



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת א.צ.י מקרקעין בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ואריאל אפשטיין

נגד

משיב מנהל מע"מ תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6 לפניי ערעור מס ערך מוסף שעיקרו בשאלת מועד חיובה במס של עסקה הכוללת רכישת
7 זכויות פוטנציאליות במקרקעין, ובפרט בענייננו, מה דינן של זכויות בנייה שהתקבלו מכוח
8 תמ"א 38 במסגרת רכישה ובנייה משותפת על מקרקעין בירושלים.

9

רקע בתמצית ועיקרי הערעור

10 1. המערערת היא חברה פרטית שעוסקת במקרקעין. המערערת נמצאת בבעלותם המלאה
11 של מר צביקה יוכמן וגב' אביבה יוכמן (להלן: "משפחת יוכמן").

12 2. בחודש אפריל 2015 פרסמה רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") מכרז לרכישת
13 זכויות הבעלות במקרקעין הידועים כגוש 30015, חלקה 1, ברחוב שמשון 23, ירושלים
14 (להלן: "המקרקעין").

15 3. על פי מסמכי המכרז שטח המקרקעין הוא 1,191 מ"ר בקירוב, כאשר על המקרקעין בנוי
16 מבנה לשימור בן קומה אחת בשטח של כ-270 מ"ר. באותה העת נלוו למקרקעין זכויות
17 בנייה נוספות בלתי מנוצלות בהיקף של כ-680 מ"ר (סה"כ זכויות הבנייה המוקנות כ-
18 950 מ"ר, בשיעור של כ-80% מהמקרקעין). כן נלוו למקרקעין זכויות בנייה
19 פוטנציאליות מכוח תוכנית 10038 (תוכנית מיוחדת לעיר ירושלים שמקבילה לתמ"א
20 38, להלן: "תוכנית 10038" או "תמ"א 38") או מכוח הקלות, כאשר מימושן של אותן
21 זכויות פוטנציאליות תלוי באישור הרשויות הרלוונטיות. במכרז נקבע מחיר מינימום
22 להגשת הצעות בסך של 16.9 מיליון ש"ח, לא כולל מע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

4. המערערת ומשפחת יוכמן ביקשו להגיש הצעה משותפת לרכישת המקרקעין, כאשר
המערערת התכוונה להשתמש בחלקה במקרקעין שימוש עסקי ומשפחת יוכמן שימוש
פרטי. כדי לגבש את ההצעה למכרז וכדי לקבוע את שווי הנכסים שיירכשו על ידי כל
אחד מן הצדדים, פנו המערערת ומשפחת יוכמן אל השמאי גיל יזרעאלי.
5. השמאי יזרעאלי ערך תחשיב ראשוני למקרקעין (נספח 2 לכתב הערעור, להלן: "אומדן
יזרעאלי"), ומסקנתו הייתה כי ערך המקרקעין נע בטווח שבין 21.7 מיליון ש"ח ל-26.8
מיליון ש"ח (ללא מע"מ). בכל הנוגע לחלוקת התשלום בין המערערת למשפחת יוכמן,
על פי אומדן יזרעאלי, המערערת תרכוש את המבנה לשימור, גינות ו-470 מ"ר זכויות
בנייה מוקנות, כאשר שווי חלק זה נאמד בכ-19.5 מיליון ש"ח; ואילו משפחת יוכמן
תרכוש 217 מ"ר זכויות בנייה מוקנות ואת זכויות הבנייה הפוטנציאליות, כאשר שווי
חלק זה נאמד בכ-5 מיליון ש"ח. מתוך אותם 5 מיליון ש"ח, ייחס השמאי יזרעאלי
762,000 ש"ח לרכישת "זכויות בניה ערטילאיות (תמ"א/הקלות), מקדם של 15% בגין
אי וודאות, דחייה וכו'".
6. בסעיף 3 ל"סיכום ממצאי הבדיקה" באומדן יזרעאלי, התייחס השמאי יזרעאלי
ספציפית למימוש זכויות תמ"א 38 במקרקעין והוא קבע כי "תמ"א 38 (והוראות תכנית
10038) מאפשרת בניה של 1.5 קומות על גבי תכנית המבנה הקיים לשימור, בכפוף
לשיקול דעת הועדה המקומית. לפיכך, ייתכן כי ניתן יהיה לבנות 4.5 או 5 קומות,
במקום 3 קומות וגג רעפים כמאושר כיום. יצוין כי עפ"י תכנית האב לשכונת בקעה
הגובה המרבי המוצע בחלקה הנו 3 קומות וקומה רביעית בנסיגה, לפיכך קיימת אי
ודאות באשר לאפשרות המעשית לקבל היתר להקמת בניין בגובה 5 קומות בחלקה
שבנדון".
7. על בסיס אומדן יזרעאלי, נחתם ביום 14.5.2015 הסכם בין המערערת ובין משפחת יוכמן
לצורך הגשת הצעה משותפת לרכישת המקרקעין (להלן: "הסכם הרכישה המשותפת",
נספח 3 לכתב הערעור). במסגרת הסכם הרכישה המשותפת הוסכם בין הצדדים, בין
היתר, כדלהלן:
- 7.1. המערערת תרכוש את המבנה הקיים בשטח של כ-270 מ"ר, זכויות בנייה נוספות
קיימות לשטח עיקרי למגורים של 470 מ"ר וכן את הגינות הצמודות, למעט שטחי
קרקע הנדרשים לטובת חניה ולמעברים ציבוריים (סעיף 3.א. להסכם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 7.2. משפחת יוכמן תרכוש את יתרת זכויות הבנייה הקיימות בסך של כ-212 מ"ר וכן
2 זכויות בנייה עתידיות, לרבות מכוח הקלות, מכוח תב"ע נקודתית, מכוח תמ"א 38
3 או מכוח כל תכנית אחרת (סעיף 3.ב. להסכם).
- 4 7.3. כל צד ישלם את חלקו היחסי בעלות רכישת המקרקעין בהתבסס על אומדן
5 יזרעאלי, ביחס של 80% למערערת ו-20% למשפחת יוכמן (סעיף 4 להסכם).
- 6 8. לאחר חתימת הסכם הרכישה המשותפת הגישו המערערת ומשפחת יוכמן הצעה
7 משותפת לרכישת המקרקעין תמורת סכום של 25,540,550 ש"ח בתוספת מע"מ.
- 8 9. יצוין כי במכרז התמודדו שבעה מציעים נוספים שהגישו הצעות בטווח שבין 18 מיליון
9 ש"ח לכ-23 מיליון ש"ח.
- 10 10. ביום 20.5.2015 הודיעה ועדת המכרזים כי ההצעה המשותפת של המערערת ומשפחת
11 יוכמן אושרה כהצעה הזוכה במכרז.
- 12 11. בסמוך לקבלת הודעת הזכייה פנו הצדדים שוב אל השמאי יזרעאלי על מנת לקבל שומת
13 מקרקעין מלאה ומפורטת, בהתבסס על הסכם הרכישה המשותפת ועל מחיר הרכישה
14 בפועל (נספח 5 לכתב הערעור, להלן: "שומת יזרעאלי", וראו סעיפים 1 ו-2 לשומה).
15 בדומה לקביעתו באומדן יזרעאלי, השמאי יזרעאלי העריך בשומתו כי על הצדדים
16 להתחלק בעלויות הרכישה לפי היחס של 80:20, כאשר על המערערת לשלם עבור חלקה
17 סכום של כ-20.4 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ; ואילו על משפחת יוכמן לשלם עבור חלקה
18 סכום של כ-5.1 מיליון ש"ח בתוספת מע"מ. התשלום עבור חלקה של משפחת יוכמן כלל
19 תשלום של 860,000 ש"ח עבור "זכויות בניה מאישור בקשה להקלות בשיעור 16%,
20 בגילום אי הוודאות, דחייה, היטל השבחה" (סעיף 12 לשומת יזרעאלי). יצוין כי השמאי
21 יזרעאלי התייחס בשומתו לזכויות הבנייה מכוח תמ"א 38 אך הוא לא תימחר אותן
22 משום שלדידו "היתרי בניה לתוספות בניה מכוח תמ"א 38 בשכונות ההיסטוריות
23 ניתנים במשורה, אישור תוספת בחלקה שבנדון, מכוח תכנית זו, הכוללת מבנה
24 לשימור, אינו סביר" (סעיף 10.3 לשומת יזרעאלי).
- 25 12. ביום 3.6.2015 דווחה הרכישה למחלקת השומה במיסוי מקרקעין, בצירוף הסכם
26 הרכישה המשותפת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

