 לקידום תכנוני עתידי ולשירותים שיינתנו, אם יינתנו, לאחר השלמת עסקת המכר.
- 8 19. קביעת המשיב את שווי המכירה מבוססת על הערכה בלתי ודאית באשר למספר יחידות
9 הדיור שיאושרו בעתיד. לא ניתן לקבוע שווי מכירה לצורכי מס על בסיס תחשיב הנשען על
10 זכויות שטרם אושרו, על הוצאות רבות ומשמעותיות הכרוכות בקידום התב"ע, שטרם
11 התגבשו, מהן התעלם המשיב – כגון: היטל השבחה ושכר אדריכלים; על דירות שטרם נבנו
12 ועל אפשרות תכנונית שטרם הפכה לזכות מוקנית.
- 13 20. לחלופין, גם אם תתקבל עמדת המשיב, לפיה יש להביא בחשבון את התמורה הנוספת, הרי
14 שאין בסיס לקביעתו ביחס למספר היחידות הנוספות ולגובה התוספת שנקבעה בשומה.
15 המשיב קבע את התוספת באופן שאינו משקף ודאות תכנונית או כלכלית מספקת ומבלי
16 שניתן היה לדעת במועד העסקה אם אכן יאושרו אותן יחידות דיור נוספות, כולן או חלק,
17 ובלא שהובאו בחשבון מלוא הוצאותיהן של העוררות, כולל הוצאות מימון ומע"מ.
- 18 **תמצית טענות המשיב בסיכומיו:**
- 19 21. השומה שהוצאה לעוררות משקפת את שווי המכירה הנכון בעסקה, בהתאם להוראות הסכם
20 המכר ולמהותה הכלכלית של ההתקשרות בין הצדדים.
- 21 22. אין לראות בעסקה כעסקה לרכישת מקרקעין הכוללים זכויות לבניית 130 יחידות דיור בלבד.
22 הסכם המכר מלמד כי כבר במועד ההתקשרות הביאו הצדדים בחשבון את האפשרות להגדלת
23 זכויות הבנייה במקרקעין מעבר ל-130 יחידות דיור, ואף קבעו מנגנון מפורש לתשלום תמורה
24 נוספת בגין כל יחידה נוספת שתאושר.
- 25 23. סעיף 6.3 להסכם המכר קובע מנגנון ברור ומוסכם לתוספת תמורה, לפיו ככל שתאושר תכנית
26 המגדילה את זכויות הבנייה במקרקעין, תשלם הרוכשת למוכרת את התמורה הנוספת בגין
27 כל יחידת דיור נוספת מעבר ל-130 יחידות הדיור. עצם הכללתו של מנגנון זה בהסכם המכר
28 מלמדת כי אין מדובר בהתקשרות נפרדת או חיצונית לעסקה, אלא ברכיב מתמורת המכר
29 עצמה.



