



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

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

בראשות כבוד השופט הרי קירש – יו"ר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן – חבר

רו"ח יהושע בליצקי - חבר

העוררת
ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד פז יצחקי-וינברגר

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

כבוד השופט ה' קירש:

א. מבוא

1. העוררת הייתה אחת מבין רוכשים רבים אשר זכו כקבוצה במכרז שנערך על ידי רשות מקרקעי ישראל למכירת זכויות חכירה בחלקה המצויה ברחוב ארניה בתל אביב (חלקה 8 בגוש 7101). שטח החלקה כ- 9 דונם וזכויות החכירה אשר נמכרו במכרז היו לשתי תקופות של 98 שנים כל אחת. על פי הצעתה הזוכה של הקבוצה הנ"ל, הזכויות נרכשו תמורת 1.06 מיליארד ש"ח, בתוספת מס ערך מוסף. הזכייה במכרז אירעה בחודש מרץ 2016.

2. המכרז נערך לשם פיתוח החלקה כפרויקט המשלב שלושה בנייני מגורים גבוהים, שטח משרדים, שטח מסחרי ושטחי חניה. לאחר הרחבתו התכנונית, הפרויקט אמור להכיל כ- 420 דירות מגורים בשלושה מגדלים בני 37 קומות כל אחד. תמהיל השטחים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

בפרויקט (פרט לשטחים תת קרקעיים וציבוריים) הוא 82% למגורים, 14% למשרדים, ו- 4% למסחר (בקירוב).

3. חלקה היחסי של העוררת ברכישת הזכויות היה כחצי אחוז (0.00523). העוררת רכשה שלוש דירות מגורים, דירה אחת בכל מגדל. הרכישה בוצעה באמצעות בעל מניות העוררת, מר ברוך סער, אשר שימש כנאמן עבורה. הדירות מסווגות על ידי העוררת כמלאי עסקי.

כפי שיוסבר בהמשך, העוררת אף רכשה (או כטענתה, נאלצה לרכוש) זכויות נוספות בפרויקט, מעבר לשלוש הדירות האמורות.

4. בין העוררת ובין המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין, התגלעה מחלוקת לגבי היקף מס הרכישה בו היא חייבת בקשר לרכישת הזכויות במכרז. המשיב לא קיבל את דיווח העוררת בעקבות הרכישה, כפי שהוא לא קיבל את דיווחיהם של מאות הרוכשים האחרים הנמנים על הקבוצה.

השגה שהוגשה על ידי העוררת נדחתה על ידי המשיב.

5. העוררת הגישה את הערר דנן ובמסגרתו העלתה טענת סף לפיה דין השגתה להתקבל מפני שהמשיב לא קיבל החלטה בהשגה במועד הקצוב לכך על פי חוק. ועדת הערר החליטה, לנוכח מורכבות ההיבט העובדתי הכרוך בדיון בטענת הסף במקרה זה, לחלק את הדיון בערר לשני שלבים ולדון קודם בטענת התיישנות ההחלטה בהשגה ורק לאחר מכן, אם יהיה צורך בכך, לדון בסוגיות מס הרכישה לגופן.

6. ביום 18.2.2020, לאחר שמיעת ראיות בנושא טענת הסף, ניתנה החלטה מפורטת בעניין וטענה זו של העוררת נדחתה.

בהמשך, ועדת הערר שמעה ראיות בסוגיות המהותיות, כאשר מטעם העוררת העיד מנהלה, מר סער, ומטעם המשיב העידה גב' מירית גוטמן, אשר הייתה מעורבת בעריכת השומה בשלב א'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

7. הסוגיות העיקריות הטעונות הכרעה כעת הן:
- (א) האם אכן מדובר ב"קבוצת רכישה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק")?
 - (ב) מהו שווי המכירה של שלוש הדירות שהעוררת עתידה לקבל בפרויקט?
 - (ג) מהו טיב הזכויות הנוספות שנרכשו על ידי העוררת, מעבר לשלוש הדירות, ומהו שווי המכירה של זכויות נוספות אלה?

8. לפני שנפנה לדון בסוגיות הנ"ל לפי סדרן, מן הראוי לציין מספר עובדות נוספות:

- (א) על פי מערכת ההסכמים שנחתמו עובר למכרז ובעקבותיו, לעוררת זכות לקבל שלוש דירות **מסוימות**, כאשר לגבי כל דירה הוגדרו, בין היתר, השטח, הקומה והכיוון (שטח כל דירה שנרכשה על ידי העוררת הוא כ- 116 מ"ר ועוד כ- 13 מ"ר מרפסת).
- (ב) בעת הזכייה במכרז לא כל היחידות המתוכננות בפרויקט (דירות, משרדים ושטחי מסחר) שווקו, כך שמספר הרוכשים באותה עת היה נמוך ממספר היחידות האמורות להיבנות. הזכויות באותן יחידות בלתי משווקות יכוננו להלן "**הזכויות הנוספות**".
- (ג) הפרויקט, המכונה גם "יונייטד שרונה", נקלע עד מהרה לקשיים, הגורם המארגן המקורי הוצא מן הפרויקט, חלק מן הרוכשים המקוריים הפסיקו לשלם תשלומים הדרושים להמשך מימון הפרויקט, והיתר בנייה לפרויקט ניתן רק בשנת 2021, כחמש שנים לאחר הזכייה במכרז.
- (ד) כיום הפרויקט מקודם על ידי קבוצת ב.ס.ר ונבנה על ידי חברת אלקטרה בנייה.

ב. סוגיית קיום קבוצת רכישה

9. לטענת העוררת אין להחיל על הרוכשים השונים את דינה של קבוצת רכישה, ולמצער, הקבוצה חדלה להוות קבוצת רכישה עם סילוקו של הגורם המארגן כאמור.

כפי שינומק להלן, אין ממש בטענה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

10. כידוע, למן תיקון מס' 69 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2011, למעמד קבוצה של רוכשי זכות במקרקעין כ"קבוצת רכישה", כהגדרתה בחוק, השלכות מיסוי שונות, הן לפי החוק האמור והן לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. אחדות מן ההשלכות, הנוגעות לערר זה, יפורטו בהמשך.

המונח "קבוצת רכישה" מוגדר בסעיף 1 לחוק כלהלן:

"... קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחויבים למסגרת חוזית...
...

לעניין הגדרה זו –

'גורם מארגן' – מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגן קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור;
'מסגרת חוזית' – מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי;
'תמורה' – במישרין או בעקיפין, לרבות בשווה כסף;

11. במקרה דנן נחתם בין השאר "הסכם שיתוף" בעקבות הזכייה במכרז.

במבוא להסכם השיתוף, ב"הואיל" השני נאמר:

"בכוונת הצדדים להקים במשותף ע"ג 'המגרש' את 'הבנינים' ו'הפרויקט', והכל תוך קיום הוראות 'המכרז' ועמידה בתנאיו ולרבות ביצוע 'המטלות', כהגדרת מונחים אלה להלן."

בנוסף נחתם "הסכם מארגן קבוצה" בין "חברי קבוצת הרכישה כמפורט ברשימה שבתחתית הסכם זה (להלן: 'המזמין' או 'הקבוצה')", מצד אחד, ובין חברת מינהל מגורים לישראל מ.ש. בע"מ, מצד שני. במבוא להסכם זה, ב"הואיל" הראשון נאמר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

"המארגן ארגן ומארגן את יחידי המזמין וגיבש אותם לכדי קבוצה, לצורך הגשת הצעה לרשות מקרקעי ישראל במסגרת מכרז מספר תא/126/2015..., לשם חכירת המקרקעין נשוא המכרז".