13. ביום 16.7.2015 נחתם ההסכם בין רמ"י למערערת ומשפחת יוכמן, כאשר בסופו של יום המערערת שילמה 20,432,440 ש"ח בתוספת מע"מ ומשפחת יוכמן שילמה 5,108,110 ש"ח בתוספת מע"מ. רמ"י הנפיקה לצדדים חשבוניות מס כנגד התשלום.
14. המערערת, שהתכוונה לנהל פעילות יזמית בחלקה במקרקעין, ניכתה את מס התשומות שהיה גלום בחשבוניות המס שהנפיקה לה רמ"י בסך של כ-3.7 מיליון ש"ח; ואילו משפחת יוכמן, שהתכוונה להשתמש בחלקה שימוש פרטי, לא ניכתה את מס התשומות שהיה כלול בחשבוניות שהונפקו לה.
15. לאחר רכישת המקרקעין, הגישו הצדדים בקשה להיתר בנייה במקרקעין. במסגרת הבקשה להיתר הבנייה, ביקשה משפחת יוכמן לקבל היתר לבניית 608 מ"ר נוספים מכוח תמ"א 38. הבקשה אושרה על ידי הוועדה המקומית ולאחר כשנה ניתן היתר הבנייה. הגדלת הזכויות ב-608 מ"ר גררה תשלום היטל השבחה בסך של 182,000 ש"ח, בו נשאה לבדה משפחת יוכמן.
16. בסופו של יום בהתאם לחלוקת הזכויות לפי הסכם הרכישה המשותפת, המערערת קיבלה לידיה 270 מ"ר מבנה לשימור + 470 מ"ר זכויות בנייה מוקנות (ובסה"כ 740 מ"ר לבנייה) + גינות; ומשפחת יוכמן קיבלה לידיה 212 מ"ר זכויות בנייה מוקנות + 608 מ"ר זכויות בנייה מכוח תמ"א 38 (ובסה"כ 820 מ"ר לבנייה).
17. בחודש אוגוסט 2019 חתמו המערערת ומשפחת יוכמן על הסכם לבנייה משותפת במקרקעין, לפיו כל צד יישא ב-50% מעלויות הבנייה, בהתאם לעלויות הבנייה של הצדדים בפועל.
18. ביום 6.12.2020 הוציא המשיב למערערת שומת מס עסקאות בסך של 1,379,190 ש"ח (קרן מס). לטענת המשיב, לאור הפער שבין חלוקת התשלום עבור המקרקעין (ביחס של 80:20) וחלוקת התשלום עבור הבנייה (ביחס של 50:50), המערערת מכרה למשפחת יוכמן 30% מן הזכויות במקרקעין. המשיב דחה השגה שהגישה המערערת, ואף הגדיל את סכום המס ל-1,480,805 ש"ח (קרן מס). יצוין כי חלו שינויים מסוימים בטיעוני המשיב עד לגיבוש טיעוניו הסופיים כפי שהוצגו בסיכומיו וכפי שיוצגו בהמשך.
19. המערערת כופרת בעצם המכירה ובחיובה במע"מ ומכאן ערעור זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

טענות המערערת בתמצית

- 1
20. המערערת טוענת להתיישנות. השומה המתאימה לטיעוני המשיב היא שומת תשומות הנוגעת להיקף מס התשומות שניכתה המערערת בשל רכישת המקרקעין, שלשיטת המשיב צריך היה להיות קטן יותר. אלא שהמועד להוצאת שומה שכזו הוא לאחר הגשת דו"ח המס בחודש יולי 2015, אליו צורפו חשבוניות המס שהוצאו למערערת על ידי רמ"י. ביום 3.8.2015 החזיר המשיב למערערת את מס התשומות הכלול באותן חשבוניות בסך של כ-3.7 מיליון ש"ח. בסמוך למועד זה, דווחה העסקה גם למנהל מיסוי מקרקעין. משעברו יותר מחמש שנים ממועד הגשת הדו"ח ועד להוצאת השומה ביום 6.12.2020, הדו"ח התיישן ומדובר בהתיישנות מהותית.
21. כדי לעקוף את תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") המציא המשיב עסקה שלא התרחשה. המערערת פעלה בשקיפות מלאה מול רשויות המס. אילו היו למשיב תהיות כלשהן בנוגע לעסקה הוא יכול היה להעלות אותן בזמן אמת ולפני תום תקופת ההתיישנות.
22. המשיב טוען למעשה לעסקה מלאכותית, אלא שהמשיב לא עמד בנטל הראיה הרובץ עליו במקרה זה.
23. המשיב מתעלם מהסכם הרכישה המשותפת שחילק את הזכויות בין הצדדים, לרבות מהקביעה המשותפת כי חלקה של משפחת יוכמן יכלול זכויות בנייה עתידיות, בין היתר, מכוח תמ"א 38. הסכם הרכישה המשותפת צורף להסכם הרכישה מרמ"י, והיה חלק בלתי נפרד ממנו. בפסיקה נקבע באופן עקבי כי ניתן לייחד זכויות עתידיות במקרקעין כבר במעמד הרכישה.
24. משפחת יוכמן רכשה את זכויות התמ"א במלואן בעת רכישת המקרקעין מרמ"י. אין בעובדה שזכויות התמ"א אושרו למימוש לאחר מספר שנים כדי להעיד שחלק מהן היו שייכות למערערת, ושבנקודת זמן כלשהי היא מכרה אותן למשפחת יוכמן.
25. אין כל קשר בין חלוקת התשלום עבור המקרקעין ביחס של 80:20 ובין חלוקת עלויות הבניה ביחס של 50:50. בהסכם הרכישה המשותפת כל אחד מהצדדים רכש באופן לגיטימי ולפי צרכיו חלקים וזכויות במקרקעין, בהתאם לשוויים במועד הרכישה. ללא כל קשר לרכישת הזכויות במקרקעין ויחס חלוקתן, סיכמו הצדדים לאחר מכן כי כל אחד מהם ישתתף בעלות הבנייה בהתאם לעלות המבוצעת על ידו בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 26. משפחת יוכמן שילמה סך לא מבוטל של 860,000 ש"ח עבור הזכויות הפוטנציאליות,
2 בהתבסס על שוויין הנאות כפי שנקבע בשומת יזרעאלי. משפחת יוכמן נטלה בכך סיכון
3 שכן אילו לא היו מתממשות הזכויות, תמורה זו הייתה יורדת לטמיון. ההסתברות
4 למימוש זכויות התמ"א הייתה נמוכה. כמו כן, משפחת יוכמן נשאה באופן בלעדי
5 בתשלום היטל ההשבחה, אשר נבע כולו מאישור זכויות התמ"א.

