



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן - חבר הוועדה
רו"ח מיכה לזר - חבר הוועדה

24 יוני 2026

העורר: ברוך סער
ע"י ב"כ עו"ד פז יצחקי-וינברגר

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד לירון ברנד קויפמן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הוועדה, השופט ה' קירש:

א. מבוא

1. ערר זה עוסק בסכום השווי של זכויות במקרקעין שנמכרו על ידי העורר בשנת 2022 במסגרת עסקת קומבינציה – וזאת לצורך חישוב השבח שנצמח לעורר. על פי אותה עסקה, העורר ושותפיו מכרו ליזם חלק מזכויותיהם בדירת גג וכן חלק מזכויות הבנייה הבלתי מנוצלות בבניין ישן, כנגד קבלת דירות חדשות בקומות נוספות שייבנו. העורר דיווח למנהל מיסוי מקרקעין כי שווי הזכויות שנמכרו על ידיו היה 1.82 מיליון ש"ח. לפי עמדתו של המנהל בערר, השווי הוא כפי שניים מזה: 3.71 מיליון ש"ח. העורר גורס כי השווי אמור להיקבע לפי ערך שירותי הבנייה שהוא קיבל מהיזם, ואילו המשיב סבור כי בהעדר נתונים אמינים לגבי ערך התמורה, יש לקבוע את השווי של הזכויות הנמכרות בהתאם לשווי השוק שלהן (כקרקע לבנייה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ב. רקע עובדתי

2. ברחוב מרכז בעלי המלאכה 8 בתל אביב עמד בניין ישן (גוש 6933, חלקה 35). היו בבניין עשר דירות מגורים – שלוש דירות בכל אחת משלוש הקומות הראשונות, וכן דירת גג ("המצב הקיים").
3. בשנת 2011, העורר, יחד עם שני שותפים ("שלושת השותפים"), רכש את דירת הגג הנ"ל (המכונה "דירה 10") "על כל הצמדותיה". שטח דירת הגג עצמה היה כ-54 מ"ר, אולם ההצמדות כללו, בין היתר, מרפסת גג גדולה, מרתף קטן, וכן כל זכויות הבנייה הבלתי מנוצלות של הנכס כולו. מתוך הממכר האמור (דירת הגג והצמדותיה), העורר רכש מחצית, ואילו שני שותפיו רכשו רבע כל אחד.
4. צוין כי לפי אותו חוזה רכישה מחודש דצמבר 2011, שני צדדים נוספים, הקשורים לעורר בעבר או בהווה, רכשו שש דירות אחרות באותו בניין, בקומות הנמוכות יותר.
5. לעניין מס רכישה הוסכם בזמנו כי שווי הרכישה בידי העורר (לבדו) בקשר לעסקת 2011 יעמוד על 1.45 מיליון ש"ח, בקירוב.
6. בסמוך לאחר הרכישה הנ"ל בדצמבר 2011, נחתם "הסכם שיתוף/ייחוד/וחלוקה" (נספח 7 לתצהיר המשיב¹; "הסכם השיתוף"). הסכם השיתוף נכרת בין שלושת השותפים, שני הצדדים הקשורים לעורר כאמור לעיל, וכן הרוכשים החדשים של שתי הדירות האחרות בבניין (אשר קנו אותן מהבעלים הקודמים בהסכמי רכישה נפרדים). סעיף 6 להסכם השיתוף דן בנושא "הצמדות" וקבע, בין היתר, כדלקמן:

"(ב) מובהר ומוסכם בזאת... כי לדירה מס' 10... יוצמדו כל הגגות וכל מרפסות הגג הקיימים היום...

(ג) לדירת הגג יוצמדו כל זכויות הבנייה ו/או אחוזי הבנייה הקיימים ו/או העתידיים של הבניין ו/או של החלקה ו/או כל זכות לבנות קומות נוספות בקומת הגג ו/או על גגות הבניין, ו/או על מרפסות הבניין, לרבות כל אחוזי הבנייה ו/או כל זכויות הבניה הנובעות מכל תב"ע עתידית ו/או תב"ע שבתוקף, ולרבות אלה הנובעות מהתב"ע

¹ מרבית המסמכים הדרושים לענייננו מרוכזים בתצהיר מטעם המשיב. על כן, ההפניות להלן הן לנספחים המופיעים שם, אלא אם צוין אחרת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הידועה כתכנית 'לב העיר'. ולרבות אלה הנובעות מהתכנית
הידועה בשם תמ"א 38...

(ד) מובהר בזאת לכל הצדדים, כי בכוונת רוכשי דירת הגג לבנות
תוספת בנייה של מספר דירות נוספות על לפחות 2.5 קומות נוספות
לבניין, ככל שיותר לו ע"י הרשויות, וכי מטרה זו הינה מהותית
ועיקרית לבעל דירת הגג, ועל-כן, אף צד מהצדדים לא יוכל לטעון
ולא יהיה רשאי להתנגד לכל בנייה כזאת."

דהיינו, בהתאם למוסכם, הפוטנציאל הכלכלי של הנכס כולו, מבחינת האפשרויות
לבנייה נוספת, רוכז בשנת 2011 בידי שלושת השותפים, כרוכשי דירת הגג (דירה 10).

7. ואכן בחודש דצמבר 2019 הוצא היתר בנייה מספר 19-1191 לבקשת שלושת
השותפים (נספח 8; "היתר בנייה"). בין השאר ההיתר התיר בנייה זו:

- "חיזוק מפני רעידות אדמה ותוספות בנייה בבניין קיים למגורים, בן 3
קומות וקומת גג חלקית המכיל 10 יח"ד, כמפורט:
- הקמת מפלס מרתף המכיל: מקלט ומתקן חניה אוטומטי תת קרקעי...
 - בקומות הקיימות (קרקע, 1-2): שינויים בחזיתות, תוספת שטח
וקירות הקשחה למעטפת הבניין, הקמת מרפסות פתוחות ומקורות
בחזית עורפית בכל קומה.
 - על הגג הקיים: הריסת הבנייה הקיימת והקמת 2 קומות חדשות (-3
4) בהיקף קומה טיפוסית מורחבת. כל קומה חדשה מכילה: 3 יח"ד עם
שיפור מיגון בכל דירה.
 - קומת גג חלקית חדשה המכילה יחידת דיור אחת עם שיפור מיגון,
מרפסות גג בצמוד לבנינוי..."