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

ו"ע 23-06-51667 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 24. התמורה הנוספת אינה עבור שירותי תכנון עצמאיים, אלא תשלום הנגזר ישירות ממספר
2 יחידות הדיור הנוספות שיאושרו במקרקעין. משכך, מדובר בתשלום הקשור בטבורו לשווי
3 הזכות במקרקעין שנמכרה, ולא בהתחייבות נפרדת שאין לה קשר לעסקת המכר.
- 4 25. מן הראיות שהוצגו בערר עולה כי עוד לפני חתימת הסכם המכר, ואף לאחריו, פעלה העוררת
5 1 לקידום תכנית עצמאית ביחס למקרקעין, שמטרתה הגדלת מספר יחידות הדיור. לאחר
6 חתימת ההסכם המשיכו העוררות לפעול לקידום אותה תכנית, ואף עשו כן במשותף.
7 התנהלות זו מלמדת כי תגבור הזכויות היה חלק ממשי מן המהלך העסקי של הצדדים, ולא
8 עניין מאוחר, חיצוני או מנותק מעסקת המכר. בנסיבות אלה, יש לראות בעסקה כעסקה אחת
9 כוללת, שבמסגרתה נמכרו הזכויות במקרקעין על יסוד שווי הכולל הן את הזכויות
10 המאושרות לבניית 130 יחידות דיור והן את התמורה הנוספת.
- 11 26. יש להחיל במקרה הנדון את עיקרון צירוף כלל התמורות. שורה של פסקי דין קבעה את
12 העיקרון לפיו גם תשלום עתידי שהוא אינטגרלי לעסקה, ייחשב כתשלום שיש להוסיפו לשווי
13 התמורה. המבחן המרכזי אינו האופן שבו הצדדים כינו את רכיב התשלום, ואף לא השאלה
14 אם מדובר בהתחייבות נפרדת מבחינה טכנית, אלא השאלה אם מבחינה מהותית וכלכלית
15 מדובר בחלק אינטגרלי משווי הזכות במקרקעין. כאשר נמצא כי מדובר בעסקה כוללת אחת,
16 יש להפעיל את עיקרון צירוף כל התמורות ולכלול בשווי המכירה את כלל התשלומים
17 המהווים חלק מאותה עסקה.
- 18 27. בענייננו, מהות העסקה אינה רכישת קרקע במנותק מפוטנציאל תגבור הזכויות, אלא רכישת
19 מקרקעין, אשר הצדדים ידעו כי מקודמת לגביהם תכנית להגדלת מספר יחידות הדיור והם
20 קבעו מראש את התמורה שתשולם עבור תגבור הזכויות. העוררות עצמן פעלו יחד למימוש
21 התוכנית החדשה, אשר אושרה בוועדה המחוזית 20 יום לפני דיון ההוכחות. עובדה זו מחזקת
22 את טענת המשיב, לפיה התמורה הנוספת היא חלק אינטגרלי מהעסקה.
- 23 28. אין לקבל את טענת העוררות, לפיה מדובר בהתקשרות נפרדת למתן שירותי תכנון או כי
24 מדובר בהכנסה עתידית ותיאורטית בלבד. ההתחייבות לתשלום התמורה הנוספת אינה
25 עומדת בפני עצמה ואינה משקפת תשלום עבור שירותים חיצוניים לעסקת המכר, אלא מהווה
26 חלק ממנגנון התמורה שנקבע בהסכם המכר, בגין הגדלת שווי הזכות במקרקעין שנרכשו.
- 27 29. העובדה שהתמורה הנוספת מותנית באישור תכנוני אינה שוללת את הכללתו בשווי המכירה.
28 מקום בו הצדדים קבעו בהסכם מנגנון תמורה נוסף, הקשור במישרין לזכויות במקרקעין, אין
29 די בכך שמועד התשלום או היקפו הסופי תלויים באירוע עתידי כדי להוציאו מגדר העסקה
30 ומקביעת שווי המכירה.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 30. אין לקבל את הטענה לפיה התמורה ששולמה בפועל, בסך של 39,000,000 ₪, ממצה את שווי
2 המכירה. בחינת העסקה אינה נעשית רק לפי הסכום ששולם במועד החתימה, אלא לפי מכלול
3 ההתחייבויות שנטלו הצדדים על עצמם במסגרת ההסכם, ובכלל זה ההתחייבות לתשלום
4 תמורה נוספת בגין יחידות הדיור הנוספות.
- 5 31. התנהלות העוררות לאחר חתימת הסכם המכר מחזקת את מסקנת המשיב, שכן העוררות
6 המשיכו לקדם את התכנית להגדלת זכויות הבנייה במקרקעין גם לאחר השלמת העסקה.
7 מכאן, שהגדלת הזכויות הייתה חלק אינטגרלי מן המהלך העסקי שעליו הושתת הסכם
8 המכר, ולא עניין נפרד ומנותק ממנו.
- 9 32. אין לקבל את הטענה כי המשיב ביסס את שומתו על סכומים תיאורטיים בלבד. השומה
10 נסמכה על הוראות ההסכם עצמו, שקבעו סכום מדויק בגין כל יחידת דיור נוספת, ועל
11 התכנית שקודמה ביחס למקרקעין, אשר כללה תוספת של 62 יחידות דיור מעבר ל-130
12 היחידות המאושרות.
- 13 33. יש לדחות את טענת העוררות כי העסקה הושלמה במלואה עם העברת הזכויות, שכן הובהר
14 כי אישורי המיסים ניתנו זמן קצר אחרי הדיווח על העסקה, בבחינת 'אישורי מקדמה', ואין
15 בכך כדי להעיד כי המשיב קיבל את הצהרת העוררות כמות שהיא.
- 16 34. יש לדחות את טענת העוררות לפיה המשיב התעלם מהוצאות הכרוכות בקידום התוכנית
17 החדשה, שכן טענה זו לא הוכחה ולא הובאו כל ראיות בדבר ההוצאות שנטענו על ידי
18 העוררות רק בסיכומיהן.
- 19 ממילא, ככל שיחול בעתיד שינוי במספר היחידות שיאושרו בפועל, פתוחה בפני העוררות
20 הדרך לפנות בבקשה לתיקון שומה בהתאם להוראות הדין, לרבות בנוגע להוצאות
21 הרלבנטיות.
- 22 **דין והכרעה:**
- 23 35. חוק מיסוי מקרקעין מטיל חובת תשלום מס שבח (סעיף 6 לחוק) ומס רכישה (סעיף 9 לחוק)
24 במכירת זכות במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, כנגזרת משווי המכירה.
25 "שווי המכירה" מוגדר בסעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:
- 26 "א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת
27 כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה
28 להבטיח תשלום."