6 27. הפער בין הערכת שמאי המשיב, שנקבעה בדיעבד, ובין האומדן של שמאי המערערת,
7 שנקבע בזמן אמת, הוא בגבולות סטייה נורמלית בין שומות.

8 28. יצוין כי המערערת הגישה סיכומי תשובה במסגרתם השיבה על טענות המשיב בסיכומי
9 וחזרה על עיקרי טענותיה.

10 טענות המשיב בתמצית

11 29. המערערת ומשפחת יוכמן רכשו מרמ"י את הזכויות במקרקעין על פי חלוקה של 20: 80
12 ביחס לכל זכות הנובעת מהמקרקעין, לרבות זכויות בנייה עתידיות. הסכם הרכישה
13 המשותפת אינו אלא חלוקה עתידית בין המערערת ובין משפחת יוכמן, המותנית
14 בזכייתם במכרז והפיכתם לשותפים במקרקעין. אלמלא הסכם הרכישה המשותפת,
15 חלקם במקרקעין היה במושעא. הסכם הרכישה המשותפת, שקובע חלוקה בין בעלים
16 משותפים במקרקעין, מהווה עסקה נוספת על פי חוק מע"מ.

17 30. מדובר בשתי עסקאות נפרדות: הראשונה, עסקת רכישת המקרקעין מרמ"י; והשנייה,
18 מכירת חלק מזכויות הבנייה העתידיות מהמערערת למשפחת יוכמן (להלן: "העסקה
19 הנוספת"). במסגרת זו, המערערת העבירה זכויות בנייה עתידיות מכוח הקלות בלבד,
20 ובכל מקרה לא הועברו זכויות בנייה עתידיות מכוח תמ"א 38. חלוקה פנימית בין
21 הצדדים לעסקה אינה חלק מהמכירה, אלא עסקה נוספת ומאוחרת.

22 31. בניגוד לטענות המערערת, אין מחלוקת כי ניתן למכור זכויות בנייה עתידיות. אלא
23 שמדובר בעסקה נפרדת.

24 32. הסכם הרכישה המשותפת אינו כולל העברת זכויות בנייה מכוח תמ"א 38. בשומת
25 יזרעאלי השמיט השמאי יזרעאלי, בכוונת מכוון, את זכויות הבנייה מכוח תמ"א 38, כך
26 שהן אינן חלק מזכויות הבנייה העתידיות. השמאי יזרעאלי אינו יכול לאשש את טענות
27 המערערת לאור מחדלה לזמנו לעדות, על אף שמדובר ב"עד מפתח". העסקה הנוספת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 אינה כוללת מכירה של זכויות בנייה מכוח תמ"א 38, אלא לכל היותר מכירה של זכויות
2 בנייה מכוח הקלות.
- 3 33. אמנם הסכם הרכישה המשותפת נוקט לשון ברורה לגבי זכויות הבנייה העתידיות, אלא
4 שבסופו של יום הוראות ההסכם תורגמו למספרים – חלוקת זכויות לפי יחס של 80: 20:
5 שמבוססת על זכויות בנייה עתידיות מכוח הקלות בלבד.
- 6 34. ביחס למועד חיוב העסקה הנוספת, עסקה במקרקעין אינה אפשרית לפני שהתהוו
7 זכויות מכוח תמ"א 38. זכויות הבנייה העתידיות לא עמדו לרשות בעלי המקרקעין עובר
8 לאישורן וזאת מהטעם הפשוט שהן לא היו קיימות באותו המועד. לא שולמו תשלומים
9 כלשהם על חשבון זכויות הבנייה העתידיות בכלל, ועל חשבון זכויות הבנייה העתידיות
10 מכוח תמ"א 38 בפרט. הביטוי המוקדם ביותר להעברת הזכויות מהמערער לבעלי
11 המניות בא לידי ביטוי בהסכם הבנייה המשותפת משנת 2019, על פיו חולקו זכויות
12 הבנייה כך שתתקבל חלוקה סופית 50: 50. מועד החיוב במס נקבע ליום הסכם הבנייה
13 המשותפת כמסמך שמבטא במועד המוקדם ביותר את חלוקת הזכויות בפועל בין
14 הצדדים. לפיכך גם לא חלה התיישנות בענייננו.
- 15 35. מחיר העסקה נקבע על פי שווי מ"ר מבונה שנקבע בשומת היטל ההשבחה – 23,300 ש"ח
16 (כולל מע"מ) נכון למועד הקניית זכויות הבנייה הנוספות.
- 17 36. מדובר בתכנון מס ובהתנהלות שכל תכליתה להתחמק מתשלום מס. הצדדים ייחסו את
18 הזכויות העתידיות למשפחת יוכמן, ובכך אפשרו ניכוי מס תשומות בגין חלק גדול יותר
19 מהמקרקעין מאשר זה שהמערער בנתה בפועל. המערער ומשפחת יוכמן רכשו את
20 המקרקעין מתוך ציפייה וידיעה ממשית בדבר היתכנות לניצול זכויות בנייה עתידיות
21 מכוח תמ"א 38.