קבלת היתר הבנייה "הכשירה את הקרקע" לביצוע העסקה מושא הערר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ג. עסקת הקומבינציה

8. בחודש פברואר 2022 נחתם "חוזה קומבינציה" בין שלושת השותפים מצד אחד ובין שתי חברות יזמיות, מצד שני (אשר לשם הפשטות יכוננו להלן "היזם") (נספח 11). בין שני הצדדים לחוזה לא התקיימו יחסים מיוחדים קודם לכן.

ודוק: החוזה עם היזם נכרת על ידי שלושת השותפים בלבד, ולא על ידי כלל בעלי הדירות בבניין. דהיינו, בעליהן של תשע מתוך עשר הדירות הקיימות לא התקשרו עם היזם (ולא התבקשו להתקשר עם היזם).

בהואיל החמישי למבוא החוזה הוצהר:

"וברצון הצדדים להתקשר ביניהם בעסקה לפיה ירכוש היזם מהבעלים חלק מזכויותיהם במקרקעין (כולל חלק מזכויות הבניה הדרושות לבניית דירות היזם (כהגדרתן להלן) בגג הבניין ובתמורה יבנה היזם עבור הבעלים (על חלקם הקיים במקרקעין – בגג הבניין) את דירות הבעלים..."

בתמצית, בהתאם לחוזה הקומבינציה, דירת הגג הקיימת תיהרס, ייוספו לבניין שתי קומות מלאות חדשות ועוד קומה חלקית ובה דירת גג חדשה, גדולה יותר. לפיכך, במצבו החדש, הבניין יכיל 16 דירות: חמישה מפלסים של שלוש דירות כל אחד, ודירת הגג החדשה.

כמו כן, יבוצע חיזוק מפני רעידות אדמה לכל הבניין, ייוספו מעלית ומתקן חניה, ייבנו מרפסות לדירות קיימות, וייעשו שיפוצים מוגדרים בדירות קיימות.

9. והנה המונח "פרויקט" מוגדר בסעיף 2.17 לחוזה הקומבינציה כלהלן:

"פרויקט בנייה הכולל חיזוק הבניין הקיים נגד רעידות אדמה בהתאם להורות תמ"א 38 (עיבוי וחיזוק), היתר הבנייה וחוזה זה, הריסת דירת הגג ובניית 7 יח"ד למגורים ב-2 קומות מלאות וקומת גג וכן מתקן חניה רובוטי תת קרקעי..."

"הממכר" מוגדר בסעיף 2.14 לחוזה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"מכר זכויות בנייה ליזם לבניית 3 דירות מתוך 7 דירות בתוספת הבנייה לבניין הקיים והתמורה שנותן היזם לבעלים הינה במתן שירותי בניה מלאים של 4 דירות הבעלים בתוספת הבנייה – כ-360 מ"ר וזאת עפ"י הוראות חוזה זה ובכפוף לביצוע התחייבויות היזם עפ"י חוזה זה".

10. אשר לחלוקת שבע הדירות החדשות שייבנו, נקבע כי "הבעלים" – קרי, שלושת השותפים יחד – יקבלו ארבע דירות, אליהן יוצמדו ארבעה מקומות חנייה במתקן החנייה הרבובטי החדש (סעיף 2.7 שם). ארבע דירות הבעלים חולקו כך שהעורר יקבל דירה אחת בקומה 4 החדשה ועוד דירה אחת בקומה 5 החדשה. שני השותפים האחרים יקבלו דירה אחת לכל אחד, בקומות 4 ו-5.

11. הוסכם כי ליזם יימסרו:

"3 הדירות המסומנות כדירות היזם... אליהן יוצמדו כל יתר החניות הקיימות במתקן הרבובטי, כדלקמן: דירת גג בגו[דל] 122 מ"ר + מרפסת בגודל כ-140 מטר + גג עליון...
דירה בקומה 4 עורפית בשטח כ-88.5 מ"ר + מרפסת בשטח של 6 מ"ר.
דירה בקומה 5 עורפית בשטח של כ-88.5 מ"ר + מרפסת בשטח של 6 מ"ר."

יוער כי החוזה האמור איננו נוקב באופן מפורש ב"אחוזי קומבינציה", מעבר לפירוט חלוקת הדירות החדשות כמתואר לעיל.

בהמשך נציין נושאים נוספים הכלולים בחוזה הקומבינציה.

12. כעבור חודשים אחדים מחתימת חוזה הקומבינציה, נכרת במאי 2022 "הסכם להזמנת שרותי בניה", בין היזם מצד אחד ובין קבלן רשום מצד שני ("הקבלן" ו-"הסכם הקבלנות", בהתאמה) (נספח 21).

בהסכם הקבלנות, "הפרויקט" מוגדר כ-"בניית דירות המזמינים [היזם – ה"ק] והבעלים בהתאם להוראות הסכם הקומבינציה שנחתם ביום 08.02.2022, בין הבעלים למזמינים, כך שעבור היזם יבנה המזמין 3 דירות ועבור הבעלים יבנה 4 דירות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עוד נאמר שם (בהואיל האחרון) כי "למען הסדר הטוב והבהר הדברים מוסכם מפורשות בין הצדדים כי במסגרת העבודות שעל הקבלן לבצע לפי הסכם זה לשם בניית הפרויקט כלולות כל העבודות הנדרשות עד לגמר סופי של הפרויקט... כל העבודות וההתאמות אשר בתוכניות העבודה וכל העבודות וההתאמות שאינם מופיעים בתוכניות העבודה אך מכורח העבודות בפועל יהיה צורך לבצעם לשם השלמת הפרויקט בלי יוצא מן הכלל (כולל בדירות הבעלים)..."

נשוב גם להסכם הקבלנות בהמשך.

ד. שומות עסקת הקומבינציה

13. נמצא כי בשנת 2011 רכש העורר חלק מדירת גג וחלק מזכויות הבנייה של הבניין כולו, ובשנת 2022 הוא המיר נכסים אלה בשתי דירות חדשות ומקומות חנייה במתקן.

אין מחלוקת כי באופן עקרוני המכירה הגלומה בעסקת הקומבינציה משנת 2022 כפופה למיסוי השבח על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התכ"ג-1963 ("החוק").