12. עובדות המקרה מלמדות לכאורה כי מתקיימים כל היסודות הדרושים לקיומה של קבוצת רכישה, דהיינו: (1) קבוצה שמתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבנייה על הקרקע הנרכשת; (2) מחויבות חברי הקבוצה למסגרת חוזית (שכללה כאן מסמך הצטרפות, הסכם שיתוף, הסכם מארגן קבוצה, הסכם ניהול פרויקט, ייפוי כוח ליועצים משפטיים, כתב מינוי יועץ מס, הצעה לתכנון מפורט ורישוי והצעה למתן שירותי ניהול, תיאום ופיקוח הנדסי); (3) התארגנות באמצעות גורם מארגן הפועל בתמורה "לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבנייה, לרבות הכנת המסגרת החוזית".

לא הובאו על ידי העוררת ראיות כלשהן כדי להראות כי מי מן היסודות האמורים לא התקיים בעת רכישת הזכויות, במרץ 2016.

13. השומה לפי מיטב השפיטה שנערכה על ידי המשיב לפי סעיף 78 לחוק ("שלב א'") מבוססת, בין היתר, על היות הקבוצה "קבוצת רכישה" (ראו למשל סעיף 2(ב) לפרק "הסוגיות במחלוקת" בנימוקי השומה בשלב א').

והנה בהשגה הכללית שהוגשה בשם כלל הרוכשים במרץ 2017 על ידי משרד עורכי הדין מאיר מזרחי ושות' אין כל מחלוקת כי מדובר בקבוצת רכישה על כל המשתמע מכך (וראו בין היתר סעיפים 1.1, 1.3, 2.15, 3.29, עד 3.40, 3.84, 14, 15 ו-18 וכן מקומות נוספים שם).

14. יתרה מזו, במכתבי ההשגה הפרטניים שנשלחו למשיב בשם המערערת, גם בחודש מרץ 2017, נכתב בסעיפים 1 ו-2:

"בפתיח יודגש כי השגה זו מצטרפת להשגה הכוללת שהוגשה מטעמה של קבוצת הרכישה ולרבות כל הנימוקים המפורטים בהשגה הכללית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

מכיוון שקיימים למשיגה היבטים ספציפיים יובאו להלן נימוקי השגה להלן שיתווספו ויצטרפו למכלול הטיעונים והנימוקים בהשגות הנוספות ככל שיוגשו."

15. בהחלטת המשיב בהשגה, מחודש יולי 2018, שוב נקבע כי מדובר בקבוצת רכישה (וראו שם סעיפים 1, 3 ו-13.1).

16. במצב דברים זה, נראה כי העוררת מושתקת כיום מלטעון כי הרוכשים השונים לא היו חלק מ"קבוצת רכישה", וממילא לא הובאה בפנינו כל אינדיקציה לכך כי בחודש מרץ 2016 יסודות ההגדרה לא התקיימו במלואם (וכן ראו דברי מר סער בחקירתו הנגדית בפני ועדת הערר, פרוטוקול הדיון בעמוד 147, שורה 16 ואילך, שם הוא מבחין בין רכישת דירה מקבלן – מה שלא היה כאן לכל הדעות - ובין "אותה דירה שאתה אמור לקבל בקבוצת רכישה...").

17. אשר לטענת העוררת כי המארגן המקורי סולק מן הפרויקט מבלי לקבל תמורה, כך שיסוד הגורם "המארגן" לא התקיים :

(א) המועד לבחינת התקיימות התנאי, כאשר עסקינן בהטלת מס רכישה, הוא "יום הרכישה", אשר במקרה דנן חל במרץ 2016.

באותה עת היה בתוקף הסכם מארגן הקבוצה הנ"ל. מעבר לאמור ב"הואיל" הראשון שצוטט לעיל ("המארגן ארגן ומארגן את יחידי המזמין וגיבש אותם לכדי קבוצה"), הרי סעיף 6 לאותו הסכם מפרט את התמורה לה זכאי המארגן בגין פועלו :

"תמורת שירותי השיווק ישלם כל אחד מיחידי הצדדים למארגן תשלום מוחלט, קבוע וסופי בסך השווה ל- 2% מ'עלות היחידה המשוערת', כהגדרת מונח זה להלן, ובתוספת מע"מ כדין על סכום זה (להלן: 'תמורת השיווק');

תמורת יתר השירותים, ישלם כל אחד מיחידי הצדדים למארגן תשלום נוסף מוחלט, קבוע וסופי בסך השווה ל- 7% מ'עלות היחידה המשוערת' בתוספת מע"מ כדין (להלן: 'יתרת התמורה').



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

תמורת השיווק ויתרת התמורה יקראו ביחד לעיל ולהלן: 'התמורה' או 'תמורת המארגן'.

הענקת השירותים על ידי המארגן ניתנת על בסיס הצלחה, משמע כי רק במקרה של זכיית הקבוצה במכרז תשולם לו התמורה."

יוער כי על פי הרשום בחוות הדעת של פירמת השמאים גרינברג אולפין ושות' מיום 19.6.2017 (אליה נשוב בהמשך), "ההסכם [עם המארגן] תוקן באופן שדמי הארגון הופחתו מ-7% ל-5.5%. לפיכך שכר המארגן הינו: 2% מעלות היחידה עבור שרותי שיווק בתוספת 5.5% מעלות היחידה עבור יתרת השירותים – סה"כ 7.5%. לא הוצגה בפנינו אסמכתה לתיקון זה."

עוד יצויין כי במבוא לאותה חוות דעת ("רקע והנחות בסיס") נכתב כי "הפרויקט יבוצע ע"י קבוצת רכישה שאורגנה ע"י מזמין חוות הדעת..."

אין ספק אפוא כי ביום הרכישה, היה "גורם מארגן" שהיה זכאי על פי חוזה לתשלום תמורה, בהתמלא התניות החוזיות.

(ב) העוררת לא הוכיחה כי המארגן הראשון כלל לא קיבל תמורה אף אם הוא "סולק" מהפרויקט כטענתה.

אמנם מר סער העיד כי המארגן "יצא בסוף ללא שכר בכלל" (עמוד 148, שורות 18-19, וראו גם בעמוד 153, שורה 31), אך נראה כי התמונה עשויה להיות אחרת, והשוו עמוד 155, שורה 27 עד שורה 30: "מה שאני זוכר מאותה אסיפה שהייתה בסינמה סיטי שדיברתי עליה, זה שאמרו, העלו הצעה שיחזירו לו [למארגן] בערך 20 מיליון שקל שזה ההוצאות שהיו לו לשיווק, למשרדים ושיווק של הפרויקט ורק את זה הוא מקבל והתחייבות שלא תובעים אותו בשנתיים הקרובות".

גם לא הוכח כי מי שנכנס לפרויקט לאחר יציאתו של המארגן המקורי, דהיינו קבוצת בסר, איננה בבחינת "גורם מארגן" בזכות עצמה, לפחות בכל הנוגע להמשך ביצוע הפרויקט, לרבות כל שלבי הבנייה בפועל. ההסכם בין הקבוצה ובין בסר לא הוצג.

18. על כן, נדחית הטענה כי לא חלים על מיסוי הרכישה דיני "קבוצת רכישה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

ג. סוגיית שווי שלוש הדירות

19. מס רכישה מוטל לפי סעיף 9 לחוק והתקנות לפיו.

סעיף 9(א) לחוק קובע לאמור:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."

אם כן, הכלל הוא שמס רכישה יחושב "בשיעור משווי המכירה".