דין

- 22
- 23 37. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיונים שנערכו לפניי, אני
24 סבורה כי דין הערעור להתקבל.
- 25 38. המערער ומשפחת יוכמן קנו מרמ"י את המקרקעין ואת כל "זכויות הבנייה הנובעות
26 מהחלקה" (וראו סעיפים 2.1 – 2.3 למכרז). מובן מאליו כי זכויות הבנייה שנמכרו
27 כוללות גם זכויות עתידיות פוטנציאליות, שלא נשארו בידיה של רמ"י. כמו כן, באותה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 העת, חלה תכנית 10038 על המקרקעין, כך שאין ולא יכולה להיות מחלוקת כי גם
2 הזכויות הפוטנציאליות שנובעות מאותה תוכנית נמכרו במסגרת המכרז.
- 3 39. המשיב אף לא חולק על כך שרמ"י מכרה את זכויות התמ"א (עמ' 117, ש' 1 – 7; עמ'
4 118, ש' 17 – 22; עמ' 131, ש' 33 – עמ' 132, ש' 4 לפרוטוקול החקירות). כבר בכך יש
5 לסתור את טענתו הראשונית של המשיב, שלא ניתן למכור את הזכויות עד להתממשותן.
6 שעה שאין מחלוקת שרמ"י מכרה את זכויות התמ"א, השאלה היא מי מהצדדים קיבל
7 לידי את הזכויות.
- 8 40. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי במקרה שבו אין הסכמה מראש בין צדדים ביחס
9 לחלוקתן של זכויות בנייה, הזכויות מתחלקות על פי חלקם היחסי של הצדדים ברכוש
10 המשותף (למשל, ע"א 19/81 ביבי נ' הורברט, פ"ד לז(2) 497, 501 (1983)). עם זאת,
11 במקרים שבהם ניתן ללמוד על הקנייה מראש של זכויות בנייה למי מהצדדים, לרבות
12 זכויות עתידיות, הרי שהזכויות שייכות לאותו גורם שלו הן הוקנו. וראו הדברים
13 האמורים ב-ע"א 7808/21 אחוזת חלקה 180/8 בגוש 6940 בע"מ ו-16 אח' נ' חברת גג
14 בית הדר בע"מ, פס' 28 (11.7.2023) (בקשה לדיון נוסף נדחתה בגדרי דני"א 6448/23
15 חברת גג בית הדר בע"מ נ' אחוזת חלקה 180/8 בגוש 6940 בע"מ (10.10.2023)):
- 16 "לאורך השנים נדרשו בתי המשפט אף לשאלת מעמדן של זכויות בנייה עתידיות,
17 דהיינו אותן זכויות אשר במועד כריתת החוזה בין הצדדים טרם באו לעולם.
18 בהקשר זה, נקודת המוצא שהנחתה את הפסיקה היא כי, על דרך הכלל, הסכמה
19 לויתור על זכויות בנייה תתפרש ככזו המתייחסת לזכויות הבנייה שעמדו לנגד
20 עיניהם של הצדדים באותו מועד, להבדיל מזכויות מכוח תכניות עתידיות (עניין
21 קאופמן, פסקה 13; ע"א 87/15 נורדן נ' גרינברג, פסקה 16 (16.10.2017)). יחד עם
22 זאת, בעלי זכויות ביחידות של בית משותף רשאים לוותר אף על זכויות אלה, ובלבד
23 שהדבר משתקף בבירור בהסכמות הצדדים. כך למשל קרה בע"א 11965/05 קליין
24 נ' שרון (27.8.2009)... גישה דומה יושמה אף במקרים נוספים שבהם נמצא כי
25 הוויתור על זכויות הבנייה נעשה באופן 'חד וברור' (ראו: ע"א 3095/20 הלפרין נ'
26 כהנא, פסקה 8 (15.12.2021))" (ההדגשה האחרונה שלי – י"ס).
- 27 41. זהו בדיוק המצב בענייננו. הסכם הרכישה המשותפת ייחד במפורש את זכויות התמ"א
28 שנקנו למשפחת יוכמן. משפחת יוכמן החזיקה בכל הזכויות העתידיות מכוח אותו
29 הסכם, אף טרם התממשותן בפועל. המשיב אף הודה בכך במסגרת חקירתו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 "כב' הש' סרוסי: הם רכשו 20 80 אחוז ואחרי זה ייחדו ביניהם את החלקים
2 ספציפית מה כל אחד מקבל במסגרת הייחוד והחלוקה
3 שאדוני הסביר לנו שזה לא אירוע מס לעניין מע"מ,
4 המשפחה קיבלה 100% מזכויות הבנייה הערטילאיות עד
5 כאן רק עד כאן אדוני יכול להסכים [ל]זה?

6 העד, מר הרשבג: זה מה שהיה כן גברתי" (עמ' 112, ש' 5 – 9 לפרוטוקול
7 החקירות).

8 42. במאמר מוסגר אציין, כי אף אם אניח כי כלל הזכויות נרכשו כמקשה אחת והמערערת
9 ומשפחת יוכמן חילקו אותן ביניהן לאחר הרכישה, אין בכך לסייע למשיב. המשיב
10 הסכים בחקירתו שאף אם הייתה רכישה משותפת ולא מסוימת של המקרקעין
11 (במושעא), הליך הייחוד והחלוקה כשלעצמו אינו מהווה עסקה לצורך מע"מ (עמ' 110,
12 ש' 6 – 25 לפרוטוקול החקירות).

13 43. בהסכם הרכישה המשותפת הוסכם במפורש כי זכויות בנייה עתידיות, לרבות מכוח
14 תמ"א 38, יהיו שייכות למשפחת יוכמן. אף אם מדובר בעסקה נפרדת כטענת המשיב,
15 הרי שעסקת העברת הזכויות העתידיות התרחשה כבר במועד החתימה על הסכם
16 הרכישה המשותפת. בהתאם לאותו הסכם, כשהתממשו זכויות הבנייה, הן כבר היו
17 ברשותה של משפחת יוכמן. בניגוד לטענת המשיב, כאשר הזכויות התממשו, הן לא
18 חולקו בין הצדדים בהתאם ליחסם ברכוש המשותף ולאחר מכן המערערת מכרה
19 למשפחת יוכמן את חלקה. למערערת מעולם לא היה חלק בזכויות הבנייה העתידיות,
20 בהתאם להסכם ביניהן.

21 44. ויודגש, כי הסכם הרכישה המשותפת נחתם לפני שומת יזרעאלי, כך שכל טענות המשיב
22 כי הסכם הרכישה נסמך על שומת יזרעאלי ולכן אין לו תוקף, אין להן על מה לסמוך.
23 המשיב נקלע לכדי טעות חמורה – שומת יזרעאלי היא שנסמכת על הסכם הרכישה
24 המשותפת, ולא הסכם הרכישה המשותפת הוא שנסמך על שומת יזרעאלי. יוזכר, כי
25 החלוקה בהסכם הרכישה המשותפת נסמכה על אומדן יזרעאלי שבו תומחרו זכויות
26 התמ"א. ממילא, אין בתמחור שנעשה בדיעבד בשומת יזרעאלי, של הזכויות שחולקו
27 בהסכם, להשפיע על תוקפו של ההסכם לחלוקת הזכויות שנעשה קודם לכן. כפי שיובהר
28 בהמשך, במקרה שהתמחור לא תואם את החלוקה יש להתערב בתמחור, ולא בחלוקת
29 הזכויות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 45. על זאת יש להוסיף, כי אין בעובדה שבשומת יזרעאלי הזכויות מכוח תמ"א 38 לא
2 תומחרו, כדי לאיין את הסכמת הצדדים להקניית הזכויות העתידיות למשפחת יוכמן.
- 3 46. **ראשית**, מבחינה משפטית, כפי שניתן להיווכח מפסיקת בית המשפט העליון הנ"ל, כל
4 שנדרש הוא ויתור מפורש על הזכויות העתידיות. לא נדרש כי תשולם תמורה עבור אותו
5 ויתור. הסכם הרכישה המשותפת ייחד את הזכויות מכוח התמ"א למשפחת יוכמן, ללא
6 כל קשר לשומת יזרעאלי. הדבר מהווה ויתור "חד וברור" של המערערת. גם אם השמאי
7 יזרעאלי ייחס לאחר מכן לאותן זכויות מחיר אפס, אין בכך לאיין את הויתור שנעשה
8 בהסכם הרכישה המשותפת, שבמסגרתו הוקנו כלל הזכויות העתידיות למשפחת יוכמן.
- 9 47. המשיב טוען בפתח דבר לסיכומיו כי "**זכויות בנייה שהוערכו באפס שקולות לזכויות**
10 **שאינן קיימות – הן אינן חלק מהסכם השיתוף**". זהו שורש טעותו של המשיב. הזכויות
11 העתידיות מכוח תמ"א 38 הועברו במסגרת הסכם הרכישה המשותפת יחד עם כל
12 הזכויות העתידיות, גם אם הזכויות העתידיות מכוח התמ"א הוערכו לאחר מכן באפס.
- 13 48. בכלל, על מנת להקנות זכויות לגורם מסוים, אין חובה כי תועבר תמורה עבור אותן
14 זכויות. הדבר דומה להעברת מקרקעין בין צדדים קשורים במתנה. אי-התשלום אינו
15 מלמד שהעסקה בטלה מבחינה קניינית ושהמקרקעין לא הועברו, אלא לכל היותר
16 שהמחיר לא משקף את העסקה מבחינה מיסויית, ועל כן יש להתערב בו (וראו סעיף 10
17 לחוק מע"מ). כך גם בענייננו. כפי שיפורט להלן, לכל היותר יכול היה המשיב להתערב
18 בחלוקת המחיר בין הצדדים על פי החלוקה הקניינית שבהסכם הרכישה המשותפת.
- 19 49. והא ראיה, לשיטת המשיב עצמו הזכויות עברו מהמערערת למשפחת יוכמן לאחר
20 התממשותן בשנת 2019, וזאת, מבלי שהועבר תשלום בגינן (חלוקת התשלום עבור
21 הבנייה לא יכולה להוות תשלום עבור הזכויות, שכן כל צד שילם כפי חלקו בבנייה
22 המשותפת. אם הסכם הבנייה היה כולל גם תשלום עבור הזכויות, על משפחת יוכמן היה
23 לשלם יותר מכפי חלקה). לו היה באי-תשלום תמורה כדי להשפיע על חלוקת הזכויות
24 והקניין בהן, הרי שלשיטת המשיב גם ב-2019 לא הועברו הזכויות מהמערערת למשפחת
25 יוכמן, כך שהן עדיין רכושה של המערערת וממילא דין שומת המשיב להידחות. למעשה,
26 אין הבדל בין הצדדים ביחס לנקודה זו, מלבד זאת שהמשיב טוען כי הזכויות עברו רק
27 במועד התממשותן ולא במועד הסכם הרכישה המשותפת. כאמור, לא ראיתי כל היגיון
28 בכך, שכן ניתן להקנות זכויות עתידיות כאמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