14. העורר אכן דיווח על הפקת שבח מן העסקה (נספחים 12 ו-13). כאמור, דווח על שווי מכירה בסך 1.82 מיליון ש"ח. נרשם כי שווי המכירה מורכב מ"תמורה אחרת" (דהיינו, לא כספית) שהיא "שירותי בניה של 180 מטר רבוע". כזכור, העורר עתיד היה לקבל שתי דירות חדשות, כל אחת בשטח של כ-90 מ"ר. העורר דיווח אפוא על שווי מכירה בהתאם לשווי המוערך של שירותי הבנייה שעתידיים להתקבל מן היזם כנגד מכר חלקי של הזכויות שהיו בידי העורר קודם לכן ("גישת שווי השירות"). יוצא כי העורר העריך את שווי שירותי הבנייה בכ-10,111 ש"ח למטר רבוע של בנייה (1,820,000/180).

15. המשיב לא קיבל את שווי המכירה המדווח ומצא לנכון לשום את עסקת הקומבינציה לפי שווי השוק של הזכויות במקרקעין שנמכרו במסגרתה, כלומר לפי ערכה של הקרקע המבונה הדרושה לבניית דירות היזם ("גישת שווי הקרקע").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בשומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 78 לחוק, נקבע לזכויות העורר שווי מכירה בגובה 4.054 מיליון ש"ח.

עלשומה זו הוגשה השגה. בהחלטה בהשגה שווי המכירה הופחת על ידי המשיב לכדי 3.71 מיליון ש"ח. שווי זה חושב על ידי המשיב באופן הבא (שוב, על פי גישת שווי הקרקע):

- השטח האקוויולנטי **המשויך ליזם** הועמד על כ- 370 מ"ר. שטח זה מורכב משתי דירות חדשות בשטח של 90 מ"ר כל אחד; דירת גג חדשה בשטח של 120 מ"ר בפועל, אך נחשבת ל-144 מ"ר (לפי מקדם של 1.2) בשל מיקומה על הגג; וכן מרפסת גג בשטח 150 מ"ר, הנחשבת ל-45 מ"ר (לפי מקדם של 0.3); ובסך הכל, $369 = 45 + 144 + 90 + 90$.

- שווי השוק של קרקע מבונה בשכונה זו, בעת ההיא, נקבע ל-25,000 ש"ח למ"ר.

על פי תחשיב המשיב, הכפלת 370 מ"ר אקוויולנטי (שטחי היזם) בשווי של 25,000 ש"ח למ"ר מביאה לשווי מכירה כולל, לפי גישת המשיב, בסך 9,250,000 ש"ח, לכל שלושת השותפים שמכרו זכויות ליזם. מסכום זה הפחית המשיב 20% **"היות ומדובר בבניה על הקיים ובשל מורכבות הפרויקט ומיקומו"** (סעיף 31 לתצהיר מר צברי מטעם המשיב). לפיכך, השווי הכולל המופחת, לשיטת המשיב, הוא 7.4 מיליון ש"ח (9.25 X 0.8), ומכאן חלקו היחסי של העורר (מחצית) הוא כ- 3.7 מיליון ש"ח, שנקבע כשווי המכירה של זכויות העורר.

על החלטה זו הוגש הערר דנן.

ה. על "שווי" לפי החוק

16. כידוע, בהתאם לסעיף 6(ב) לחוק, **"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה..."**.

סעיף 17(א) לחוק מורה כי **"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת..."**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

סעיף 1 לחוק מגדיר את המונח "שווי של זכות פלונית" באופן הבא:
"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –
(1) שנעשו בכתב ושבהן 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..."

במקרה דנן לא נטען כי תנאי עסקת הקומבינציה הושפעו מיחסים מיוחדים בין הצדדים או שהתמורה לא נקבעה בתום לב. על כן, לכאורה, יש להתחקות אחר ערך ה"תמורה" שהרוכש התחייב לשלם עבור הזכות במקרקעין הנמכרת, ובמקרה הנוכחי, ערך שירותי הבנייה שהובטחו על ידי היזם:

"מבחינה עקרונית, אם כן, ניתן לאמוד את שווי העסקה הן לפי הממכר - לשום את שווי הזכויות במקרקעין שנמכרו לקבלן; [ו]הן לפי התמורה - לשום את מה שסיפק הקבלן לבעל המקרקעין, עבור הזכויות שרכש ... שתי הדרכים נראות ראויות באותה מידה. עם זאת, מאחר שלשון החוק מגדירה את שווי הזכות במקרקעין לפי 'הסכום שיש לצפות לו ממכירתה' (סעיף 1 לחוק), נהוג לילך בדרך השניה, ולהעריך את שווי המכירה לפי שווי התמורה שקיבל בעל המקרקעין עבור מכר זכויותיו..."

(מתוך סעיף 23 לחוות דעתו של כבוד השופט סולברג (כתוארו אז) בע"א 6672/19 יוסף יקותיאל ו'אח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, ניתן ביום 29.6.2021; השופט סולברג נותר בדעת מיעוט בקשר לסוגיה אחרת שנדונה שם.)

אולם, באותה מידה, אין מקום למחלוקת כי ככלל נטל השכנוע בערר זה מוטל על העורר. זאת בפרט אם העורר מבקש כי שווי המכירה ייקבע לפי ערך התמורה (גישת שווי השירות) ולא לפי שווי השוק של הזכויות הנמכרות (גישת שווי הקרקע). על כן, על העורר להוכיח את ערכה הכספי של תמורה (שירותי הבנייה שיינתנו על ידי היזם).

בנקודה זו יש להסכים עם אמירתו של מר צברי, העד מטעם המשיב, לפיה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"...במקרים בהם התמורה המוצהרת אינה תמורה הנקובה בהסכם, על הטוען לחריג לכלל מוטל הנטל להוכיח את שווי התמורה המוצהרת."
(סעיף 20 לתצהירו).

יתרה מזו, אין מקום למחלוקת כי ככל שתאומץ גישת שווי השירות, יהיה צורך להביא בחשבון את כל סוגי וצורות התמורה שמעניק היזם, בכסף ובשווי כסף, וזאת בהתאם לעקרון המקובל של "צירוף כל התמורות".

17. כאן יוסבר כי העורר לא הביא למתן עדות כל עד אחר, מלבדו. אמנם בשלב הגשת תצהירי העדות הראשית הגיש העורר חוות דעת מומחה מפרי עטו של שמאי המקרקעין מר רוני ברקוביץ'. אולם מר ברקוביץ' לא התייצב לדיון ההוכחות בפני ועדת הערר על מנת להיחקר על חוות דעתו. בהתאם להחלטת הוועדה שניתנה בפתח הדיון שהתקיים ביום 22.12.2024, חוות הדעת הוצאה מן התיק (והשוו תקנה 178(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018).

במצב דברים זה, קשה מאוד לומר כי העורר עמד בנטל הראיה או שיש בסיס להעדיף את גישתו (שירותי הבנייה בשווי של 1.82 מיליון ש"ח) על פני גישת המשיב (שווי שוק של הזכויות הנמכרות בסך 3.7 מיליון ש"ח), בייחוד כאשר הפער בין שתי התוצאות כה משמעותי.

18. עם זאת, יש לציין כי גם המשיב לא הביא עד כלשהו, מלבד מר צברי, כדי לתמוך בנתוני שווי השוק העומדים בבסיס השומה (שווי קרקע מבונה בסך 25,000 ש"ח למ"ר).

אמנם מר צברי גייס כתמיכה בתוצאת השומה שלוש שומות מכריעות שניתנו לעניין היטל השבחה לגבי נכסים בסביבה הקרובה לבניין הנדון (סעיפים 26, 27 ו-28 לתצהיר צברי וכן נספחים 15, 16 ו-17).

לצורך העניין אני מוכן לצאת מנקודת מוצא כי ההפניה לתוכן השומות המכריעות קבילה כשלעצמה כראיה מנהלית אשר שימשה את המשיב בעריכת שומת השבח (וראו סעיף 22 להחלטת המשיב בהשגה מיום 10.7.2023, נספח 14, שם מוזכרת אחת השומות המכריעות הנ"ל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

אולם לעניין משקל הראייה, יש להעיר כי :

- (א) לעורר לא הייתה הזדמנות לחקור את עורכי השומות המכריעות לגבי הנחות היסוד ששימשו בעבודתם (למשל, כל שומה מכרעת מבוססת, בין השאר, על נתוני עסקאות השוואה, נושא שעשוי להיבחן בחקירה נגדית);
- (ב) לא הובהר אם השומות המכריעות היו חלוטות (והשוו סעיף 14(ב)(4) לתוספת שלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965);
- (ג) ממילא יש שוני בין השומות: באחת מהן השווי למ"ר מבונה הוא אכן 25,000 ש"ח (נספח 15), אך בשתיים האחרות השווי למ"ר הוא 24,000 ש"ח.

1. כיצד ניתן ליישם את גישת שווי השירות במקרה זה?

19. אילו היינו מסכימים לאמץ את גישת העורר – על אף המחסור בראיות הקונקרטיות לתמוך בה – כיצד היינו קובעים את שווי שירותי הבנייה במקרה הנוכחי?

לשאלה זו שני רבדים :

- (א) ברובד הראשון, קיים צורך לקבוע (או, למצער, להעריך) את סך כל עלויות הבנייה הכרוכות בביצוע הפרויקט כולו;
- (ב) ברובד השני, קיים צורך לייחס לעורר חלק מסוים מהשווי הכולל של שירותי הבנייה.

לגבי ההיבט השני, יש לחדד כי הפרויקט מורכב למעשה מעבודות שונות המטיבות עם ארבע קבוצות שונות :

- עבודות שנעשות רק לתועלת היזם (בניית שלוש דירות ומרפסת גג);
- עבודות שנעשות רק לתועלת שלושת השותפים (בניית ארבע דירות, מתוכן שתיים השייכות לעורר);
- עבודות שנעשות רק לתועלת בעלי הדירות האחרות (שיפוצים מסוימים והוספת מרפסות מסוימות);



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- עבודות שהן לכאורה לטובת כולם (חיזוק המבנה ; התקנת המעלית).

למותר לציין כי ייחוס העלויות השונות בין הקבוצות הנ"ל הוא עניין **עובדתי**, המצריך הבאת הראיות. (יוער כי במתקן החנייה, מתוך תשעה מקומות, חמישה הוקצו ליזם וארבעה לשלושת השותפים).

20. אשר להיקף הכולל של עלויות הבנייה, יש בנסיבות המקרה שתי נקודות אחיזה אפשריות: האמור בחוזה הקומבינציה והאמור בהסכם הקבלנות. יוער כי העורר נמנע מלהביא למתן עדות איש **מטעם היזם** או **מטעם הקבלן**, שיכול היה להעיד **במישרין** על היקף עלויות הבנייה.

בחוזה הקומבינציה נקבע כתנאי מתלה לתוקף ההתקשרות כי :

"עד ליום 10 ימים מיום כניסתו לתוקף של הסכם זה היזם יפתח ח"ן בנק ספציפי על שמו לביצוע הפרויקט בבנק ויציג לבעלים אישור עקרוני של קרדיטו משכנתאות בע"מ (להלן: 'קרדיטו') כי הסכימה להעמיד לרשותו בח"ן הספציפי הלוואה ספציפית לצורך הקמת הפרויקט בסך של עד 12,000,000 ש"ח לביצוע הפרויקט נשוא חוזה זה ובנוסף, היזם ימציא לבעלים את אישור הבנק לפיו הפקיד בח"ן הספציפי את הסך של 2,100,000 ש"ח המהווים את ההון העצמי שמעמיד היזם לטובת ביצוע הפרויקט" (סעיף 5.2 לחוזה)

מהוראה זו ניתן להסיק כי ליזם נדרש סכום כולל של 14.1 מיליון ש"ח לצורך מילוי התחייבויותיו על פי החוזה. סעיף 10.1 לחוזה הקומבינציה כולל תנאי דומה :

"מוסכם כי היזם יעמיד לביצוע הפרויקט וביצוע הבנייה הון עצמי של 2,100,000 ש"ח (שכאמור יוזרם בפועל ובתשלום בידי היזם לחשבון הבנק הייעודי שייפתח לפרויקט) וכן באמצעות קבלת הלוואה לביצוע הפרויקט מקרדיטו בסך של 12,000,000 ש"ח."