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

ו"ע 23-06-51667 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לצורך הכרעה בשאלה מה נכלל ב"שווי המכירה" על בית המשפט לבחון את העסקה בהתאם
2 לנסיבותיה הקונקרטיות ובהתאם למהותה האמיתית ולתוכנה הכלכלי, מתוך מטרה להגיע
3 לשומת מס אמת.
- 4 ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699
5 (1999); ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ
6 (16.8.2006) וכן ראו ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב
7 (31.05.2015), שם נקבע:
- 8 "פרשנות מהותית – כידוע, הגישה הנוהגת כיום בפסיקתו של בית משפט זה דוגלת
9 בפרשנות מהותית של דיני המס, להבדיל מפרשנות דוקנית, וזאת על-מנת לחתור
10 לצדק ושוויון בהטלת מס וכדי להביא להגשמת התכליות הכלכליות המונחות
11 בבסיסם (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70
12 (1985); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקאות
13 15-13 (23.1.2011); ע"א 5468/12 יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 38
14 (8.7.2014), וההפניות שם; בר"ם 2866/14 גוזלן נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה
15 הרצליה, פסקה 38 (7.12.2014) (להלן: עניין גוזלן)). בהתאם לכך, במקרים
16 מתאימים הועדפה פרשנות שהנחתה עצמה לפי התכלית הכלכלית של חקיקת
17 המס הרלוונטית (ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד
18 שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 713-709 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה
19 תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 759-760 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח
20 בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 959-960 (2003); יצחק הדרי
21 מיסוי מקרקעין כרך א – חלק ראשון 58-60 (מהדורה שלישית, 2012) (להלן:
22 הדרי)).
- 23 גישה פרשנית זו הביאה להכרה באפשרות להגדיר עסקה לצורך דיני המס לפי
24 מהותה הכלכלית ולא לפי צורתה החיצונית או השם שבו הכתירו אותה הצדדים
25 (ראו למשל: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים
26 התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). כמו כן, בית משפט זה אף סטה
27 מההגדרות הפורמאליות של דיני הקניין בבואו לפרש דברי חקיקה הנוגעים למיסוי
28 מקרקעין, תוך התמקדות במהות האמיתית של הזכויות בקרקע (ראו: ע"א 265/79
29 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, 701, 703 (1980); רע"א 8287/01 עזרתי נ' מנהל
30 מס רכוש וקרון פיצויים, פ"ד נז(3) 172, 176-177 (2003); עניין נוה בנין, בעמ' 132-
31 131; עניין קוטליצקי; עניין בלוד, בפסקה 38).
- 32 ראו גם: ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
33 אזור תל אביב (26.1.2010); ע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים
34 ובניו (1991) בע"מ (2.11.1998).
- 35 יישום העקרונות שנקבעו בדין על נסיבות המקרה שלפנינו מוביל למסקנה כי אין לקבל את
36 עמדת העוררות, המבקשות לנתק בין התמורה החוזית שנקבעה בהסכם המכר לבין התמורה
37 הנוספת שנקבעה בו בגין זכויות לבניית יחידות דיור נוספות שיאושרו.
- 38



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בחינת הסכם המכר בכללותו, הרקע שקדם לכריתתו, התנהלות הצדדים לאחריו וההליכים .38
2 התכנוניים שקודמו בפועל ביחס למקרקעין מלמדת כי התמורה הנוספת אינה בגדר
3 התחייבות חיצונית ונפרדת למתן שירותי תכנון, אלא רכיב אינטגרלי ממנגנון התמורה
4 בעסקת המכר של המקרקעין.
- 5 נקודת המוצא היא לשונו של הסכם המכר (נספח 1 לתצהיר שדה), וההסכמות המגולמות בו .39
6 כפי שהועלו על הכתב על ידי הצדדים לו.
- 7 בפתוח להסכם המכר הוצהר על ידי הצדדים כך :
8 "הואיל והמוכרת הנה הבעלים הרשום של המקרקעין הידועים כחלקה 25 בגוש
9 18042 (להלן: "המקרקעין");
10 והואיל ועל המקרקעין חלה התב"ע כהגדרתה להלן בהסכם זה אשר במסגרתה
11 שונה ייעוד המקרקעין למגורים מכוחה ניתן לבנות על המקרקעין 130 יח"ד;
12 והואיל והמוכרת פועלת לקידום תב"ע חדשה במסכות ועדה מחוזית לתגבור זכויות
13 ו/או תוספת יחידות דיור במקרקעין ומצהירה כי מסמכי התוכנית החדשה
14 כהגדרתה בהסכם זה להלן הוגשו ע"י המוכרת לוועדה המקומית לתכנון ובניה.
15 והואיל וברצון המוכרת למכור לקונה את הממכר כהגדרתו בהסכם זה להלן ולמסור
16 לה את החזקה המשותפת בו, וברצון הקונה לרכוש מאת המוכרת את הממכר
17 כהגדרתו להלן, ולקבל את החזקה בו, והכל בהתאם להוראות הסכם זה; ...
- 18 סעיף 1 להסכם המכר הוא סעיף המבוא וההגדרות של המונחים בהסכם זה, במסגרתו הוגדר .40
19 "הממכר" כדלקמן :
- 20 מלוא זכויות המוכרת במקרקעין וכן כל זכויות [כך במקור – ו.א.]
21 והתחייבויותיה של המוכרת ביחס אליהם בהן, בין היתר, הזכות
22 לבניה בהתאם לתב"ע כהגדרתה בהסכם זה להלן כמפורט בנסח
23 רישום המקרקעין במועד חתימת הצדדים על הסכם זה או כל
24 זכות/מגרש/תא שטח בהתאם לתב"ע ו/או שיירשמו בעתיד
25 כתוצאה מפעולות שונות שיבוצעו במקרקעין לרבות אך לא רק,
26 פרצלציה, רישום והסדר, איחוד וחלוקה וכיוצ"ב לרבות מכוח
27 התב"ע החדשה, ובלבד שהללו נובעות מן הזכויות במקרקעין
28 כהגדרתם לעיל. [ההדגשה שלי – ו.א.]
- 29 בסעיף 1 להסכם המכר מצויה גם הגדרה של "התב"ע החדשה", לפיה :
- 30 "התב"ע החדשה" תוכנית בניין עיר חדשה בסמכות וועדה מחוזית ביחס
31 למקרקעין לתגבור זכויות ו/או תוספת יחידות דיור אשר
32 הוגשה ע"י המוכרת לוועדה המקומית לתכנון ובניה."
- 33 די אפוא בהגדרת "הממכר" כדי לקבוע כי הזכויות שיירשמו בעתיד מכוח התב"ע החדשה, .41
34 מהוות חלק מהממכר שהעבירה המוכרת, העוררת 1, לידי הרוכשת, העוררת 2.
- 35 זאת ועוד, סעיף 2 להסכם המכר, עניינו "הצהרות המוכרת" ולפיו הצהירה והתחייבה
36 המוכרת כלפי הרוכשת כדלקמן :



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

ו'ע 23-06-51667 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כי היא הבעלים הרשום של המקרקעין... וכי בכפוף להוראות כל דין – לא
2 ידוע לה על מגבלה כלשהיא הנעוצה במוכרת המונעת את מכירת הממכר
3 לרוכשת....
- 4 2.2
- 5 כי במועד ההשלמה ובכפוף לתשלום מלוא התמורה לפי הסכם זה תמסור
6 לרוכשת, לפי בקשתה של הרוכשת ועל חשבונה, העתקים של כל
7 המסמכים, התוכניות, האישורים, התכתובות והמידע האחרים מכל מין
8 וסוג המצויים בידיה בנוגע לממכר. וכן תפעל ככל יכולתה לקידום הלכי
9 קידום התב"ע החדשה בשיתוף פעולה עם הקונה.
- 10 סעיף 6 להסכם המכר כותרתו היא "קידום תב"ע חדשה למקרקעין, ובו נקבע:
11 6.1" ידוע לקונה כי המוכרת פועלת לקידום תב"ע חדשה לתגבור זכויות ו/או
12 תוספת יחידות דיור במקרקעין (להלן: "התכנית החדשה"). מסמכי
13 התכנית החדשה אשר הוגדו על-ידי המוכרת לוועדה המקומית מצורפים
14 כנספח "יא" להסכם זה.
- 15 6.2 הקונה מסמיכה בזאת את המוכרת להוסיף ולפעול לקידום התכנית
16 החדשה מול הרשויות המוסמכות, בהתאם לתכנון נשוא נספח "יא" הנ"ל,
17 תוך שהקונה מתחייבת לשתף פעולה באופן מלא עם קידום התכנית
18 החדשה והמוכרת מתחייבת לשאת בכל הוצאה ו/או תשלום חובה שיידרש
19 בקשר עם קידום התכנית החדשה, לרבות שכ"ט יועצים ומתכננים
20 רלוונטיים, מיסים, היטלים, אגרות ותשלומי חובה מכל מין וסוג שהוא.
21 המוכרת מצידה תשתף את הקונה בהליכי קידום התב"ע החדשה – תעדכן
22 אותה לגבי התקדמותם ותתייעץ עם הקונה ויועציה במידת בצורך ומבלי
23 לגרוע מסמכותה הבלעדית של המוכרת בעניין.
- 24 6.3 מובהר ומוסכם, כי ככל שתאושר ביחס למקרקעין התכנית החדשה (בין
25 בהתאם למסמכים נספח "יא" ו/או כל תכנית אחרת המתגברת זכויות
26 במקרקעין), אזי מוסכם כי בגין כל יחידה נוספת שניתן יהיה לבנות
27 במקרקעין מעבר ל-130 יח"ד, (להלן: "היחידות הנוספות"), תשלם הקונה
28 למוכרת תמורה נוספת, אשר תחושב לפי מכפלה של כל היחידות הנוספות
29 ב- 193,550 (מאה תשעים ושלושה אלף, חמש מאות וחמישים שקלים
30 חדשים) ₪ (להלן: "התוספת לתמורה").
- 31 6.4 המוכרת מתחייבת לפעול בשקידה ראויה להשלמת אישור התב"ע החדשה
32 למתן תוקף תוך 30 חודשים ממועד השלמת העסקה לפי הסכם זה. על אף
33 האמור, ככל שיחולו עיכובים שאינם תלויים במוכרת (לרבות אך מבלי
34 למצות – הגשת התנגדויות, עיכוב בפעילות מוסדות התכנון וכיוצ"ב) יוארך
35 המועד לקיים ההתחייבות לפי סעיף זה, ככל שהמוכרת אכן פעלה בשקידה
36 לקידום התהליך.
- 37 מובהר כי ככל ולא תאושר התכנית החדשה למרות האמור ובתום המועדים
38 כאמור (לרבות הארכתם), לא תהיה לקונה כל טענה ו/או תביעה ו/או
39 דרישה כלפי המוכרת, ואולם המוכרת לא תהיה זכאית לתוספת תמורה,
40 כהגדרתה לעיל (דהיינו – התמורה הכוללת שתגיע למוכרת תהא סך סופי
41 ומוחלט של 39,000,000 ₪ + מע"מ בלבד) "



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הנה כי כן, לשונו של הסכם המכר מלמדת בעצמה כי הצדדים ראו את "הממכר" ככולל גם
2 את התב"ע החדשה והזכויות מכוחה, ולא ראו בתשלום הנוסף משום תשלום חיצוני לעסקה
3 או שכר עבור שירותי תכנון גרידא.
- 4 לשון ההסכם ברורה וחד משמעית, ולפיה נקבע במפורש כי התמורה הנוספת היא חלק
5 מהתשלום עבור "הממכר". לשונו של הסכם המכר, בסעיפים שצוטטו לעיל מלמדת כי
6 הצדדים עצמם ראו בתשלום התמורה הנוספת כתוספת למנגנון התמורה שנקבע בעסקת
7 המכר, ולא כהתקשרות עצמאית ונפרדת.
- 8 אין בהסכם המכר כל שימוש במונחים כגון "שכר טרחה", "דמי טיפול", "החזר הוצאות" או
9 "תשלום בגין שירותי תכנון", אלא ההסכם קובע במפורש כי מדובר ב-"תמורה נוספת" ואף
10 מגדיר אותה כ-"התוספת לתמורה".
- 11 מסקנה זו מתחזקת גם מאופן החישוב של התמורה הנוספת, שלא נקבעה לפי היקף פעולותיה
12 של המוכרת, לפי שעות עבודה, לפי משך השירות, לפי שכר טרחת יועצים, לפי החזר הוצאות
13 או לפי עלות קידום התב"ע החדשה. המוכרת התחייבה למסור לידי הרוכשת את המקרקעין
14 לרבות התב"ע החדשה, אשר ביחס אליה החלה לפעול עוד לפני חתימת הסכם המכר, והיא
15 התחייבה להמשיך ולפעול לצורך תגבור הזכויות או הגדלת מספר יחידות הדיור. לא הוסכם
16 על מנגנון של שיפוי המוכרת על ההוצאות שהוציאה ושתוציא בגין קידום התב"ע החדשה.
17 אלא נקבע מנגנון המחושב לפי מספר יחידות הדיור הנוספות שניתן יהיה לבנות במקרקעין
18 מעבר ל-130 יחידות. במילים אחרות, התשלום אינו נגזר מן ה"שירות" הנטען, אלא מן
19 התוצאה הכלכלית שתיווצר במקרקעין עצמם, קרי תוספת יחידות דיור המגדילה את שוויה
20 של הזכות הנרכשת במקרקעין.
- 21 לא למותר אף לומר, כי העוררות לא הוכיחו כלל כי סכום התמורה הנוספת משקף שווי סביר
22 וראוי עבור השירותים הנטענים לקידום התב"ע החדשה. לפיכך, טענתן כי עניינן אינו שונה
23 ממצב בו הרוכשת הייתה מתקשרת עם גורם אחר לקבלת אותם שירותים, אין בה כל ממש.
- 24 העובדה שהמוכרת היא זו שנשאה ותמשיך לשאת בהוצאות הכרוכות בקידום התב"ע החדשה
25 גם לאחר החתימה על הסכם המכר, כך שהיא תהא זכאית לתמורה הנוספת, שנקבעה לפי
26 מספר יחידות הדיור שיאושרו, מלמדת כי "התוספת לתמורה" אינה החזר הוצאות או שכר
27 בגין פעולות תכנון, אלא רכיב תמורה הנגזר מן ההשבחה התכנונית הנוספת של המקרקעין.
- 28 העוררות אף לא הוכיחו כי אילו היו מתקשרות עם גורם אחר לקבלת שירותים לקידום
29 התב"ע החדשה - היה אותו גורם נושא בעלויות בהן נשאה המוכרת.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 יש לתת את הדעת לעובדה כי הסכם המכר אינו מתייחס לאפשרות ערטילאית או כללית בלבד .46
2 להגדלת זכויות בעתיד, אלא קיימת התייחסות קונקרטית וספציפית לתכנית חדשה שהייתה
3 קיימת כבר במועד ההתקשרות בהסכם המכר. משמע, כפי שהצדדים הסכימו, "הממכר"
4 איננו רק הזכויות הקיימות במקרקעין לבניית 130 יח"ד, אלא מדובר בזכויות הכוללות גם
5 את התב"ע החדשה ואת הפוטנציאל הממשי לאישורה של תוכנית זה ולמימושה.
- 6 אדגיש, כי בסעיף 6.1 להסכם המכר מצוין כי מסמכי התב"ע החדשה, שהוגשו על ידי המוכרת .47
7 לוועדה המקומית עוד קודם להתקשרות בהסכם, צורפו **כנספח י"א** להסכם. דהיינו, במועד
8 חתימת ההסכם כבר היתה קיימת תכנית לתגבור זכויות או לתוספת יחידות דיור שהמוכרת
9 יזמה ופעלה לקידומה והצדדים בחרו להסדיר בהסכם המכר עצמו את התוצאה הכלכלית של
10 אישורה בעקבות פעולות המוכרת.
- 11 ראייה ממשית לכך מצויה במכתב מיום 14.12.2021, שנשלח למהנדסת העיר עכו כחודש ימים .48
12 בלבד לפני חתימת הסכם המכר (**נספח א'** לתצהיר גולדשטיין). במכתב זה צוין כי התכנית
13 מוגשת על ידי חברת ש. משעולים עכו בע"מ, ביחס לחלקה 25 בגוש 18042, וכי התכנית מוגשת
14 בנפרד מחלקה 24, לאחר ששיתוף הפעולה התכנוני בין בעלי שתי החלקות נפסק ולא ניתן עוד
15 לממש במשותף את התכנית המאושרת. עוד צוין במפורש, כי בעלי חלקה 25 מעוניינים לממש
16 את חלקתם, וכי על פי התכנית המוגשת חלקה 25 יכולה להיבנות ולתפקד באופן עצמאי,
17 מבלי לחרוג לתחום חלקה 24.
- 18 דברים אלה באים ללמדנו כי המוכרת פעלה עוד לפני שנחתם הסכם המכר לצורך הגברת .49
19 הזכויות במקרקעין, וכי היא קידמה תכנית חדשה וספציפית להגדלת מספר יחידת הדיור
20 במקרקעין. כך שאין המדובר אך ורק באפשרות תיאורטית לתוספת זכויות בעתיד. במסגרת
21 זו, הובהר כי העוררת 1 שכרה את שירותיו של האדריכל אברי פישר ויעקב מאור אשר שלח
22 עבור העוררת 1 ביום 14.12.2021 את המכתב למהנדסת העיר עכו, ממנו עולה כי עוד קודם
23 לכן היה שיתוף פעולה בין העוררת 1 לבין הבעלים של חלקה 24 הגובלת, אך שיתוף הפעולה
24 הופסק ולכן צירף האדריכל מאור למכתבו תוכנית חדשה.
- 25 בדברי ההסבר לתב"ע החדשה צוין כי התכנית המוגשת מציעה הקמת שני בנייני מגורים בני .50
26 28 קומות כל אחד ובהם 96 יחידות דיור בכל בניין. מכאן, שהתוספת שעליה נסמך המשיב,
27 קרי 62 יחידות מעבר ל-130 יחידות הדיור הקיימות, לא נקבעה באופן שרירותי, אלא נגזרה
28 מן התב"ע החדשה שכבר הוגשה טרם הסכם המכר. עובדה זו מחזקת את המסקנה כי מנגנון
29 "התוספת לתמורה" שבהסכם נועד לתת ביטוי לשווי הכלכלי של תגבור הזכויות במקרקעין
30 עצמם, וכי התוספת לתמורה נגעה לפוטנציאל תכנוני ממשי להגברת משמעותית של הזכויות
31 במקרקעין, שעמד לנגד עיני הצדדים בעת ההתקשרות.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כמו כן, סכום התמורה הנוספת משקף את היותה של המוכרת בעלת הזכויות במקרקעין
2 שנמכרו, ולא ככזו שאך ורק מעניקה, כביכול, שירותי קידום תב"ע לרוכשת.
- 3 51. בנסיבות אלה, לעמדתי יש לדחות את טענת העוררת כאילו התמורה הנוספת אינה חלק ממכר
4 הזכויות במקרקעין מדובר בתמורה נוספת, לפי הסכם המכר, ביחס לאותם מקרקעין, שנקבע
5 בהסכם כי היא חלק מ"הממכר" בשל כך שהיא נגזרת מאישור זכויות בנייה נוספות ותוספת
6 של יחידות דיור באותם מקרקעין לפי התב"ע החדשה. מדובר אפוא ברכיב הקשור באופן
7 ישיר לשווי הכלכלי של הזכות שנמכרה ולליבת הזכויות הנוגעות לשווי המכירה והוא משולם
8 למוכרת בשל היותה בעלת הזכויות הנמכרות. משכך, מקום בו הצדדים קבעו מראש כי אישור
9 יחידות דיור נוספות על פי התב"ע החדשה יזכה את המוכרת בתשלום נוסף בגין כל יחידה,
10 יש לראות בתשלום זה חלק ממנגנון התמורה בגין הזכות במקרקעין, ובהתאמה – חלק משווי
11 המכירה לצרכי מס רכישה ומס שבח.
- 12 52. זאת ועוד, התנהלות הצדדים לאחר חתימת ההסכם מלמדת כי גם בפועל עניין אישורה של
13 התב"ע החדשה לא היה בגדר אפשרות רחוקה או לא וודאית. לכל היותר, ניתן לומר כי אי
14 הוודאות היחידה היתה רק ביחס להיקף יחידות הדיור הנוספות שיאושרו, ולא על עצם
15 האישור עצמו. מפרוטוקול ועדת המשנה להתנגדויות מיום 10.3.2025 (סומן כמוצג מש/1)
16 עולה כי התכנית שהופקדה חלה על חלקה 25 בגוש 18042 ומטרתה הקמת שלושה מבני
17 מגורים בהיקף כולל של 208 יחידות דיור, לצד תוספת זכויות, קומות וגובה, שטחים
18 ציבוריים, חניה וזיקות הנאה.
- 19 עוד עולה מהחלטת ועדת המשנה, כי התכנית המופקדת הוגשה ביחס לחלקה 25 בלבד וכי
20 היא מתוכננת כך שניתן יהיה לבנותה באופן עצמאי, ללא הזדקקות לשטחים מחלקה 24 וללא
21 מניעה של פיתוח חלקה 24 בעתיד. משמע, ההליך התכנוני התקדם בפועל ביחס לחלקה 25
22 ואף הגיע לשלב שבו ועדת המשנה החליטה לאשר את התכנית בכפוף לתנאים.
- 23 53. לכל האמור מצטרפת גם עדותו של מר שדה, אשר אישר כי הוגשה בקשה ל-228 יחידות דיור
24 וכי הוועדה המחוזית אישרה בהחלטתה 208 יחידות דיור, אף שטרם ניתן לתכנית תוקף סופי.
25 עוד אישר כי קיים אינטרס ברור ומשותף לשתי העוררות באישור התב"ע החדשה (פרוטוקול
26 דיון ההוכחות, עמוד 11 שורות 1-2).
- 27 54. עוד אוסיף, כי אין בידי לקבל את הטענה מצד העוררות לפיה עצם קיומה של מחלוקת
28 אפשרית בין העוררות באשר למועד התשלום, או לזכאות לו, הופכת את התמורה הנוספת
29 לרכיב שאינו חלק משווי המכירה. לכל היותר, מדובר במחלוקת חוזית בין מוכרת לרוכשת
30 בשאלה אם התקיימו התנאים המזכים בתשלום. מחלוקת זו אינה משנה את סיווגו המהותי
31 של המנגנון שנקבע בהסכם המכר או את שווי המכירה והיא במהותה אינה שונה מכל
32 מחלוקת אחרת הקיימת בין צדדים להסכם באשר לקיומם של תנאי אותו הסכם.



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 יודגש, כי ככל שמחלוקת חוזית כלשהי כאמור בין העוררת 1 לעוררת 2 תגיע לבירור משפטי
2 ואם וככל שתתקבל החלטה חלוטה בעניין תשלום התמורה הנוספת או בעניין התב"ע החדשה
3 – עומדת בפני העוררות האפשרות להגיש בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי
4 מקרקעין.
- 5 55. לא מצאתי כל רבותא גם בעובדה כי התמורה הנוספת לא שולמה בפועל במועד החתימה על
6 הסכם המכר. שווי המכירה אינו נבחן רק לפי הסכומים ששולמו במועד חתימת ההסכם, או
7 בסמוך לאחריו, אלא לפי שווי הזכות הנמכרת ולפי מכלול התמורות שהתחייב הרוכש לשלם
8 למוכר במסגרת העסקה. מקום בו ההתחייבות לתשלום התמורה הנוספת בעבור תגבור
9 זכויות לפי תב"ע חדשה, שהמוכרת התחייבה לקדם ולהשלים, נקבעה בהסכם המכר וחישובה
10 נגזר ישירות מתוספת יחידות דיור במקרקעין, אין באי-התשלום בפועל במועד החתימה כדי
11 לשלול את אופייה כתמורה בעד הזכויות במקרקעין ושוב – כך הדבר ביחס לכל תמורה
12 הנקבעת בהסכם המכר, שמועד תשלומה בפועל אין בו כדי להעלות או להוריד.
- 13 56. בהקשר זה אין לקבל גם את טענת העוררות כי סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין תומך, כביכול,
14 בעמדתן. סעיף 19 לחוק קובע את יום המכירה כמועד הרלוונטי לבחינת העסקה, אך אין
15 משמעות הדבר שיש להתעלם מהוראות שנכללו בהסכם המכר ביום המכירה, ביחס לפעולות
16 שהמוכרת התחייבה לבצע ו/או להמשיך לבצע, ושהרוכשת התחייבה לשלם בעבור תגבור
17 הזכויות שתקבל לידיה, עם השלמת ביצועה של התב"ע החדשה, בהתאם למספר יחידות
18 הדיור הנוספות שתאושר בנייתם.
- 19 לפיכך, אין המדובר בהטלת מס על אירוע חדש שנוולד לאחר יום המכירה, אלא בבחינת מלוא
20 התמורה החוזית שהוסכמה בין הצדדים ביום המכירה ביחס ל"ממכר".
- 21 57. לא מצאתי גם כל ממש בטענת העוררות כי יש לקבל עמדתן בשל כך שעסקת המכר הושלמה
22 ברישום וכי מלוא התמורה בסך 39,000,000 ₪ שולמה. השלמת הרישום ותשלום התמורה
23 הבסיסית אינם שוללים קיומו של רכיב תמורה נוסף, שנקבע מראש בהסכם. עסקת מכר
24 יכולה לכלול תמורה בסיסית המשולמת במועד מסוים ולצידה תמורה נוספת המותנית
25 בהתקיימות אירוע עתידי. עצם השלמת העסקה ברישום אינה מאיינת את התחייבויות
26 הצדדים הנוספות שנקבעו בהסכם המכר. אף אין במתן אישורי המס לצורך רישום הזכויות
27 כדי ללמד כי המשיב קיבל את עמדת העוררות לגופה.
- 28 מר גולדשטיין הבהיר בעדותו כי ניתנה לעוררות אישור מקדמה ולא מדובר היה בשומה סופית
29 (פרוטוקול דיון ההוכחות עמוד 12 ועמוד 13 שורות 4-1). ממילא, אין באישור שניתן לצורך
30 ביצוע הרישום כדי למנוע מן המשיב לבחון את שווי המכירה המלא ולכלול בו את התוספת
31 לתמורה שנקבעה בהסכם.



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

ו'ע 23-06-51667 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

58. בהתאם, גם אין לקבל את טענת העוררות לפיה העוררת 1 לא הייתה עוד בעלת המקרקעין לאחר השלמת העסקה, מאחר ואין בעובדה זו להעלות או להוריד לעניין סיווג התמורה. ההתקשרות בין הצדדים במועד חתימת ההסכם והיקפה היא זו הנבחנת על ידינו, כמו גם השאלה מהי התמורה הכוללת שהתחייבה הרוכשת לשלם למוכרת בגין הזכויות שרכשה. משנקבע בהסכם כי אישור יחידות דיור נוספות במקרקעין יזכה את המוכרת בתמורה נוספת, יש לראות בכך חלק ממכלול התמורות בעסקת המכר.
59. העוררות ביקשו להיסמך בטיעוניהן על פסק הדין בעניין ע"א 6672/19 יוסף יקותיאלי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (29.6.2021), אלא שהעובדות בענייננו שונות מעניין יקותיאלי ובהתאם שונה גם התוצאה המשפטית.
- בעניין יקותיאלי הודגש הצורך להבחין בין תמורה עבור הזכות במקרקעין לבין רכיבים שאינם חלק מעסקת המכר. אולם, כאמור, ענייננו שונה. במקרה דנן, אין המדובר ברווח יזמי חיצוני או בפעולה המאוחרת לעסקת המקרקעין, שאינה נוגעת לזכות שנמכרה. התמורה הנוספת בענייננו נקבעה בהסכם המכר עצמו, וקיימת התחייבות לתשלומה על ידי הרוכשת למוכרת, תוך חישובה לפי מספר יחידות הדיור הנוספות שיאושרו במקרקעין שנמכרו על פי התב"ע החדשה. לכן, הזיקה בינה לבין הזכות במקרקעין היא ישירה ומהותית.
60. אשר לטענת אי הוודאות במספר היחידות שיאושרו בפועל, הרי שאין בה כדי לשלול את עצם הכללת התמורה הנוספת בשווי המכירה. המשיב לא קבע את התוספת באופן מנותק מהסכם המכר, אלא לפי המנגנון החוזי שקבעו הצדדים עצמם: 193,550 ₪ לכל יחידה נוספת מעבר ל-130 יחידות. השומה נערכה על בסיס 62 יחידות נוספות, בהתאם לתכנית שעמדה לפני המשיב במועד הרלוונטי, וממילא אינה מבוססת על ההיקף המאוחר של 208 יחידות דיור שאושר בהחלטת ועדת המשנה, שהינו גבוה יותר ממספר יחידות הדיור שאליו התייחס המשיב בהחלטתו בהשגה.
- עובדה זו מחזקת את המסקנה כי תגבור הזכויות היה רכיב ממשי במערך העסקה, ולא אפשרות תיאורטית בלבד. ככל שישתברר כי מספר יחידות הדיור הנוספות שאושרו בפועל שונה מן ההנחה שעל בסיסה נערכה השומה, פתוחה בפני העוררות הדרך לפעול במסלול המתאים לפי הדין ולבקש את תיקון השומה.
- כך גם ביחס לטענות העוררות לעניין ההוצאות הכרוכות בתמורה הנוספת. ככל שיבקשו העוררות לתקן את השומה ולבקש ניכוי הוצאות רלבנטיות – ייבחן המשיב את בקשתן בהתאם להוראות הדין.

30



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

ו"ע 51667-06-23 ש. משעולים עכו בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

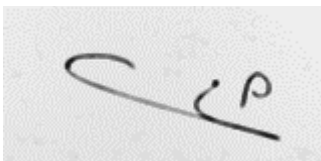
סוף דבר:

1
2 61. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל – עמדתי היא כי דין הערר להידחות, ויש לקבוע כי שומת
3 מס השבח ושומת מס הרכישה שהוציא המשיב לעוררות, במסגרתן קבע המשיב את שווי
4 המכירה לסך של 51,000,100 ₪ – יעמדו על כנן וכך אציע לחברי הוועדה לקבוע גם כן.
5 בחינת לשונו של הסכם המכר, אופן חישוב התמורה הנוספת, הרקע התכנוני, התנהלות
6 הצדדים וההליכים שהתקיימו בפני מוסדות התכנון, מובילים כולם למסקנה כי התמורה
7 הנוספת מהווה חלק בלתי נפרד משווי המכירה.
8 כמו כן, לעמדתי יש לחייב את העוררות, ביחד ולחוד, לשאת בהוצאות המשיב ובשכר טרחת
9 באי כוחו בסך של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית
10 והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

11
12 חבר הוועדה, **עו"ד רפאל מרסיאנו**: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.
13 חבר הוועדה, **מר אבי כאכון**: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

14
15
16
17 ניתן היום, ט' תמוז תשפ"ו, 24 יוני 2026, בהעדר הצדדים.
18
19



אבי כאכון,
חבר הוועדה



רפאל מרסיאנו, עו"ד
חבר הוועדה



אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

20
21