50. שנית, מבחינה עובדתית, משפחת יוכמן שילמה עבור הזכויות העתידיות מכוח תמ"א 1
38. משפחת יוכמן שילמה כ-5.1 מיליון ש"ח עבור כלל החלקים שרכשה, לרבות הזכויות
העתידיות. גם אם הזכויות מכוח התמ"א לא תומחרו באופן ספציפי, משפחת יוכמן
העבירה תשלום כולל בסך של 860,000 ש"ח עבור "סל" זכויות עתידיות, שזכויות
התמ"א בכללן, בהתאם להסכם הרכישה המשותפת. אומנם, תמחור "סל" הזכויות
העתידיות נעשה בהתחשב בזכויות בנייה מכוח הקלות, שלכאורה הסיכוי לקבלן היה
גבוה יותר מאשר הזכויות מכוח התמ"א, אולם הוא נעשה ביחס לכלל הזכויות
העתידיות שמשפחת יוכמן רכשה (עמ' 29, ש' 11 – עמ' 30, ש' 12; ועמ' 31, ש' 10 – 11
לפרוטוקול החקירות).

כמו כן, שומת יזרעאלי נעשתה בהתבסס על הסכם הרכישה המשותפת ועל ההצעה
במכרז, ולא ניתן לנתק את הקשר הדברים. חלוקת המחיר בשומת יזרעאלי נעשתה
בקשר לכל זכויות הבנייה העתידיות שנרכשו על פי הסכם הרכישה המשותפת, לרבות
הזכויות מכוח התמ"א. גם אם זכויות התמ"א תומחרו באפס, מכיוון שהסיכוי לקבל
זכויות מכוח הקלות היה גבוה יותר, הרי שהשמאי יזרעאלי הביא אותן בחשבון בחלוקת
המחיר הכולל בין הצדדים. גם מאומדן יזרעאלי ניתן ללמוד שההתייחסות של השמאי
יזרעאלי לזכויות בנייה עתידיות היא לכל סוגי זכויות הבנייה העתידיות כמכלול. מדובר
בסכומים דומים ובניסוח דומה הן באומדן יזרעאלי והן בשומת יזרעאלי (עמ' 8, ש' 1 –
7 לפרוטוקול החקירות).

כפי שהמערערת ומשפחת יוכמן רכשו מרמ"י את כלל הזכויות, לרבות הזכויות
העתידיות, במסגרת תשלום אחד כולל (בסך של כ-25 מיליון ש"ח) וללא תמחור ספציפי
לכל רכיב ורכיב, כך גם משפחת יוכמן רכשה את כלל זכויותיה על פי הסכם הרכישה
המשותפת, לרבות הזכויות העתידיות ולרבות זכויות התמ"א, במסגרת תשלום אחד
כולל (בסך של כ-5 מיליון ש"ח) וללא תמחור ספציפי לזכויות התמ"א. כלומר, "סל"
תשלום עבור "סל" זכויות. לעומת זאת, לפי עמדת המשיב, מלכתחילה הזכויות
העתידיות מכוח תמ"א 38 לא היו יכולות להירכש מרמ"י, מהטעם שלא הועבר כל
תשלום ספציפי עבורן על פי שומת יזרעאלי.