21. מאידך, בהסכם הקבלנות התמורה הכוללת לה זכאי הקבלן עבור ביצוע הפרויקט מסתכמת ב- 11.8 מיליון ש"ח (בתוספת מע"מ). סכום זה מורכב מהתמורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הבסיסית בסך 11.65 מיליון ש"ח (סעיף 5.1 להסכם, פסקה ראשונה), וכן תמורה נוספת על סך 150 אלף ש"ח (בתוספת מע"מ) "עבור הוצאות ותשלומים חריגים, כך שהקבלן לא יוכל לבוא בדרישה למזמינים [היזם – ה"ק] לקבלת תשלום נוסף ובלתי צפוי בעניין זה" (סעיף 5.1, פסקה שלישית).

לדעת העורר סכום זה משקף את שווי שירותי הבנייה בכללותו, מפני שהוטל על הקבלן לבצע את מלוא עבודות הפרויקט.

22. לדעת המשיב, היצמדות לנאמר בהסכם הקבלנות הנ"ל בהתאם לשיטת העורר, לוקה במספר כשלים:

(א) ממילא יש להוסיף לסכומים הנקובים שם את מרכיב המע"מ (שחל לפי שיעור של 17% באותה תקופה); כלומר, עלות בנייה בסך 11.8 מיליון ש"ח לפני מע"מ שקולה לעלות של כ-13.8 מיליון ש"ח כולל מע"מ;

(ב) להבנת המשיב, מעבר לסכום הנקוב בהסכם הקבלנות, "על היזמיות לשאת בעלויות נלוות נוספות כגון, עלויות תקורה, פיקוח, מהנדסים ויועצים, עלויות מתקן החנייה ועוד" (סעיף 41 לתצהיר מר צברי).

דהיינו, לא כל העלויות, הכרוכות בהקמת הפרויקט ומילוי התחייבויותיו של היזם, מקופלות בהסכם הקבלנות.

בתוך כך, העלות הממשית של ציוד מתקן החנייה (להבדיל מעלות עבודות התקנתו) כפי הנראה לא נכללה בסכום הנקוב בהסכם הקבלנות (וראו בין היתר עמוד 26 לפרוטוקול הדיון, בשורה 26).

(ג) חוזה הקומבינציה מעניק לשלושת השותפים "החזר הוצאות הבעלים". בהתאם לאמור בנספח 12 לחוזה הקומבינציה:

"עד ליום 08.02.2022 יחזיר וישלם היזם לבעלים סך כולל של 750 א' ש"ח – החזר הוצאות (להלן: 'הוצאות')."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הבעלים מתחייבים לעשות שימוש בסכום זה או חלקו לפירעון
הלוואת בנק מזרחי טפחות לבעלים... הבעלים יבצעו מיד[ית את
פירעון הלוואת המשכנתא שלהם.

יתרת התשלום בהפחתת הסך לפירעון המשכנתא תיוותר בידי
הבעלים."

מכאן, לדעת המשיב, עקרון צירוף כל התמורות מחייב הוספת סך של 750
אלף ש"ח לשווי שירותי הבנייה, כאשר חלקו של העורר בכך הוא 375 אלף
ש"ח;

(ד) כמו כן, לדעת המשיב יש מקום להוסיף אחוז רווח יזמי מסוים לשווי שירותי
הבנייה, מעבר לעלויות הבנייה עצמן. לפי עמדתו, נדרשת:

"הוספת רווח מקובל שמצפות הרוכשות [היזם – ה"ק] לקבל בעד
השירותים שמעניקות..."

יובהר לעניין הרווח המקובל (רווח יזמי), הכוונה היא לרווח שאותו
מצפה לקבל נותן השירות (היזמיות) בשל מתן שירותי הבניה מעבר
לעלות הבניה עצמה, באופן המשקף את שווי שירותי הבניה ללא
עסקת קומבינציה ובתמורה לתשלום כספי. כך, במסגרת
השירותים הניתנים לעורר, ניתנים לו גם שירותי יזמות, אשר
כוללים את שירותיו של היזם, אשר פועל לצורך תכנון הפרויקט,
השגת האישורים וההיתרים הנדרשים וניצול מיטבי של הנכס...
יובהר, אין הכוונה לרווח יזמי ממכירת הדירות, אלא מדובר ברווח
שמצפה לקבל נותן השירות בעד מתן השירותים, אשר מגלם את
הפרש בין עלות השירות שמעניק לבין המחיר שדורש בעבורו,
לרבות הסיכונים, הפרשי הזמן והפעולות שמבצע."
(מתוך סעיפים 67 ו-68 לסיכומי המשיב)

23. עד כאן לגבי הרובד הראשון – אומדן מכלול עלויות הבנייה (על בסיס הסכם
הקבלנות, או לחלופין על בסיס חוזה הקומבינציה והיקף המימון הנחוץ על פיו).

ברובד השני, נדרש ייחוס של עלויות לקבוצות השונות כמפורט לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

גם כאן קיימת מחלוקת בין הצדדים. לדעת העורר ההוצאות לחיזוק הבניין הן לטובתם של כל בעלי הדירות, דירות ישנות וחדשות כאחת. הרי לפי עמדתו כולם נהנים מן החיזוק והעלויות הכרוכות בביצוע החיזוק מהוות הטבה הניתנת לכולם, כך שחלקו של העורר בהן הוא 2/16 בלבד, בהתאם למספר הדירות החדשות שהוא יקבל.

לעומת זאת, המשיב סבור כי הוצאות החיזוק מהוות תמורה (נוספת) המשולמת לשלושת השותפים:

"... על פי ההסכמות בין הצדדים [בחווה הקומבינציה – ה"ק], הרי שחיזוק הבניין, הינו חלק אינהרנטי מהפרויקט והוא חלק מהתמורה שנתנו היזמיות לעורר ושותפיו (באין תמורה אחרת פרט לסך של 750 אש"ח). כן, אף לא קיים הסכם נוסף או אחר של היזם מול יתר הדיירים אלא – היזם התקשר רק מול העורר ושותפיו" (סעיפים 80 ו-81 לסיכומי המשיב, וראו שם גם סעיפים 82 עד 87).

באופן דומה, מר צברי כתב בתצהירו (סעיפים 50 ו-51) כדלקמן:

"... יובהר, כי העורר ושותפיו, הם שפעלו להוציא היתר בניה במסגרתו ביקשו לבצע פעולות מקיפות בבניין לרבות תוספת הבניה לפי ההיתר. לאחר קבלת היתר הבניה מכרו העורר ושותפיו, הם ולא אחרים, את זכויות הבניה במסגרת הסכם שבו התחייב היזם לשאת בכל עלויות בניית הפרויקט בהתאם להיתר הבניה. פועל יוצא מכך, הוא כי חלק בלתי נפרד מהתמורה שמשולמת על ידי היזמיות, הוא חיזוק ושיפוץ הבניין הקיים, ותמורה זו היא תמורה שמהווה חלק בלתי נפרד מהסכם הקומבינציה, שכן החברות היזמיות לא קיבלו תמורה אחרת מאחר בעד ביצוע הפעולות כאמור."

24. אכן, בעלי יתר הדירות בבניין לא היו צדדים לחווה הקומבינציה ולא העבירו או ויתרו על דבר במסגרתו (ראו סעיף 8 לעיל). אמנם בהסכם השיתוף הוסכם בין בעלי הדירות לבין עצמם כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"כן מוסכם, כי אם בעל דירת הגג יבקש לבנות תוספות בנייה על הגגות, וכתנאי לכך הוא יידרש לשפץ את הבניין, ו/או לחזק את הבניין ו/או לעשות פעולה כלשהי בבניין, כתנאי לקבלת היתר בנייה לבנייה על גג הבניין, ו/או כתנאי להתחלת הבנייה, אזי כל אחד מהצדדים ו/או מבעלי הדירות מתחייב לאפשר את ביצוע העבודות ו/או השיפוצים. וכן כ"א יהיה חייב להשתתף בתשלום הוצאות השיפוץ, לפי חלקם היחסי, כיחס בין שטח הרצפה של כל דירה לשטח הכולל של כל רצפות הדירות בבניין."

(סעיף 8(ג) להסכם השיתוף)

והנה מאחר ששלושת השותפים לא נדרשו להוציא מכיסם כסף על חיזוק הבניין (בזכות עסקת הקומבינציה), יתר בעלי הדירה ממילא לא נדרשו "להשתתף בתשלום ההוצאות".

25. כמו כן, חיזוק המבנה כולו היה תנאי להוספת הקומות החדשות על פי היתר הבנייה שהושג על ידי שלושת השותפים (ראו סעיף 7 לעיל). אף הובהר בהיתר הבנייה (סעיף 7 לחלק "תנאים קבועים בהיתר") כי:

"לתשומת לב בעל ההיתר ומבצע הבניה: בניית התוספות ללא ביצוע החיזוקים עלולה לגרום לכך שהמבנה יהווה סכנה לציבור, על כל המשתמע מכך (ראה נספח 2 של הוראות תמ"א 38)."

26. לכאורה, יש בדברים הנ"ל כדי לתמוך בעמדת המשיב כי חיזוק הבניין נעשה כתמורה נוספת שניתנה לשלושת השותפים. הרי החיזוק היה תנאי הכרחי להוצאתה לפועל של תכניתם להוסיף קומות חדשות לבניין ולקבל לידיהם חלק מהדירות החדשות (ארבע מתוך שבע).

27. עוד ייאמר כי אם התמורה הגלומה בחיזוק לא תיחוס לשלושת השותפים, תיווצר אנומליה מסוימת: תמורה אשר לכל הדעות ניתנת על ידי היזם (ביצוע החיזוק) לא תחויב במס, בחלקה הגדול, כי הרי בעלי הדירות האחרות לא מכרו דבר, ובשל כך לא היו חייבים במס שבח כלל.

28. עם זאת, אין לומר כי עמדת העורר בנקודה זו מופרכת – החיזוק מטבעו מיטיב עם כל בעלי הדירות (לרבות עם היזם, האחראי לביצועו). במובן זה החיזוק איננו שונה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

למשל, מהוספת המעלית, המשרתת את כל קומות הבניין. כמו כן, עסקת הקומבינציה לא יכלה להיכרת ללא הסכמתם של בעלי הדירות האחרות (ראו סעיף 5.1 לחוזה וכן נספח 14 לחוזה).

29. בסופו של דבר העורר לא השכיל להביא ראיות מוצקות להוכחות גובה עלויות הבנייה השונות (והיחס ביניהן), לרבות בנושא החיזוק. מכיוון שכך, אין צורך להכריע בין עמדות הצדדים בנושא **ייחוס** הטבת החיזוק, שנתרה ללא כימות מהימן (וראו גם סעיף 32 להלן). עניין זה יישאר אפוא בצריך עיון.

ז. התחשיב שהוכן על ידי העורר בעקבות ישיבת קדם המשפט

30. ביום 18.1.2024 התקיים דיון קדם משפט בערר זה, במהלכו לובנו באופן כללי הסוגיות העולות בתיק. בהחלטה שניתנה בתום הדיון נכתב:

"במהלך הדיון נבחן באופן כללי ובלתי מחייב אפשרות לחשב את שווי שירותי הבניה שהתקבלו, על בסיס ... עלות הסכם הביצוע שנערך עם הקבלן המבצע. התנהל דיון על אופי החישוב הנ"ל ורכיביו. הוצע כי בא כוח העורר יכין נייר מפורט בהתאם לאותו מתווה כללי (בלתי מחייב) אשר יוצג בפני המשיב לבדיקתו."

הכוונה הייתה שתינתן לעורר הזדמנות להראות את סכומי עלויות הבנייה השונות ולסווגן, למיטב הבנתו, בין הוצאות לטובת בעלי הדירות החדשות בלבד (היזם ושלושת השותפים), הוצאות לטובת בעלי הדירות האחרות בלבד, והוצאות לטובת כולם. מקווה היה כי הדבר יביא להתקרבות עמדות הצדדים ואף ליישוב המחלוקת ללא צורך בהמשך ניהול ההליך.

31. ביום 26.2.2024 העורר הגיש "תחשיב שומה בעלי מלאכה 8, ת"א" ("התחשיב"). לצורך התחשיב האמור, העורר יצא מתוך נקודת מוצא כי העלות הכוללת של הפרויקט היא 11.6 מיליון ש"ח (על בסיס הסכם הקבלנות; ראו סעיף 21 לעיל). מכאן ייחס העורר את העלויות השונות בין שלושת הסלים הנ"ל. התוצאה שהתקבלה הייתה כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- עלויות לטובת בעלי דירות **חדשות** בלבד (שחלקו של העורר בהן הוא (2/7): 6,505,000 ש"ח (יוער כי מספר זה הוא שיורי, בבחינת plug ; (number
- עלויות לטובת בעלי הדירות **האחרות** בלבד (שלעורר אין בהן חלק): 1,935,000 ש"ח ;
- עלויות לטובת **כולם** (שחלקו של העורר בהן הוא 2/16): 3,160,000 ש"ח.

יוצא מתחשיב זה כי שווי המכירה בידי העורר לבדו (על פי חלקו היחסי בכל סל) הוא 2,253,571 ש"ח. סכום זה גבוה מן המדוווח עלידי העורר מלכתחילה (1.8 מיליון ש"ח) ונמוך בהרבה מצו השומה (3.71 מיליון ש"ח).

32. דא עקא, התחשיב איננו מגובה בראיות או אסמכתאות, והמספרים המופיעים בו אינם מוסברים. לדוגמה, עלות חיזוק הבניין (המחולקת בין כולם, לגישת העורר) – 2 מיליון ש"ח, סכום עגול, ללא פירוט. או למשל, עלות הוספת מרפסות שמש **רק לדירות האחרות** – 720 אלף ש"ח²; "עבודות אלומיניום" **רק לדירות האחרות** – 500 אלף ש"ח; וכן שיפוץ **דירה אחרת ספציפית** – 400 אלף ש"ח.

נזכיר שוב כי עלות מתקן החנייה (הציוד) ככל הנראה איננה כלולה בתחשיב.

33. נמצא כי בהתאם לתחשיב של העורר, מתוך נקודת המוצא של 11.6 מיליון ש"ח עלות בנייה כוללת, 32% מן התמורה מיוחסים **לבעלי הדירות האחרות**³, אשר כזכור כלל לא היו צד לחוזה הקומבינציה ולא ויתרו על דבר. מעבר לכך שהתחשיב לא גובה בראיות כאמור, תוצאה זו איננה נראית סבירה בנסיבות העניין. כאן אזכיר את "טבלת הסילוקין" שהיא נספח ה' להסכם הקבלנות – נספח 21 הנ"ל. הטבלה מייחסת "אחוז תשלום" לכל שלב ושלב בתהליך ביצוע הפרויקט. דומה כי ניתן למצוא בה אינדיקציה למשקל הכספי שהיזם והקבלן ייחסו בזמן אמת לכל פעולת בנייה. בין היתר, מפורטות שם עבודות שלד – "קירות ועמודים (כולל בניית מעטפת ומרפסות)" לכל שלוש הקומות המקוריות של **הדירות האחרות**. סך שלוש שורות

² מספר המרפסות שייספו לדירות אחרות איננו לגמרי ברור: על פי תחשיב העורר המספר הוא תשע, ואילו בפוליסת הביטוח שנערכה עם חברת הראל, שהיא נספח ו' להסכם הקבלנות, נאמר כחלק מ"מהות העבודה" כי "לשתי דירות יוספו מרפסות" (דף 2). אגב כך יוער כי באותה פוליסת ביטוח, "שווי העבודות" הרשום הוא "14,000,000 ש"ח" (דף 6).

³ $[(1.935) + (9/16 \times 3.16)] / 11.6$



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

אלה יחד הוא 4.2%. לעומת זאת, תחשיב העורר מייחס לבניית מרפסות בלבד סכום של 720 אלף ש"ח, שהוא כ-6.2% מהתקציב הכולל. כמו כן, בטבלת הסילוקין, לסעיף "שיפוץ דירות" (שתי שורות) מיוחסים 2.1% (לשתי דירות יחד), ואילו בתחשיב, שיפוץ דירה אחרת אחת תופס כ-3.45% מן התקציב הכולל.

34. המשיב לא הביע הסכמה לתחשיב הנ"ל ובעקבות הודעת המשיב מיום 12.3.2024 התיק נקבע לדין הוכחות בפני ועדת הערר (יצוין כי בתום דיון ההוכחות חברי הוועדה שוב ניסו להביא את הצדדים לידי פשרה ואף הועלה מתווה מסוים לבחינת הצדדים, אולם הדבר לא הסתייע).

ח. ההכרעה המוצעת

35. ראוי להזכיר כי נטל השכנוע בהליך זה מוטל על העורר, בייחוד כאשר הוא מבקש לסטות משווי השוק של הזכויות הנמכרות ולהתבסס על ערך שירותי הבנייה שיינתנו. הוא לא הביא ראיות של ממש לתמוך בעמדתו.

36. אולם, גם השומה בצו, הנשענת על שווי קרקע מבונה של 25,000 ש"ח למ"ר, לא נתמכה בחוות דעת שמאי מטעם המשיב בקשר לבניין הנדון. על מנת לאשש את עמדתו (ומעבר להפניה לשומות המכריות הנ"ל), המשיב מצביע על כך ששתי דירות יזם בבניין הנדון נמכרו לצדדים שלישיים בחודש מרץ 2024 לפי מחיר של 70,000 ש"ח למ"ר עבור דירה מוגמרת (סעיף 33 לתצהיר המשיב וכן נספחים 19 ו-20). ייתכן שיש במחיר זה כדי לתמוך במסקנה כי שווי הקרקע לבניית הדירות, שנתיים קודם לכן, אכן היה 25,000 ש"ח למ"ר. אולם בהעדר חוות דעת מטעם המשיב, אין לומר כי מסקנה זו מתחייבת.

37. הראיות שכן הובאו בפנינו (ובייחוד חוזה הקומבינציה והסכם הקבלנות) עשויות לתמוך במסקנה כי שווי שירותי הבנייה בכללותם הגיע לסכום בין 15 מיליון ש"ח לבין 16 מיליון ש"ח. הערכה כזו מתקבלת אם לסכומים הנקובים בהסכם הקבלנות ייוספו רכיבים נוספים בגין מס ערך מוסף, ציוד מתקן החנייה ומרווח מסוים בגין יזמות. יש מקום להעריך כי חלקם של בעלי הדירות האחרות בתמורה הוא כחמישית. יחס שטח הדירות החדשות שיקבלו שלושת השותפים לכלשטח הדירות החדשות הוא 54.5% (360 מ"ר מתוך 660 מ"ר). יוצא לפי האמור כי שווי חלקם של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שלושת השותפים בשווי שירותי הבנייה נע בין 6.54 מיליון ש"ח (0.545 x 0.8 x 15) לבין כ- 6.98 מיליון ש"ח (0.545 x 0.8 x 16). בתוך כך, חלקו של העורר הוא חצי. משמע, יש בסיס לייחס לעורר עצמו תמורה בטווח בין 3.27 מיליון ש"ח ובין 3.49 מיליון ש"ח. לפיכך, אציע לחבריי להעמיד את סכום שווי המכירה, המיוחס לעורר לפי אומדן זה, על סך 3.38 מיליון ש"ח.

יוער כי הסכום האמור איננו רחוק מן השווי שיתקבל על פי גישת שווי הקרקע (שיושמה על ידי המשיב) אם שיעור ההפחתה בגין מורכבות הפרויקט ומיקומו יהיה 25% (במקום 20% כפי שנקט המשיב) – תוצאה סבירה לנוכח אתגרי הביצוע בנסיבות המקרה.

ט. עניין הפטור לפי פרק חמישי 5 לחוק

38. בדיווח העורר על עסקת הקומבינציה (השומה העצמית) לא נדרש פטור חלקי כלשהו לפי פרק חמישי 5 לחוק (נספח 12) ונערך על ידי העורר חישוב ליניארי של המס (נספח 13).

רק בשלב ההשגה (במסגרת מכתב העורר מיום 4.7.2023) נטען כי "הלכה למעשה מדובר בהסכם תמ"א 38/1 ולכן מגיעות ההטבות הקבועות בחוק והפטורים בגין חיזוק בניין...". הכוונה היא להחלת הוראות פרק חמישי 5 לחוק בנושא "פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תוכנית חיזוק". והנה במסגרת הערר הדיון בהיבט זה לא הורחב או מוצה על ידי הצדדים, כאשר במוקד הדיון עמד עניין שווי המכירה הנ"ל. המשיב מעלה ספק לגבי תחולת הפטור החלקי לפי פרק חמישי 5 בנסיבות המקרה הנוכחי ותוהה אם הפטור החלקי יכול לדור בכפיפה אחת עם תוכן השומה העצמית, כפי שהוגשה על ידי העורר (סעיפים 55 ו-56 לתצהיר מר צברי). לדעת המשיב, "ככל והעורר מבקש לשנות את שומתו העצמית הרי שההליך המתאים לעניין זה הוא הליך של תיקון שומה" (סעיף 54 לתצהיר).

לדעתי יש להותיר נושא זה לשיח ישיר בין העורר ובין המשיב, שיכול להתקיים על רקע תוצאת פסק הדין בעניין שווי המכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 23-07-66470 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

י. התייחסות קצרה לטענות נוספות בפי העורר

39. אגע כאן בקיצור נמרץ למספר טענות נוספות שהועלו על ידי העורר:

(א) אשר לזהותו של העד, מר צברי, שהובא מטעם המשיב: מר צברי אישר בפנינו כי הוא אמנם לא קיבל את ההחלטה בהשגה אך ליווה את הטיפול בתיק עוד לפני שלב הערר וכי הוא בקיא בפרטי התיק (דבר שאף השתקף מעדותו). לטעמי לא היה כל פסול בהבאת מר צברי למתן עדות;

(ב) אשר לעובדה כי בין שלב השומה לפי מיטב השפיטה (שלב א') ובין שלב ההשגה (שלב ב') החליט המשיב **להפחית** את שווי המכירה שהוא מייחס לעורר (ראו סעיף 15 לעיל): גם בכך אין כל פסול והדבר איננו מעיד, בנסיבות העניין, על כל שרירות לב או העדר שיקול דעת מצד המשיב. אילו היינו פוסקים אחרת, הדבר היה מניא את רשות המסים מלהתחשב בטענות הנישומים בשלב ההשגה והיה מעודד קיבוע השומה הראשונית, שמא כל שינוי לטובת הנישום בשלב ב' יתפרש כחוסר רצינות בעבודת רשות המסים. תוצאה כזו נוגדת לחלוטין את תכלית קיום הדיון בהשגה.

(ג) אשר לניכוי הוצאה בגין נשיאה בהיטל ההשבחה בעת רכישת הזכויות על ידי שלושת שותפים בשנת 2011: יש לקבל את דברי המשיב כי סכום זה ששולם על ידם כבר הובא בחשבון כחלק משווי הרכישה של הזכויות שנמכרו בעסקת הקומבינציה (סעיף 53 לתצהיר צברי).

(ד) אשר לטענתו החוזרת והנשנית של העורר לפיה יש להביא בחשבון שהוא **"איבד במסגרת העסקה** [עסקת הקומבינציה] **חצי פנטהאוז** [דירת הגג הקיימת – ה"ק] **שהיה בבעלותו**" (סעיף 15 לסיכומי העורר, וראו גם סעיפים 30 ו-39 שם לדברים דומים מאוד): לדעתי אין ממש בטיעון זה: העורר לא "איבד" דבר – הוא עשה עסקת חליפין והמיר נכס פלוני בנכס אלמוני. להמחשת הנקודה: אם ראובן רכש מגרש א' ב-100 ש"ח ולימים עשה עסקת החלפה – ללא תמורה כספית נוספת – בה מסר את המגרש א' וקיבל את מגרש ב' ששווי 190 ש"ח, אזי לראובן נצמח שבח (רווח הון) בסך 90 ש"ח. אין צורך, מעבר לכך, להתחשב ב"אובדן" מגרש א', שראובן נפרד ממנו מרצונו החופשי וכחלק מן העסקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

י"א. סיכום

40. אילו תישמע דעתי, הערר, ברובו, יידחה, בכפוף לאימוץ חישוב שווי המכירה המפורט בסעיף 37 לעיל.

41. לאור תוצאה זו, אני מציע להשית על העורר הוצאות משפט בסכום כולל של 20,000 ש"ח, אשר ישולם למשיב תוך 30 ימים.

* * * *

רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה:

אני מסכים לתוצאה אליה הגיע כבי"ר הוועדה, השופט הרי קירש, בחוות דעתו המלומדת והמפורטת.

רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה:

אני מצטרף לדעתו של יו"ר הוועדה, השופט ה' קירש.

* * * *

הוחלט בהתאם לאמור בחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר, השופט ה' קירש.

ניתן היום, ט' תמוז תשפ"ו, 24 יוני 2026, בהעדר הצדדים.


הרי קירש, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 66470-07-23 סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

מיכה לזר, רו"ח
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר