



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

ו"ע 20-11-55881-11 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני יו"ר הוועדה - כבוד השופטת אורית וינשטיין

מר אברהם שרם – חבר הוועדה

מר אבישי זיו – חבר הוועדה

- העוררים:**
1. גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ח.פ. 511996530
 2. יפה וולך ת"ז 010693679
 3. וולך אברהם יוסף ת"ז 042509695
 4. דרור יהושע ת"ז 057469603
 5. דרור משה ת"ז 053342333
 6. רון חיים סגל ת"ז 029365020
 7. מיכאלה פידלמן ת"ז 067381525
 8. יריב סגל ת"ז 033061888
 9. חנה ירוביץ ת"ז 067278390
 10. עופר גרויסמן ת"ז 067278408
 11. גד יוסף ת"ז 069306686

ע"י ב"כ עו"ד ניר שרון פלפלי ואח'

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המשיב:

ע"י עו"ד דנה ונדרוב ועו"ד רועי אברהם פרקליטות מחוז
חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1 יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:
- 2 **פתח דבר:**
- 3 1. בפנינו ערר על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – המשיב) מיום
- 4 22.10.2020, אשר דחה את הבקשות לתיקון שומה מיום 18.8.2020 (להלן – הבקשות לתיקון
- 5 השומה) (נספח ב' לערר) שהוגשו על ידי המוכרים של המקרקעין מושא הערר, הם העוררים
- 6 2-11 (להלן – העוררים) ועל ידי הרוכשת, גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ, היא העוררת 1
- 7 (להלן – העוררת).



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הבקשות לתיקון השומות הוגשו על ידי העוררים והעוררת בקשר עם רכישת חלקות 415 ו-
2 434 בגוש 11194 (לפי תב"ע חפ/מק/1571/א' – ראו נספח ה' לערר) בגבעת זמר, חיפה (להלן –
3 **המקרקעין**) על ידי העוררת.
- 4 **העוררת** חתמה ביום 6.2.2017 על הסכם לרכישת זכויות העוררים במקרקעין (להלן – **הסכם**
5 **הרכישה**) (נספח ד' לערר). במסגרת סעיף 7(ד) להסכם הרכישה התייחסו הצדדים להוראת
6 סעיף 10(א) להוראת השעה שבחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
7 התקציב לשנות התקציב 2015-2016), התשע"ו – 2015 (להלן – **הוראת השעה**), לפיה ניתן
8 לקבל הקלה בתשלום מס השבח, בכפוף לקיום התנאים הרלבנטיים בהוראת השעה.
- 9 הוסכם בין הצדדים כי העוררים יישאו בתשלום מס שבח בשיעור המופחת של עד 25%
10 (במקום 48%), בעוד העוררת התחייבה לשאת עבור העוררים במס השבח מעבר לשיעור המס
11 המופחת האמור הקבוע בהוראת השעה. כמו כן, התחייבה העוררת לשאת בכל הפרש מס,
12 במקום העוררים שברו לבקש הקלות במס בהתאם להוראת השעה. בנוסף, התחייבה
13 העוררת בהסכם הרכישה כי הבנייה במקרקעין תסתיים תוך 48 חודשים מיום חתימת הסכמי
14 הרכישה וזאת בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה.
- 15 **להבטחת חבות המס ככל שהבנייה במקרקעין לא תושלם בתוך 48 חודשים**, הפקידה העוררת
16 בלשכת מיסוי מקרקעין בחיפה ערבויות בנקאיות בסך הפרש גובה מס השבח (ככל שהוראות
17 השעה לא תחול), כדלקמן: ביום 09.11.2017 הופקדו ערבויות בסך 700,738 ₪ ובסך 752,872
18 ₪; ביום 15.11.2017 הופקדו ערבויות בסך 39,218 ₪ ובסך 22,631 ₪ (להלן – **הערבויות**
19 **הבנקאיות**). תוקפן של הערבויות הבנקאיות היה עד ליום 31.12.2019.
- 20 **ביום 27.9.2017 אושרה תכנית מספר 304-0529065 "חפ/מק/1571/ג' ביטול סטיה ניכרת**
21 **בנושא מספר יח"ד בגבעת זמר" (ראו נספח ה' לערר) (להלן – תב"ע ג')**, לפיה בוטלה ההוראה
22 בתכנית חפ/מק/1571/א': "גבעת זמר(לשעבר גבעת עופר) שינוי יעודי קרקע והוראות בניה"
23 מיום 01.12.2011 (להלן – **תב"ע א'**) הקובעת, כי ההוראה לגבי מס' יחידות דיוור תהיה הוראה
24 שסטייה ממנה תהווה סטייה ניכרת על פי סעיף 10(1) ו-19(2) לתקנות סטייה ניכרת (נספח ה'
25 בכתב הערר).
- 26 **במהלך חודש נובמבר 2019 פנתה העוררת פעמים מספר לנציגי המשיב באמצעות תכתובת**
27 **דואר אלקטרוני בבקשה לקבלת אישור להארכת תוקפן של הערבויות הבנקאיות המופקדות**
28 **בלשכת מיסוי המקרקעין עד לתום תקופת ההתחייבות של 48 החודשים בהתאם להוראת**
29 **השעה, ועד ליום 16.02.2021. במקביל ביקשו העוררים לבחון את הוראת השעה הנוגעת**
30 **לעניינם, וזאת לנוכח אישור תב"ע ג' המאפשרת, כאמור, סטייה מהגבלת בניית יחידות דיוור.**
31 **העוררים ציינו כי לאור תקנות "שבס/כחלון" – חוק התכנון והבניה (הוראת שעה), התשע"ו**
32 **– 2015 (להלן – תקנות שבס-כחלון) אין החוק נוקב מגבלת זמן כלשהי להשלמת הבנייה.**



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לחילופין, טענו העוררים כי למנהל יש סמכות ושיקול דעת להאריך את תוקף המועד בהתאם
2 להוראות סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**),
3 לאחר בחינת נסיבות המקרה.
- 4 .6 ביום 4.12.19 דחה המשיב את בקשת העוררים וקבע כי העוררים אינם עומדים בתנאי הוראת
5 השעה בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף 10(א)(2) להוראת השעה ולפיכך, אינם זכאים להקלת
6 המס הנובעת ממנה. המשיב קבע כי המסלול הקבוע בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה, הקובע
7 סיום בנייה בתוך לא יותר מ-48 חודשים, הוא המסלול הרלוונטי לעוררים. עוד דחה המשיב
8 את בקשת העוררים להארכת מועד לסיום הבנייה.
- 9 .7 תשובה זו של המשיב היוותה מושא לערר שהוגש על ידי העוררים ביום 17.3.2020, במסגרת
10 תיק ו"ע 20-03-35698 (להלן – **הערר הראשון**). ביום 31.7.2020 ניתן פסק דין המאשר את
11 הסכמות הצדדים לפיהם יימחק הערר הראשון לאור הבנות דיוניות בין הצדדים בדבר
12 הסכמות המשיב להארכת תוקפן של הערבויות הבנקאיות עד ליום 16.01.2021 וכן הסכמה
13 כי העוררים יגישו בקשה לתיקון שומה שתבחן על ידי המשיב.
- 14 .8 העוררים הגישו בקשה לתיקון השומות (נספח ב' לכתב הערר), במסגרתה עתרו לשני סוגי
15 סעדים: האחד, תיקון שומות מס השבח לפי סעיף 85(1) לחוק, באופן שייקבע שלא חל זמן
16 קצוב לסיום הבנייה במקרקעין על ידי העוררת כתנאי למתן ההקלה לעוררים בשיעור מס
17 השבח בהתאם לסעיף 10(א)(2) להוראת השעה; השני, והחלופי – כי המשיב יעשה שימוש
18 בסמכותו לפי סעיף 107 לחוק ויאריך את המועד לסיום הבנייה על ידי העוררת מעבר לתקופת
19 48 החודשים.
- 20 .9 המשיב דחה את הבקשה לתיקון השומה על שני חלקיה (ראו נספח א' לכתב הערר) וקבע כי
21 העוררים אינם עומדים בתנאי הוראת השעה ולכן אינם יכולים ליהנות מן ההקלה במס
22 הנובעת ממנה. כמו כן, דחה המשיב את הבקשה להארכת המועד בקבעו כי הסמכות להארכת
23 מועדים הקבועה בסעיף 107 לחוק מתייחסת למועדים פרוצדוראליים, ולא מהותיים וממילא
24 לא מצא "סיבה מספקת" להארכת המועד.
- 25 **על כך הערר.**
- 26 **תמצית טענות העוררים:**
- 27 .10 הסכם הרכישה חוסה תחת תנאי סעיף 10(א)(2) להוראת השעה. ביום חתימת הסכמי הרכישה
28 חלה על המקרקעין תב"ע ג' המתירה את בנייתן של 1,000 יחידות דיור לכל הפחות, וזאת
29 מאחר שעל המקרקעין חלה תב"ע א', שהתירה בנייתן של 849 דירות ובהמשך חלה גם תב"ע
30 ג', המאפשרת תוספת יחידות דיור במקרקעין.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בנוסף, בהתאם לתקנות שבס-כחלון משנת 2015 ניתן להקל על מגבלת יחידות הדיור
2 במקרקעין ולאשר תוספת יחידות דיור במגרשים המיועדים לבנייה רוויה בשיעור של 20%,
3 תוספת של לכל הפחות 200 יחידות דיור.
- 4 המשיב מסרב ליתן את הטבת המס בטענה כי העוררים בחרו בחלופה השנייה הקבועה בסעיף
5 10(א)(3) להוראת השעה – סיום הבנייה תוך 48 חודשים מיום הבניה. זאת למרות, שמדיניות
6 המשיב היא לאפשר ולאשר בקשות תיקון בדיעבד והחלפת סוגי הפטורים השונים בתקופה
7 שבין מועד חתימת הסכם התחדשות עירונית לבין מועד התקיימות התנאים המתלים וקביעת
8 מועד המכירה. העוררים הסתמכו על דוגמת עסקות התחדשות עירונית במסגרתן מוגש
9 למשיב "דיווח מעורב" - בקשות פטור שונות הקבועות בחוק לקבלת הקלות מס מבעלי דירות
10 שונות ואין מניעה לתקן בדיעבד את סעיף הפטור הקבוע בחוק.
- 11 באשר לנטען כי מועד הרכישה הוא המועד הקובע לעניין התוכנית החלה על המקרקעין, גם
12 אם תב"ע ג', המהווה תוספת והרחבת הוראות הבינוי בתב"ע א', קיבלה תוקף לאחר מועד
13 הרכישה, בכל זאת יש לראות אותה כזו שחלה על המקרקעין. העוררים מסתמכים על הוראת
14 ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 6/2011 בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים
15 – הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן – **חוק הגדלת ההיצע**) שם נקבע כי אם המקרקעין היוו
16 ביום רכישתם חלקה אחת, ובשלב מאוחר יותר פוצלו, יראו במכירת המגרשים החדשים
17 לאותו רוכש כמכירה של חטיבת קרקע אחת. לפיכך, ביום חתימת הסכמי הרכישה מתקיים
18 התנאי המוגדר בהוראת השעה המתיר את בנייתן של 1,000 יחידות דיור לכל הפחות, כך
19 שממילא יכלו העוררים לבחור בחלופה הראשונה הקבועה בהוראת השעה - חלופה שעליה לא
20 חל זמן קצוב לסיום הבנייה כתנאי למתן הטבת המס לעוררים.
- 21 דחיית בקשת העוררת על ידי המשיב לאשר בקשת תיקון ולשנות חלופה בהוראת השעה, הינה
22 החלטה בלתי סבירה. מטרת הוראת השעה הינה עידוד בניית דירות ואילו עמדתו של המשיב
23 פוגעת בעקרון גביית מס אמת.
- 24 באשר לטענה החלופית בדבר סמכות המשיב להאריך את המועדים הקבועים בחוק לפי סעיף
25 107 לחוק – לשון הסעיף מקנה למשיב את הסמכות להאריך "כל מועד" הקבוע בחוק מיסוי
26 מקרקעין בנסיבות בהן קיימות "סיבה מספקת" לכך, ומשכך אין בסיס לעמדת המשיב לפיה
27 אין הוא מוסמך להאריך את מועד סיום הבניה מעבר ל-48 חודשים כתנאי לקבלת הטבת
28 המס, בטענה כי מדובר במועד מהותי.
- 29 העוררים מסתמכים על פסק דינו של בית המשפט העליון מיום 21.2.2021 בע"א 9817/17
30 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך** (להלן – **פס"ד רייך**), הדן בהארכת מועד לתיקון שומה
31 לפי סעיף 85 לחוק.





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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לעמדת העוררים בפס"ד רייך נקבע כי למשיב הוקנתה מכוח סעיף 107 לחוק הסמכות
2 להאריך גם מועדים "מהותיים" ולא רק מועדים "דיוניים", כל עוד נמצאה סיבה מספקת
3 להארכת המועד. מקל וחומר, יש לקבוע כי למשיב הסמכות להאריך את מועד סיום הבניה,
4 ואין לבצע פרשנות ואבחנה בין "תנאיי" לבין "מועד".
- 5 פס"ד רייך מהווה הלכה מחייבת ובו נתקבלה באופן חד משמעי עמדת העוררים לעניין סמכות
6 המשיב להאריך באופן גורף כל מסגרת זמנים הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, ופרשנות
7 המשיב לפיה קיימת אבחנה בין מועד "מהותי" למועד "דיוני" נעדרת כל עיגון חוקי לכך.
8 המסקנה המתבקשת מפס"ד רייך היא כי בסמכות המשיב להאריך גם את המועד בסעיף
9 10(א)(3) להוראת השעה.
- 10 במקרה דנן קיימת סיבה מספקת להארכת המועד לסיום הבניה: עבודות הפיתוח והנחת
11 התשתיות במקרקעין הושהו למשך 24 חודשים; על אף פעולותיה המתמשכות של העוררת
12 מול הגורמים השונים בעיריית חיפה (להלן – העירייה), העירייה מנעה גישה לתיק מידע
13 במערכת "רישוי זמין" ולהגשת בקשה להיתר בניה; העוררת פעלה בקדחתנות לקבלת היתר
14 לדיפון וחפירה, זאת על מנת לקדם את עבודות הבניה במגרשים עד לקבלת היתר הבניה; רק
15 כעבור למעלה מ-3 שנים מיום רכישת המקרקעין, קיבלה העוררת היתר בנייה מלא
16 במקרקעין; לעוררת לא הייתה שליטה על העיכוב שחל על עבודות הפיתוח במקרקעין, עיכוב
17 שלא יכלה לצפות.
- 18 המשיב אף לא טען כי בעניינם של העוררים לא מתקיימות נסיבות המצדיקות את הארכת
19 המועד לעוררת. המשיב דחה את בקשתה של העוררת, בטענה כי מדובר במועד מהותי שלא
20 בסמכותו להאריך בהתאם להוראות סעיף 107 לחוק.
- 21 אומנם העוררת התחייבה כלפי העוררים (ומוכרים נוספים) כי תסיים את עבודת הבניה תוך
22 48 חודשים, אולם היא לא יכלה לצפות מראש שהליך קבלת היתר הבניה יסתיים לאחר 36
23 חודשים וכי עבודות הבניה ימשכו מעבר ל-4 שנים, וזאת לאחר שהעוררת פעלה מוקדם ככל
24 הניתן למועד רכישת המקרקעין מול נציגי עיריית חיפה, לצורך השגת ההיתרים הנדרשים.
- 25 הנסיבות החריגות האמורות מהוות "סיבה מספקת" כנדרש בסעיף 107 לחוק ויש להתחשב
26 בנסיבות אלו ולהעדיף גביית מס אמת על פני כל שיקול אחר.
- 27 אומנם במסגרת הערר הראשון הגיעו הצדדים להסכמות לפיהן טענות העוררת ידונו על ידי
28 המשיב במתכונת דיונית ממצה ומקובלת, אולם המשיב דחה בשנית את בקשת העוררת
29 לתיקון השומה ללא זימון העוררת לדיון שומתי בפניו, וללא מתן אפשרות לעוררת להגיש
30 תימוכין נוספים בפניו – הנדרשים לקבלת החלטתו.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

21. הנסיבות שבגינן נמנעה העוררת מלקבל את היתר הבניה, החלו לאחר חתימת הסכמי הרכישה. לפיכך, הליך הבירור השומתי שעשה המשיב במסגרת חקירתו הנגדית של מנהל העוררת, בו בחן המשיב אילו "בירורים מקדמיים" ביצעה העוררת בטרם רכישת המקרקעין – אינו רלוונטי.

5 תמצית טענות המשיב:

22. יום המכירה הוא היום בו מתגבש מסלול ההקלה במס שבח. על כן, לא קיים בסיס בדין לבקשת העוררים לשנות את מסלול הזכאות להקלה במס שבח בשל שינויים תכנוניים מאוחרים ליום המכירה, שכן ביום המכירה תב"ע א', שהיא התוכנית החלה על המקרקעין, התירה בניה של פחות מ-1,000 יחידות דיור. מטעם זה העוררים בעצמם בחרו את החלופה הקבועה בסעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה.

כאשר מדובר בתנאי סעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה לצורך זכאות להקלה במס שבח – מועד סיום הבניה על פי הסכם הרכישה צריך שיסתיים תוך 48 חודשים מיום המכירה. העוררים לא עמדו בתנאים שנקבעו בהוראת השעה ועל כן אינם זכאים להקלה במס שבח.

23. גם אם מדובר בתנאים מכוח החלופה הקבועה בסעיף 10(א)(2)(א) או סעיף 10(א)(2)(ב) להוראת השעה – המועד הקובע ביחס לתכנית החלה על המקרקעין הוא יום המכירה. ביום המכירה חלה על המקרקעין תב"ע א' המתירה בנייה של 849 דירות בלבד ללא סטייה מכמות יחידות הדיור. משכך, בעניינם של העוררים לא התקיימו התנאים הנדרשים למתן ההקלה בחוק בדבר קיומה של תכנית בניה החלה על המקרקעין ומתירה בניה של 1,000 יחידות דיור לכל הפחות.

24. יש לדחות את טענת העוררים לפיה תכניות שהתקבלו לאחר חתימת ההסכם הרכישה – מכוחן ניתן להגדיל את כמות יחידות הדיור, מקימות להם זכאות למתן ההקלה במס שבח. עמדה זו מנוגדת לכוונת המחוקק, להוראות החוק, לפסיקה הנוגעת למיסוי מקרקעין בדיעבד ולספרות המשפטית. המיסוי נקבע במועד חתימת הסכם הרכישה, ואירועים עתידיים אינם יכולים לשנות את המיסוי בדיעבד.

25. העוררת ידעה במועד החתימה על הסכמי הרכישה כי אינה עומדת בתנאים הקבועים בסעיף 10(א)(2) להוראת השעה, ומשכך התחייבה לסיים את הבניה בתוך 48 חודשים, כפי שנקבע בחלופה הקבועה בסעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה. המשיב נשען בטיעונו על התנהלות העוררת הן בשיהוי מצידה בפנייה למשיב בבקשה לתיקון שומה על דרך של שינוי מסלול ההקלה במס, והן כעולה מהתכתובת עם נציגי העירייה, שם הדגישה העוררת את הצורך לסיים את עבודות הבניה בתוך 48 חודשים.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

26. באשר לטענת העוררים לעניין תקנות שבס-כחלון - לא ניתן להגדיל את מספר יחידות הדיור
מכוח התקנות האמורות וזאת מאחר שתקנות שבס-כחלון מתייחסות לתכנית הנכנסת
לתוקף לפני מועד 1 בינואר 2011, ואילו תכנית חפ/מק/1571/א' החלה על המקרקעין בענייננו
אושרה ביום 01.12.2011.
27. באשר להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 6/2011 המתייחסת להוראת השעה - ראשית,
מדובר בהוראה פנימית של רשות המיסים שאינה יכולה לסתור דבר חקיקה ראשי ואינה
מחייבת את ועדת הערר; שנית, הוראת הביצוע מתייחסת למועד בו טרם בוצעה עסקת המכר
במקרקעין, ולא לשינויים תכנוניים שהתרחשו לאחר יום המכירה.
28. המועד הקבוע בסעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה אינו ניתן להארכה על ידי סעיף 107 לחוק,
זאת מאחר שסעיף 107(א) לחוק מקנה למנהל סמכות להאריך רק מועדים הקבועים בחוק
מיסוי מקרקעין, ואילו סעיף 10(א)(3)(א)(2) מקורו בהוראת השעה שהינה חוק חיצוני.
29. לחילופין, המועד הקבוע בסעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה אינו ניתן להארכה על ידי סעיף
107 לחוק. יש להבחין בין שני סוגי מועדים או תקופות המצויים בחוק – האחד, תקופות או
מועדים דינוניים פרוצדורליים לעשיית פעולות לשם קידום הכרעה בנושא הזכות לגופה; השני
– תקופות או מועדים שהם תנאי מהותי בדין לקבלת הטבת מס, שרק בהתקיימו יהא נישום
זכאי להטבת מס. סעיף 107 לחוק חל רק ביחס לסוג הראשון. לגבי הסוג השני אין סמכות
למשיב להאריך את המועד לפי סעיף 107 וסמכות זו נתונה רק למחוקק עצמו או לגורם אחר
מכוח הסמכה מפורשת של המחוקק. המשיב נסמך בעניין זה על פסיקת ועדת הערר בו"ע
19-10-25437 צבי יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (07.05.2021) (להלן – עניין
יעקובוביץ) ועל פסקי דין נוספים של ועדות הערר שתמכו בעמדה זו לפיה אין בסמכות המנהל
להאריך תקופה שהינה בגדר תנאי להטבה.
30. פרשנות העוררים לפיה המשיב מוסמך להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 10(א)(3)(א)(2)
להוראת השעה עומדת בסתירה להוראת חוק מפורשת של המחוקק, לפיה הסמכות נתונה
למחוקק עצמו – ולו בלבד ואין זה מתקבל על הדעת שתנאי להקלה במס שקבע המחוקק
בחקיקה ראשית ואושרה במליאת הכנסת, יהיה נתון לשינוי על ידי המנהל.
31. עמדת המשיב עולה בקנה אחד עם התכלית הסוציאלית של הוראת השעה למתן הקלה במס
שבח. מטרת ההוראה שבסעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה היא להגדיל את היצע הדירות
על ידי מתן תמריץ לרוכש הקרקע להוציא לפועל את בניית הדירות במהירות. פרשנות
המאפשרת להאריך את התקופה הקבועה בהוראת השעה לסיום הבניה – עומדת בסתירה
לתכלית הוראת השעה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 פסק הדין בעניין רייך אין בו כדי לסייע לעוררים בכל הנוגע לתקופה הקבועה בסעיף
2 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה לסיום עבודות הבניה על המקרקעין והוא אינו חל על המקרה
3 הנדון. בפס"ד רייך נדונה האפשרות להארכת מועד לתיקון שומה פי סעיף 85 לחוק. במסגרת
4 זו לא נדונה בפס"ד רייך האבחנה בין "מועד מהותי" שהוא תנאי להטבה או הקלה, לבין
5 "מועד פרוצדורלי", לעשיית פעולה מול משרד השומה לצורך קבלת הקלה ממס.
- 6 לחילופין, אם ימצא כי למשיב קיימת סמכות להאריך את המועד לסיום עבודות הבניה מכוח
7 סעיף 107 לחוק, הרי שאין במקרה הנדון סיבה מספקת למתן הארכה: באשר להתנהלות
8 העוררים לפני עסקת הרכישה - העוררים לא הציגו תכתובות מול העירייה ביחס לסיום
9 עבודות הפיתוח ומתן היתר בניה, והסתמכו על עדותו של אחד מבעלי המניות ומנהל העוררת,
10 מר יצחק ברסלב או עדותו של אדריכל העוררת, בדבר קיומה של הסכמה בעל פה עם נציגי
11 העירייה. העוררים לא הוכיחו כי ביצעו בדיקות מקדמיות טרם עסקת הרכישה; העוררת
12 בחרה לא לקבל מידע תכנוני עוד בטרם חתמה על עסקת הרכישה, למרות שהיה באפשרותה;
13 מלכתחילה העירייה לא התחייבה כלפי העוררת לסיים את עבודות הפיתוח תוך פרק זמן
14 מסוים.
- 15 באשר להתנהלות העוררים לאחר עסקת הרכישה - בתכתובת בין העוררת למר מיכאל אלפר,
16 נציג הועדה וסגן ראש העיר, לאחר עסקת הרכישה, אין כל אזכור לדבר קיומם של סיכומים
17 מול העירייה בדבר מועד מתן היתר הבניה; העוררים לא צירפו במהלך שלבי ההליך השומתי
18 או הערר מסמך סיכום הבנות מול העירייה ביחס לסיום עבודות הפיתוח ומתן היתר בניה;
19 העוררת נמנעה מנקיטת פעולות משפטיות כנגד העירייה, זאת למרות שלטענתה העירייה
20 מנעה ממנה מידע הנוגע לסיום עבודות הפיתוח ומתן היתר בניה.
- 21 העוררת התנהלה בצורה רשלנית ולא כמצופה מרוכש סביר. בניגוד לפסיקת ועדת הערר בתל
22 אביב בעניין **אפי חוגי** (ו"ע 19-07-68019) אין בעניינו מדובר בטעות חריגה הנוגעת לתום לב,
23 כי אם קבלת החלטות המבוססות על שמועות במקום ביצוע בדיקות בסיסיות וקפדניות מול
24 הגורם המוסמך, טרום ההיקשרות החוזית.
- 25 באשר לטענות העוררים כי הפסקת עבודות הפיתוח, היא זו שמנעה מהעוררים לקבל את
26 הקלת המס מכוח סעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה, וזאת בניגוד לסיכום עם העירייה –
27 היה על העוררים לפעול כנגד העירייה ולא כנגד המשיב.
- 28 יש לדחות על הסף את טענת העוררים ביחס להתנהלות הפגומה של המשיב בקבלת ההחלטה
29 בבקשות התיקון וזאת כי הטענה לא נטענה במסגרת כתב הערר, ומשכך מהווה הרחבת חזית
30 פסולה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 לחילופין, התנהלותו של המשיב בקבלת ההחלטה בבקשות התיקון, ניתנה כדין ותוך זמן .37
2 סביר. דיון פרונטלי בנוכחות העוררת לא היה משנה את החלטת המשיב, שהרי העוררים לא
3 יכלו להציג מקור משפטי אחר, לפיו הם זכאים להקלת מס מכוח ההוראות הקבועות בסעיף
4 10(א) להוראת השעה. יתרה מכך, אין מצד המשיב כל חובה לערוך דיון פרונטלי בבקשות
5 לתיקון שומה, וכי קבלת ההחלטה בבקשות התיקון נעשתה כאשר הונחו בפני המשיב כל
6 הנתונים הנדרשים למתן ההחלטה בבקשה.

7 תמצית תשובת העוררים:

8 במועד רכישת המקרקעין, עמדו לטובת העוררים אחת מהחלופות בהוראת השעה כך .38
9 שלעוררת לא הייתה הגבלת זמן להשלמת עבודות הבנייה במקרקעין כתנאי למתן ההטבה
10 במס שבח לעוררים.

11 לחילופין, סעיף 107 לחוק מאפשר למשיב להאריך כל מועד, וזאת בניגוד לעמדת של המשיב,
12 כי כאשר מדובר במועד הקבוע בחוק חיצוני, אין זה בסמכותו של המנהל לתת ארכה בעניינו.
13 טענת המשיב מהווה הרחבת חזית אסורה, וזאת כי טענה זו נטענה לראשונה בסיכומי המשיב.

14 המשיב בוחר להתעלם מהלכת רייד לפיה רשאי המשיב להאריך כל מועד בחוק, ובסיכומיו
15 ממשיך להישען על ההבחנה הפרשנית בין "מועד מהותי" ל-"מועד פרוצדורלי" או בין "תנאי"
16 לבין "מועד", ללא עיגון חוקי לכך.

17 העוררת עמדה בנטל ההוכחה בדבר קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד. במקרה דנן .41
18 ישנן נסיבות חריגות ולא ניתנות לצפייה מראש, שהחלו לאחר רכישת הקרקע, שבעטיין על
19 המשיב להאריך את המועד המבוקש. המשיב מסתמך על פסק הדין בעניין חוגי ומציין כי
20 מבחן "הסיבה המספקת" הינו המקל ביותר מבין המבחנים הנדרשים להפעלת שיקול הדעת
21 המנהלי, כך שגם טעות בתום לב הינה "סיבה מספקת" לעניין סעיף 107 לחוק.

22 התנהלותו של המשיב, לאחר ההסכמות הדיוניות שהגיעו הצדדים אליהם במסגרת הערר .41
23 הראשון, לא ראויה. המשיב נמנע מלזמן את העוררת לדיון שומתי פרונטלי יסודי ומעמיק,
24 ובכך לא אפשר לעוררת להמציא למשיב אסמכתאות בין העוררת לעירייה הנוגעות לעיכוב
25 עבודות הפיתוח והבנייה במקרקעין.

26

27

28



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דיון והכרעה:

- 1
- 2 42. שתי סוגיות מצריכות את הכרעתנו בערר דנן: הראשונה, האם יש מקום להתיר לעוררים
3 לשנות את מסלול הזכאות להטבה לפי הוראת השעה בשל כך שחל שינוי בתב"ע החלה על
4 המקרקעין בשלב מאוחר ליום המכירה של המקרקעין?
- 5 השניה, ככל שהתשובה לשאלה הראשונה היא בשלילה – האם קיימת סמכות למשיב להאריך
6 את התקופה הנקובה בהוראת סעיף 10(א)(3) להוראת השעה להשלמת הבניה (48 חודשים)
7 מכוח הסמכות הנתונה לו בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין? ככל שקיימת סמכות כאמור –
8 האם הציגו העוררים "סיבה מספקת" להארכת המועד?
- 9 **א. שינוי מסלול הזכאות להטבה לפי הוראת השעה – האם אפשרי?**
- 10 טענת העוררים היא כי יש לאפשר להם לתקן את שומתם העצמית ולשנות את החלופה אשר
11 בחרו בהוראת השעה לצורך קבלת הטבת המס. כך, שגם אם הצהירו תחילה כי חלה לגביהם
12 הוראת סעיף 10(א)(3)(א)(2) להוראת השעה, המתייחסת למקרקעין שחלה עליהם תוכנית
13 בניה המאפשרת בניה של עד 1,000 יח"ד, המחייבת השלמת הבניה במקרקעין על ידי הקבלן
14 הרוכש (העוררת) תוך 48 חודשים מיום המכירה – הרי שהם רשאים לתקן את שומתם
15 בנסיבות בהן כמה חודשים לאחר החתימה על הסכמי הרכישה תוקנה תכנית הבניה החלה
16 על המקרקעין – תב"ע א' - באופן שבוטלה בתוכנית המתוקנת, היא תב"ע ג', ההוראה שעל
17 פיה סטייה מההוראה לנושא מספר יחידות הדיור מהווה סטייה ניכרת.
- 18 לעמדתי, לא ניתן לקבל את טענת העוררים בעניין זה.
- 19 44. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו "הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין", והוא קובע:
- 20 "א) מס שבח מקרקעין (להלן – המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
21 (ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה
22 כמשמעותה בסעיף 47."
- 23 45. סעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק ב"שווי המכירה" ולפיו:
- 24 "א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת
25 כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה
26 להבטיח תשלום."
27 46. המונח "יום המכירה" מוגדר בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר ריישת הסעיף שהיא
28 הרלבנטית לענייננו - מגדירה את הכלל, כדלקמן:



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **"יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה**
2 **המכירה או הפעולה באיגוד.."**
- 3 47. מכאן נובע, כי שווי המכירה נקבע נכון ליום חתימת הסכם המכר, ובהתאם נקבעת החבות
4 במס ושיעורה – נכון ליום בו התגבש החיוב, קרי: נכון ליום המכירה.
- 5 ראו לעניין זה: ע"א 188/82 **Hotel Corporation of Israel** נ' **מנהל מס שבח מקרקעין**,
6 פ"ד לט(2) 197 בעמ' 213; ע"א 7759/07 **כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (12.4.2010).
- 7 48. בהתאם, ככל שעשויות לעמוד לזכות המוכרים (העוררים) הטבת מס הקלת מס - הרי שתהא
8 זו הטבת מס או הקלת מס שחלה ביום המכירה. **הטבות מס או הקלות מס אשר תחולתן**
9 **מאוחרת ליום המכירה – לא ניתן יהיה לעתור לתחולתן על עסקה שיום המכירה שלה הינו**
10 **מוקדם למועד תחולה כאמור.**
- 11 ניקח לדוגמה מצב דברים, בו נערך תיקון לחוק מיסוי מקרקעין חצי שנה לאחר יום החתימה
12 על הסכם המכר, והתיקון קובע הקלה חדשה במס שבח, שלא היתה קיימת קודם לכן. כלום
13 יכולה להישמע הטענה מצד המוכרים כי יש להחיל עליהם את אותה הטבת מס מאוחרת?
14 דומני כי התשובה לכך הינה ברורה מאליו. מוכר לא יהא זכאי להטבת מס שנוצרה במועד
15 מאוחר ליום המכירה בעסקת המכר הרלבנטית לו. בהעדר הוראה מפורשת בחוק, יום
16 המכירה הוא זה שקובע את חבות המס ואופן חישוב המס.
- 17 באותה מידה, לא יוכל המשיב לתקן שומות ככל שחל שינוי בהטבת מס, באופן שגרע
18 מההטבה או ביטל אותה, בשלב מאוחר ליום המכירה והנישום, המוכר, עדיין יהא זכאי לה
19 בשל תחולתה ביום המכירה.
- 20 49. יום המכירה בעניינם של העוררים הינו יום החתימה על הסכמי הרכישה – קרי: 16.2.2017.
21 במועד זה נקבע שווי המכירה, ולפי מועד זה נערך החישוב של יתרת שווי הרכישה לצורך
22 חישוב השבח (בהתאם להוראת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין). בהתאם, זכאות העוררים
23 היא לכל הקלת מס או הטבת מס ברת תחולה ביום המכירה.
- 24 50. ביום המכירה בעניינם של העוררים התב"ע שחלה על המקרקעין מושא הערר היא תב"ע א',
25 אשר קבעה כי ניתן לבנות פחות מ- 1,000 יח"ד על המקרקעין. תב"ע ג', עליה מבקשים
26 העוררים להסתמך – לא היתה כלל וכלל בתוקף ביום המכירה. תב"ע ג' אושרה רק ביום
27 27.9.2017 (ראו נספח ה' לערר) – למעלה מ- 7 חודשים לאחר יום המכירה הרלבנטי לענייננו.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

51. נוכח העובדה כי תב"ע א' היא זו אשר חלה על המקרקעין מושא הערר ביום המכירה, והיא קבעה מגבלה של פחות מ-1,000 יח"ד לבניה על המקרקעין – יש לבחון איזה סעיף בהוראת השעה חל בעניינם של העוררים, אשר יקנה להם את ההטבה במס שבח.
- סעיף 10 להוראת השעה קובע:
- ”(א) על אף האמור בפסקה (1)א(א) של סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, בתקופה שמיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018) שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)1 לחוק האמור:**
- (1) המכירה היא של זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בנייה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש למגורים, או מכירה של חלק מזכות במקרקעין כאמור שתמורתה היא בנייה על יתרת המקרקעין (להלן – עסקת קומבינציה);
- (2) המכירה היא מיחיד לקבלן או למי שעסקו או חלק מעסקו בניית דירות על קרקע שבבעלותו, על ידי קבלן, לשם מכירתן, והקרקע הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידי כמשמעותו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה – לגבי אלה:
- (א) מכירה של זכות במקרקעין בקרקע שכלולה בשטח שתכנית הבנייה הקיימת לגבין מתירה בנייה של 1,000 דירות לכל הפחות וביום המכירה ניתנו היתרי בנייה ל-10% לכל היותר מהדירות המותרות לבניה בשטח שחלה עליו התכנית כאמור;
- (ב) מכירה של זכות במקרקעין שתכנית הבניה שחלה עליה מתירה בנייה של 1,000 דירות לכל הפחות;
- (3) לגבי זכות במקרקעין שאינה מנויה בפסקה (2) –
- (א) עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבניה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה, ובעסקת קומבינציה, נוסף על האמור – עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים על הזכות במקרקעין או ביתרת המקרקעין; לענין סעיף קטן זה יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או של חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה; בסעיף קטן זה, "התקופה הקובעת" – כמפורט להלן, לפי העניין:
- (1) לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה מתירה בניה של פחות מ-251 דירות – 42 חודשים מיום המכירה;



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה (2)
2 לגביה מתירה בנייה של 251 דירות או יותר – 48
3 חודשים מיום המכירה.
- 4 52. לטעמי, ברור גם מלשונו של סעיף 10 להוראת השעה, כי נקודת הייחוס הרלבנטית, כפי הקבוע
5 בחוק מיסוי מקרקעין – היא יום המכירה. השימוש הוא בלשון הווה – **"שתכנית הבנייה**
6 **הקיימת לגבינו...**", **"לפי תכנית בנייה שחלה.."** על כן, המשמעות הברורה והמתבקשת היא
7 כי בחינת החלופה הרלבנטית לצורך קבלת ההקלה במס שבח מתייחסת לתכנית הבנייה אשר
8 קיימת וחלה על המקרקעין ביום המכירה.
- 9 יתר על כן, מניין התקופה של 42 חודשים או 48 חודשים (לפי החלופות השונות) הינו מיום
10 המכירה.
- 11 53. לא מצאתי בטיעוני העוררים התמודדות של ממש עם לשונה של הוראת השעה כמו גם עם
12 הוראות חוק מיסוי מקרקעין וההלכה הפסוקה. הטענות המועלות בסיכומי העוררים בדבר
13 "מדיניות" כלשהי של המשיב, המאפשרת החלפת פטור מסוים ממס שבח (למשל – לפי סעיף
14 49(ב)(2) לחוק) בפטור אחר (למשל – לפי סעיף 49(ב)(5) לחוק) – אין בהן כדי לשנות את
15 מסקנתי לעיל. ההיפך הוא הנכון.
- 16 ראשית, ספק גדול בעיניי אם העוררים הוכיחו קיומה של מדיניות נטענת כאמור במשרדי
17 המשיב. עניין זה טעון הוכחה – וכזו לא הובאה בפנינו.
- 18 שנית ועיקר, אין ולא ניתן להשוות בין החלפת פטורים לבין בקשת העוררים כאן לתיקון
19 שומתם. החלפה של פטור אחד באחר תלויה, בראש ובראשונה, בקיומה של זכאות לפטור –
20 זה או אחר -במועד הקובע – קרי: ביום המכירה.
- 21 ואילו במקרה שבפנינו – ביום המכירה לא עמדה לזכות העוררים זכאות להקלת המס לפי
22 סעיף 10(א)(2) להוראת השעה, אלא רק לפי סעיף 10(א)(3) להוראת השעה. קבלת טענת
23 העוררים משמעה כי חישוב המס עבורם ייעשה בניגוד להוראות הדין, דהיינו – שלא על פי
24 מצב הדברים העובדתי והמשפטי ביום המכירה. די בכך, כדי לדחות טענה זו של העוררים.
- 25 54. אשר להיקש שביקשו העוררים לעשות לגבי חוק הגדלת ההיצע של דירות מגורים משנת 2011
26 ולהוראת הביצוע שיצאה תחת ידו של המשיב בעניין זה (הוראת ביצוע 06/11) – לא מצאתי
27 כי יש מקום להשוואה ולהיקש שהתבקש. ממילא, ועדת הערר אינה מחויבת להוראות הביצוע
28 היוצאות תחת ידי המשיב, שכן הללו אינן בבחינת דין.
- 29 55. אשר לטענת העוררים לפיה קבלת גישת המשיב תוביל לפגיעה בתכלית של הוראת השעה
30 ובעיקרון של גביית מס אמת – דומני, כי יש בטענה זו משום הנחת המבוקש מבלי שהעוררים
31 דקו פורתא.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מטרת המחוקק בחוקקו את הוראת השעה היתת לעודד את המכירה של נכסי מקרקעין
2 שהוחזקו שנים רבות בידי בעליהם וצברו שבח רב. ראו דברי ההסבר להוראת השעה, הצעות
3 חוק הממשלה – 951, ט"ז באלול התשע"ה 31.8.2015, עמ' 1600 :
- 4 "מהאמור עולה, כי במכירת מקרקעין שנרכשו בתקופה שמיום ט"ו בניסן התשכ"א
5 (1 באפריל 1961) עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מוטל על השבח
6 הריאלי שנצמח עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מס בשיעור מס
7 ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה קובע על
8 הכנסותיו של היחיד שיעור מס שולי של 48% על כל שקל מעל 501,960 שקלים
9 חדשים. שיעור זה הוא כמעט כפול משיעור המס המוטל על מוכר זכות במקרקעין
10 שנרכשו לאחר יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) או לפני ט' בניסן
11 התשכ"א (1 באפריל 1961). שיעור זה יוצר תמריץ שלילי למכור את המקרקעין
12 ומעכב מכירת קרקעות לגורמים אשר יכולים לפתח את הקרקע וכך להגדיל את
13 היצע הדירות.
- 14 כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 באפריל
15 2001) קרי קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח
16 גבוה, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין המיועדים לבנייה
17 למגורים, בידי יחיד, בתקופה של שלוש שנים – מיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר
18 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018) יחול שיעור מופחת של מס
19 שבח, על השבח הריאלי עד יום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), שיהיה
20 בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על
21 25%."
- 22 56. דהיינו, התכלית שראה המחוקק לנגד עיניו היא ליתן תמריץ לבעלי מקרקעין שהחזיקו את
23 הקרקע שנים רבות ואשר פוטנציאל הבנייה עליה גבוה – למכור את הקרקע ולהגדיל את היצע
24 הקרקע לבנייה.
- 25 איני סבורה כי אי-קבלת עמדת העוררים תוביל לפגיעה בתמריץ זה. זאת ועוד, העוררים
26 מניחים, כאמור, את המבוקש, בטענתם בדבר פגיעה בעקרון גביית מס אמת, אם תידחה
27 עמדתם. עקרון גביית מס האמת אין משמעו גביית המס הנמוך ביותר. עקרון זה משמעו –
28 גביית המס הנכון ביותר לפי הוראות החוק. ספק בעיניי אם עקרון גביית מס האמת ייפגע
29 בשל דחיית טענות העוררים במקרה דנן. שכן, כאמור, הוראות הדין קובעות כי את חישוב
30 המס יש לבצע נכון ליום המכירה. חישוב כאמור – שולל את עמדת העוררים בערר דנן.
- 31 57. לא למותר לציין, כי גם את הטענות שהועלו על ידי העוררים בעניין תחולת תקנות שבס כחלון
32 על המקרקעין – לא ניתן לקבל. תקנות אלו אושרו בשנת 2015 (תוקפן פג במחצית שנת 2020)
33 והן אפשרו ליזמים לבקש הגדלה של עד 30% במספר הדירות המותרות על פי התב"ע –
34 ובתנאי כי מדובר בתב"ע שאושרה לפני שנת 2011. ראו סעיף 1(3)א לתקנות שבס כחלון בו
35 נקבע:
- 36 "ועדה מקומית רשאית לתת הקלה בנוגע למגבלה שנקבעה בהוראות תכנית לגבי
37 מספר יחידות הדיור בבניין.. אף אם נקבע בתכנית כי סטייה מהוראות התכנית
38 כאמור תהיה סטייה ניכרת ובלבד שמתקיימים תנאים אלה:



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
- ...
(2) התכנית כאמור נכנסה לתוקף לפני יום כ"ה בטבת התשע"א (1) בינואר 2011.
- במקרה דן תב"ע א', שהיא הרלבנטית לענייננו אושרה לאחר יום 1.1.2011, קרי: ביום 1.12.2011 ובה נקבע כי סטייה ממספר יחידות הדיור שנקבעו בה תהווה סטייה ניכרת. על כן תקנות שבס-כחלון אינן חלות על המקרקעין מושא הערר.
- העוררים לא דקו פורתא בעניין זה, שכן ראשית, לא הביאו כל ראיה כי התבקשה הגדלת מספר הדירות במקרקעין בהתאם לתקנות אלו טרם יום המכירה. שנית, בסיכומיהם טענו העוררים בעלמא בעניין זה, ללא ציטוט ההוראה הרלבנטית ותוך שהם משמיטים את התנאי האמור בדבר תחולת תקנות שבס-כחלון בכפוף למועד אישור התב"ע הרלבנטית לפני שנת 2011. התנהלות כאמור הינה מוקשית בעיניי ורחוקה מלהניח את הדעת.
58. יוזכר, כי בשומתם העצמית של העוררים טענו העוררים אך ורק לעניין תחולת ההקלה במס לפי סעיף 10(א)(3) להוראת השעה. בכך יש להעיד, כי העוררים עצמם היו מודעים היטב למצב המשפטי הרלבנטי ליום המכירה.
59. אשר על כן, יש לדחות את טענת העוררים בעניין זכאות לכאורית לשינוי מסלול ההקלה במס שבח לפי הוראת השעה.
- לעמדתי, בדין דחה המשיב את בקשת העוררים לתיקון שומה בעניין זה. אין ולא קיימת עילה לתיקון שומה שיאפשר את שינוי מסלול ההקלה במס לפי הוראת השעה, בשל שינוי תב"ע שהתרחש כמעט שמונה חודשים לאחר יום המכירה. כאמור, נקודת הייחוס לבחינת חלופות הזכאות להקלה במס לפי הוראת השעה – היא יום המכירה. מאחר ויום המכירה התב"ע שחלה על המקרקעין מושא הערר היא תב"ע א', שהגבילה את מספר הדירות שניתן לבנות על המקרקעין לפחות מ-1,000 דירות – אזי החלופה היחידה שעמדה לעוררים (המוכרים) היא החלופה לפי סעיף 10(א)(3) להוראת השעה, שכן בחישוב המס לא ניתן להחיל בדיעבד את תב"ע ג' שלא חלה ביום המכירה ובנוסף, תקנות שבס כחלון לא חלו על המקרקעין שבנדון.
- ב. הארכת התקופה להשלמת הבנייה בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה – סמכות ועילה:
60. טענתם החלופית של העוררים היא כי למשיב מוקנית הסמכות לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה, קרי – את התקופה בת 48 החודשים מיום המכירה להשלמת הבניה. העוררים נסמכים בעניין זה על פסק הדין בעניין רייך. בנוסף, טוענים העוררים כי קיימת סיבה מספקת להארכת המועד המבוקשת על ידם, וזאת מאחר ולטענתם העוררת עשתה כל שלאל ידה לקבל היתר בניה ולקדם את עבודות הבנייה אך רק בחלוף מעל שלוש שנים מיום המכירה קיבלה היתרי בניה מעיריית חיפה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוררים טוענים כי העיכוב שחל בהשלמת עבודות הבניה ואשר מנע מהעוררת להשלימן
2 במסגרת התקופה הנקובה הקבוע בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה (48 חודשים מיום המכירה)
3 נבע מנסיבות שלא היו בשליטת העוררת ושאותן לא יכולה היתה לצפות.
- 4 ראשית, אתייחס לטענת העוררים לעניין קיומה של סמכות בידי המשיב מכוח סעיף 107 לחוק
5 מיסוי מקרקעין להאריך את התקופה של 48 החודשים להשלמת הבנייה.
- 6 **דין טענה זו להידחות.**
- 7 השלמת הבנייה בתוך 48 חודשים מיום המכירה הינה **תנאי** לקבלת ההטבה במס שבח
8 בהתאם לסעיף 10(א)(3) להוראת השעה. תקופת 48 החודשים הנ"ל להשלמת הבנייה איננה
9 בגדר "מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 10 המשיב איננו מוסמך לשנות את התנאים לפיהם תינתן הקלה או הטבה במס.
- 11 ועדת הערר דן בפסיקתה בעניין **יעקובוביץ** כמו גם בפסיקתה בעניין ו"ע 12808-05-22 **הררי**
12 **נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (18.10.2022), אשר בעקבותיה הלכו גם ועדות ערר נוספות,
13 ראו: ו"ע 63044-06-20 **גרוס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (15.5.2022) (להלן – **עניין**
14 **גרוס**)) קבעה כי ה"מועד" אשר נתונה בידי המשיב הסמכות להאריך מכוח סעיף 107 לחוק,
15 מתייחס למועדים שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין לעשיית פעולות או להגשת מסמכים
16 למשרדי המשיב.
- 17 בעניין **יעקובוביץ** נסקר הרקע החקיקתי של סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר תוקן
18 במסגרת תיקון 34 לחוק, המבהיר את מהות הסמכות שניתנה למשיב מכוחו, לרבות בדברי
19 ההסבר לתיקון 34 לחוק, ונקבע:
- 20 **"יוצא אפוא, כי כוונת המחוקק בתקנו את סעיף 107(א) לחוק במסגרת תיקון מס'**
21 **34 היתה להקנות למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להאריך מועד להגשת מסמכים**
22 **ובקשות המוגשים למשרדי מיסוי מקרקעין – הן כאלה שיש חובה להגישם והן**
23 **כאלה שאין חובה להגישם אלא רק קיימת רשות. נקודת המוצא של המחוקק היתה**
24 **כי טרם התיקון השתרעה סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין בנושא הארכת מועדים**
25 **על מתן ארכות להגשת מסמכים למשרד מיסוי מקרקעין שיש חובה על פי החוק**
26 **להגישם (למשל – דיווח על עסקה). לאחר התיקון – סמכותו של המנהל חלה גם על**
27 **בקשות להארכת מועד ביחס למסמכים שאין חובה להגישם למשרד מיסוי**
28 **מקרקעין, אלא הנישום יוזם ומבקש להגישם (למשל: בקשה לפטור או הקלה**
29 **במס).**
30 ...
- 31 **מדברי ההסבר ודברי הכנסת עולה כי סעיף 107 לחוק בנוסחו המקורי נועד בכדי**
32 **לאפשר למנהל מיסוי מקרקעין להאריך מועדים שנקבעה בחוק לנישום חובה**
33 **לעשות פעולות או הגיש מסמכים למשרד מיסוי מקרקעין, ואשר ביחס לאותם**
34 **מסמכים או פעולות נדרש מנהל מיסוי מקרקעין להפעיל את הסמכויות המוקנות**
35 **לו בחוק. לדוגמה: החובה להגיש תוך 30 יום מיום העסקה הצהרה על העסקה**
36 **בהתאם לסעיף 73 לחוק; החובה להגיש תוך 30 יום מיום הרכישה הודעה על**





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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 נאמנות לפי סעיף 74 לחוק; החובה להגיש הצהרות על ידי איגוד או בעלי הזכויות
2 בו לפי סעיף 75 לחוק יחד עם ההצהרה על עסקה; החובה של חייב במס לשלם את
3 המס תוך 60 יום מיום המכירה לפי סעיף 90א' לחוק; החובה של אדם שנמסרה לו
4 הודעת שומה לשלם את יתרת המס תוך 15 יום ממועד המסירה של השומה, ועוד.
5 [ראו להשוואה את הוראת סעיף 133 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) העוסקת
6 בדחיית המועד להגשת דוחות לפי סעיף 132 (א)-ו-(ב) "אם הוכח להנחת דעתו
7 שקיימת סיבה מספקת לכך"]
- 8 בהתאם, מבהירים דברי ההסבר לתיקון 34 לחוק ודברי הכנסת כי התיקון נועד
9 להקנות סמכות למנהל מיסוי מקרקעין גם לגבי מסמכים שאין חובה להגישם אלא
10 יש רשות להגישם למשיב.
11
- 12 ...
13 כך או כך, ברור כי הסמכות הנתונה למנהל מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 107(א) לחוק
14 היא להאריך כל מועד לעשיית פעולה שבחובה או שברשות מול משרד מיסוי
15 מקרקעין.
16 דהיינו: הסמכות משתרעת על פעולות חובה ורשות של נישום כלפי משרד מיסוי
17 מקרקעין, אשר כנגדן וביחס אליהן קיימת חובה של מנהל מיסוי מקרקעין להפעיל
18 סמכויות המוקנות לו בחוק (להוציא שומות, לבדוק זכאות לפטורים שונים, לדון
19 בהשגות, לבחון טענות לנאמנות, לגבות מס וכיוצ"ב). לפעולות אלו מצד הנישום –
20 ואלו בלבד – ולתקופה הנקובה לצורך ביצוע פעולות שכאלו - מכוונת הסמכות
21 להארכת המועד שבסעיף 107(א) לחוק. [פסקאות 44, 53, 54 ו-57 לפסה"ד בעניין
יעקובוביץ]
- 22 64. בעניין יעקובוביץ נקבע מפורשות כי לא כל תקופה הקבועה בחוק הינה בגדר "מועד"
23 במשמעות אליה כיוון סעיף 107 לחוק. עוד הובהר, כי בחוק מיסוי מקרקעין נקובות תקופות
24 זמן שאינן בגדר "מועד", אלא הינן תנאי לקבלת הטבה במס, והללו אינן בגדר "מועד" ועל
25 כן אין למשיב הסמכות להאריך תקופות זמן אלו מכוח הסמכות הנתונה לו בסעיף 107 לחוק:
- 26 "לטעמי, אך ברור הוא כי לא כל קביעה בחוק של חלוף תקופת זמן מסוימת (או
27 העדר חלוף תקופת זמן מסוימת) הינה בגדר "מועד" במשמעות אליה כיוון סעיף
28 107 לחוק.
- 29 בחוק מיסוי מקרקעין (כמו גם ביתר חוקי המס – חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה)
30 נקובות תקופות זמן שאינן בגדר "מועד" במשמעות של סעיף 107 לחוק.
- 31 הדוגמה הטובה ביותר לכך היא סעיף 49' לחוק, המצוי בפרק חמישי 2 לחוק,
32 העוסק ב"אופציה במקרקעין". סעיף זה קובע את התנאים להכרה באופציה שכזו,
33 שרק העומד בתנאים הקבועים בסעיף 49' (א) לחוק – זכאי לפטור ממס שבח ומס
34 רכישה במכירתה (ראו סעיף 49' (ב) לחוק).
- 35 אחד התנאים לצורך הכרה באופציה כ"אופציה במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי
36 מקרקעין הוא התנאי המצוי בסעיף 49' (א) (4) לחוק – קרי: שהאופציה ניתנת
37 למימוש "בתקופת האופציה" שהוגדרה כתקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום
38 מתן אופציה לראשונה על ידי בעל הזכות במקרקעין.
- 39 כלום יכולה להישמע הטענה כי תקופת 24 החודשים הנ"ל הנקובה בסעיף
40 49' (א) (4) לחוק ניתנת להארכה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין מכוח הסמכות
41 הנתונה לו בסעיף 107 לחוק?! לטעמי, התשובה לשאלה זו הינה שלילית באופן ברור
42 וחד משמעי.



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

ו"ע 20-11-55881-11 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 התקופה הנקובה בסעיף 49(א)(4) לחוק הינה תנאי להכרה באופציה מסוימת
2 כ"אופציה במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. זהו איננו "מועד" הקבוע
3 בחוק לעשיית פעולה או הגשת מסמך מול מנהל מיסוי מקרקעין. זוהי התקופה
4 שצריכה להיקבע בכתב האופציה, בכדי שזו תוכר כאופציה ייחודית לפי סעיף 49'
5 לחוק.
- 6 להבדיל, ועל מנת להבהיר ולחדד את ההבדל בין תקופה הנקבעת כתנאי מסוים
7 בחוק, למשל לקבלת הטבה או הקלה במס או שיעור מס מסוים, לבין "מועד"
8 שנקבע בחוק לצורך עשיית פעולה – ניתן לפנות להוראת סעיף 49(א)(7) לחוק,
9 הקובעת כי יש להגיש למנהל הודעה על מכירת האופציה בתוך 30 ימים מיום מתן
10 האופציה.
- 11 הוראה זו, הקובעת חובת הגשת הודעה, קובעת "מועד" של 30 יום לעשיית פעולה
12 על ידי מוכר האופציה אל מול מנהל מיסוי מקרקעין. מועד זה, נכנס בגדרה של
13 הסמכות המצויה בסעיף 107 לחוק, ולגביו קיימת למנהל סמכות להאריך את
14 המועד, אם התבקש לכך ואם מצא כי קיימת סיבה מספקת להארכת המועד."
15 (פסקאות 58-60 לפסה"ד בעניין יעקובוביץ)
- 16 משמעות קבלת הטענה המועלית על ידי העוררים היא כי על המשיב לקרוא את סעיף 10
17 להוראת השעה כאילו לא נכתבה בו תקופה של 48 חודשים מיום המכירה להשלמת עבודות
18 הבנייה, אלא כאילו נכתבה בו תקופה אחרת וארוכה יותר, אשר משכה ייקבע לפי שיקול דעתו
19 של המשיב. לא ניתן לקבל טענה שכזו.
- 20 המשיב איננו גורם מחוקק אלא הינו רשות מבצעת וככזה איננו רשאי להתערב ולהחליף את
21 שיקול דעתו של המחוקק בשיקול דעתו ולשנות תנאים שנקבעו על ידי המחוקק לצורך קבלת
22 הטבת מס (ראו לעניין זה את עמדת כבוד השופט ה. קירש בעניין גרוס).
- 23 זאת ועוד, קבלת עמדת העוררים תוביל לפגיעה בעיקרון השוויון בין נישומים – וזאת אין
24 להתיר.
- 25 התייחס לכך כבוד השופט מ. אלטוביה בהחלטתו בעניין ו"ע 19-10-11233 שפנר נ' מנהל
26 מיסוי מקרקעין תל אביב (10.10.2019):
- 27 "אם כל מנהל ומנהל של המשיב יכול לפי שיקול דעתו לקחת את הדין לידי
28 ולהאריך מועד מהותי שקבע המחוקק הרי שיכול הוא להאריך לא רק מועד להגדרת
29 דירת יחיד אלא מועדים לפטור וכיוצא בזה. משמע הוראת המחוקק הופכת לאות
30 מתה בידי המנהל שעה שהחלטתו היא פר מקרה ומקרה. היכן השוויון בפני החוק?
31 היכן ביצוע רצונו של המחוקק שעה שקבע מועדים מהותיים בחוק? עם כל הצער
32 בהצטרפות הנסיבות שאירעו לעוררת, לא עמדה היא בסד הזמנים שבחוק.
33 ...
- 34 המחוקק קבע מועד מפורש של 14 חודשים. לאחר מועד זה "המטוס המריא", לא
35 ניתן לעלות עליו אלא לשאת בתוצאות של האיחור בהגעה לטיסה. לו רצתה העוררת
36 לתפוס את הרכבת של הטבת המס היתה יכולה לעשות כן. בחירתה שלא לעשות כן
37 היא בחירה מושכלת. הגמשת המועדים שקבועים בחוק לכל מקרה ומקרה מתוך
38 התחשבות ואמפטיה יוצרת בסופו של דבר כאוס, חוסר אחידות ופוגעת יותר
39 משהיא מועילה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מס מוטל אלא על פי חוק או מכוחו. הארכת מועד שהיא פרוצדורלית אינה משנה
2 את גובה המס. הארכת מועד המשנה את שעור המס (תחולת הטבה, פטור וכדומה)
3 החל על אותו נישום, אינה יכולה שתקבע באופן מקרי ושרירותי בידי מנהל מיסוי
4 מקרקעין. סמכות שכזו צריכה שתוענק למנהל במפורש. קריאה נכונה של סעיף
5 107 השומרת על עקרון של אין מטילים מס (ואין פוטרים ממס) אלא על פי חוק,
6 השומרת על שוויון בפני החוק, השומרת על משטר בר יישום מעשי ופשוט, היוצרת
7 אחידות עם חוקי מס אחרים, מחייבת פרשנות האומרת כי המנהל יכול להאריך 'כל
8 מועד הקבוע בחוק' קרי מועד שאינו מעביר משעור מס אחד לאחר או מחיוב במס
9 לפטור ממס וההפך. " (ההדגשות אינן במקור – א.ו.)
- 10 וראו גם: ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (2.12.2018).
- 11 67. כאמור, העוררים נסמכים בטיעוניהם בפנינו, בעניין טענתם החלופית להארכת התקופה בת
12 48 החודשים שנקבעה בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה, על פסיקת בית המשפט העליון בעניין
13 רייד.
- 14 הן בפסק הדין בעניין יעקובוביץ והן בפסיקתנו בעניין הררי, הובהר כי אין מקום להקיש
15 מפסק הדין בעניין רייד למקרה הנדון. שכן פס"ד רייד עסק בשאלה ספציפית, בעניין קיומה
16 או העדר קיומה של סמכות למשיב להאריך את תקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק
17 מיסוי מקרקעין לצורך הגשת בקשה לתיקון שומה, מתוקף סמכותו לפי סעיף 107 לחוק.
- 18 68. הבהרנו בפסיקה האמורה בעניין יעקובוביץ ובעניין הררי, כי פסק הדין בעניין רייד כלל אינו
19 עוסק בשאלה מהו "מועד" לצורך תחולת הסמכות לפי סעיף 107 לחוק. לעומת זאת, פסקי
20 הדין בעניין יעקובוביץ והררי, עוסקים בשאלה האם תקופה שנקבעה בסעיף 9 לחוק (18
21 חודשים) הינה בגדר "תנאי" לקבלת ההקלה במס רכישה ברכישת דירה חלופית או שמא
22 מדובר ב"מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק.
- 23 קבענו באותם פסקי דין כי תקופת 18 החודשים (שהיא פרק הזמן שנקבע כי על רוכש דירה
24 חלופית למכור את דירתו הקודמת) מהווה תנאי לקבלת ההטבה במס רכישה והמחוקק הוא
25 זה הקובע את התנאים לקבלתה ואין זה מתפקידו של מנהל מיסוי מקרקעין לשנות מקביעת
26 המחוקק באשר לתנאים לקבלת אותה הטבה.
- 27 69. קביעותינו האמורות בפסקי הדין בעניין יעקובוביץ ובעניין הררי – נכונות ויפות גם למקרה
28 דן, ואף ביתר שאת.
- 29 ראשית, תקופת 48 החודשים שנקבעה בסעיף 10(א)(3) להוראת השעה להשלמת הבנייה אינה
30 בגדר "מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק אלא היא בגדר תנאי לקבלת ההטבה במס שבח.
31 על כן, המשיב אינו מוסמך כלל להתערב בקביעותיו של המחוקק ולשנות תקופה זו לתקופה
32 אחרת, ארוכה יותר.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שנית, ומבלי לגרוע מהקביעה לעיל, יש ממש בטענת המשיב לפיה למנהל מיסוי מקרקעין
2 מוקנית לפי סעיף 107 לחוק הסמכות להאריך כל "מועד" שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין, ואילו
3 במקרה דנן, אין המדובר במועד שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין אלא במועד שנקבע בהוראת
4 השעה – שהינה דבר חקיקה נפרד ואחר, הגם שהיא בעלת תחולה על חוק מיסוי מקרקעין.
5 הוראת השעה נועדה לגבור על הוראת סעיף 48א(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין למשך פרק הזמן
6 שנקבע לתחולתה של הוראת השעה.
- 7 זאת ועוד, ממילא אף אילו ייקבע כי הוראת השעה הינה חלק מחוק מיסוי מקרקעין – עדיין
8 כאמור לעיל – אין סמכות למשיב להאריך את תקופת 48 החודשים (או תקופת 42 החודשים)
9 מכוח הוראת סעיף 107 לחוק, מאחר ואין עסקינן ב"מועד" אלא ב"תנאי" להטבת המס.
- 10 בבחינת למעלה מן הצורך, אציין כי אף אילו היה נקבע כי למשיב נתונה הסמכות להאריך את
11 תקופת 48 החודשים – ולא היא – ממילא אינני סבורה כי במקרה הנדון הוכיחו העוררים כי
12 קיימת "סיבה מספקת" להארכת המועד.
- 13 **"בכל הפסיקה שעסקה בנושא הארכת המועד של התקופה הקבועה בסעיף 85**
14 **לחוק, בין אם פסיקה שעסקה בנושא באמרת אגב ובין בפסיקה האחרונה בעניין**
15 **רייך שעסקה בנושא באופן ישיר, קיימת תמימות דעים לפיה יש לעשות שימוש**
16 **מדוד, שקול ובמשורה בסמכות זו ובמקרים המתאימים בלבד (ראו פסקה 26 לחוות**
17 **דעתו של כבוד השופט מינץ בפסק דין רייך).**
- 18 **בכל מקרה, נדרש המבקש את הארכת המועד להראות סיבה מספקת מדוע לא פעל**
19 **במסגרת המועד שנקבע בחוק. ראו דברי כבוד השופט רובינשטיין בעניין ע"א**
20 **7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה [פורסם בנבו] (12.4.2010) (להלן**
21 **– פס"ד כספי) בפסקה י"ב:**
- 22 **"על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות "סיבה**
23 **מספקת" להארכת מועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה**
24 **מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם**
25 **(כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר**
26 **מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק."**
- 27 (פסק הדין בעניין יעקובוביץ פסקה 71)
- 28 71. הנה כי כן, עמדת ההלכה הפסוקה היא כי הפעלת הסמכות להאריך מועד שכזה תיעשה
29 במשורה, באופן מדוד וזהיר.
- 30 72. סבורני, כי במקרה שלפנינו, אף אילו היתה בידי המשיב הסמכות להאריך המועד – ולא היא
31 – לא היה מקום להאריכה לגופו של עניין.
- 32 העוררת טענה בפנינו כי לא יכולה היתה לעמוד בתקופה בת 48 החודשים מיום המכירה
33 שנקבעה להשלמת הבניה, וזאת בשל "כוח עליון" כטענתה, הנובע מהתנהלותה של עיריית
34 חיפה שלא נתנה בידה היתר בנייה במשך למעלה משלוש שנים לאחר חתימת הסכם הרכישה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

73. אלא שעניין זה, של פרק הזמן בו ניתן היה לקבל היתר בניה במקרה הקונקרטי, ניתן היה לבדיקה וביורור טרם החתימה על הסכם הרכישה וטרם שהתחייבה העוררת כלפי העוררים להשלים את עבודות הבנייה תוך 48 חודשים שאם לא כן תישא היא בעלות מס השבח מעבר לשיעור של 25%.
74. העוררת לא הביאה בפנינו כל ראיה ממשית לכך שהיתה בידה התחייבות כלשהי מצד עיריית חיפה לפרק הזמן במסגרתו יינתן לעוררת היתר בנייה.
- בנוסף, מהמסמכים שהוצגו בפנינו עולה כי עיריית חיפה ביצעה עבודות פיתוח במקום. לא הובאו בפנינו ראיות באשר לסטטוס הביצוע של עבודות הפיתוח בעת החתימה על הסכם הרכישה. טענות בעלמא מפיו של עד העוררת, האדריכל אלי ניסן, בדבר אמירות בעל פה, מפי השמועה, באשר לצפי לסיומן של עבודות הפיתוח באזור המקרקעין מושא הערר – לא ניתן לקבל.
- ממילא גם לא הובאו בפנינו ראיות מתקבלות על הדעת באשר לבדיקות מקדמיות שנערכו, ככל שנערכו, על ידי העוררת טרם שרכשה את המקרקעין.
75. עיתוי רכישת המקרקעין – הוא עניין שבשליטת העוררת. ביצוע בדיקות מקדמיות ביחס למצב המקרקעין וסביבתו – הוא עניין שבשליטת העוררת. ככל שהעוררת לא ביצעה בדיקות נדרשות וסבירות טרם שחתמה על הסכם הרכישה, בו התחייבה כלפי העוררים לסיים את הבנייה תוך 48 חודשים, שאם לא כן תישא היא בהפרש מס השבח מעבר לשיעור של 25% - אין לה אלא להלין על עצמה.
76. סבורני כי לא ניתן להסתמך על עדותו של אדריכל העוררת, מר ניסן, לצורך ביסוס "סיבה מספקת". עדותו של מר ניסן לוקה בחסר שלא ניתן לו הסבר וממילא התבססה על עדות מפי השמועה (ראו עמוד 10 לפרוטוקול שורות 6-32, עמוד 11 שורות 1-10):
- 22 **"חבר הוועדה:** מאחר ואתה ערכת את הבדיקות המקדמיות בעירייה אני מניח
23 שקראת את התב"ע ואת התקנון שלה?
24 ת. בהחלט.
25 **חבר הוועדה:** האם אתה מודע לאמור בסעיף 19 לתב"ע שקובע שלא יינתן היתר
26 בנייה אלא לאחר סיום כל התשתיות במקום?
27 ת. אני מודע וזה גם נוהל קבוע בעירייה.
28 **חבר הוועדה:** אם אתה מודע לעניין זה שלא יינתן היתר בנייה עד שלא תושלמנה
29 התשתיות, איך אתה יכול לייעץ לחברה שבה אתה מועסק
30 שהפריקט יסתיים בתוך 42 חודשים כשזה לא תלוי בהם מראש
31 ושאתה יודע שלא יינתן היתר בנייה בכלל במועד הזה?
32 ת. אני 20 שנה משמש כיועץ מקצועי לארגון הקבלנים והארגון היה מאוד
33 פעיל יחד איתי בנושא של סיום הפיתוח של גבעת זמר. והדבר הזה היה
34 קבוע כולל לוח זמנים שעליו ידעתי שתואם בין ארגון הקבלנים לבין עריית
35 חיפה, היה מועד קבוע לסיום עבודות הפיתוח שהעירייה לא עמדה בו.
36 **חבר הוועדה:** המועד הזה הוא חלק מהמסמכים הסטטוטוריים של התב"ע?



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

ו"ע 20-11-55881-11 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת. לא. לא. ארגון הקבלנים לחץ מאוד על עיריית חיפה להשלים את עבודות
2 הפיתוח, כי לא מעט חברי הארגון בעלי קרקע בגבעה, וידעתי שהם עובדים
3 על הפיתוח במלוא המרץ ויכולתי לייעץ ללקוח שלי לקנות את הקרקע כי
4 על פי ההערכה שלי הפיתוח יגמר בזמן.
5 חבר הוועדה: כפי שהתברר ההערכה שלך הייתה שגויה?
6 ת. לא ההערכה שלי, אלא העירייה. העירייה קבעה יחד עם ארגון הקבלנים
7 לוח זמנים. אני לא עיריית חיפה אלא אומר שעל הנתון הזה ידעתי, ולכן
8 ייעצתי ללקוח שלי לקנות את הקרקע ועיריית חיפה עצרה את העבודות
9 מהסיבות שלה.
10 בית משפט: למה כל זה לא נמצא בתצהיר שלך, אלה דברים לא כתובים ואדוני
11 אומר אותם ברמה המשפטית. אם יש איזה שהיא התחייבות מצד
12 העירייה, זה היה צריך להיות כתוב בתצהיר של אדוני.
13 ת. יכול להיות.
14 בית המשפט: יש התחייבות כזו כתובה בין עיריית חיפה לבין הארגון? האם יש
15 סיכום הוא מקבל ביטוי באיזה שהוא פרוט' של פגישה עם החלטה בסופה,
16 משהו כזה ישנו?
17 ת. לא יודע, אני לא עשיתי סיכומים, זה היה בין ארגון הקבלנים לבין עיריית
18 חיפה.
19 בית המשפט: אבל אדוני אומר שהיה סיכום, ולכך יש משמעות משפטית בהסכם,
20 והסכם לפי מה שבית המשפט מכיר, רשות מקומית או רשות שלטונית לא
21 עושה הסכמים בעל פה, אלא גורם מוסמך בעירייה אם מגיע לאיזה שהיא
22 הסכמה ונותן התחייבות זה בא לידי ביטוי בכתב באיזה שהוא אופן.
23 ת. אני לא הייתי שותף בכתבת סיכומים."
24 77. ועוד ראו עדותו של מר ניסן במענה לשאלות הבהרה של ב"כ המשיב, בעמוד 11 לפרוטוקול:
- 25 "ש. האם ידוע לך על אנשים ספציפיים בין ארגון הקבלנים לבין עיריית
26 חיפה שהגיעו להסכמים בעל פה, ואם כן, מדוע לא ציינת זאת
27 בתצהירך?
28 ת. מי שניהל מטעם ארגון הקבלנים את הנושא זה היה יו"ר ארגון
29 הקבלנים דאז מר אבי ירון, הוא ניהל מטעם הארגון מול עיריית
30 חיפה.
31 בית המשפט: מול מי בעיריית חיפה?
32 ת. אני מתאר לעצמי מול ראש העיר יונה יהב, לא נכחתי בישיבה,
33 אבל קיבלתי על כך דיווח. אני השתתפתי בישיבות הקבלנים,
34 והנושא דווח שמר אבי ירון יו"ר ארגון הקבלנים נפגש עם ראש
35 העיר וסיכמו על ביצוע מזורז של פיתוח הקרקע, משום שיש חברי
36 ארגון שיש להם קרקע והם מעוניינים בזה. אני לא הייתי שותף
37 לסיכומים בכתב. זה היה בין יו"ר ארגון הקבלנים לבין ראש עיר
38 חיפה והדיווח נעשה.
39 חבר הוועדה: אתה על סמך עדות שמיעה מייעץ ללקוח שלך ונותן לו מידע שבגלל
40 זה הוא יכול להפסיד שני מיליון ₪.
41 ת. זה טיבו של המקצוע, על פי המידע שיש לי אני נותן לו ייעוץ וקורה
42 שרשויות התכנון הם מפשלים ואני 50 שנה אדריכל ויכול לומר
43 ולכתוב אפילו ספר על פשלות של רשויות התכנון שפוגעות
44 בלקוחות שלהם.
45 בית המשפט: אדוני צריך לאור הניסיון לקחת בחשבון במסגרת הייעוץ שפשלות
46 קורות?
47 ת. כן בהחלט בוודאי. אני רוצה לומר שאני יכול לקחת אחריות על
48 דברים שתלויים בי. מה שלא תלוי בי, אני לא יכול לקחת
49 אחריות."



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הנה כי כן, מלבד האמירה של אדריכל העוררת שטען כי "קיבל דיווח" מגורם בארגון
2 הקבלנים, לא מצויה בפנינו כל ראיה להתחייבות קונקרטית של עיריית חיפה למועד סיום
3 עבודות הפיתוח במקרקעין. מה שכן ידוע לנו, הוא שברור היה לעותרת כי השלמת עבודות
4 הפיתוח על ידי העירייה היא תנאי למתן היתר בנייה לעוררת.
- 5 גם הערכות והשערות של מנהל העוררת, מר ברסלב, לגבי מועד סיום עבודות הפיתוח על ידי
6 העירייה – אין בהן כדי לבסס "סיבה מספקת" להארכת מועד, שכן לא הובאה כל ראיה על
7 מה ביסס מנהל העוררת את הערכותיו והשערותיו אלו:
- 8 ש. האם הבירורים עליהם שאתה מדבר עליהם בסעיף 6 "בירורים מקדמיים"
9 נערכו רק על ידי האדריכל או גם על ידך?
10 גם על ידי. ת.
11 וזה בירורים שהקדשת להם זמן רב, בדיקות נרחבות או משהו על הדרך?
12 לא על הדרך, אמרתי בפתיח שאני כבר קבלן כמעט 30 שנה ויש לי ניסיון
13 בקניית קרקעות כשב 2/17 אני רואה שעבודות הפיתוח מתבצעות בפועל
14 בשטח, אני גם יודע להעריך כמה זמן הם מתבצעות בסדר גודל של שכונה
15 כזו, אז אני עושה את התחשיב האם אני אוכל לעמוד בתקופה הזו של ה-42
16 חודש ובדקתי וראיתי שכן. אם פעולות פיתוח לא היו מתבצעות, לא הייתי
17 רוכש את הקרקע!
18 בשלב שבו רכשת את הקרקע, העירייה כבר התחילה את הפעולות?
19 הרבה לפני, משהו כמו 20-30% אבל חלק גדול של עבודות בוצעו כלומר לא
20 הייתה כל מניעה שלא יסתיימו בזמן.
21 אתה בעצם נותן לנו את האחוזים הביצוע לפי הערכה שלך?
22 ת. מאוד ראשונית. " (עמוד 12 לפרוטוקול שורות 20-32, עמ' 13 שורה 1)
- 23 כאמור, איננו יודעים מה היה מצב הביצוע של עבודות הפיתוח במועד החתימה על הסכם
24 הרכישה על ידי העוררת. העוררת מבקשת את הוועדה כי תסמוך על "טביעת עינו" של מר
25 ברסלב באשר לשלבי הביצוע של עבודות הפיתוח והערכותיו באשר למועד סיומן – אלא
26 שקשה לקבל ראיה כזו, שאינה מוחשית וממילא מר ברסלב לא הובא בפנינו כעד מומחה.
- 27 זאת ועוד, העוררת לא הציגה בפנינו כל נימוק או הסבר לטענתה כי עבודות הפיתוח הופסקו
28 במפתיע על ידי עיריית חיפה.
- 29 למעשה, העוררת מעלה בפנינו טענות כלפי עיריית חיפה על כך שחרגה מ"סיכום בעל-פה"
30 כלשהו בדבר מועד סיום עבודות הפיתוח. אלא שלא הוזמן לעדות בפנינו אף נציג של עיריית
31 חיפה. טענות מצד מנהל העוררת בדבר תחלופת כוח האדם בעירייה – אינה נימוק לאי-זימונו
32 של עד מהעירייה שיוכל לשפוך אור על הסיבות לעצירה הנטענת של עבודות הפיתוח ושיוכל
33 להתייחס לטענת העוררת לקיומו של סיכום לגבי מועד לסיומן.
- 34 הימנעותה של העוררת מלהביא לעדות גורם מוסמך בעיריית חיפה – פועלת לחובתה.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

82. יתר על כן, אינני סבורה כי תפקידו של המשיב או של ועדת הערר הוא להכריע בסכסוך או מחלוקת שקיימת, ככל שקיימת, בין העוררת לבין עיריית חיפה. שהרי בפועל, טוענת העוררת למעשה כי העירייה חדלה באופן בלתי צפוי ובלתי סביר מביצוע עבודות הפיתוח – דבר שהוביל לעיכוב במתן היתר הבנייה לעוררת ותחילת עבודות הבנייה במקרקעין. לעוררת יש טרוניות במישור הנזיקי כלפי עיריית חיפה, על כך שעיכוב מצידה בביצוע עבודות הפיתוח הוביל לכך שלא קיבלה את הטבת המס על פי הוראת השעה. דא עקא, שהעוררת לא ביררה טענות אלו בפני ערכאה מוסמכת, אלא הביאה בפנינו את הטענות מצידה בלבד, בלא שעיריית חיפה נוכחת בהליך ויכולה להגיב אליהן.
- לעמדתני, מדיניות שיפוטית ראויה, שוללת את האפשרות לקבל טענות דוגמת הטענות המועלות על ידי העוררת כלפי עיריית חיפה, במעמד צד אחד, בלא שניתנה החלטה שיפוטית קונקרטית במחלוקת שכזו בין יזם לעירייה. המשיב אינו אמור להכריע במסגרת בקשה לתיקון שומה בטענות ממין זה. ועדת הערר אף היא אינה אמורה להכריע בטענות למחדלים או הפרה של סיכומים הנטענות על ידי העוררת כלפי עיריית חיפה.
83. בנסיבות האמורות, ספק גדול אם ניתן לומר כי העוררת ביצעה את כל הפעולות, הבירורים והבדיקות המקדמיות הנדרשות טרם שחתמה על הסכם הרכישה ועל כן, ספק אם יכולה היא להישען על השערות והערכות כנימוק להארכת מועד.
- מטעמים אלו, ולאור העובדה כי טענותיה נשענות על עדות בעל-פה, נטולת פרטים ושאינה מגובה במסמכים שניתן היה לצפות שיהיו קיימים (למשל: פרוטוקול ישיבה של גורמי העירייה עם נציגי ארגון הקבלנים בה ניתנה התחייבות, כביכול, למועד להשלמת עבודות הפיתוח) – סבורני כי העוררת והעוררים לא הרימו את הנטל להוכחת קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד של התקופה בת 48 החודשים להשלמת עבודות הבנייה, אף אילו היתה נתונה למשיב הסמכות להאריכה.
84. סופו של דבר הוא, כי לעמדתני יש לדחות את הערר על כל חלקיו ולהשאיר על מכונה את החלטת המשיב לדחות את הבקשה לתיקון השומה מושא הערר – וכך אציע לחבריי לפסוק.
- לא מצאתי כל ממש ביתר טענות העוררים ואין בהן כדי לשנות את תוצאת פסק דין זה.
- כמו כן, יש מקום לחייב את העוררת והעוררים, ביחד ולחוד, בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך של 40,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הסך האמור ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
- חבר הוועדה מר אבי שרם:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין.



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

ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 חבר הוועדה מר אבישי זיו: אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית
2 וינשטיין.

3

4 מזכירות בית המשפט תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

5

6 ניתן היום, ט"ז שבט תשפ"ג, 07 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

7

8

9



אבישי זיו
חבר ועדה

אבי שרם
חבר ועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

10

11

12

13

14