51. המשיב טוען כי מועד החיוב של העסקה, בה הועברו הזכויות העתידיות מכוח תמ"א 38,
הוא המועד בו הן התממשו. אין בידי לקבל טענה זו. גם המשיב מסכים כי במקרה שבו
הועבר תשלום על חשבון הזכויות, מועד החיוב במס הוא מועד התשלום (וראו למשל
סעיף 36 לסיכומיו). בענייננו, מועד התשלום עבור הזכויות העתידיות קדם למועד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 התממשות הזכויות, והוא נעשה במסגרת רכישת המקרקעין מרמ"י וחלוקת התשלום
2 והזכויות בין הצדדים. מתוך התמורה הכוללת, משפחת יוכמן שילמה לרמ"י 860,000
3 ש"ח עבור כלל הזכויות העתידיות, לרבות הזכויות מכוח תמ"א 38. אם לא כן, כיצד
4 נרכשו זכויות התמ"א מרמ"י ומי שילם עבורן?
- 5 52. ממילא, משמצאתי כי לא התקיימה "עסקה נוספת" במועד התממשות הזכויות, אין גם
6 מקום לטענת המשיב כי העסקה לא התיישנה. במאמר מוסגר אציין, כי אף אם הייתה
7 "עסקה נוספת", כשיטת המשיב, הרי שהיא התרחשה במועד הסכם הרכישה המשותפת
8 והזכייה במכרז ועל כן התיישנה. באותו הזמן הזכויות העתידיות, שניתן להעביר אותן
9 גם טרם התממשותן, הועברו למשפחת יוכמן. אף אם הייתי מניחה כי מועד החיוב במס
10 הוא במועד התממשות הזכויות, ואינני סבורה כך כאמור, יש להבחין בין מועד החיוב
11 במס ובין מועד העסקה. מרוץ ההתיישנות התחיל ממועד העסקה, שבסמוך אליו הגישה
12 המערערת דוח מס תשומות (וראו ע"א 9838/17 גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ נ'
13 מנהל מע"מ תל אביב-יפו, פס' 34 (11.11.2020)).
- 14 53. נדמה כי שורש טעותו של המשיב נטוע בסברה, כי החלוקה בהסכם הרכישה המשותפת
15 ביחס של 80:20 היא חלוקה של השטחים שנרכשו מרמ"י, ולא כך היא. החלוקה ביחס
16 של 80:20 היא חלוקת עלויות הרכישה, אשר אינה תואמת בהכרח את חלוקת השטחים.
17 כפי שניתן להיווכח בענייננו, מ"ר של זכות מותנית מתומחר בשווי נמוך יותר מאשר מ"ר
18 של זכות מוקנית. הצדדים התחלקו 80:20 בעלות הרכישה מרמ"י כפי שוויו של כל חלק
19 ביום החתימה על הסכם הרכישה. עקב התממשות הזכויות מכוח תמ"א 38, משפחת
20 יוכמן "הרוויחה" 608 מ"ר זכויות בנייה, במחיר נמוך יותר מאשר במקרה שבו הזכויות
21 היו מוקנות לה מלכתחילה. במלים אחרות, משפחת יוכמן לא רכשה 20% מהשטח, אלא
22 רכשה זכויות ששווין באותו הזמן היה כ-20% מכלל התמורה ששולמה לרמ"י.
- 23 54. למעשה, טענתו האמיתית של המשיב היא ביחס לחלוקת התשלום עבור המקרקעין בין
24 המערערת ובין משפחת יוכמן, וניכוי מס תשומות ביתר על ידי המערערת (עמ' 38, ש' 1
25 – עמ' 54, ש' 12 – 13; עמ' 108, ש' 23 – עמ' 109, ש' 11; עמ' 111, ש' 6 – 27; עמ' 127,
26 ש' 11 – 15 לפרוטוקול החקירות; וראו האמור בסעיף 53 לסיכומי המשיב: "מזוהר
27 בהתנהלות שכל תכליתה להתחמק מתשלום מס, לייחס את הזכויות העתידיות לבעלי
28 המניות, ובכך לאפשר את ניכוי מס התשומות בגין חלק גדול יותר מהמקרקעין מאשר
29 זה שצפוי להיבנות בפועל" וכן כל חלק ב' לסיכומי המשיב: "תכנון המס").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 לצורך העניין, אם משפחת יוכמן והמערערת לא היו צדדים קשורים, וחלוקת התמורה
2 והמקרקעין הייתה נעשית במסגרת משא ומתן בין צדדים יריבים, לא ברור באיזו
3 טרזניה היה בא המשיב ויש להניח כי הוא לא היה מעלה כל טענה בעניין חיובה במס של
4 עסקה נוספת. באופן דומה, לו משפחת יוכמן הייתה נושאת ב-50% ממחיר הרכישה,
5 למשיב לא הייתה כל טענה כנגד המערערת.
- 6 55. אלא, שגם אם היה ממש בטענה של המשיב לתכנון מס (וכפי שיפורט להלן, בנסיבות
7 המקרה איני סבורה כן), טענה זו כבר התיישנה. זאת בייחוד נוכח העובדה שכל
8 המסמכים גולו לרשויות המס בזמן אמת, לרבות הסכם הרכישה המשותפת שצורף
9 לדיווח למנהל מיסוי מקרקעין, ואף הוחזרו תשומות נכבדות למערערת על בסיס
10 דיווחיה. לא הייתה כל מניעה להוציא את השומה המתאימה (שהיא שומת תשומות)
11 בתוך תקופת חמש השנים. מנסיבות ענייננו עולה שלכל היותר, המשיב יכול היה
12 להתערב בחלוקת המחיר שערכו הצדדים ובניכוי התשומות. אולם אף אם אניח כי היה
13 ראוי לעשות זאת, לא ניתן לעשות זאת עוד.
- 14 בהקשר זה אוסיף, כי טענת המשיב לפיה חלוקת המחיר לא שיקפה את הוודאות
15 שהייתה בזמן אמת ביחס להתממשות זכויות התמ"א, רק מחזקת את הטענה שהיה על
16 המשיב להתערב בתמחור באותו הזמן, כאשר המערערת ניכתה מס תשומות בגין 80%
17 מהתשלום עבור המקרקעין. לו מימוש הזכויות היה כה ודאי, מה מנע מהמשיב להתערב
18 בחלוקת המחיר בזמן אמת? עוד אוסיף בהקשר זה כי מוקשה בעיניי שהמשיב טוען מחד
19 גיסא שזכויות התמ"א היו ודאיות, ומאידך גיסא "שזכויות הבנייה מכוח תמ"א 38 אינן
20 חלק מהסכם הרכישה המשותפת" (סעיף 31 לסיכומי המשיב) משום שהן היו
21 ערטילאיות ולא ייחסו להן חשיבות בשומת יזרעאלי.
- 22 56. יתרה מזו, גם מבחינה עובדתית אני סבורה כי חלוקת התשלום היא סבירה ואין
23 להתערב בה.
- 24 57. מהנתונים שנפרסו לפניי, אני סבורה שהמחיר ששולם עבור הזכויות העתידיות אינו
25 בלתי-סביר. הזכויות מעצם טיבן היו ערטילאיות ותלויות בהחלטת הרשויות. תוכנית
26 10038 פורסמה למתן תוקף רק כשנה קודם לכן, בחודש יוני 2014. במועד ההצעה
27 התוכנית עדיין הייתה בחיתוליה, ובזמן אמת לא ניתן היה לדעת מהו הלך הרוח של
28 הגורמים הרלוונטיים ביחס אליה. גם אם ניתן היתר בנייה אחד מכוח התוכנית
29 כחודשיים לפני הזכייה במכרז, לא ניתן ללמוד ממנו באותו הזמן על מדיניות כללית
30 מתמשכת של הוועדה המקומית ועל סיכויי ערר בעניין (וראו למשל להלן את הודעת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 הדוא"ל של האדריכלית דלה פרגולה, נספח ב' לתצהיר מר יוכמן). לא למותר לציין
2 שהחלטות ועדות הערר שאלהן מפנה המשיב, ניתנו לאחר רכישת המקרקעין.
- 3 58. בהשוואה אל מול יתר ההצעות במכרז, עולה כי ההצעות האחרות לא שיקפו את
4 הוודאות שהמשיב טוען לה, שאילו היו עושות כן, הן היו גבוהות הרבה יותר. המערערת
5 אף הביאה לעדות את השמאי אנגלהרט, שערך למציע אחר במכרז שומה למקרקעין
6 בזמן אמת. השמאי אנגלהרט הצהיר כי בשומה שערך לאותו מציע הוא לא הביא בחשבון
7 זכויות מכוח תוכנית 10038 (סעיף 6 לחוות דעת אנגלהרט). גם מחיר המינימום שנקבע
8 במכרז (16.9 מיליון ש"ח) אינו משקף ודאות בקבלת זכויות מכוח תמ"א 38.
- 9 59. עדות אובייקטיבית נוספת מזמן אמת לאי-הוודאות שבאישור הזכויות העתידיות ניתן
10 למצוא בהודעת דוא"ל ששלחה האדריכלית מיכל דלה פרגולה למר יוכמן סמוך לאחר
11 הזכייה במכרז (נספח ב' לתצהיר מר יוכמן). בהודעה מיום 16.6.2015 כתבה האדריכלית
12 למר יוכמן כי "חשבתי קצת על הדילמה שלך ולעניות דעתי אם אתה מרגיש שנכון לך
13 לעבוד עם משרד קימלמן [הטעות במקור – י"ס] הייתי ממליצה לך לוותר על הענין של
14 התמ"א וללכת במסלול של היתר רגיל, כיון שדרגת הקושי הירושלמית בתכנית 10038
15 הריסה ובנייה באזור לשימור מאתגרת במיוחד והניואנסים והמדיניות משתנים
16 חדשות לבקרים מה שהופך את זה לקשה מאוד לאדריכלים ירושלמים ובלתי נסבל
17 לאחרים".
- 18 60. כמו כן, חישוב אריתמטי פשוט, כמפורט להלן, מעלה כי המחיר היה בתחום הסביר.
19 כך, המחיר ששולם עבור המקרקעין נקבע במכרז ובתנאי שוק, ולפיכך לא יכולה להיות
20 כל מחלוקת כי מדובר במחיר ראוי והולם עבור כלל הזכויות. בהתאם, אם הסכומים
21 ששולמו על ידי המערערת עבור חלקה וששולמו על ידי משפחת יוכמן עבור 212 מ"ר
22 זכויות קניויות, הם סבירים, הרי שבהכרח גם המחיר ששילמה משפחת יוכמן עבור
23 הזכויות הפוטנציאליות הוא סביר (אם לא כן, בהכרח הצעה גבוהה יותר הייתה זוכה
24 במכרז).
- 25 61. התמורה הכוללת ששולמה על ידי המערערת ומשפחת יוכמן היא 25.54 מיליון ש"ח.
26 שווי זכויות הבנייה העיקריות הקיימות, נאמד בעת המכרז ב-20,000 ש"ח למ"ר. אין
27 מחלוקת בין הצדדים כי שווי זה הוא שווי סביר (וראו עמ' 10, ש' 13 – 18; עמ' 38, ש'
28 13 – 19 לפרוטוקול החקירות). כמו כן, השמאי אנגלהרט העריך בזמן אמת ערך מ"ר
29 זכויות בנייה ב-19,000 ש"ח (עמ' 6 לחוות דעתו בהליך); בשומת היטל ההשבחה מטעם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 הוועדה המקומית (מתאריך 10.2.20219), נקבע שווי בסך 23,300 ש"ח למ"ר מבונה
2 קרקע, בזהה לשווי מ"ר מבונה קרקע ששילמו המערערת ומשפחת יוכמן עבור
3 המקרקעין (עמ' 7 – 9 לשומת היטל ההשבחה, נספח 18 לתצהיר המשיב); גם שמאי
4 המשיב לא חלק על השווי האמור (עמ' 90, ש' 6 – 15 לפרוטוקול החקירות).
- 5 62. הכפלת זכויות הבניה הקיימות במועד המכרז (952 מ"ר) ב-20,000 ש"ח למ"ר, מעלה כי
6 תשלום של 19.04 מיליון ש"ח עבור זכויות הבנייה הקיימות מהווה תשלום סביר גם
7 לעמדת המשיב. הפחתת שווי זכויות הבנייה הקיימות מכלל התמורה (25.54 מיליון
8 ש"ח) מעלה כי שווי יתרת הזכויות במקרקעין, מסתכם לכל היותר בכ-6.5 מיליון ש"ח.
- 9 63. מתוך יתרת הזכויות יש להפחית את שווי המבנה לשימור בשיעור של כ-1.35 מיליון
10 ש"ח, בהערכה סבירה שעליה שמאי המשיב לא חלק (5,000 ש"ח למ"ר * 270 מ"ר שטח
11 המבנה, עמ' 23 לשומה מטעם המשיב וכן עמ' 90, ש' 17 – 34 לפרוטוקול החקירות). כמו
12 כן, יש להפחית את שווי הגינות, שהוא כ-2.32 מיליון ש"ח בהערכה שמרנית על פי
13 השומה מטעם המשיב (5,000 ש"ח למ"ר * 464 מ"ר שטח הגינות, עמ' 23 – 24 לשומה
14 מטעם המשיב וכן עמ' 91, ש' 2 – 9 לפרוטוקול החקירות).
- 15 64. לאחר סכימת אותן ההפחתות יוצא כי שווי יתרת הזכויות הוא 2.83 מיליון ש"ח, וזהו
16 לכל היותר שווי הזכויות הפוטנציאליות בהתאם להצעת המערערת ומשפחת יוכמן.
17 יוער, כי בעמ' 24 לשומה מטעם המשיב, טוען שמאי המשיב לרכיבי שווי נוספים שלא
18 הובאו בחשבון בשומת יזרעאלי, כך שסכום זה אמור להיות נמוך אף יותר.
- 19 65. בהינתן משפחת יוכמן שילמה 0.86 מיליון ש"ח עבור הזכויות, מדובר בהפרש של פחות
20 מ-2 מיליון ש"ח בין שווי הזכויות המקסימלי ובין התשלום בפועל. בהתחשב בסכום
21 ששולם עבור המקרקעין, למעלה מ-25 מיליון ש"ח, הפרש של 7% - 8% בחישוב בין
22 הצדדים הוא הפרש סביר בנסיבות העניין (עמ' 94, ש' 1 – 4 לפרוטוקול החקירות).
- 23 66. בכלל, סכום של 0.86 מיליון ש"ח הוא לא סכום מבוטל. משפחת יוכמן נטלה הזדמנות
24 שהשתלמה לה בדיעבד. באותה מידה היא גם הייתה יכולה להפסיד את אותו הסכום.
- 25 67. מצד שני, שמאי המשיב נמנע מלקבוע את השווי ואת מידת הוודאות של זכויות התמ"א
26 נכון למועד המכרז ונדמה שלא בכדי, שכן לשיטתו "זה לא רלוונטי. אני יכול להגיד
27 שאני חושב שזה 50% מישהו אחר חושב שזה 100%" (עמ' 80, ש' 1 – 7 לפרוטוקול
28 החקירות; וכן ראו עמ' 74, ש' 12 – 23; עמ' 79, ש' 2 לפרוטוקול החקירות). כמו כן,
29 המשיב נמנע לכל אורך ההליך מלהעריך את השווי הנכון לשיטתו (עמ' 130, ש' 24 – עמ')



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 131, ש' 11 לפרוטוקול החקירות). לא ברור לי כיצד המשיב טוען שהמחיר אינו משקף
2 את התמורה הראויה, כאשר הוא עצמו אינו מספק את הסכום או את הטווח "הנכון"
3 לדעתו. האמור נכון ביתר שאת מקום בו שמאי המשיב טוען כי יש בידי תחשיב, אך
4 הוא לא התבקש להגישו (עמ' 80, ש' 19 – 32 לפרוטוקול החקירות). נותר רק לתהות
5 מדוע ביקש המשיב להסתיר את תחשיב השמאי מטעמו.
- 6 68. על זאת יש להוסיף, כי המשיב והשמאי מטעמו תקפו לאחר מעשה את שומת ואומדן
7 יזרעאלי, שנעשו בזמן אמת ביחס להצעה שזכתה בפועל. בעוד אומדן יזרעאלי נעשה
8 לצורך עסקה בשוק המחייבת את המערערת ומשפחת יוכמן "לשים את כספן" על בסיס
9 אותה הערכה, שמאי המשיב אינו נושא בעלות ובאחריות של הבאת ערכים גבוהים יותר
10 לפני בית המשפט (והשוו ל-רע"א 779/06 קיטאל החזקות ופיתוח בינלאומי בע"מ נ'
11 ממון, פס' 30 לפסק דינו של כב' המשנה לנשיא (בדימוס) השופט ריבלין (28.8.2012)
12 (להלן: "עניין קיטאל").
- 13 69. כמו כן, השומה מטעם המשיב הייתה חוות דעת "תגובתית" במסגרתה תקף שמאי
14 המשיב הנחות והשערות בשומת יזרעאלי. השומה מטעם המשיב אינה הערכת שווי
15 מלאה ועצמאית, אלא בחירה של מספר הערכות בשומת יזרעאלי וביצוע "תיקונים"
16 להערכות אלו. אני סבורה שיש בכך טעם לפגם. כמעט תמיד ניתן לתקוף הנחות נבחרות
17 תוך התעלמות ממכלול הדברים, באופן שעלול להביא לעיוות התוצאה הסופית. אני
18 סבורה, שככלל, תוקפה הראייתי של חוות דעת מעין זו הוא חלש יותר מאשר חוות דעת
19 מלאה שמבוססת על אדנים משל עצמה (והשוו לעניין קיטאל, פס' 95 לפסק דינו של כב'
20 השופט דנציגר).
- 21 70. בכלל, מרבית טענות המשיב מהוות חוכמה בדיעבד, שמשקלן נמוך לעומת האינדיקציות
22 המפורטות לעיל מזמן אמת; ובכל הנוגע לאינדיקציות שהמשיב הביא מזמן אמת, הרי
23 שאין בהן לשנות ממסקנתי.
- 24 71. בכל הנוגע לפרסום בעיתונות בסמוך לאחר הזכייה במכרז, לפיו משפחת יוכמן צפויה
25 להקים פרויקט שיכלול שבע דירות בשטח בנוי של 1,200 מ"ר (נספח 20 לתצהיר
26 המשיב), מדובר בפרסום שלא ברור על מה הוא נסמך – שמועות, ידיעה או משאלת לב
27 של משפחת יוכמן, ומעצם טיבו מהימנותו מוטלת בספק. כמו כן, בנייה בשטח של 1,200
28 מ"ר מהווה תוספת של כ-250 מ"ר בלבד, פחות ממחצית מזכויות התמ"א שהתקבלו
29 בפועל.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 22-05-68651 א.צ.י. מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

72. בכל הנוגע להצעת האדריכל קימל סמוך לאחר הזכייה במכרז, לפיה הבנייה במקרקעין תכלול שבע יחידות דיור בשטח בנוי של 1,200 – 1,400 מ"ר (נספח 19 לתצהיר המשיב), גם כאן, מדובר בתוספת שטחים קטנה מאשר זו שהוקנתה בפועל. כמו כן, האדריכל קימל הצהיר שמדובר בשטחים ברוטו והרף העליון בהצעה שיקף את ההערכה האופטימית לקבלת זכויות בנייה נוספות (סעיפים 7 – 8 לתצהיר האדריכל קימל). אף אם אניח כי מדובר בשטחים נטו, אין בכך להעיד על הוודאות בקבלת הזכויות מכוח התמ"א ועל תמחור השוק את אותה הוודאות. יש בכך להעיד לכל היותר על תקוותיה של משפחת יוכמן בקבלת הזכויות ועל פעולותיה בעניין.
73. הוא הדין ביחס לכל יתר הפעולות לקידום התמ"א, שהמשיב סובר כי הן מעידות על וודאות בקבלת הזכויות מכוח התמ"א. יש מקום להבחין בין ניסיון לקידום הבנייה מכוח תמ"א 38 ובין הסיכויים להתממשותה. ברור כי משפחת יוכמן תנסה לקדם ככל יכולתה את הבנייה מכוח התמ"א, אולם אין בכך להעיד על הסיכויים להצלחתה. אם משפחת יוכמן לא הייתה מנסה לקדם את הבנייה מכוח תמ"א 38, ודאי שהיא לא הייתה מתממשת. אולם אין בעצם הניסיון להעיד על הסיכויים להתממשותו. רצון לחוד ומציאות לחוד (עמ' 54, ש' 20 – 26 לפרוטוקול החקירות).
74. במאמר מוסגר אציין, כי לא מצאתי בתוכנית האב לשכונת בקעה, בהוראות התמ"א (נספח 16 לתצהיר המשיב) ובחוות דעת המתכנתת המחוזית (נספח 11 לכתב הערעור) את מה שהמערערת מבקשת למצוא בהן. כל שנקבע בתוכניות ובחוות הדעת הוא שיש לייחס חשיבות עליונה לשימור המבנים בשכונה, לרבות המבנה לשימור דגן. כלומר, שכל הוצאת היתר בנייה תותנה באי-הריסת המבנה לשימור. עם זאת, אין בהן ללמד על איסור מוחלט להוצאת היתר בנייה מכוח תמ"א 38 עקב הימצאותו של המבנה לשימור.
75. ייתכן שלמר יוכמן הייתה אמונה סובייקטיבית חזקה יותר מאשר ליתר השוק במימוש התמ"א, ייתכן גם שמר יוכמן ידע דברים שאחרים לא ידעו. עם זאת, מבחינה אובייקטיבית, לא מצאתי כי המחיר ששולם לא תאם את ציפיות השוק, ולמצער, כי הוא היה נמוך באופן בלתי-סביר. מובן מאליו כי אין לדרוש ממשפחת יוכמן לשלם יותר רק עקב אמונתה או ציפיותיה.
76. ויובהר כי אין בכוחו של פסק דין זה לפתוח פתח למניפולציות עתידיות. הצדדים בענייננו הם צדדים קשורים, וככלל יש לנהוג בחשדנות כלפי חלוקה במחיר שאינה הולמת לכאורה את חלוקת השטחים בפועל. אכן, ראוי לבחון באופן מדוקדק הסכמים בין צדדים קשורים, ואם החלוקה בין הצדדים אינה תואמת את המחיר ששולם, יש





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 מאי 2024

ע"מ 68651-05-22 א.צ.י מקרקעין בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 להתערב בכך. אולם על המשיב לעשות זאת בזמן אמת ולא לנסות לעקוף את תקופת
2 ההתיישנות בטענה כי אם המחיר לא תואם, אזי רכישת הזכויות לא נעשתה, תוך יצירת
3 עסקה מאוחרת ללא בסיס.
- 4 77. סיכומם של דברים, הערעור מתקבל.
- 5 המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכר טרחת באי-כוחה בסך של 95,000 ש"ח.

6
7
8
9
10
11
12
13

ניתן היום, א' אייר תשפ"ד, 09 מאי 2024, בהעדר הצדדים.


ירדנה סרוסי, שופטת



14
15
16
17
18
19
20