סעיף 9(ג1)(ד)(4) לחוק ממשיך ומבהיר:

"שווי הזכות הנמכרת במכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."

דהיינו, במקרה של קבוצת רכישה עלינו לתור אחר "שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים".

לפי סעיף 1 לחוק, משמעות המונח "שווי של זכות פלונית" הוא, בראש ובראשונה, "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..." (נשוב מטה לדון בהמשכה של הגדרה זו).

20. לטענת העוררת, יש לקבוע את שווייה של כל אחת משלוש הדירות לפי העלות המשוערת שלה כפי שהוצגה בפני העוררת בעת הצטרפותה לקבוצת הרוכשים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

"הרוכשת רכשה את הזכויות בהסתמך על המצגים שעמדו בפניה (ובפני כלל חברי הקבוצה) כי העלות הכוללת לכל דירה תהא בסך של 24,000 ש"ח (למ"ר) וכך אכן דווח למשיב בידי כל חברי הקבוצה.

...

המחיר שהובטח ע"י מר פלד... שיקף 'מוצר מוגמר' במחיר של 24,000 ש"ח למ"ר לפי התחזית וזה מה שעמד מול הרוכשים ולנגד עיני הרוכשים במעמד החתימה (ועל כך העוררת הסתמכה)".
(מתוך סעיפים 10 ו-30 לסיכומי העוררת)

21. ואכן, הסכם השיתוף מזכיר "נספח ו' – טבלת חלקים יחסיים + עלות משוערת ליחידה]" (סעיף 1.4.6). סעיף 1.3 להסכם השיתוף מגדיר את המונח "אומדן עלות היחידה המשוערת" כך:

"... אומדן משוער של עלות יחידה (לגבי כל יחידה) בהתאם לנתונים ולהערכות הנכונים למועד עריכת הסכם זה (או בהתאם לעדכונים כמפורט בהסכם זה).

אומדן עלות היחידה המשוערת, לגבי כל יחידה, הידוע במועד עריכת הסכם זה, מפורט בנספח ו'."

דומה כי אותו נספח ו' לא הובא בפני ועדת הערר, אולם ניתן להסיק מחומר הראיות כי דיווח העוררת למשיב (ההצהרה העצמית) אכן התבסס על אותה עלות משוערת שצוינה בנספח ו' לגבי כל דירה.¹ כך גם נאמר בנימוקי השומה בשלב א'.

יצויין כי לפי דברי מר סער, עד היום העוררת שילמה בפועל כ- 8 מיליון ש"ח על חשבון שלוש הדירות (עמוד 147, שורה 5; עמוד 156, שורה 17).

22. כאן יש להביא בהרחבה הוראות נוספות מהסכם השיתוף בנושא העלות המשוערת:

¹ לפי הצהרות העוררת, שווי כל דירה היה כ- 2.55 מיליון ש"ח, כאשר שטח כל אחת מהן היה כ- 116 מ"ר. יוצא כי השווי חושב לפי כ- 22 אלף ש"ח למ"ר, סכום התואם את הנתען בערר זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

"ברור ונהיר לצדדים כי ביצוע הפרויקט יעשה בדרך של חכירת מקרקעין במשותף ובניה במשותף עליהם בדרך של בניה עצמית, על כל הכרוך בכך, וכי אין מדובר בשום פנים ואופן ברכישת 'יחידות' (כהגדרת מונח זה להלן) גמורות או 'יחידות' 'על נייר' מכל סוג ומין שהוא, וכי אף גורם לא מכר או התחייב למכור 'יחידות' מעין אלה, או נתן התחייבות כלשהי בעניין העלות הסופית של היחידות, מידותיהן, וכיוצ"ב.

...

ידוע לו [לכל אחד מהרוכשים] (ולא תהא לו כל טענה בגין כך) כי האומדנים הנקובים בנספח ו', חושבו על בסיס העלויות הצפויות לפרויקט ולרבות בגין חלקו של כל אחד מהצדדים במקרקעין. כן, ידוע לו כי חלקו של כל צד במקרקעין, חושב בין היתר על בסיס ערכי שוק משוערים השעונים בין היתר, על מיקום היחידה, קומת היחידה, כיווני אוויר, נגישות היחידה, תכנון היחידה, גודל היחידה וכיוצ"ב ולפיכך חלק האומדן המיוחס לקרקע אינו שווה בין היחידות בהשוואה של מ"ר למ"ר.

...

יובהר מעל לכל ספק כי התשלומים המפורטים בכל מקום בהסכם זה וכן ההערכות והאומדנים לגבי העלות המשוערת ליח' הינם בקירוב ומתבססים על הידוע נכון למועד עריכת הסכם זה ויתכן וידרשו תשלומים נוספים על מנת לאפשר מימושו של הפרויקט עד השלמתו על דרך של מסירת יחידתו של כל צד ורישום הזכויות על שמו. במקרה זה ישתתפו הצדדים בכל תשלום נוסף שיידרש, כל אחד כפי חלקו.

(מתוך ה"הואיל" השלישי למבוא, וכן סעיפים 2.6 ו-6.6)

23. בשומה בשלב א', אשר נערכה לגבי כלל הרוכשים, המשיב לא קיבל את העלות המשוערת הנ"ל כבסיס לקביעת סכום מס הרכישה.

עורכת השומה, הרכזת יעל פורת-שטכל (אשר לא הובאה להעיד בערר זה), כתבה:

"רוכשי הזכויות הגישו אומדנים לעלות היחידות שלא נתמכו בדו"ח אפס ו/או חוות דעת שמאי/מהנדס...

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

האומדנים נבחנו על ידינו ונמצאו בלתי סבירים. כך למשל לגבי דירות המגורים השווי המוצהר בממוצע הינו כ 30,000 ש"ח למ"ר בנוי פלדלת, בעוד שבעסקאות השוואה עלות הקמה למ"ר בנוי גבוהה משמעותית. הוחלט להעמיד את שווי המכירה של דירות המגורים, לפי עלות הקמה בסך 50,000 ש"ח למ"ר בנוי, לאור עלות הקמה בעסקאות להשוואה של פרויקטים בעלי מאפיינים דומים בסביבת הנכס ותוך התחשבות ביתרונות המיקום, במחיר ששולם עבור הקרקע ובמאפייני הפרויקט נשוא השומה."

"עסקאות ההשוואה" המוזכרות במובאה הנ"ל כלל לא פורטו בנימוקי השומה האמורים.

24. יושם אל לב כי בשומה בשלב א' אף המשיב מתייחס לנתוני "עלות הקמה" ואיננו קובע דבר לגבי שווי הדירות בתנאי שוק.

25. בהשגה הכללית שהוגשה מטעם כלל הרוכשים נטען כי יש להיצמד לאומדן עלות ההקמה כפי שהוצג לרוכשים בעת הצטרפותם לקבוצה:

"... יש לקבוע את שווי הרכישה של רוכש בקבוצת רכישה לפי אומדן עלויות כפי שהוערך נכון ליום הרכישה, ושווי זה מגלם בחובו את כל סיכוני היזמות, היתכנות הקמת היחידות, התייקרויות צפויות של חומרי גלם וכיו"ב.

...

לאור האמור לעיל, נמצא כי המנהל בהחלטתו התעלם לחלוטין מהעובדה שעסקינן בקבוצה של רוכשים אשר מקימים את הפרויקט מתחילתו ועד סופו, בדרך של בניה עצמית, ובהתאם לכך קבעו במסגרת הסכם השיתוף שערכו בינם לבין עצמם את אומדן עלות היחידות המשוער נכון למועד ההסכמה ביניהם.

משכך, אומדן עלויות הפרויקט כפי שהוערך במסגרת דו"ח אומדן עלויות הפרויקט הוא האומדן על בסיסו הצטרפו הרוכשים לקבוצת הרכישה, הוא האומדן אשר עמד לנגד עיניו של כל רוכש שהצטרף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

לקבוצה, הוא האומדן על בסיסו חתמו הרוכשים על הסכם השיתוף ביניהם, והתחייבו האחד כלפי השני לאומדן והוא האומדן על-פיו הגישו הרוכשים את שומתן העצמית.

בהקשר זה נבהיר כי עמדת המנהל, אשר משווה את הרוכשים לרוכשים על-פי עסקאות אחרות, לא רק שאינה מתיישבת עם הוראות החוק, ועם המערכת ההסכמית נשוא עיסקה זו, אלא מנוגדת היא למהותה של קבוצת רכישה אשר נוטלת על עצמה את ניהול והקמת הפרויקט מתחילתו ועד סופו על כל סיכוני היזמות, היתכנות הקמת היחידות, התייקרויות צפויות של חומרי גלם והעבודות, משך הזמן הכרוך בהקמת פרויקט בשיטה של בניה עצמית וכיו"ב מקום בו מדובר בקבוצת רכישה.

(מתוך סעיפים 2.15, 3.82, 3.83 ו-3.84 להשגה הכללית)

26. בהשגה הפרטנית שהוגשה במקביל מטעם העוררת בלבד, הוטעם בין היתר:

"יודגש כי הסכמנו לרכוש את הדירות הפחות מוצלחות והבלתי מבוקשות בקומות הנמוכות שבוודאי ובוודאי ערכן בשוק המקרקעין נמוך.

לכן המחיר שהוצע לנו לפי 24,000 ש"ח למ"ר הינו המחיר הריאלי בהתחשב בנסיבות בהן קנינו והצטרפנו לקבוצה.

קונים פוטנציאלים רבים ויתרו ונסוגו עקב אי הודאות הגדולה של הפרויקט.

...

מנהל מס שבח מנוע מלשנות נתונים ותחזיות שבוצעו בשלהי 2015 שעה שלא היתה כל ודאות שאכן יוקם פרויקט כלשהוא (אי ודאות הקיימת גם כיום ...)

...

במחיר גבוה ממה שהוצע לנו לרכוש (24,000 ש"ח למ"ר) היינו מעדיפים לקנות דירות מיזם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

כאשר קונים דירות מיזם קיימת התחייבות חוזית להשלמת וקבלת הדירה במחיר מסויים ונקוב.
בקבוצה הזו אין התחייבות לכלום ואיש לא הבטיח לרוכשים (בדצמבר 2015) מתי בכלל יבנה הפרוייקט.
(מתוך סעיפים 14, 15, 16, 28, 30, 31 ו- 32 להשגה הפרטנית)

27. המשיב דן בהשגה כאשר הייתה מונחת בפניו חוות הדעת הנ"ל של משרד גרינברג אולפנר (להלן, "דו"ח גרינברג").

עניינו של דו"ח גרינברג "אומדן עלויות, אומדן שווי והפער החזוי, בהקמת הפרוייקט, לצורך התקשרות עם בנק למתן ליווי פיננסי" (מהמבוא לדו"ח).

על פי האמור דו"ח (סעיף 3.10), כבר תוך חודשים אחדים ממועד הזכייה במכרז, ולכל המאוחר עד סוף חודש יוני 2016, "התגלו פערים בתחזית העלויות של הפרוייקט בין דוחות שערכה החברה [המארגנת] לבין בדיקה שמאית פנימית שערכה נציגות הקבוצה... על פי הבדיקה השמאית ידרשו שותפי הקבוצה בעלויות נוספות מעבר לאומדן החברה".

לפי ממצאי דו"ח גרינברג, העלות הכוללת החזויה (קרקע, הקמה, הוצאות כלליות, בתוספת מע"מ) לשטחי המגורים הפרוייקט הוא 1,914,772,000 ש"ח (דהיינו עלות ממוצעת של 4,590,000 ש"ח לדירה, על בסיס 417 יחידות דיור בשלושת המגדלים) (סעיף 7.2 לדו"ח).

28. כאמור, דו"ח גרינברג גם עסק בהיבט השווי, וכאן (בסעיף 6.12) מחברי הדו"ח מציגים נתוני "שווי ממוצע למ"ר אקוויוולנטי" וזאת בהתבסס על נתוני השוואה, בין היתר מפרוייקט מגדלי שרונה הסמוך. על פי טבלת הסיכום (עמוד 46 לדו"ח), "ערך השווי הבסיסי" למטר אקוויוולנטי למגורים, כולל מע"מ, הוא 45,000 ש"ח.²

² בטבלה אחרת, בעמוד 43 לדו"ח, מפורטות עסקאות השוואה במגדלי שרונה, וניתן למצוא שם, למשל, מכר של דירה בקומה 9, 5 חדרים, בשטח של 120 מ"ר, שנערך למעלה מחצי שנה לפני הזכייה במכרז של קבוצת הרכישה הנדונה - ושם המחיר למ"ר שהושג היה 46,700 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

נרשמה שם גם הבהרה: "ערכי השווי בשטחי המגורים והמשרדים מבטאים שווי בסיסי לקומה ראשונה. בוצעו התאמות למיקום יחסי בפרויקט, גודל, שטח, קומה וגובה יחסי בבניין, כיוון, יחס נטו ברוטו, סטנדרט גמר וכד'."

דהיינו, השווי בסך 45,000 ש"ח הוא "השווי הבסיסי לקומה ראשונה".

29. לימים, ולפני שהמשיב הכריע בהשגה הכללית שהוגשה מטעם כלל הרוכשים, הושגה פשרה עם הרוב המוחלט של רוכשים והשומות שהוצאו להם בשלב א' הופחתו ("הסדר הפשרה הכללי"). במסגרת ערר זה נמסר כי הפשרה הכללית התבססה על שווי בסיסי למ"ר אקוויוולנטי למגורים בסך 42,000 ש"ח - כלומר, פחות מהנתון אליו הגיע דו"ח גרינברג.

30. דא עקא, העוררת דן לא הצטרפה להסדר הפשרה הכללי וכתוצאה מכך עליה חל האמור בסעיף 13 למכתבה של גב' איילת פלשן מיום 19.7.2018 ("החלטת המנהל בהשגות מס רכישה"). שם, בסעיף 13.2, נקבע:

"בהתבסס על חו"ד השמאית שהומצאה לנו על ידי הקבוצה (דו"ח אפס) ועל נתוני עסקאות השוואה מפרויקטים בעלי מאפיינים דומים מסביבת המקרקעין, ותוך התחשבות בנסיבות ומורכבות הפרויקט דנן, התמורה ששולמה לרמ"י לפי המכרז, יתרונות מיקום המקרקעין וכיו"ב, הוחלט כי לצורך עריכת שומות מס הרכישה דנן ייקבעו שווי המכירה של היחידות הגמורות ו/או חלק יחסי מהם (לפי העניין) בהתאם לנתונים הבאים:

(א) שווי של דירת מגורים 'רגילה' בפרויקט נקבע לפי שווי של 45,000 ש"ח למ"ר אקוויוולנטי (כפי שנקבע בחוות [דעת] השמאית)..."

31. המשיב הציע את הסדר הפשרה הכללי (על כל מרכיביו) גם לעוררת (עמוד 182, שורה 1), אולם משהדבר לא הסתייע. המשיב טוען היום כי:

"העוררת איננה יכולה, מצד אחד, לעמוד על זכותה לסרב לפשרה ולנהל הליך משפטי מלא, ומצד שני, לטעון כי היא זכאית לשווי המכירה עליו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

הוסכם בפשרה. העוררת אינה יכולה לבקש לאכול את העוגה ולהותיר אותה שלמה.

...

כמובהר, שווי המכירה הנזכרים נקבעו לצרכי פשרה בלבד ועל כן, משנוהל הליך משפטי מלא, אין מקום לאמצם." (מתוך סעיף 16 לסיכומי המשיב)

32. נשוב למסגרת החוקית: לטעמי הפניה לעלות הצפויה של היחידות לצורך חישוב מס הרכישה החל איננה במקומה. כמוסבר, סעיף 9(ג1)(4) לחוק מורה כי במקרה של רוכש הנמנה עם קבוצת רכישה, שווי הזכות הנמכרת "יהיה שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים". אין בנוסח החוק כל אזכור של עלות הקמת הדירה כבסיס לקביעת "שווי המכירה".

הדבר איננו מקרי: ככלל, ביקש המחוקק להשוות את מצבו של רוכש בקבוצת רכישה לזה של רוכש דירה מקבלן, כאשר ברור כי במקרה האחרון מס הרכישה של קונה דירה "על הנייר" מקבלן מחושב כשיעור ממחיר הדירה (השווי) ולא על בסיס העלויות בהן יעמוד הקבלן כדי לבנות את הדירה. יתרה מזו, גם במקרה של רכישת דירה על הנייר מקבלן, העסקה העשויה להיות מלווה באי וודאות ובהמתנה ממושכת עד לקבלת המפתח, והמחוקק אף הכיר במציאות זו – והשווה הוראות סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק.

33. אותו עקרון חל כאשר קבוצת רכישה בונה נכס שאיננו למגורים, כפי שנקבע בסעיף 9(א) לחוק: "... ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים".

34. לדעתי, אין בהגדרת "שווי" שבסעיף 1 לחוק כדי להושיע: הכלל הוא כי השווי הוא שווי השוק ("הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון") וזו משמעות המונח אליה יש לפנות כאשר מיישמים את סעיף 9(ג1)(4)(ד) הני"ל ("שווי המכירה של הנכס הבנוי"). המשכה של ההגדרה שבסעיף 1 איננו מתאים למצב הנדון:

"... ובלבד שבמכירות –



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

(1) שנעשו בכתב ושהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה בין במישרין ובין בעקיפין – התמורה כאמור...”

משיצר סעיף 9(ג1)(ד) פיקציה משפטית הרואה בחבר קבוצת רכישה כרוכש דירה מוגמרת מקבלן, אזי אין דרך ליישם את חלופת "התמורה" שבהגדרת "שווי". אמנם במקרה של קבוצת רכישה נערכות מספר התקשרויות בכתב (בין היתר, הסכם שיתוף, הסכם ארגון, הסכם ניהול ופיקוח, הסכם בנייה, הסכם מימון והסכם רכישת הקרקע), אולם רק לפי אחת מהן (ההסכם לרכישת הקרקע) משולמת "תמורה בעד זכות במקרקעין", כלשון החלופה האמורה.

35. כפועל יוצא מן האמור לעיל, יש לומר כי נתון העלות המשוערת שהוצג בפני העוררת, לטענתה, בעת הצטרפותה לקבוצה וכל כך הודגש על ידיה במסגרת ערר זה, כלל איננו מעלה או מוריד: עלינו לתור אחר שווי יחידות המגורים ולא עלות הקמתן. כך נעשה בסעיף 6.12 לדו"ח גירנברג (ללא קשר להטלת מס רכישה כמובן) ולאחר מכן בהחלטת המשיב בהשגה. מנגד, העוררת לא הביאה כל חוות דעת מומחה או שמאי מטעמה על מנת להוכיח את שווי היחידות (על הנייר) בעת הזכייה במכרז ובכך היא לא הרימה את נטל השכנוע המוטל עליה כדי לסתור את קביעותיו של המשיב בעניין זה.

36. העוררת מעלה טיעון נוסף על מנת להפריך את ההחלטה בהשגה.

כפי שצויין לעיל, אגב היתקעות הפרויקט, היו רוכשים אשר הפסיקו לשלם סכומים נוספים על חשבון תמורת יחידותיהם. רוכשים מסוימים אלה כונו רוכשים "מפריים". העוררת הציגה מכתב מיום 13.8.2018 מאת "נציגות פרויקט 'בסר שרונה'" אל "שותפי פרויקט בסר שרונה" אשר עניינו "הזמנה של נציגות הפרויקט להציע הצעות לרכישת דירות 'מפריים'". שם הוסבר:

"הצעה זו מתייחסת לזכויות לדירות של חברי קבוצה אשר הפקידו עד היום הון עצמי בשיעור של עד 52% מאומדן עלות יחידתם כפי שהוערכה במסגרת הסכם השיתוף, ואשר אינם מתקנים את הפרתם ואינם מקיימים את הוראות הסכם השיתוף כלשונו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

לצד פעולות משפטיות ופעולות כלכליות כנגד אותם מפריס וכחלק מהפעולות לאיתור מקורות תזרימיים מידיים לקידום הפרויקט עד להשגת מימון בנייה, החליטה נציגות הפרויקט ואישרה לפנות בשנית לכל שותפי הפרויקט על מנת להציע ו/או למי מטעמם לרכוש, בבחינת זכות ראשונים, את יחידות המפריס וזאת ב'הנחה' של עד 30% מאומדן עלות היחידות כפי שהוערכו במסגרת הסכם השיתוף וזאת בהתאם להצעה שהתקבלה מקבוצת המשקיעים, כמפורט להלן.

...

יצויין כי דירות המפריס יועמדו למכירה כפויה במסגרת עסקאות בגדרן ייעשה שימוש בייפוי כוח של עורך דין הקבוצה תוך מתן זמן סביר למפר לתיקון ההפרה."

(מתוך סעיפים ב', ג' ו-ו' למכתב האמור)

37. נראה אפוא כי הנציגות הציעה "להפקיע" את דירות המפריס מידיהם ולמכור אותן לחברי קבוצה אחרים המעוניינים בכך. בהמשך מופיעה טבלה הכוללת 14 דירות כאמור. למשל, מופיעה בטבלה דירה בת 5 חדרים, בשטח של 121 מ"ר אקוויוולנטי, בקומה 7. מצויין כי אומדן העלות המקורי לפי הסכם השיתוף היה 3,103,000 ש"ח, הרוכש המקורי שילם בינתיים רק 40% מן האומדן (1,241,000 ש"ח) וכי מוצע לחברי הקבוצה האחרים לרכוש את היחידה האמורה כנגד הזרמה של סכום הון עצמי מופחת בסך 2,172,100 ש"ח במקום 3,103,000 ש"ח (הנחה של 30%).

מכיוון שכך, מצויין בעמודה האחרונה של הטבלה כי "[ה]מחיר למ"ר אקוויוולנטי] אחרי הנחה" הוא 17,951 ש"ח. וכך לגבי יתר דירות המגורים הרשומות בטבלה, כאשר "המחיר למ"ר... אחרי הנחה" נע לרוב בין 17,951 ש"ח ובין 23,511 ש"ח.

38. העוררת מציגה ממצא זה כהוכחה ניצחת לכך ששומת המשיב מופרזת וכי הצהרתה העצמית הייתה נכונה וסבירה ביותר: "...נמכרו בפועל דירות של חברי הקבוצה בטווח מחירים של בין 17,000 ש"ח ל- 23,000 ש"ח בלבד" (סעיף 2 לסיכומי העוררת, וכן סעיפים 8 ו-9 שם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

39. ניכר מתוכן המכתב הנ"ל מחודש אוגוסט 2018 כי הוא מהווה נסיון לגייס תזרים הון לפרויקט, וזאת על ידי הוצאתו של רוכש "סרבן" שהספיק להזרים מעט מדי הון, והחלתו ברוכש אחר אשר יידרש אמנם להזרים סכום הון מצומצם יותר אבל ישלם את מלוא הסכום בהווה.

אולם שוב עניין לנו עם **עלויות** הקמת הפרויקט ולא עם שווי היחידות; לראיה, באה הערה מס' 3 בעמוד 3 למכתב הנ"ל ומבהירה: **"ההנחה' מוענקת מהאומדן הראשוני של הדירה ולא תחול על החריגה מהאומדן, ככל ותחול, כפי שתחושב בעתיד"**.

דהיינו, הרוכש מידי ה"מפר" צפוי להידרש להוסיף עוד כספים, אפילו כספים רבים, לשם מימון השלמת בניית הדירה הנרכשת. מר סער הודה בכנותו כי הוא לא יודע להסביר את המנגנון הגלום במכתב האמור (עמוד 151, שורה 18; עמוד 152, שורה 1)

40. על כן, לדעתי אין בתוכן מכתב הנציגות כדי להשליך על סוגיית השווי הנדונה כאן.

41. מן המקובץ עולה כי:

- (א) העוררת דיווחה על רכישת הדירות לפי שווי מכירה בסביבות 22,000 ש"ח למ"ר;
- (ב) בשלב א', שם המשיב את הרכישות לפי 50,000 ש"ח למ"ר;
- (ג) בהחלטה בהשגה לגבי העוררת נקבע שווי של 45,000 ש"ח למ"ר;
- (ד) בהסדר הפשרה הכללי (שהעוררת מיאנה להצטרף אליו) הוסכם על שווי מ"ר למגורים בסך 42,000 ש"ח;
- (ה) העוררת לא הביאה במסגרת ערר זה חוות דעת שמאי כדי לתמוך בטענותיה.

לכאורה במצב דברים זה, ובשים לב לכך כי סעיף 9(ג1)(4)(ד) מפנה ל"שווי המכירה של הנכס הבנוי שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים" (ולא לעלות הקמתה, כמוסבר), יכולנו לדחות את הערר בסוגיה זו ולהותיר את ההחלטה בהשגה על כנה (לפי שווי של 45,000 ש"ח).

אולם לדעתי, אין זאת התוצאה הראויה ביותר בנסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

42. לטעמי, זה מקרה בו מוצדק להפעיל את סמכות ועדת הערר לפי סעיף 89(ב) לחוק כדי "להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון". אסביר.

בעקבות המכרז הנדון, מאות מעשי רכישה דווחו למשיב באותו אופן ועל בסיס עלות משוערת ונמוכה. המשיב קבע בשומה המקורית כי עלות ההקמה של דירת מגורים היא 50,000 ש"ח למ"ר. לימים הומצא למשיב דו"ח גרינברג הנ"ל לפיו ערך השווי הבסיסי של דירת מגורים הוא 45,000 ש"ח. ולבסוף הגיע המשיב לפשרה עם הרוכשים, רובם ככולם, לפיה השווי לעניין הטלת מס רכישה יעמוד על 42,000 ש"ח למ"ר לדירת מגורים (כמעט פי שניים מן המדווח).

העוררת דן סירבה להצעת המשיב להצטרף להסדר הפשרה הכללי. בהחלטה בהשגה, ועל רקע דו"ח גרינברג, הפחית המשיב את השווי לכדי 45,000 ש"ח. למרות זאת, העוררת המשיכה לעמוד על עמדתה המקורית והגישה ערר זה ובכך היא לקחה סיכון.

אולם לדעתי אין זה מקרה רגיל של נישום בודד, המסרב להצעת פשרה מטעם רשות המסים ובוחר למצות את ההליך המשפטי, לכאן או לכאן. במקרה כאמור, מוצדקת רשות המסים לדבוק בשומה המקורית, כי הרי הצעתה לפשרה סורבה. כל צד פועל מתוך תקווה כי הערכאה השיפוטית תפסוק כי עמדתו היא הנכונה.

כאן, לעומת זאת, מאות רוכשים אחרים באותו פרויקט קיבלו בסופו של דבר שומות מתוקנות המבוססות על שווי מכירה של 42,000 ש"ח למ"ר (תוך ביצוע התאמות מסוימות המביאות בחשבון תכונות הדירות השונות). משמע, המשיב אימץ נתון זה, אמנם אגב פשרה, כראוי והוגן בנסיבות המקרה (אחרת, אסור היה למשיב כרשות ציבורית להסכים לו). עמדת המשיב במקרה של העוררת היא להותיר שווי הגבוה ב- 12.5% משווי הפשרה (45,000 ש"ח לעומת 42,000 ש"ח). יוזכר כי נתון השווי שהופיע בשומה המקורית (50,000 ש"ח למ"ר) לא נתמך בראיות של ממש והמשיב הסתפק אז באמירה הכללית לפיה "הוחלט להעמיד את שווי המכירה לפי עלות הקמה בסך 50,000 ש"ח למ"ר בנוי, לאור עלות הקמה בעסקאות להשוואה של פרויקטים בעלי מאפיינים דומים", ללא פירוט או ניתוח נוסף. לאחר מכן, שווי זה צומצם ב- 16% והועמד כאמור על 42,000 ש"ח לגבי כלל הרוכשים שניאותו להתפשר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

43. בנסיבות אלו, אני בדעה כי יש להחיל את הפשרה - כהסדר המגלם את מיטב שיקול הדעת של המשיב בסופו של ההליך כלפי מאות הרוכשים - גם על העוררת. נכון הוא שהעוררת לא אימצה את ההסדר ו"התעקשה" לטעון לשווי נמוך יותר, אולם לדעתי בנסיבות המקרה אין "להעניש" אותה על כך. אם נגרמו הוצאות מיותרות בשל עמידתה העיקשת של העוררת על עמדתה, ניתן להביא את הדבר בחשבון בפסיקת הוצאות משפט. במישור השומתי, אין להותיר את העוררת כרוכשת יחידה (או כמעט יחידה) שתמוסה לפי שווי גבוה יותר.

אשוב ואדגיש כי כאשר המשיב מציע פשרה לנישום אחד שעשה עסקה אחת והנישום דוחה את הצעת הפשרה וממשיך בהתדיינות מול המשיב, אזי המשיב איננו מחוייב כלל לשוב ולהסכים לסכום הפשרה שהוצע תחילה. ברי כי אם ערר הנישום יידחה, זכאי המשיב לגבות מס על פי מלוא השומה. אולם כאן המקרה שונה והמשיב אימץ אותה קביעה לגבי מאות רוכשים, אשר כולם נמצאים בנסיבות זהות (או דומות מאוד).

44. הייתי קובע, אפוא, כי השומה תתוקן וייושמו בה נתוני הסדר הפשרה הכללי.

מאידך, לנוכח השתלשלות הדברים ולמען סופיות ההליך, לא הייתי מוסיף ומצווה על המשיב לערוך התאמות מיוחדות בשווי בהתאם לנתונים הספציפיים של שלוש הדירות שנרכשו על ידי העוררת. הדירות מצויות בקומות ביניים (קומות 13, 14 ו-16, בהתאמה) ולא הוכח כי יש בהן חסרונות מיוחדים.

כמו כן, אין מקום להוסיף ולערוך היוון לסכום השווי, כפי שטענה העוררת (ראו, בין היתר, סעיפים 31 ו-32 לסיכומי העוררת).

לא הוכח כי בעת רכישת הזכויות היה מקום לעריכת היוון כלשהו, והסתבכות הפרויקט לאחר מכן וחלוף הזמן עד לקבלת היתר בנייה הם התפתחויות מאוחרות שאינן אמורות להשפיע על קביעת שווי המכירה ליום העסקה. יתרה מזו, אילו היינו קובעים את השווי לעת תחילת הבנייה, למשל, אזי היינו צריכים להביא בחשבון התייקרויות בשוק הנדל"ן שחלו בין השנים 2016 ו-2021.

45. שווי המכירה לגבי שלוש הדירות יעמוד אפוא על 42,000 ש"ח למ"ר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

ד. סוגיית רכישת הזכויות הנוספות

46. על פי טענתה העיקרית של העוררת בנושא זה, היא נאלצה לרכוש את הזכויות הנוספות (ראו סעיפים 3 ו-8 (ב) לעיל) **בקרקע** והיא תמכור אותן כקרקע, ולא מדובר ברכישה, אף לא "על הנייר", של יחידות מגורים, מסחר ומשרדים:

"בענין השומה של הקרקע – ה-'יחידות הנוספות' הדברים ברורים עוד יותר – כאמור המחוקק קבע את שקבע בעניין קבוצות רכישה והרציונל שלו היה למנוע מתן יתרון לחברי קבוצות רכישה על פני רכישה מקבלן, והדבר בבירור אינו נוגע לשומה הגדולה הנוגעת ל-'יחידות הנוספות' מקום בו העוררת לא רכשה ולא תרכוש ולא תקבל בעתיד מעולם דירה או דירות נוספות מעבר ל- 3 היחידות שנרכשו, דהיינו ברור שנרכשה קרקע וגם נמכרה קרקע ולפיכך תטען העוררת כי לא ניתן להגדיר זכויות מקרקעין אלו כ-'דירות' וכאמור הרוכשים הנוספים כבר חויבו בתשלום עבור 'דירות' בעבורן. המדובר בחיוב (לעניין הקרקע הנוספת) בגין רכישת קרקע במושעא וכך הדברים צריכים להיות מחויבים וממוסים.

...

העוררת לא רכשה ולא תרכוש ולא תקבל בעתיד מעולם דירה או דירות נוספות מעבר ל- 3 היחידות שנרכשו, דהיינו ברור שנרכשה קרקע וגם נמכרה קרקע ולפיכך תטען העוררת כי לא ניתן להגדיר זכויות מקרקעין אלו כ-'דירות' וכאמור הרוכשים הנוספים כבר חויבו בתשלום עבור 'דירות' בעבורן."

(מתוך סעיף 20 לסיכומי התשובה מטעם העוררת ומתוך סעיף 16 לסיכומיה)

47. מצדו, המשיב סבור כי כל אחד מחברי קבוצת הרכישה המקוריים רכש חלק יחסי ממכלול היחידות הבלתי משווקות – על פי התחייבות הדדית בינם ובין עצמם ולנוכח העובדה כי תנאי המכרז חייבו רכישת כל השטח המוצע כמקשה אחת. לפיכך לעניין שומת המס, מדובר בדירות, משרדים וחנויות ולא קרקע ריקה.

48. העוררת, כמו שאר הרוכשים, דיווחה על רכישת הזכויות הנוספות כרכישת קרקע, כאשר היקף הזכויות הנוספות, מתוך כלל הפרויקט, דווח כ- 20.51% - כלומר,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

כחמישית מהפרויקט טרם שווקה בעת הזכייה במכרז. חלקה היחסי של העוררת בחבילת זכויות זו הוא פחות מאחוז אחד (0.853 אחוזים).

בשומה בשלב א', המשיב קבע כי:

"המנהל החליט למסות את היחידות שלא שווקו לפי שווי המכירה של הנכסים הבנויים (שטרם שווקו).

...

הרוכשים בקבוצת הרכישה התחייבו להקים את הפרויקט בשלמותו, על כל יחידותיו. בין אם היחידות שווקו לרוכש ספציפי עובר להגשת ההצעה למכרז ובין אם טרם שווקו."

גם כאן כ"שווי מכירה" הביא המשיב בחשבון "עלות הקמה" למ"ר של סוגי היחידות השונים (50,000 ש"ח למגורים, 18,000 ש"ח למשרדים, ו-35,000 ש"ח למסחר וכו').

49. במכתב השגתה, העוררת הרחיקה לכת יותר וטענה כי אין לחייבה כלל בגין הזכויות הנוספות:

"לפיכך כל מה שנרכש על ידנו הינו אותן 3 יחידות ותו לא ושומות הרכישה יתוקנו בהתאם למה שנרכש ולא בהתאם לחיובים 'תיאורטיים'.

שיירי הקרקע הנוספים המהווים אחוזים בודדים ובלתי מוגדרים ערכם פחות בהרבה ובוודאי שאין שום מקום לחייב אותנו בגין רכיב הבניה ו/או הקרקעות הנוספות מעבר לאותן 3 יחידות שנרכשו על ידנו.

לפיכך כל השומה בגין רכיב הקרקע הנוספת דינן להתבטל או שיש לשום אותה בערך נמוך במיוחד הואיל והינה 'קרקע במושע' שערכה על פי הכללים של השמאי הממשלתי נמוך ב 40% לעומת מקרקעין ספציפיים."

ההשגה נדחתה על ידי המשיב ובסעיף 13.3 להחלטה מיום 19.7.2018 אושרה בנושא זה השומה שהוצאה בשלב א'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

50. עניין הזכויות הנוספות עוגן בסעיף 4.5 להסכם השיתוף שנערך בין חברי קבוצת הרכישה. סעיף זה מורה כדלקמן:

"במקרה בו מספר החברים בקבוצה במועד זכייתה במכרז עמד על פחות ממספר היחידות המתוכננות בפרויקט (ובהתאם להוראות טופס ההצטרפות של החברים לקבוצה לעניין זה), מורים למנהל (בסיוע 'מארגן הקבוצה' כהגדרתו להלן) לפעול לצירוף חברים לקבוצה עד להשלמתה על פי מספר היחידות המתוכננות בפרויקט (להלן 'החברים החדשים') וזאת במועד המוקדם האפשרי ועל פי אומדנים שישקפו, לפי שיקול דעתו, את מצב הקבוצה במועד הצטרפותם. ידוע לצדדים כי במקרה כאמור הזכויות המיוחסות ליחידות שבמועד זכיית הקבוצה לא הצטרף חבר קבוצה בגינן, ירכשו במשותף על ידי חברי הקבוצה (כל אחד על פי חלקו היחסי) וכי חברי הקבוצה ידווחו על כך לרשויות המס וישלמו מס רכישה כחוק בגין זכויות אלה. צירוף חברים נוספים כאמור יהווה עסקה במקרקעין, אשר בגינה יהיה על הצדדים לדווח לרשויות המס ויכול ויחול מס שבח בגין צירוף החברים החדשים כאמור.

הצדדים מורים למנהל הקבוצה כי צירוף החברים החדשים (או חלקם), נעשה באופן שלגביהם אומדן היחידה יהיה סופי ומוחלט ויתר חברי הקבוצה יחויבו או יזוכו בהפרשים שבין אומדן היחידה לבין מחירה הסופי, והכל על מנת למקסם את הכנסות הקבוצה מצירוף חברים הנ"ל."

נמצא כי סעיף 4.5 מסדיר את רכישת "הזכויות המיוחסות ליחידות", ואילו צירוף חבר קבוצה חדש ייעשה באופן ש"אומדן היחידה יהיה סופי".

והנה המונחים "היחידה" ו"היחידות" מוגדרים בסעיף 1.3 להסכם השיתוף:

"היחידה' או 'היחידות' – לפי העניין, סך היחידות בפרויקט או כל אחת מהיחידות המתוכננות בפרויקט, לרבות החנייות, המחסנים והרכוש המשותף, הצמודים לה, ואשר הזכויות לגבי הקרקע לבנייתה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

ויתר הזכויות והחובות הקשורות לבנייתה, יוקנו לאותו הצד שבחר
בה...".

51. לדעתי לשון הסכם השיתוף בפרט, ומהות המכרז בכלל, מובילות למסקנה כי כל אחד מחברי הקבוצה המקוריים נדרש לרכוש חלק יחסי **מיחידות** בלתי מכורות, ולא קרקע גרידא. סעיף 4.5 הנ"ל להסכם השיתוף טומן בחובו סיכון כלכלי ממשי שמא לא יימצאו די רוכשים נוספים. בכל מקרה מלוא כמות היחידות (מכל הסוגים) הייתה חייבת להיבנות, והרוכשים המקוריים נטלו על עצמם את הסיכון כי הם יישארו בעלים של יותר יחידות מאשר התכוונו לקנות מלכתחילה. ברי כי אי מכירתה מראש של דירה מסוימת בקומה פלונית במגדל אלמוני לא יכלה להביא **לאי בנייתה** של אותה דירה והפתרון שנמצא היה רכישה משותפת של אותה דירה על ידי שאר הרוכשים – עד לאיתור קונה לדירה.

52. לפיכך, אינני חושב שהמשיב טעה בגישתו בנושא זה ולא היה מקום להתייחס לזכויות הנוספות כאילו הוחרגו מכלל הממכר לקבוצת הרכישה ונותרו בבחינת קרקע ריקה בלבד.

כמו כן, אינני סבור כי צודקת העוררת בטענתה כי גישת המשיב תביא לכפל מס פסול בעת מכירת דירה כזאת לידי רוכש מצטרף.

כידוע מס רכישה עשוי להיות מוטל פעמים רבות לגבי אותו נכס מקרקעין, כל פעם שהנכס נמכר מיד ליד. ויודגש: כאן כאשר העוררת ויתר הרוכשים המקוריים הסכימו לרכוש חלקים יחסיים בזכויות הנוספות, זהותם של הרוכשים הנוספים העתידיים **לא הייתה ידועה**, כך שאין מקום להשקיף על הרוכשים המקוריים כאל נאמנים בלבד (והשוו הוראות סעיפים 69 ו-74 לחוק).

53. העוררת מוסיפה וגורסת כי **חישוב** חבות המס בקשר לזכויות הנוספות, כפי שנערך על ידי המשיב, איננו סביר (וראו סעיף 34.19 לסיכומי העוררת, בין היתר).

לגבי הזכויות הנוספות שנרכשו על ידי העוררת, המשיב קבע בהחלטה בהשגה שווי של כ- 6.72 מיליון ש"ח. על פי נתון זה, השווי הכולל של הפרויקט כולו יגיע לכדי 3.84



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 08-18-62332 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

מיליארד ש"ח.³ אולם העדה מטעם המשיב העידה כי "השווי שבחנות הדעת [דו"ח גרינברג] זה 2.233 נדמה לי, ואנחנו גמרנו [בהסדר הפשרה הכללי] 2.300 [מיליארד ש"ח] (עמוד 202, שורות 16-17; וראו סעיף 7.2 לדו"ח גרינברג, שם "סה"כ עלויות בפרויקט" הוא אכן 2,233,730,000 ש"ח). דהיינו, לגבי כלל הרוכשים המשיב היה מוכן לאמץ, לצרכי פשרה, שווי כולל של 2.3 מיליארד ש"ח (ודומה כי גם כאן המשיב עירב "תפוזים ותפוחים" – עלות הקמה מחד ושווי כבנוי מאידך, כאשר תחזית שווי הפרויקט בדו"ח גרינברג (סעיף 7.1) עומד על 2,773,353,000 ש"ח).

54. ואכן, בסיכומיו (סעיף 16), המשיב מציין כי "בהתאם לנתוני המשיב, שווי הזכויות הנוספות אותן רכשה העוררת, בערכי פשרה, היא 4,383,650 ש"ח", וזאת לעומת 6,719,636 ש"ח בשומה (קו ההדגשה, איננו במקור). אולם המשיב מיד מוסיף כי "שווי המכירה הנזכרים נקבעו לצרכי פשרה בלבד ועל כן, משנוהל הליך משפטי מלא, אין מקום לאמצם".

55. גם כאן אני מציע להתאים את שומת העוררת להסדר הפשרה הכולל, מאותם טעמים אשר פורטו בסעיף 42 לעיל, ולהעמיד את שווי הזכויות הנוספות על 4,383,650 ש"ח, כנגזרת משווי הפרויקט כולו, כפי שאומץ על ידי המשיב באופן כללי.

ה. סיכום

56. לאור כל האמור לעיל, הערר בעיקרו נדחה. עם זאת, ועדת הערר מורה למשיב, לנוכח הנסיבות הייחודיות של המקרה הנדון, להחיל על העוררת את עקרונות הסדר הפשרה הכללי, כמפורט בסעיפים 45 ו-55 לעיל. יהיו בכך כדי להפחית את סכום מס הרכישה לתשלום.

57. אשר להוצאות משפט: ניהול הערר היה כרוך התדיינות ממושכת, המחולקת לשני שלבים שונים, כמוסבר בסעיף 5 לעיל. בהחלטה מיום 18.2.2020, בתום השלב הראשון של הערר, נקבע כי הוצאות משפט בקשר לשלב הראשון האמור, בו טענות העוררת נדחו כולן, "ייפסקו אך בתום ההליך כולו" (שם, בסעיף 65). כעת, בתום ההליך כולו, אנו רואים כי עמדת העוררת גם לגופו של העניין לא התקבלה, והעוררת תועמד על פי

³ $0.2051 \div (6,719,636 \div 0.00853) = 3,840,882,810$, כאשר 0.00853 הוא החלק היחסי של הזכויות הנוספות שנרכש על ידי העוררת, ו- 0.2051 הוא הנתח של הזכויות הנוספות מתוך כלל זכויות הפרויקט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

פסיקתנו בדיוק באותו מצב אילו הייתה מסכימה מלכתחילה להצעת הפשרה שהוצעה לכלל הרוכשים.

אני מציע אפוא להשית על העוררת הוצאות משפט בסכום כולל של 50,000 ש"ח אשר ישולם למשיב תוך 30 ימים, ואם לא ישולם כאמור יישא הפרשי הצמדה וריבית.

רו"ח יהושע בליצקי:

אני מסכים עם חוות דעתו המלומדת של כב' יו"ר הועדה השופט הרי קירש.

רו"ח צבי פרידמן:

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע כב' יו"ר הועדה השופט הרי קירש בחוות דעתו המלומדת.

הוחלט כאמור בחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר, השופט קירש.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ' אדר א' תשפ"ב, 21 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2022

ו"ע 62332-08-18 ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ ואח' נ' מס שבח תל אביב 1

יהושע בליצקי, רו"ח
חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר