



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה

מר אברהם שרם – חבר הוועדה

מר אבישי זיו – חבר הוועדה

- העוררים:**
1. ורדה סיני ת"ז 001507342
 2. פנחס אינציגר, ת"ז 007177587
 3. מיכל פינקס, ת"ז 046262796
 4. שחר אינציגר, ת"ז 034037937
 5. יעל דואק, ת"ז 300175346
 6. עופר ביטון, ת"ז 029552858
 7. שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ח. פ. 513468413
ע"י ב"כ עו"ד חיים שפרוט ואח'

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד למא שקור מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1 יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:
- 2 **פתח דבר:**
- 3 1. הצדדים לערר דנו חלוקים בשאלה האם עמדו העוררים 6 ו-7 בתנאי הקבוע בסעיף
 - 4 10(א)(3)(א)(1) להוראת השעה שבחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
 - 5 התקציב לשנות התקציב 2015-2016), התשע"ו-2015 (להלן – **הוראת השעה**) וסיימו את
 - 6 הבנייה על המקרקעין מושא הערר בתוך תקופה של 42 חודשים ממועד חתימת הסכם המכר
 - 7 בין המוכרים (העוררים 1-5) לבין הרוכשים (העוררים 6-7), באופן המזכה את המוכרים
 - 8 בהקלה במס שבח הקבועה בהוראת השעה.
 - 9 2. המחלוקת באופן קונקרטי היא בשאלה האם הסתיימה בנייתן של כל יחידות הדיור
 - 10 המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבניה לפי תכנית הבנייה החלה על המקרקעין עד תום
 - 11 התקופה הקובעת, בהינתן העובדה כי הוראת השעה קובעת כי יראו כסיום הבנייה בעת קבלת
 - 12 טופס 4 – אישור להספקת חשמל, מים או של חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק
 - 13 התכנון והבנייה.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

3. העוררים גורסים כי קבלת טופס 4 הינו עניין טכני ופרוצדורלי, חזקה הניתנת לסתירה וניתן לקבוע את קיומו של התנאי בדבר סיום הבנייה באופן מהותי גם אם לא ניתן טופס 4.
4. המשיב מנגד סבור כי לשונה של הוראת השעה ברורה וחד משמעית וכי נדרשת קבלתו של טופס 4 כדי שייקבע כי הבניה הסתיימה מטעמים של ודאות ויעילות.
4. מחלוקת נוספת המצריכה הכרעה בערר זה נעוצה בעובדה כי הרוכשים התחייבו בהסכם המכר, כי ככל שלא תינתן ההקלה במס השבח לפי הוראת השעה – יישאו הם בהפרש מס השבח בגובה יתרת המס מעבר לסכום המס על פי ההטבה הנ"ל. על כן, ככל שייקבע כי סיום הבנייה לא התרחש במסגרת התקופה הקובעת לפי הוראת השעה, עולה השאלה האם יש לצרף לשווי המכירה את סכום יתרת מס השבח מעבר למס על פי ההטבה שבהוראת השעה, וזאת בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות.
- העוררים טוענים כי התחייבותם בסעיף 12 להסכם המכר הינה לפיצוי של המוכרים על ידי הרוכשים, ככל שלא יקוים התנאי של סיום הבניה במסגרת התקופה הקובעת. לעמדתם אין למסות את הפיצוי החוזי בשל הפרה תיאורטית במועד העסקה.
- לעומת זאת, המשיב סבור כי יש לצרף את סכום מס השבח בגובה ההטבה לשווי המכירה על פי עקרון צירוף כל התמורות. המשיב טוען כי המהות הכלכלית האמיתית של התחייבותם החוזית של הרוכשים כלפי המוכרים מלמדת על התחייבות לשאת בתשלום מס השבח במקום המוכרים, כאשר אין רבותא אם תשלום זה הוגדר כפיצוי או שיפוי.
- העובדות הרלבנטיות לענייננו:**
5. בהחלטות שהוצאו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (לעיל ולהלן – **המשיב**) ביום 1.9.2020 (נספח ח' לערר), ביום 5.11.2020 (נספח ט לערר) וביום 8.11.2020 (נספח טו לערר) נדחו פניות העוררים והבקשות לתיקון שומה מיום 25.8.2020 ומיום 27.9.2020 (להלן – **הבקשות לתיקון השומות**) (נספחים ט+1 וט+3 לערר). הבקשות לתיקון השומות הוגשו על ידי המוכרים - הם העוררים 1-5 (להלן – **המוכרים**) ועל ידי הקונים - מר עופר ביטון, העורר 6 (להלן – **הרוכש**) אשר רכש בנאמנות עבור החברה שהוא בעל המניות בה ומנהלה - העוררת 7 (להלן – **הרוכשת**) את המקרקעין מושא הערר.
- הבקשות לתיקון השומות הוגשו על ידי העוררים בקשר עם מכירת זכויות במגרש 2210, בגוש 11195, חלקה 62, ברחוב הסחלב בחיפה (להלן – **המקרקעין**).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

6. הרוכש חתם ביום 28.12.2016 על הסכם לרכישת הזכויות במקרקעין מהמוכרים (להלן –
1 **הסכם המכר**) (נספח 1ד לערר). בסעיף 6 להסכם המכר התחייב הרוכש לשלם למוכרים סך
2 7,000,000 ₪ עבור רכישת מלוא הזכויות במקרקעין.
3
- בסעיף 12 להסכם המכר התייחסו הצדדים לסעיף 10(א) להוראת השעה, לפיה ניתן לקבל
4 הקלה בתשלום מס השבח, בכפוף לקיום התנאים הרלבנטיים הנקובים בסעיף האמור
5 להוראת השעה.
6
- כך, הוסכם בין הצדדים כי המוכרים יישאו בתשלום מס שבח בשיעור המופחת של עד 25%
7 בהתאם לשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),
8 התשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין**). הרוכש התחייב כי הבנייה במקרקעין תסתיים
9 תוך 42 חודשים מיום החתימה על הסכם המכר וזאת בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף
10 10(א)(3) להוראת השעה. בנוסף, התחייב הרוכש לשאת עבור המוכרים במס השבח מעבר
11 לשיעור המס המופחת האמור הקבוע בהוראת השעה, באם לא יקיים את התחייבותו בעניין
12 השלמת בניית דירות המגורים עד המועד הנקוב בהוראת השעה.
13
7. לצורך הבטחת התחייבותו זו להשלמת הבנייה תוך 42 חודשים, הפקיד הרוכש בידי ב"כ
14 המוכרים, עו"ד מנחם לוינסון, ערבות בנקאית בלתי מותנית בסך 1,000,000 ₪ (להלן –
15 **הערבות הבנקאית**).
16
8. העוררים הגישו שומות עצמיות ודיווחו למשיב על העסקה, אך ביום 7.9.2017 הוציא המשיב
17 שומות לפי מיטב השפיטה (נספח 2ד לערר), בהן דחה את השומות העצמיות של העוררים,
18 וקבע כי שווי המכירה, הכולל את כל התמורות הישירות והעקיפות, הינו בסך 8,404,380 ₪.
19 המשיב קבע את שווי המכירה לפי עקרון צירוף מלוא התמורות, כך ששווי המכירה כולל את
20 התמורה הישירה ותשלום הפרש מס שבח שהתחייבו הרוכשים לשלם, ככל שלא יהיו
21 המוכרים זכאים להקלה במס שבח על פי הוראת השעה.
22
9. השגות שהגישו העוררים בגין השומות האמורות נדחו על ידי המשיב ביום 13.5.2018. החלטה
23 זו של המשיב היוותה מושא לעררים שהוגשו על ידי העוררים במסגרת תיק ו"ע 18-06-67042
24 ותיק ו"ע 15542-07-2018. בשני עררים אלו הגיעו הצדדים להסכמות לפיהן יקפא המשיב
25 את יתרת תשלום המס המוטלת על העוררים בהתאם להחלטות בהשגה וזאת עד ליום
26 1.5.2020. העוררים התחייבו להודיע למשיב האם עמדו בתנאים הקבועים בהוראת השעה,
27 וזאת בכפוף להמצאת ערבות בנקאית על ידי העוררים על סך מחצית חוב המס (להלן – **הסכם**
28 **הפשרה**) (נספח 3ד לערר). ביום 20.1.2019 ניתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה בין
29 הצדדים.
30



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

10. ביום 18.7.2019 הוצא היתר בנייה ל- 15 יחידות דיור במקרקעין (להלן – **היתר הבנייה**),
2 בכפוף להוראות תכנית הבנייה חפ/1758 (להלן – **התב"ע**) (היתר הבניה - נספח ד4 לערר).
11. בחודשים יוני עד אוגוסט 2020 פנו העוררים למשיב בדואר אלקטרוני ובמכתב פנייה (נספחים
3 ה-2 ו-1 לערר) וטענו כי סיימו את בנייתם של 13 יחידות דיור מתוך 15 יחידות הדיור
4 שהותרו לבנייה במקרקעין, וזאת טרם שהסתיימה התקופה הקובעת, ועל כן על המשיב
5 לקבוע כי הם זכאים לשיעור מס שבח מופחת על פי הוראת השעה. העוררים הוסיפו וטענו כי
6 ממילא על מנת לקבל את הטבת המס בהתאם לסעיף 10(א)(1) להוראת השעה די בהשלמת
7 בנייתן של 8 דירות המיועדות לשמש למגורים, עד תום התקופה הקובעת.
8
12. ביום 1.9.2020 דחה המשיב את בקשת העוררים וקבע כי לא עמדו בתנאי הוראת השעה.
9 המשיב קבע כי התנאי בדבר סיום הבנייה מתייחס לכל הדירות המיועדות לשמש למגורים
10 המותרות לבנייה לפי התב"ע החלה על המקרקעין במועד סיום הבנייה, ואין די בכך
11 שתסתיים בנייתן של 8 דירות בלבד.
12
13. עוד קבע המשיב, כי במקרה דנן אף לא ניתן ליתן את ההטבה באופן יחסי בהתאם לסעיף
13 10(א)(3)(ב) להוראת השעה, היות ולא ניתן טופס 4 לאף דירה במסגרת התקופה הקובעת.
14 הוסיף המשיב וציין כי לפי דוחות הביצוע שהועברו לבקשת השמאי מטעם המשיב, הבנייה
15 רחוקה מסיום לפי המועד הקבוע בהוראת השעה, וכך גם צוין במועדי המסירה על גבי החוזים
16 הנוגעים למכירת הדירות על ידי החברה, הרוכשת. המשיב העריך כי החברה לא עמדה במועד
17 סיום הבנייה כנדרש בהתאם להוראת השעה, עקב חריגות וסטיות מהיתר הבניה.
18
14. ביום 25.8.2020 פנו המוכרים בשנית למשיב בבקשה לתיקון שומה, במסגרתה ביקשו לתקן
19 את שווי המכירה לסך כולל של 7,000,000 ₪ לשלוש השומות יחדיו, וחזרו על הנטען כי הם
20 זכאים להקלה בשיעור מס השבח בהתאם להוראת השעה.
21
15. ביום 5.11.2020 דחה המשיב את הבקשה לתיקון השומה וקבע כי העוררים אינם עומדים
22 בתנאי הוראת השעה ולכן אינם זכאים להקלה במס שבח.
23
- 24 **על כך הוגש הערר דנן.**
- 25 **תמצית טענות העוררים:**
16. המשיב שגה עת נקט בגישה פרשנית מצמצמת לעניין סעיף 10(א) להוראת השעה, אשר אינה
26 תואמת את תכלית הוראת השעה, מובילה לתוצאה אבסורדית שלא לטובת הנישום וסותרת
27 את ההלכה הפסוקה וכללי הפרשנות. עיקר התכלית של הוראת השעה היא להביא להגדלת
28 היצע והורדת מחירי הדיור.
29





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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

17. לשון הוראת השעה הקובעת כי יראו כסיום הבנייה בעת קבלת טופס 4 יוצרת חזקה הניתנת
1 לסתירה. העוררים הפנו להשוואה לפסיקה העוסקת בפרשנות הוראת סעיף 49(ב) לחוק מיסוי
2 מקרקעין הקובעת כי "יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם
3 מלוא להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד". העוררים טוענים כי בפסיקה פורש
4 סעיף זה באופן רחב, לטובת הנישום ונקבע כי החזקה הקבועה בו ניתנת לסתירה. לפיכך,
5 עמדת העוררים היא כי ניתן לקבוע את סיום הבנייה גם ללא טופס 4, והם הוכיחו כי
6 הסתיימה בנייתן של 13 דירות ועל כן הם זכאים לקבל את הטבת המס בהוראת השעה.
7
18. העוררים התייחסו בסיכומיהם למסמך שנערך על ידי גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה
8 לשומה וביקורת ברשות המיסים בתקופה הרלבנטית, אשר לשיטתם הכירה בסיום הבנייה
9 גם ללא טופס 4.
10
19. התנאי הקבוע בסעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה בדבר הנפקת טופס 4, הינו תנאי פרוצדורלי
11 גרידא ואינו בגדר דרישה מהותית. העוררים הפנו להוראת ביצוע מ"ש 17/92 מאפריל 1992
12 (להלן – הוראת הביצוע) וביקשו להסתמך עליה לצרכי הערר דן.
13
20. המשיב שגה עת קבע בהחלטה מושא הערר כי התנאי בדבר סיום הבנייה מתייחס לכל הדירות
14 המיועדות לשמש למגורים המותרות לבנייה לפי התב"ע שחלה במקרקעין, ואין די בכך
15 שתסתיימנה בנייתן של 8 דירות בלבד.
16
- 17 המשיב מערבב בין "תכנית בנייה", לפיה אין הגבלה של מספר יחידות הדיור המותרות
18 לבנייה, לבין "היתר הבנייה". הוראת השעה מתייחסת לסיום בנייתן של כל הדירות המותרות
19 לבנייה לפי התב"ע, ולכן די בבנייה והשלמתן של 8 דירות לשם קבלת הטבת המס בהוראת
20 השעה. בנוסף, הדרישה המנויה בסעיף 10(א)(1) להוראת השעה מתייחסת להשלמת בנייתן
21 של 8 דירות לפחות, ובמקרה דן הושלמו בנייתן של 13 דירות.
- 22 לחילופין, מאחר ולא יכולה להיות מחלוקת כי הושלמו 13 יחידות דיור מתוך 15 יחידות דיור,
23 המהווים כ-87% ממספר הדירות המותרות לבנייה בהתאם לתב"ע שחלה במקרקעין, אזי יש
24 מקום ליתן את ההטבה במס שבח באופן יחסי לחלק שבנייתו הסתיימה, בהתאם לסעיף
25 10(א)(3)(ב) להוראת השעה.
21. מועד קבלת טופס 4 אינו בשליטת העוררים. בשל תקופת הקורונה יש מקום להתחשבות ועל
26 כן יש לקבוע כי מתן טופס 4 אינו תנאי הכרחי, כי בניית הדירות הסתיימה במסגרת התקופה
27 הקובעת בהוראת השעה. המשיב כלל לא בדק את 13 הדירות שבנייתן הסתיימה ואין לתת
28 משקל לעדותו של עד המשיב שאומנם ביקר במקרקעין, אולם לא נכנס לדירות, לא בדק את
29 החיבורים לחשמל, מים ותשתיות ולא ידע במישור העובדתי את מצבן של הדירות.
30



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

22. באשר למועדים שצוינו בדוחות הביצוע ובחוזי מכר הדירות בפרויקט - הללו אינם משקפים את המצב העובדתי והמשפטי. המועדים המצוינים בדוחות ובחוזים אינם רלוונטיים; העוררים תלויים בצדדים שלישיים ומושפעים מאירועים חיצוניים, שהשפיעו על קבלת טופס 4. אלמלא עיכוב אישור מהעירייה לעניין החריגה מהיתר הבנייה ומגפת הקורונה, לא היו נגרמים העיכובים בהליך אישור תכנית השינויים ובקבלת טופס 4.
23. אין כל ממש בקביעת המשיב בעניין החריגה ממספר יחידות הדיור שניתן היתר לבנייתן. תכלית הוראת השעה לעודד ולתמרץ את הגדלת היצע הדירות, וכך פעלו העוררים.
24. לחילופין, מבקשים העוררים להאריך את התקופה הקבועה בהוראת השעה, וזאת בהתאם לסמכותו של המשיב לפי סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין.
25. המשיב שגה עת הוסיף לשווי המכירה את סכום מס השבח מעבר למס המופחת. התחייבות הרוכשים בהסכם המכר היא לפיצוי המוכרים במקרה שלא יעמדו בתנאי של סיום הבניה במסגרת התקופה הקובעת. מדובר בפיצוי חוזי עקב הפרה תיאורטית נכון ליום המכירה ולא ניתן להוסיפו לשווי המכירה. ממילא, ניתן היה לצרף את סכום מס השבח רק אילו היה מתברר כי לא קוימו התנאים לקבלת הטבת המס בהוראת השעה. הטלת מיסוי בכל מקרה ומלכתחילה, מאיינת את הטבת המס שהמחוקק עמל על יצירתה, ומרוקנת מתוכן את הוראת השעה.
- 17 **תמצית טענות המשיב:**
26. העוררים לא עמדו בכל התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 10(א) להוראת השעה. אין מחלוקת כי התנאים בסעיף 10(א) להוראת השעה הנוגעים למועד מכירת הזכות במקרקעין ולמספר המינימלי של יחידות הדיור – אכן התקיימו, אך התנאי השלישי בדבר סיום הבנייה וקבלת טופס 4 תוך 42 חודשים מיום המכירה – לא התקיים. העוררים לא קיבלו טופס 4 לאף אחת מיחידות הדיור שנבנו עד לתום התקופה הקובעת. על כן, העוררים אינם זכאים להקלה במס השבח מכוח הוראת השעה.
27. לשונה של ההוראה בסעיף 10(3) להוראת השעה - נהירה וברורה. הזכאות להקלה במס שבח מותנית בסיום בנייתן של כל הדירות המותרות לבנייה וזאת דרך קבלת טופס 4, בהתאם לסעיף 265 חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן – **חוק התכנון והבניה**). אין המדובר בתנאי פרוצדורלי אלא בתנאי מהותי שנקבע בהוראת השעה ואשר המשיב אינו רשאי לשנותו.
28. פרשנותם על העוררים את הוראת השעה מנוגדת לכוונת המחוקק להגדלת היצע הדירות למגורים, שכן אין די ביצירת תמריץ לנישום לסיים את בניית הדירות פיזית, אלא יש לסיימן באופן שניתן יהיה לאכלס אותן בדיירים.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

28. קבלת עמדת העוררים בדבר שינוי מועד סיום הבנייה המוגדר בסעיף 10(3) להוראת השעה, 1
כך שייקבע כי הבנייה הסתיימה גם אם טרם התקבל טופס 4, משמעה שינוי או הקלה של 2
תנאים מהותיים שהמחוקק קבע לצורך הזכאות בהטבה. עמדה זו מנוגדת לכוונת המחוקק, 3
להוראות החוק, ולפסיקה הנוגעת לעמידה בתנאים ומועדים שקבע המחוקק. 4
29. הקביעה כי מועד סיום הבנייה הוא המועד בו התקבל טופס 4 נועדה לשם הגשמת תכליות 5
ראויות בדיני המס, בהן ודאות ויעילות. קבלת עמדת העוררים בדבר קביעת מועד סיום 6
הבנייה בהתאם לסיום הבנייה הפיזית, מחייבת בחינה מורכבת של כל מקרה לנסיבותיו, 7
וכפועל יוצא תיווצר אי ודאות ביחס לנישומים ואי יעילות בגביית המס. 8
30. אין בסיס לטענת העוררים כי תכנית הבנייה אינה מגבילה את מספר הדירות שניתן לבנות על 9
הממכר ולכן די בסיום בנייתן הפיזית של 8 יחידות דיוור מתוך 13 יחידות דיוור. בידי העוררים 10
קיים היתר בנייה לבנייתן של 15 יחידות דיוור בלבד. בנייתן הפיזית של 13 היחידות מתוך 15 11
יחידות הדיוור, לא הסתיימה, הדירות אינן ראויות למגורים ולא ניתן למסור אותן לדיירים. 12
קבלת אישור אכלוס על ידי הנפקת טופס 4 עובר לתום התקופה הקובעת הינו תנאי מהותי, 13
שבלעדיו אין. חיבור ארעי שלא אושר בטופס 4, לחשמל ומים, אינו מעיד על עמידה בתנאי 14
הוראת השעה. 15
31. האילוצים להם טענו העוררים בדבר אי קבלת טופס 4 עובר לתום התקופה הקובעת, לרבות 16
עיכוב קבלת אישור מהעירייה לעניין החריגה מהיתר הבנייה ומגפת הקורונה, אינם יכולים 17
לשנות דברי חקיקה, ורק בידי המחוקק הסמכות לכך. 18
32. העוררים אינם זכאים גם לסעד החלופי למתן הקלה חלקית במס השבח עבור 13 יחידות 19
הדיוור בלבד מכלל הדירות מכוח סעיף 10(ב) להוראת השעה. 20
33. יש לכלול בשווי המכירה את מס שבח שנטלו על עצמם הרוכשים לשלם במקום המוכרים 21
מכוח עקרון צירוף כל התמורות, הקובע כי שווי המכירה יכלול את כל התמורות, הישירות 22
והעקיפות, שנשא בהן הרוכש, בין היתר חיוב מס השבח שהתחייב הרוכש לשלם במקומו של 23
המוכר. 24
34. לא היה מקום להפניה שהפנו העוררים בסיכומיהם למסמך של גב' מירי סביון. מדובר במסמך 25
שאינו רלוונטי ולא הותר להגישו בערר. 26
35. הוראת הביצוע אליה הפנו העוררים אינה רלוונטית לערר דנו, שכן היא עוסקת בהגדרת דירת 27
מגורים ואין היא דנה בהגדרת מועד סיום הבניה כפי שהוגדר מפורשות על ידי המחוקק 28
בהוראת השעה. 29



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הוראת הביצוע נועדה לצמצם את חילוקי הדעות בין המדינה לנישומים ולהביא לאחידות
2 פרשנית והיא הוראה פנימית, אשר קודמת בזמן לחקיקה ראשית ספציפית מאוחרת בהוראת
3 השעה.
4 36. הסעד המבוקש על ידי העוררים בסיכומיהם בדבר ביטול קנסות מהווה הרחבת חזית אסורה;
5 הוא נטען באופן כללי וסתמי ובלא שהוגשה למשיב בקשה לביטול קנסות על ידי העוררים.

דיון והכרעה:

- 6
7 **א. התשתית המשפטית:**
8 37. סעיף 10 להוראת השעה קובע:

9 על אף האמור בפסקה (1)(א) של סעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין,
10 במכירת זכות במקרקעין, בידי יחיד, בתקופה שמיום כ' בטבת התשע"ו)
11 (1 בינואר 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018)
12 שמתקיימים לגביה התנאים המפורטים להלן, יהיה היחיד חייב במס על
13 השבח הריאלי עד יום התחילה כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין,
14 בשיעור הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק האמור:

15 (1) המכירה היא של זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה
16 מתירה בנייה על הקרקע של 8 דירות לפחות המיועדות לשמש
17 למגורים, או מכירה של חלק מזכות במקרקעין כאמור שתמורתה
18 היא בנייה על יתרת המקרקעין (להלן – עסקת קומבינציה);

19 (2) המכירה היא מיחיד לקבלן או למי שעסקו או חלק מעסקו בניית
20 דירות על קרקע שבבעלותו, על ידי קבלן, לשם מכירתן, והקרקע
21 הנמכרת תהווה מלאי עסקי בידי כמשמעותו בסעיף 85 לפקודת
22 מס הכנסה – לגבי אלה:

23 (א) מכירה של זכות במקרקעין בקרקע שכלולה בשטח
24 שתכנית הבנייה הקיימת לגבי מתירה בנייה של 1,000
25 דירות לכל הפחות וביום המכירה ניתנו היתרי בנייה ל-
26 10% לכל היותר מהדירות המותרות לבניה בשטח שחלה
27 עליו התכנית כאמור;

28 (ב) מכירה של זכות במקרקעין שתכנית הבניה שחלה עליה
29 מתירה בנייה של 1,000 דירות לכל הפחות;

30 (3) לגבי זכות במקרקעין שאינה מנויה בפסקה (2) –

31 (א) עד תום התקופה הקובעת הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל
32 הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבניה לפי תכנית
33 הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה,
34 ובעסקת קומבינציה, נוסף על האמור – עד תום התקופה הקובעת
35 הסתיימה בנייתן על הקרקע של 8 דירות המיועדות לשמש
36 למגורים על הזכות במקרקעין או ביתרת המקרקעין; לעניין סעיף



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 קטן זה יראו בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או של חיבור של
 2 טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, כסיום הבנייה;
 3 בסעיף קטן זה, "התקופה הקובעת" – כמפורט להלן, לפי העניין:
- 4 (1) לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה
 5 מתירה בניה של פחות מ- 251 דירות – 42 חודשים מיום
 6 המכירה;
- 7 (2) לגבי זכות במקרקעין שתכנית הבנייה שחלה לגביה
 8 מתירה בנייה של 251 דירות או יותר – 48 חודשים מיום
 9 המכירה.
- 10 (ב) לא התקיים התנאי הקבוע בפסקת משנה (א), תחול הרישה של
 11 סעיף קטן (א) לגבי החלק היחסי של שווי המכירה של הזכות
 12 שנמכרה, כיחס שבין מספר הדירות שהסתיימה בנייתן, למספר
 13 הדירות המיועדות לשמש למגורים, המותרות לבנייה לפי תכנית
 14 הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום הבנייה,
 15 והוראות סעיף קטן (ד) יחולו לגבי החלק היחסי בלבד."
- 16 [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 17 38. הוראת השעה קבעה תקופה בת שלוש שנים, מיום 1 בינואר 2016 ועד ליום 31 בדצמבר 2018,
 18 במסגרתה יחיד אשר מכר זכות במקרקעין ביעוד לבנייה למגורים, יהא זכאי לשיעור מס
 19 שבח מופחת של 25%. תנאי לכך הוא כי המכירה היא של זכות בקרקע שקיימת לגביה תבי"ע,
 20 המתירה בנייה למגורים על הקרקע של לפחות 8 דירות מגורים, או מכירה של חלק מזכות
 21 במקרקעין כאמור שתמורתה היא בנייה על יתרת המקרקעין – היינו: עסקת קומבינציה.
- 22 תנאי נוסף ומצטבר לצורך קבלת ההטבה במס שבח לפי הוראת השעה הוא כי הבנייה של
 23 יחידות הדיור תסתיים עד תום התקופה הקובעת, קרי: 42 חודשים מיום המכירה (או 48
 24 חודשים מיום המכירה – תלוי בחלופה הרלבנטית). סיום הבנייה, כך קובעת הוראת השעה,
 25 יהא בקבלת טופס 4 על פי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה.
- 26 39. תכלית החקיקה של הוראת השעה היתה לעודד מכירה של נכסי מקרקעין שהוחזקו שנים
 27 רבות בידי בעליהם וצברו שבח רב, באופן שיצר תמריץ שלילי למכירתם. ראו דברי ההסבר
 28 להצעת החוק של הוראת השעה, הצעות חוק הממשלה – 951, ט"ז באלול התשע"ה
 29 : 31.8.2015, עמ' 1599-1600.
- 30 "מהאמור עולה, כי במכירת מקרקעין שנרכשו בתקופה שמיום ט"ו בניסן התשכ"א
 31 (1 באפריל 1961) עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001), מוטל על השבח
 32 הריאלי שנצמח עד יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) מס בשיעור מס
 33 ההכנסה שחל על היחיד לפי סעיף 121 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה קובע על
 34 הכנסותיו של היחיד שיעור מס שולי של 48% על כל שקל מעל 501,960 שקלים
 35 חדשים. שיעור זה הוא כמעט כפול משיעור המס המוטל על מוכר זכות במקרקעין
 36 שנרכשו לאחר יום כ' בחשוון התשס"ב (6 בנובמבר 2001) או לפני ט' בניסן
 37 התשכ"א (1 באפריל 1961). שיעור זה יוצר תמריץ שלילי למכור את המקרקעין



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ומעכב מכירת קרקעות לגורמים אשר יכולים לפתח את הקרקע וכך להגדיל את
2 היצע הדירות.
- 3 כדי לעודד מכירת קרקעות אשר נרכשו לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 באפריל
4 קרי קרקעות שנמצאות במשך שנים רבות בידי בעליהן ונצמח עליהן שבח
5 גבוה, מוצע לקבוע, כהוראת שעה, שבמכירת זכות במקרקעין המיועדים לבנייה
6 למגורים, בידי יחיד, בתקופה של שלוש שנים – מיום כ' בטבת התשע"ו (1 בינואר
7 2016) עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018) יחול שיעור מופחת של מס
8 שבח, על השבח הריאלי עד יום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001), שיהיה
9 בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, העומד היום על
10 25%."
- 11 40. אך בכך לא מתמצה כל תכליתה של הוראת השעה. שני פנים לה להוראת השעה: מחד, ומהפך
12 הנוגע למוכר - מטרת המחוקק היתה עידוד מכירת הקרקעות, ומאידך – הפך הנוגע לרוכש –
13 יצירת תמריץ להאצת קצב הבנייה של דירות לשם הגדלת היצע הדירות לאכלוס. ראו דברי
14 ההסבר להצעת החוק של הוראת השעה, עמ' 1600, ולהתייחסות לתנאי בדבר סיום הבנייה:
- 15 "התנאי הרביעי שמוצע לקבוע לזכאות לשיעור המס המופחת הוא שאם הזכות
16 במקרקעין הנמכרת היא בקרקע שתכנית הבנייה הקיימת לגביה מתירה בנייה של
17 פחות מ- 1000 דירות – בתוך תקופה קצובה (המשטנה בהתאם לתכנית הבנייה
18 החלה על הקרקע) הסתיימה בנייתן של 10 דירות מגורים או של 80% לפחות
19 מדירות המגורים המותרות לבנייה לפי תכנית הבנייה החלה על הקרקע. תנאי זה
20 נועד לתמרץ את רוכש הקרקע להוציא לפועל את בניית הדירות במהירות, וכך
21 להגדיל את היצע הדירות (מאחר ושההקלה ניתנת למוכר, התמריץ לרוכש יופעל
22 באמצעות חוזה המכר, שיתייחס לתוצאות אי עמידתו בתנאי סיום הבנייה). מוצע
23 שלעניין תנאי זה, יראו כמועד סיום הבנייה את המועד שבו התקבל אישור לאספקת
24 חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה."
- 25 41. סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה עניינו הסמכות הנתונה לשר הפנים, הממונה על ביצועו של
26 החוק האמור, להתקין תקנות בכל הנוגע לביצוע החוק, והכל תוך היוועצות עם המועצה
27 הארצית לתכנון ולבנייה, או עם הוועדה מחוזית או הוועדה מקומית לתכנון ולבנייה הנוגעת
28 בדבר.
- 29 מכוח סמכותו האמורה התקין שר הפנים את תקנות התכנון והבנייה (אישורים למתן שירותי
30 חשמל, מים וטלפון) תשמ"א-1981 (להלן – תקנות התכנון והבנייה).
- 31 תקנה 5 לתקנות התכנון והבנייה קובעת:
- 32 "אישור להספקת חשמל, מים או חיבור טלפון לבניין יהיה לפי טופס 4 בתוספת"
- 33 42. טופס 4 שבתוספת לתקנות התכנון והבנייה מהווה אישור מטעם הוועדה המקומית לתכנון
34 ולבנייה לפי סעיף 157א' לחוק התכנון והבנייה, כי הבניין נבנה לפי היתר הבנייה הרלבנטי,
35 וכי חברת החשמל, ספק המים וספק שירותי הטלפון רשאים לספק לבניין המגורים שירותי
36 חשמל, טלפון ומים, דהיינו: כי הבניין החדש ראוי לשימוש ואכלוס.





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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 טופס 4 אמור להיחתם על ידי יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה או יו"ר ועדת המשנה
2 ובחתימת מהנדס הוועדה המקומית.
- 3 **ב. האם עמדו העוררים בתנאי הוראת השעה?**
- 4 43. המחלוקת בין הצדדים בשאלת זכאותם של העוררים להקלה במס השבח לפי הוראת השעה
5 נעוצה בשאלה האם התקיים התנאי בדבר סיום הבנייה במסגרת התקופה הקובעת.
- 6 במישור העובדתי, אין מחלוקת כי העוררים לא קיבלו אישור להספקת חשמל, מים או חיבור
7 של טלפון לבניין – טופס 4 – לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה, במסגרת התקופה הקובעת
8 בת 42 החודשים מיום המכירה.
- 9 44. לעמדתני, די בכך כדי לדחות את הערר.
- 10 לשונה של הוראת השעה ברורה וחד משמעית באשר לקביעה מתי תיחשב הבנייה כנסתיימה.
11 סיום הבנייה יהא במועד שבו התקבל טופס 4 לבניין. ככל שלא התקבל טופס 4 לבניין או
12 חלקו בתוך תקופה של 42 חודשים מיום המכירה – אין העוררים זכאים להקלה במס השבח
13 הקבועה בהוראת השעה.
- 14 45. כללי הפרשנות קובעים כי נקודת המוצא במלאכתו של הפרשן היא לשון החוק ועל כן על
15 השופט המפרש את החוק לקבוע את המשמעות האפשרית מבחינה לשונית:
- 16 **"כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון**
17 **שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו**
18 **מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון**
19 **בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84 [1]), אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה**
20 **לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות אחת**
21 **מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך**
22 **היא אינה נקודת הסיום. לעולם יש לפתוחבלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה.**
23 **מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות**
24 **"נכונה". בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה."**
- 25 (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70)
- 26 ראו גם: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (28.5.2008)
27 (להלן – הלכת פוליטי):
- 28 **"חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא**
29 **לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את**
30 **הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי**
31 **התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול**
32 **הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי**
33 **לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 ב (1999)). "כל פרשן חייב להתחשב במגבלות**



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הלשון. המשמעות המשפטית של הלשון, אשר נועדה להגשים את התכלית המונחת
2 ביסודה, חייבת להתיישב עם אחת המשמעויות הלשוניות של הטקסט. אמת,
3 המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות, אך הוא תנאי הכרחי לה" (ע"א
4 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב(2) 638, 647-646 (1998)). וכפי שקבע
5 השופט ברק:
- 6 "אין השופט רשאי (...) להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה
7 ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים
8 מגבילות את הפירוש (...). ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או
9 פירוש מצמצם, פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת
10 אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3)
11 715, 701 (1982))."
- 12 ראו גם ע"א 4096/18 חכם את אור זך עורכי דין נ' פקיד שומה חיפה (23.5.2019) בפסקה 18 ;
13 וכן ראו דברי כב' השופט א. רובינשטיין בע"א 5789/04 המשביר הישן בע"מ נ' לוגיסטיקה
14 בע"מ, פסקה יג(2) (10.6.2007) :
- 15 "עלינו לזכור, כי בבסיסו של כל פרשנות מצוי דבר המחוקק, וככל שלשונו
16 ברורה, מצטמצמים גדרי הפרשנות".
- 17 46. יצוין, כי לא מצאתי כי יש ממש בטיעון העוררים הנשען, בין היתר, על פסק הדין בע"א
18 1827/15 זיונץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (31.1.2017) (להלן – עניין זיונץ) כי יש
19 לנקוט בפרשנות לטובת הנישום, וזאת, לגישתם, לאור הקושי שנוצר בפרשנות הוראת השעה.
20 טיעון זה של העוררים מניח את המבוקש. הנחת המוצא של העוררים היא כי קיים קושי
21 פרשני בהוראת השעה. אלא שלטעמי, לא קיים כל קושי שכזה.
- 22 לשונה של הוראת סעיף 10(א)(3) (א) להוראת השעה והתנאי בדבר סיום הבנייה – היא ברורה
23 וחד משמעית.
- 24 הוראת השעה מגדירה באופן ברור מהו שלב סיום הבנייה לצורך קבלת הטבת המס. לטעמי,
25 מלשונו של סעיף 10(א)(3) (א) להוראת השעה בהיר ונהיר כי סיום הבנייה, כפי הקבוע בהוראת
26 השעה – הוא "בקבלת אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף
27 265 לחוק התכנון והבנייה".
- 28 47. יתרה מזאת, ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון קובעת כי אין עוד מקום לפירוש
29 לטובת הנישום דווקא, אלא יש לנקוט בגישה פרשנית המתמקדת בפרשנות תכליתית בהתאם
30 למטרות הקונקרטיות של החוק מושא הפרשנות.
- 31 ראו: ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18.8.2011); ע"א 1779/18 יהודה
32 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (02.12.2020).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

48. זאת ועוד, סעיף 10(א)(3) להוראת השעה קובע באופן ברור ובהיר כי בכדי לקבל את הקלת המס, נדרש כי עד תום התקופה של 42 חודשים מיום המכירה, תסתיים הבנייה על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבניה לפי תכנית הבנייה שחלה על המקרקעין.
- במקרה הנדון בפנינו היתר הבנייה, שניתן לפי תוכנית הבנייה החלה על המקרקעין, היתר בנייתן של 15 יחידות דיור.
- בנקודה זו אציין, כי לא מצאתי כל ממש בטענת העוררים לפיה התב"ע החלה על המקרקעין אינה מגבילה את מספר יחידות הדיור שניתן לבנות על המקרקעין, וכי על כן די בהשלמת בניה של 8 יחידות דיור בכדי שיהיו זכאים להטבת מס השבח.
49. שני כשלים לטענה זו: ראשית, נראה כי העוררים קראו באופן לא נכון את סעיף 10(א)(1) להוראת השעה והסיקו כי די בהשלמת בנייה של 8 יחידות דיור כדי שיהיו זכאים להטבה – **ולא היא**. התנאי הנקוב בהוראת סעיף 10(א)(1) להוראת השעה קובע את התנאי הראשון למתן ההטבה, קרי: שהתב"ע החלה על המקרקעין מתירה בנייה על הקרקע של לפחות 8 יחידות דיור. כלומר, המחוקק הביע דעתו כי ההטבה לא תינתן למכירת מקרקעין שלא ניתן לבנות עליהם לפחות 8 יחידות דיור לפי התב"ע (על פי הנראה מדובר בתנאי שמגבש את התכלית של הגדלת היצע יחידות הדיור לאכלוס ומספר יחידות דיור נמוך מ-8 אינו עונה, לפי קביעת המחוקק, על הצורך האמור). **תנאי זה אינו מדבר על השלמת הבניה**.
- בנוסף, התנאי המצוי בסעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה קובע מפורשות כי יש לסיים את בנייתן של כל הדירות המיועדות לשמש למגורים המותרות לבניה לפי תוכנית הבנייה החלה על המקרקעין. ויובהר: יש להבחין בין התב"ע - שהיא התכנית הכללית המסדירה את מהות השימוש במקרקעין (מגורים, תעשייה וכד') ואת היקף הבניה המותר, לבין היתר הבנייה – אשר רק מכוחו ניתן לבנות בפועל על מקרקעין שיועדו לבנייה על פי התב"ע. לכן, ברור כי הוראת סעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה עוסקת בהשלמת הבנייה ביחידת הקרקע שעליה נבנה הבניין, ואינה עוסקת בשטח המקרקעין בכללותו. ממילא – אילו הסעיף היה מדבר על השלמת הבניה בכל המקרקעין לפי התב"ע כולה – ספק אם טיעון זה פועל לטובת העוררים.
- על כל פנים, במקרה דנן – מדובר בהשלמת הבנייה של כל יחידות הדיור על פי היתר הבנייה, דהיינו – 15 יחידות דיור. אף אילו היה ממש בטיעון בדבר דרישה של השלמת בנייה של 8 יחידות דיור, ולא היא - אזי לא יכולה להיות מחלוקת כי העוררים לא השלימו את הבניה, במשמעות הקבועה בהוראת השעה, אפילו של 8 יחידות דיור.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כשל שני בטיעונם זה של העוררים נעוץ בעובדה כי סעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה מתייחס
2 לדרישה של השלמת 8 דירות המיועדות לשמש למגורים על הזכות במקרקעין או ביתרת
3 המקרקעין, וזאת ביחס לעסקת קומבינציה.
- 4 דרישה זו אינה רלבנטית לעסקת מכר רגילה, דוגמת זו החלה במקרה הנדון בערר כאן. יתר
5 על כן, כנאמר באופן מפורש בסעיף – "יבעסקת קומבינציה, נוסף על האמור..." – משמע, כי
6 הדרישה להשלמת 8 יחידות דיור ביחס לעסקת קומבינציה, באה בנוסף לדרישה האמורה
7 ברישא של אותו סעיף לפיו הסתיימה בנייתן על הקרקע של כל הדירות המיועדות לשמש
8 למגורים המותרות לבניה לפי תכנית הבנייה שחלה לגבי הזכות במקרקעין במועד סיום
9 הבנייה. במקרה שלפנינו מדובר על השלמת הבנייה של 15 דירות.
- 10 האם ניתן לקבל את טענת העוררים לפיה רשאים הם להוכיח סיום בנייה באופן אחר ושונה
11 ממה שנקבע בהוראת השעה, היינו שלא על דרך של הצגת טופס 4 למשיב?
- 12 **לטעמי התשובה לכך היא שלילית.**
- 13 כאמור לעיל, לשון החוק ברורה ובהירה וקובעת מפורשות את מילוי התנאי של סיום הבניה
14 בהצגת טופס 4. המטרה החד משמעית של המחוקק בקביעה כזו היא ליצור יעילות, פשטות,
15 ודאות ובהירות בקביעת קיומו או העדר קיומו של תנאי לצורך קבלת הטבת מס.
- 16 יתר על כן, ההלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון אימצה גישה פרשנית המעודדת ערכים
17 אלו של פשטות וודאות ויעילות – ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט
18 פוליטי (28.5.2008) (להלן – הלכת פוליטי).
- 19 הפרשנות המוצעת על ידי העוררים לתנאי של סיום הבניה חותרת למצב דברים לפיו ניתן
20 יהיה לקבוע כי הבנייה הסתיימה גם על סמך ראיות שיוצגו, דוגמת הראיות שהוצגו על ידי
21 העוררים בערר דנן, קרי: חוות דעת מומחים בהן ייטען כי הושלמו כל פעולות הבניה, כי
22 הדירות מכילות את כל הרכיבים והכלים הנדרשים, כי יש חיבור לחשמל ולמים ולכל
23 המערכות האחרות הנדרשות לצורך איכלוס דירה.
- 24 קבלת פרשנות זו תוביל לסרבול והכבדה רבה בפעילותו של מנהל מיסוי מקרקעין, שלא
25 לצורך, וכן להידרשותו לבחינה בנושאים שאינם "מטה לחמו".
- 26 ראו לעניין זה דברי כבוד השופטת מ. נאור (כתוארה אז) בפסקה 34 להלכת פוליטי:
- 27 **"בבואנו לפרש הוראת מס אין להקל ראש בתכליות אלו של יעילות, ודאות**
28 **ויעילות, שעמדו בענייננו במפורש לנגד עיני המחוקק... מידות היעילות,**
29 **הוודאות, ההרמוניה החקיקתית והנאמנות ללשון מהוות כידוע "תכליות**



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס" (עניין סיוון, בעמ' 610) ואף נקבע
2 מפי חברתי השופטת חיות כי מידות אלה תואמות את "אחת התכליות
3 החשובות שביסוד דיני המס לפיה חותרים דינים אלה ככל הניתן להגברת
4 הוודאות באשר לנורמות הפיסקאליות ולהגדרתן באופן בהיר ופשוט שיקל
5 על הגבייה וייעל אותה" (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי
6 פרסומות מאוחדים בע"מ, פסקה 10 ([פורסם בנבו], 22.8.2007)) ובמקום אחר
7 נאמר כי "אחת מתכונותיו של 'מס טוב' שהוא 'יעיל, כלומר ניתן לגבייה
8 בקלות ובהוצאה מזערית כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם"
9 ("מ' אדרעי" בסיס מס כולל בישראל" משפטים (תשמ"ג) 431, 432)
10 "בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997)). "
- 11 וכן ראו פסקה 39 לפסק דינה של כבוד השופטת נאור (כתוארה אז) בהלכת פוליטי :
- 12 "בענייננו המחוקק קבע את "סדר העדיפות" בין התכליות השונות של החוק ואין
13 מקום לאפשר סטייה מכך (ראו פרשנות החקיקה, בעמ' 207; לכיבוד תכלית של
14 ודאות והפחתת התדיינויות ראו גם ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד
15 נד(5) 529 (2000)). כפי שקבעה חברתי השופטת חיות בעניין פז-גז :
- 16 "כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של שרירות
17 במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר
18 מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב
19 הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון
20 בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת"
- 21 גם בענייננו בבואנו לפרש את תיקון מס' 50 ראוי לכוון לתכליות של פשטות, יעילות,
22 ודאות ויציבות שעמדו לנגד עיני המחוקק ועומדים ביסודם של דיני המס ואין
23 מקום לקבוע במקום המחוקק כי היה מקום להעדיף תכליות אחרות. "שופט אינו
24 רשאי לומר כי תכלית החוק אינה נראית לו, ולהפעיל את שיקול דעתו על מנת
25 להגשים תכלית אחרת הנראית לו עדיפה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 92). "
- 26 לעמדתי, קביעה לפיה על המשיב לבצע ביקורות בבניינים כדי לבדוק טענה בדבר השלמת
27 הבנייה, לבדוק קיומם של מטבחים, ברזים, מקלחות, שירותים, חיבורים למים, לחשמל
28 ולטלפון – חוטאת למטרה אליה חתר המחוקק בהוראת השעה.
- 29 ראשית, אין זה מתפקידו של המשיב לבצע ביקורות שכאלו, מאחר וברי כי תחום המומחיות
30 שבידיו אינו משתרע על תחומים המצויים בליבת המקצועיות של רשויות התכנון והבנייה.
- 31 טופס 4 הינו אישור רשמי, הניתן על ידי הוועדה המקומית לתכנון ובנייה, אשר משמעותו
32 היחידה היא כי בניית נכס הסתיימה והוא ניתן לאיכלוס (עע"מ 1164/04 עיריית הרצליה נ'
33 דניאל יצחקי (5.12.2006)). טופס 4 מציין את סיומו של הליך ארוך ודקדקני, בו הגופים
34 האחראים על תקינות הבנייה, לרבות הרשות המקומית באמצעות הוועדה המקומית לתכנון
35 ובנייה, בחנו ואישרו כי הסתיימה בנייתו של המבנה, וכי הוא הוקם בהתאם להיתר בנייה
36 שניתן, הינו בטיחותי למגורי קבע וכי ניתן לספק לו את האישור לחיבור לשירותי חשמל ומים
37 לצורך איכלוסו (ראו דברי כב' השופט ביין בת"א (חיפה) 1502/94 אירית בון נ' סטלה דר
38 בע"מ (בפירוק מרצון) (8.10.1998)).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

55. במקרה דנן, העדרו של טופס 4, בהכרח מעיד כי בעיני הרשות המקומית, לא הסתיים הליך בניית המבנה, הרשות לא אישרה את סיום הבנייה והמבנה לא ניתן לאכלוס על פי החוק. כלום יעלה על הדעת כי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין, יקבע קביעה אחרת וסותרת לקביעתה של הרשות המוסמכת לתכנון ובנייה?! התשובה לכך ברורה לחלוטין והינה שלילית.
56. שנית, מעבר לעובדה כי קבלת הפרשנות המוצעת על ידי העוררים תביא להכבדה יתרה ושלא לצורך על המשיב ונציגיו בבדיקות פיזיות כאמור לעיל ובצורך להתמודד עם חוות דעת מומחים שיחוו דעתם אם הבניה הסתיימה אם לאו ובהגשת חוות דעת נגדיות, ספק בעיניי אם לכך כיוון המחוקק בקביעתו את ההגדרה של סיום הבנייה בסעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה.
- בסופו של יום, המחוקק ביקש לממש שתי תכליות, כאמור לעיל. האחת, הגדלת היצע הקרקע לבנייה רוויה; השנייה – תמרוץ הליכי הבניה במטרה לאפשר איכלוס מהיר של יחידות הדיור.
- ככל שלא קיים טופס 4 לבניין וליחידות הדיור בו – ממילא על פי הדין לא ניתן לאכלסו, ועל כן מטרת המחוקק אינה מתקיימת במקרה כזה.
- בל נשכח – מטרת המחוקק לא היתה ליתן הקלה במס השבח. המחוקק ביקש לתמרץ ולעודד את התכליות שבבסיסה של הוראת השעה באמצעות ההקלה במס השבח. דהיינו: **ההקלה במס השבח הינה האמצעי ולא המטרה.**
57. אוסיף ואדגיש, כי אין מחלוקת כי לא הסתיימה בנייתן של 15 הדירות לפי היתר הבנייה שניתן. העוררים טענו כי סיימו את בנייתן של 13 דירות, אף כי לא ניתן טופס 4. אין גם חולק כי כל הדירות בבניין – לא אוכלסו בפועל, במסגרת התקופה הקובעת, ולמעשה במועד שמיעת הראיות בערר דנן עדיין לא ניתן טופס 4 ולא היה אפוא אישור לאיכלוס הבניין לפי הוראת סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה. לטעמי, די גם בכך כדי לדחות את הערר ולקבוע כי העוררים אינם זכאים להקלה במס השבח לפי הוראת השעה.
58. אין בידי לקבל את טענת העוררים לפיה התנאי בדבר קבלת טופס 4 הינו תנאי פרוצדורלי בלבד, וכי המשיב רשאי היה לקבוע כי הבנייה הסתיימה על פי הראיות שהוצגו על ידי העוררים. אינני סבורה כי המשיב הוסמך על ידי המחוקק לקבוע את הקריטריונים לקיומו של התנאי בדבר סיום הבנייה.
- כאמור, המחוקק בחר, באופן ברור ומכוון, לקבוע מהו התנאי שבהתקיימו תיחשב הבנייה כנסתיימה. התנאי שקבע המחוקק הוא קבלתו של טופס 4 לבניין.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 תנאי זה נועד ליצור בהירות וודאות וסופיות. מתן שיקול דעת למשיב לקבוע מתי תיחשב
2 הבנייה כנסתיימה, כאשר אין עדיין טופס 4 – פותח פתח לאי וודאות, חוסר בהירות והעדר
3 קוהרנטיות, וזאת אין להתיר.
- 4 אין לקבל את טענת העוררים לפי הנוסח המצוי בהוראת סעיף 10(א)3 להוראת השעה לפיו
5 **"יראו בקבלת אישור להספקת חשמל מים או חיבור של טלפון לבניין, לפי סעיף 265 לחוק**
6 **התכנון והבנייה, כסיום הבנייה"**, כנוסח היוצר חזקה הניתנת לסתירה.
- 7 בחקיקת המס, לרבות בחוק מיסוי מקרקעין, בחר המחוקק לעשות שימוש בניסוח הכולל את .59
8 המילים **"יראו כ..."** " בהקשרים שונים, אשר ברור כי לא היתה לגביהם כל כוונה ליצור חזקה
9 הניתנת לסתירה.
- 10 כך, למשל קובעת הוראת סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין:
- 11 **"לא הגיש אדם הצהרה לפי הוראות סעיף 73 והוצאה לו שומה לפי סעיף 82, יראו**
12 **כהשגה על אותה שומה רק הצהרה מפורטת, כאמור בסעיף 73, שהגיש לגבי**
13 **העסקה או הפעולה."** [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 14 כלום יכולה להישמע הטענה כי קיימת בהוראה זו חזקה הניתנת לסתירה אך בשל כך שנעשה
15 שימוש בניסוח הכולל את המילים **"יראו כ..."** " !
- 16 לטעמי התשובה לכך היא ברורה וחד משמעית. ברור מאליו כי אין כל חזקה בסעיף האמור,
17 והשימוש בנוסח המילים "יראו כ..." נועד להבהיר מהו המסמך שיראו אותו כהשגה – דהיינו
18 - רק הצהרה מפורטת.
- 19 כך הם פני הדברים גם ביחס להוראת סעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובעת: .60
- 20 **"לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך כל התקופה האמורה בסעיפים קטנים**
21 **(ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו**
22 **התקבלה."**
- 23 ראו גם את הוראת סעיף 65 לחוק מיסוי מקרקעין:
- 24 **"החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, שהוראות סעיף 67**
25 **אינן חלות לגביה, כשלא שולם גם סכום הפרש בככסף או בשווה כסף – תהיה**
26 **פטורה ממש; שולם סכום הפרש כאמור – יראו את המוכר לענין חישוב השבח**
27 **והמס כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין שנתן, שהוא כיחס שבין סכום הפרש**
28 **האמור לבין כל התמורה שקיבל בעד הזכות במקרקעין שנתן."**
- 29 הנה כי כן, המינוח **"יראו כ..."** " ככלל אינו יוצר חזקה הניתנת לסתירה, כפי טענת העוררים. .61
30 מדובר בניסוח המיועד להבהיר כי לביצוע פעולה מסוימת, הצגת מסמך מסוים או חלוף
31 תקופה מסוימת – תיחוס משמעות או תוצאה כפי שנקבע בחוק.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כד למשל, חלוף פרק זמן של 8 חודשים ממועד הגשת השגה בלא שניתנה החלטה בה – משמעו
2 קבלת ההשגה, או במצב של הוצאת שומה לפי מיטב שפיטה בשל אי הגשת הצהרה על עסקה
3 – הגשת הצהרה מפורטת משמעה הגשת השגה.
- 4 על פי אותו עקרון והגיון – כך גם בהקלה במס שבח לפי הוראת השעה: הצגת טופס 4 למנהל
5 מיסוי מקרקעין משמעה קיום התנאי בדבר השלמת הבנייה.
- 6 העוררים מבקשים להסתמך בטיעונם על הפסיקה הנוגעת לפרשנות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי .62
7 מקרקעין, ובאופן ספציפי למילים "יראו מוכר ובן זוגו... כמוכר אחד". העוררים הפנו
8 בסיכומי התשובה מטעמם גם לפסיקה העוסקת בסעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה טרם תיקון
9 199 לפקודה.
- 10 **אין בידי לקבל טיעון זה.**
- 11 הפסיקה אליה הפנו העוררים עסקה בשאלות של הפרדה רכושית בין בני זוג (במקרה של סעיף .63
12 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. יצוין כי פסיקה דומה קיימת גם בעניין סעיף 9(ג1), הגדרת
13 "רוכש אחד" – "יראו רוכש ובן זוגו... כרוכש אחד") או בשאלות של חישוב מאוחד/נפרד של
14 בני זוג.
- 15 ראשית, מדובר בפסיקה שעסקה בשאלה של אופן חישוב המס ולא בסוגיה של זכאות להקלה
16 במס. הוראות החוק הרלבנטיות נועדו למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים.
- 17 שנית, פסיקת בית המשפט העליון אשר עסקה בסוגיות אלו, בחנה את התכליות המשפטיות
18 שעמדו בבסיס סעיפי החוק הנ"ל והגיעה למסקנה כי הלשון והתכלית מובילות למסקנה כי
19 יש לראות בסעיפים אלו כמקימים חזקה הניתנת לסתירה. בית המשפט העליון מצא לנכון,
20 באותם מקרים העוסקים בבני זוג ובמצבים של הפרדה ברכוש או הפרדה במקור ההכנסה,
21 לאפשר הבאת עובדות לצורך קביעות עובדתיות קונקרטיות ולא על סמך חזקות עובדתיות.
22 דהיינו: בית המשפט העליון איפשר הבאת ראיות, במקרה בו גם אם מדובר בבני זוג נשואים,
23 הרי שכל שאין המדובר בנישואים ראשוניים, למשל, או נישואין בהם כל אחד מבני הזוג נכנס
24 למערכת הנישואין הנוכחית עם נכסים שונים המשפיעים על אופן חישוב מס השבח או מס
25 הרכישה.
- 26 בית המשפט העליון נתן דעתו באותם מקרים שעסקו באופן חישוב המס לבני זוג, בין היתר
27 גם לתכליות של איזון ושיוויון פיסקאלי בין בני זוג והתאמתן לגישות החברתיות הרווחות
28 בעידן המודרני במדינת ישראל, למצבים של תאים משפחתיים "מורכבים", כאלו שנוצרו
29 כאשר כל אחד מבני הזוג נכנס למערכת הנישואין עם "מטען היסטורי" של נכסים.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

64. **לא כך הם פני הדברים במקרה מושא הערר זנן.** במקרה הנדון אין המדובר בהוראת חוק הקובעת את אופן חישוב המס אלא בהוראה הקובעת תנאים למתן הטבת מס. במצב דברים זה ההלכה הפסוקה קבעה כי הפרשנות לא תהא מרחיבה. בנוסף, הקביעה כי סיום הבנייה הינו בהצגת טופס 4, אינה יוצרת חזקה עובדתית הניתנת לסתירה. מדובר בתנאי מן הדין שלפיו אכן נקבע מועד סיום בניה על פי קביעתן של רשויות התכנון והבנייה. זהו התנאי הנוהג והקבוע ביחס לכל ההליכים של בנייה ואין לאבחן את עניינם של העוררים אך בשל האינטרס המיסויי. ממילא, כאמור לעיל, התכלית של הוראת השעה ברורה ונהירה כעולה מלשונה.
- זאת ועוד, ממילא במישור העובדתי, אף אילו היה סבור מאן שהוא כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה – ואין פני הדברים כך כלל ועיקר – הרי שהעוררים לא הרימו את הנטל להוכיח כי הבנייה הסתיימה כדבעי באופן המאפשר את אכלוס הבניין.
- בדיון מיום 10.5.2021, שהתקיים לאחר שנערך ביקור באתר הבנייה על ידי משיב, עדיין היו הצדדים חלוקים ביניהם ברמה העובדתית לעניין סיום הבנייה.
- בחקירתו הנגדית מיום 19.10.2021 של עד המשיב מר יואב דיסטלפלד, חזר על טענתו לעניין אי סיום הבנייה (עמ' 50 לפרוטוקול):
- ש. אתה יודע שהמחוקק כל הזמן נוקב במילים "דירות" או "יחידות" המיועדות למגורים.**
- ת. משום שהדירות הללו לא מיועדות למגורים כי עדיין מתבצעות שם עבודות בנייה בחלק מהאתר, קיים שם כבל חשמל שלא מאפשר לאנשים להיכנס לשם בבטחה ולהתגורר שם.**
- ש. בכל מקום במדינת ישראל שבו רואים כבלים שעוברים בין בניינים, אתה רוצה להגיד לי שהמסקנה שלך שאם רואים כבלים כאלה הדירות שם אינן ראויות למגורים?**
- ת. כן, לא ניתן להתגורר בבניינים כאלה."**
65. בתצהירו של השמאי מטעם העוררים, מר יצחק רוגובין (להלן – **מר רוגובין**) מיום 12.7.2021 ציין מר רוגובין כי מטרת ביקורו בפרוייקט, הייתה **"...לבדוק ולתעד לרבות בתמונות ובכתב, את מצב דירות המגורים שבנייתן הסתיימה בפרוייקט הבניה במקרקעין.**" (סעיף 2 לתצהירו של מר רוגובין).
- למרות זאת, מעדותו של מר רוגובין בדיון מיום 14.9.2021 לא ברור מה מצב סיום הבנייה הפיזית של הדירות, אשר לטענת העוררים, בנייתן הסתיימה. אומנם מר רוגובין ציין כי מבחינתו הסתיימה בנייתן של הדירות, אולם לא ידע להסביר כיצד נעשה חיבור החשמל והמים לדירות והאם החיבור נעשה כדיון, וכדבריו (עמ' 18 לפרוטוקול):
- ש. האם עשית בעצמך איזה שהיא בדיקה לראות באמת שבניית הדירות אכן הסתיימה?**



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת. בעצם הביקור בדירה, בדקתי אם יש את כל הכלים הסניטריים, אם יש חשמל, מים
2 חלונות, דלתות מרפסות, קירות ואם התריסים יורדים ועולים ואם יש פעמון מחוץ
3 לדירה, אם יש מספר על הדלת וכו' וכו'.
- 4 ש. ובעינך הדירות האלה הסתיימו?
5 ת. מבחינתי, הסתיימה בנייתן.
6 ש. לא שאלת שאלות לגבי למה אף אחד לא גר בהן? למשל?
7 ת. לא.
8 ש. או איך נעשה חיבור החשמל והמים?
9 ת. לא ראיתי שיש, אין צורך לשאול איך. אני התבקשתי לתעד את מה שיש ולא את
10 ה"איך".
- 11 ש. כלומר, שאם למשל היה מתברר לך בדיעבד שהמים שזרמו מהברז הם מים מאיזה
12 שהוא ג'ריקן שיש על הגג, או שהחשמל הוא מאיזה גנרטור, אז זה לא היה משנה
13 את מסקנתך?
- 14 ת. אולי הייתי מוסיף את זה כהערה ליד התיעוד שהמים הם באמצעות איזה דלי
15 שמנוח מחוץ לדירה או שהחשמל מסופק באמצעות איזה גנרטור שהייתי שומע, אך
16 בפועל אלו לא היו פני הדברים.
17 ש. בפועל, כפי שאמרת קודם, לא שאלת שום שאלות בעניין זה.
18 ת. לא שאלה איך המים זורמים ואיך איך החשמל מסופק."
- 19 ובהמשך העיד (עמ' 21-21 לפרוטוקול):
- 20 ש" לבית המשפט: אדוני אמר שהחשמל מחובר לבניין כדת וכדין, למה כוונתך?
21 ת. הוא לא מקבל את זה באמצעים מחתרתיים של גנרטור שפועל.
22 ש. חבר הוועדה: בדקת?
23 ת. נוכחתי שכל התאורה דולקת, זה מה שתיעדתי ביום הביקור. לא בדקתי במשרדי
24 חברת חשמל, כל דירה ודירה.
25 ...
26 ש. מבחינתך חשמל שניתן לבניין לצורך בנייה הוא גם נחשב כדת וכדין?
27 ת. אני לא נכנס לכל מיני היפותזות. אני חוזר, מטרת הביקור הייתה לתעד אם הדירה
28 הושלמה בנייתה."
- 29 66. גם לטעמו של השמאי הנוסף מטעם העוררים, מר יגאל גרשון בנייתן של הדירות הסתיימה
30 פיזית לצורך אכלוס, אולם הוא לא ידע להסביר האם הדירות חוברו לחשמל ומים באופן
31 תקני כפי שהדין מחייב, ובלשונו (עמ' 24 לפרוטוקול):
- 32 ש" האם ניתן לגור בדירות האלה?
33 ת. את שואלת אותי?
34 ש. כן
35 ת. אחרי שראיתי כן, מבחינה פיזית מההיכרות שלי עם נכסים שערכתי להם שומות,
36 בהחלט שכן. הייתי בדירות שגרים בהם ומאוכלסות שכואב הלב שאינן ראויות
37 למגורים ואלה כן דירות שראויות למגורים ומחוברות לחשמל, מים.
38 באיזה אופן
39 ת. לדעתי, באופן חוקי. אני מקווה שלא פיראטי.
40 ש. לשאלת בית המשפט: האם אדוני יודע משהו לגבי החיבורים לחשמל ומים?
41 ת. לא. אבל קיימים בדירות.
42 ש. מדוע לא מצאת לנכון לבדוק את החיבורים האלה או להורות לשמאי מטעמך לבדוק
43 זאת.
44 ת. אני התבקשתי לבדוק את הדירות שבנייתן הסתיימה, דירות שהציגו לנו, והשמאי
45 מטעמי ביקר בהן. במסגרת הביקור, פתחו את הדירות והציגו למר רוגובין את



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הדירות, ולפי התייעוד שקיבלתי, הן היו מחוברות לחשמל התאורה עבדה בהן, ומים
2 זרמו.
3 אתה מסכים איתי שכדי להגדיר דירה כדירה "מוכנה" היא צריכה להיות מחוברת
4 לתשתיות שהמינימאליות הן חיבור למים וחשמל אתה מסכים איתי?
5 ת. מן הראוי שיהיה חיבור למים וחשמל.
6 ש. האם אתה מסכים איתי שלא צריך להיות סתם חיבור למים וחשמל אלא כזה
7 שעומד בקנה אחד עם החוק והתקנים הרלוונטיים?
8 ת. לא מבין את השאלה.
9 ש. האם אתה מסכים איתי שכדי שדירה תהיה מוגדרת כ"מוכנה" למגורים".
10 ת. את מתכוונת מבחינת החוק? דירה שהיא מחוברת לחשמל ומים היא ראויה
11 למגורים, מבחינתי. גם אם החיבור אינו חוקי היא משמשת למגורים וראויה גם אם
12 זה לא לפי החוק. לא שאני מסכים לזה"
13 ...
- 14 ש. לבית המשפט: האם אתה או מי מטעמך, בדק את חיבור החשמל והמים, אם זה
15 חוקי בדירות שתיארתם?
16 ת. לא בדקתי."
- 17 כפי שניתן לראות, גם השמאים מטעם העוררים לא הצליחו לבסס את מסקנותיהם בדו"ח כי
18 בניית הדירות הסתיימה לצורך אכלוס. השמאים, מר רוגובין ומר גרשון, לא נתנו את הדעת,
19 לא בתייעוד ולא בחוות הדעת, על אופן חיבור הדירות לחשמל ולמים; לא על תקינות חיבורי
20 החשמל והמים; ולא לעניין חוקיות החיבורים לחשמל ומים.
- 21 אינני סבורה כי ניתן לקבל את גישת העוררים, באמצעות העדויות שהובאו מטעמם, לפיה גם
22 חיבור למים או חשמל שאינו חיבור חוקי או תקני, יש לקבלו כסיום הבנייה למטרת אכלוס.
- 23 דומני כי נפלה שגגה מלפני העוררים והעדים שהובאו מטעמם: תפקידו של המשיב אינו
24 לסטות מהוראות החוק (חוק התכנון והבנייה) ולכופף את הדין על מנת ליתן את ההקלה במס
25 שבח. תפקידו של המשיב הוא לבחון כי כל התנאים למתן ההקלה במס התקיימו ורק אז
26 לקבוע את הזכאות לה.
- 27 אין לקבל פרשנות המבקשת כי ייקבע דבר קיומו של תנאי סיום הבנייה ומוכנות הדירות
28 לאכלוס על בסיס של חיבורים זמניים לחשמל ומים, שתקינותם ותקינותם לא ברורה.
- 29 כלום יעלה על הדעת, שהמחוקק ביקש לעודד איכלוס דירות המחוברות לחשמל באופן בלתי
30 חוקי, על הסיכון הכרוך בכך?
- 31 על כן תמוהות בעיני מסקנותיהם של מר רוגובין ומר גרשון, שלשיתם ברמה העובדתית
32 בנייתן של הדירות הללו הסתיימה והן ראויות למגורים. מסקנות אלו התקבלו תוך התעלמות
33 מהעובדה כי בפועל הדירות לא אוכלסו ואינן יכולות להיות מאוכלסות על פי הדין טרם
34 שהושלמו כל התנאים לקבלת טופס 4.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

69. כאמור, בהתאם לחוק התכנון והבנייה ותקנות התכנון והבנייה גמר סיום הבנייה נעשה על ידי הענקת טופס 4, משמע שיש למבנה חיבור קבע לחשמל ומים. כך גם סבר השמאי מטעמם של העוררים מר גרשון בעדותו (עמ' 25 לפרוטוקול):
- 1
2
3
- ש. מה ההגדרה שלך על סמך ניסיוןך, והרלוונטיות להוראות החוק לגבי ההגדרה של "דירות שבנייתן הסתיימה".
- 4
5
6
7
8
9
10
- ת. בעקרון בית מגורים ברגע שקיבל היתר בנייה, סיימו את הבנייה, אוכלס, מבחינתי הבנייה הסתיימה. החוק אומר שטופס אכלוס זה טופס 4, הרבה בתים במדינת ישראל מאוכלסים אחרי שבנייתן של הדירות הסתיימה והדירות לא קיבלו טופס 4 יש לא מעט כאלו במדינה. גם בישוב הערבי וגם ביהודי."
70. תמוהה בעיניי, בלשון המעטה, בקשת העוררים כי ועדת הערר תיתן גושפנקא להתנהלות בלתי חוקית. אם החוק דורש דבר קיומו של טופס 4 כדי לאכלס בניין – אזי לא עדיי העוררים ייקבעו אחרת. לפיכך, נראה כי מבחינה עובדתית בנייתן של הדירות בפרוייקט לא הסתיימה, לא בנייתן של 8 או 13 יחידות הדיור מתוך 15 היחידות שהותרו לבנייה, וזאת בניגוד לנטען על ידי העוררים. מבחינה עובדתית לא הוכח כי הדירות חוברו בחיבור קבע למתן שירותי חשמל ומים בצורה תיקנית ובהתאם לחוק בהענקת טופס 4. אף השמאים מצד העוררים, העידו על כך. במקרה דנן, אין חיבור לחשמל ומים כדין במשמעות של מתן אפשרות אכלוס דיירים בבניין.
- 11
12
13
14
15
16
17
18
- משכך, העוררים לא הרימו את הנטל להוכיח כי הסתיימה בנייתן של הדירות, אף לא אחת מהן, במסגרת המועד הקבוע בהוראת השעה.
- 19
20
71. משנקבע כי העוררים לא הרימו את הנטל להוכיח כי הסתיימה בנייתן של הדירות, שכן לא היה בידם במועד הקבוע בהוראת השעה טופס 4 עבור אף לא אחת מהדירות בפרוייקט – ממילא אין העוררים גם עומדים בתנאים הנדרשים ביחס לטענתם החלופית כי יש להחיל את הוראות סעיף 10(א)(3)(ב) להוראת השעה על החלק היחסי שלטענתם, בנייתו הושלמה.
- 21
22
23
24
72. יש לדחות את טענת החלופית של העוררים כי לא עמדו בתנאי של סיום הבניה בתוך התקופה בת 42 חודשים מיום המכירה, בשל עיכובים ודחיות שאינן בשליטתם, לרבות מגפת הקורונה והתנהלותה של עיריית חיפה שעכבה את אישורה של תוכנית שינויים שהגישו העוררים, וכתוצאה התעכבה הוצאת טופס 4. העוררים טוענים כי יש להאריך להם את המועד להשלמת הבנייה בשל כך.
- 25
26
27
28
29
73. כבר נקבע בפסיקת ועדות הערר כי למשיב אין סמכות להאריך תקופה זו הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין או בהוראת השעה, מאחר ואין המדובר ב"מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין אלא מדובר ב"תנאי" לקבלת הטבה במס שבח והמשיב – אינו מוסמך לשנות את התנאים לפיהם תינתן הקלה או הטבה במס.
- 30
31
32
33



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ראו לעניין זה: ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.5.2021) (להלן –
2 עניין יעקובוביץ); ו"ע 22-05-12808 הררי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (18.10.2022);
3 ו"ע 20-06-63044 גרוס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (15.5.2022) (להלן – עניין גרוס);
4 ו"ע 20-11-55881 גילעם חברה לבנייה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
5 (7.2.2023) (להלן – עניין גילעם).
- 6 בעניין גילעם הובהר ונקבע כדלקמן (ראו פסקאות 65-66 לפסק הדין):
- 7 "משמעות קבלת הטענה המועלית על ידי העוררים היא כי על המשיב לקרוא את
8 סעיף 10 להוראת השעה כאילו לא נכתבה בו תקופה של 48 חודשים מיום המכירה
9 להשלמת עבודות הבנייה, אלא כאילו נכתבה בו תקופה אחרת וארוכה יותר, אשר
10 משכה ייקבע לפי שיקול דעתו של המשיב. לא ניתן לקבל טענה שכזו.
- 11 המשיב איננו גורם מחוקק אלא הינו רשות מבצעת וככזה איננו רשאי להתערב
12 ולהחליף את שיקול דעתו של המחוקק בשיקול דעתו ולשנות תנאים שנקבעו על ידי
13 המחוקק לצורך קבלת הטבת מס (ראו לעניין זה את עמדת כבוד השופט ה. קירש
14 בעניין גרוס).
- 15 זאת ועוד, קבלת עמדת העוררים תוביל לפגיעה בעיקרון השוויון בין נישומים –
16 וזאת אין להתיר.
- 17 התייחס לכך כבוד השופט מ. אלטוביה בהחלטתו בעניין ו"ע 19-10-11233 שפנר נ'
18 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב [פורסם בבנו] (10.10.2019):
- 19 "אם כל מנהל ומנהל של המשיב יכול לפי שיקול דעתו לקחת את הדין לידי
20 ולהאריך מועד מהותי שקבע המחוקק הרי שיכול הוא להאריך לא רק מועד להגדרת
21 דירת יחיד אלא מועדים לפטור וכיוצא בזה. משמע הוראת המחוקק הופכת לאות
22 מתה בידי המנהל שעה שהחלטתו היא פר מקרה ומקרה. היכן השוויון בפני החוק?
23 היכן ביצוע רצונו של המחוקק שעה שקבע מועדים מהותיים בחוק? עם כל הצער
24 בהצטברות הנסיבות שאירעו לעוררת, לא עמדה היא בסד הזמנים שבחוק.
25 ...
- 26 המחוקק קבע מועד מפורש של 14 חודשים. לאחר מועד זה "המטוס המריא", לא
27 ניתן לעלות עליו אלא לשאת בתוצאות של האיחור בהגעה לטיסה. לו רצתה העוררת
28 לתפוס את הרכבת של הטבת המס היתה יכולה לעשות כן. בחירתה שלא לעשות כן
29 היא בחירה מושכלת. הגמשת המועדים שקבועים בחוק לכל מקרה ומקרה מתוך
30 התחשבות ואמפטיה יוצרת בסופו של דבר כאוס, חוסר אחידות ופוגעת יותר
31 משהיא מועילה.
- 32 מס מוטל אלא על פי חוק או מכוחו. הארכת מועד שהיא פרוצדורלית אינה משנה
33 את גובה המס. הארכת מועד המשנה את שעור המס (תחולת הטבה, פטור וכדומה)
34 החל על אותו נישום, אינה יכולה שתקבע באופן מקרי ושרירותי בידי מנהל מיסוי
35 מקרקעין. סמכות שכזו צריכה שתוענק למנהל במפורש. קריאה נכונה של סעיף
36 107 השומרת על עקרון של אין מטילים מס (ואין פוטרים ממס) אלא על פי חוק,
37 השומרת על שוויון בפני החוק, השומרת על משטר בר יישום מעשי ופשוט, היוצרת
38 אחידות עם חוקי מס אחרים, מחייבת פרשנות האומרת כי המנהל יכול להאריך 'כל
39 מועד הקבוע בחוק' קרי מועד שאינו מעביר משעור מס אחד לאחר או מחיוב במס
40 לפטור ממס וההפך." (ההדגשות אינן במקור – א.ו.)
- 41 וראו גם: ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז [פורסם בבנו]
42 (2.12.2018).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

74. התקופה בת 42 חודשים הקבועה בסעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה להשלמת הבנייה – אינה בגדר "מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא היא בגדר **תנאי לקבלת ההטבה במס שבח**. לפיכך, המשיב אינו מוסמך להתערב בקביעות המחוקק ולשנות תקופה זו לתקופה ארוכה יותר.
- יתר על כן, למשיב נתונה הסמכות להאריך לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין כל מועד הקבוע באותו חוק, ואילו במקרה דנן אנו עוסקים בהוראת השעה – שהינה דבר חקיקה אחר ונפרד, הגם שהיא בעלת תחולה על חוק מיסוי מקרקעין. הוראת השעה נועדה לגבור על הוראת סעיף 48(ב1) לחוק מיסוי מקרקעין למשך פרק הזמן שנקבע לתחולתה של הוראת השעה.
75. כמו כן, עמדת הפסיקה היא כי הפעלת הסמכות להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק, תיעשה במשורה ובאופן זהיר ומדוד. במקרה דנן מעלים העוררים טענות באשר להתנהלות עיריית חיפה ובאשר לתקופת הקורונה.
- אקדים ואציין, כי מעבר לאי הרמת הנטל באופן קונקרטי בעניין העילות להארכת המועד, סבורני כי גם במישור של מדיניות משפטית ראויה אין מקום לקבל טענות אלו. טענות זהות הועלו בעניין **גילעם** – ונדחו:
- "זאת ועוד, העוררת לא הציגה בפנינו כל נימוק או הסבר לטענתה כי עבודות הפיתוח הופסקו במפתיע על ידי עיריית חיפה.**
- למעשה, העוררת מעלה בפנינו טענות כלפי עיריית חיפה על כך שחרגה מ"סיכום בעל-פה" כלשהו בדבר מועד סיום עבודות הפיתוח. אלא שלא הוזמן לעדות בפנינו אף נציג של עיריית חיפה. טענות מצד מנהל העוררת בדבר תחלופת כוח האדם בעירייה – אינה נימוק לאי-זימונו של עד מהעירייה שיוכל לשפוך אור על הסיבות לעצירה הנטענת של עבודות הפיתוח ושיוכל להתייחס לטענת העוררת לקיומו של סיכום לגבי מועד לסיומן.
- הימנעותה של העוררת מלהביא לעדות גורם מוסמך בעיריית חיפה – פועלת לחובתה.
- יתר על כן, אינני סבורה כי תפקידו של המשיב או של ועדת הערר הוא להכריע בסכסוך או מחלוקת שקיימת, ככל שקיימת, בין העוררת לבין עיריית חיפה. שהרי בפועל, טוענת העוררת למעשה כי העירייה חדלה באופן בלתי צפוי ובלתי סביר מביצוע עבודות הפיתוח – דבר שהוביל לעיכוב במתן היתר הבנייה לעוררת ותחילת עבודות הבנייה במקרקעין. לעוררת יש טרוניות במישור הנזיקי כלפי עיריית חיפה, על כך שעייכוב מצידה בביצוע עבודות הפיתוח הוביל לכך שלא קיבלה את הטבת המס על פי הוראת השעה. דא עקא, שהעוררת לא ביררה טענות אלו בפני ערכאה מוסמכת, אלא הביאה בפנינו את הטענות מצידה בלבד, בלא שעיריית חיפה נוכחת בהליך ויכולה להגיב אליהן.
- לעמדתי, מדיניות שיפוטית ראויה, שוללת את האפשרות לקבל טענות דוגמת הטענות המועלות על ידי העוררת כלפי עיריית חיפה, במעמד צד אחד, בלא שניתנה



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 החלטה שיפוטית קונקרטית במחלוקת שכזו בין יזם לעירייה. המשיב אינו אמור
2 להכריע במסגרת בקשה לתיקון שומה בטענות ממין זה. ועדת הערר אף היא אינה
3 אמורה להכריע בטענות למחדלים או הפרה של סיכומים הנטענות על ידי העוררת
4 כלפי עיריית חיפה.
- 5 באשר לטענת העוררים בדבר עיכובים בהשלמת הבניה בשל מגפת הקורונה – גם בעניין זה 76
6 לא ניתן לקבל טענתם. המחוקק קבע אילו תקופות ואילו מועדים יוארכו בשל מגפת הקורונה,
7 בהתאם להוראות החוק להארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס מענקי סיוע (נגיף
8 הקורונה החדש – הוראת שעה – תיקוני חקיקה) תש"ף – 2020 (להלן – **חוק הארכת מועדים**
9 **בהליכי מס בקורונה**). הוראת סעיף 10(א)(3) (א) להוראת השעה אינה נכללת בין התקופות
10 שהמחוקק מצא לנכון להאריך לפי חוק הארכת מועדים בהליכי מס בקורונה.
- 11 אין להתעלם מן העובדה כי העיתוי להגשת הבקשה לשינויים בהיתר הבניה שהוגשה לוועדה 77
12 המקומית לתכנון ובנייה – הוא עניין שהיה בשליטת העוררים. העוררים החליטו לבקש שינוי
13 של היתר הבניה בכדי לבנות יחידות דיור רבות יותר ממה שאושר להם, והגישו בקשה להיתר
14 ביום 7.10.2019 להרחבת הבנייה בשלוש יחידות דיור נוספות. הבקשה הנ"ל הוגשה כשבעה
15 חודשים לפני תום התקופה הקובעת בהוראת השעה.
- 16 כמו כן, נראה כי ועדת הערר לתכנון ובנייה התרשמה בדיון בעניין אותה בקשה של העוררים
17 מיום 24.2.2021 "שהבניה (ולכל הפחות מרביתה) בוצעה בפועל בניגוד להיתר הבניה שניתן
18 לעוררת וכי קיימות חריגות בשטחי הבניה שמהוות סטיה ניכרת שלא ניתן לאשר" (עמ' 27
19 לפרוטוקול וועדת הערר לתכנון ובנייה, נספח ב' לתצהירו של מר דיסטלפלד).
- 20 נראה, אפוא, כי כל זאת הוביל לעיכוב בקבלת טופס 4, אך אין לעוררים אלא להלין על עצמם.
- 21 תמיכה לדברים הללו ניתן למצוא בדבריו של אדריכל העוררים, מר אלי ניסן (להלן – **מר**
22 **ניסן**), בחקירתו הנגדית, מיום 14.9.2021 (עמ' 15 לפרוטוקול):
- 23 **ש" העירייה עצרה לכם את העבודה?**
24 **ת. כן.**
25 **ש. היא עצרה לכם את העבודה כי היא חשבה שאתם בונים יותר מ 15 דירות?**
26 **ת. כן. לא אני מתקן, העירייה טענה שאנו לא בונים לפי ההיתר ולא בקשר למספר**
27 **הדירות. טענת העירייה שבונים שלא לפי ההיתר."**
- 28 נוסף לכך, בחקירתו הנגדית העריך מר ניסן כי מניסיונו בקשה לשינוי תב"ע מתקבלת כעבור 78
29 כחצי שנה לערך (עמ' 16 לפרוטוקול):
- 30 **"חבר הוועדה: הגשתם שתי בקשות לאישור, האחת שינוי תב"ע והשנייה בקשה**
31 **לשינוי היתר?**
32 **ת. כן.**



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ש. כמה זמן לוקח שינוי תב"ע במדינת ישראל לפי ניסיונד?
2 ת. אם שינוי התב"ע בסמכות הוועדה המקומית אפשר לאשר כחצי שנה.
3 ש. לא בדרך כלל, כמה זמן לוקח?
4 ת. אין בדרך כלל, אני עם הניסיון שלי מסוגל לאשר תב"ע בחצי שנה. זה קשור
5 לניסיון שיש לי."
- 6 על כן, נראה כי גם אילו היה ניתן אישור לבקשה לשינוי התב"ע, כעבור חצי שנה, כפי שהעריך
7 מר ניסן מניסיונו העשיר, ספק גדול אם היו העוררים יכולים לעמוד במועד הקבוע בהוראת
8 השעה לסיום הבנייה של כל יחידות הדיור שאושרה בנייתן.
- 9 79. לא מצאתי כל ממש גם להיקש שביקשו העוררים לבצע, לעניין "סיום הבנייה" לפי הוראת
10 השעה אל מול הוראת הביצוע (17/92). ראשית, הוראת הביצוע אינה רלבנטית למצב הדברים
11 בו עוסקת הוראת השעה, שכן היא ממוקדת בשאלה מהי "דירת מגורים", לצורך חיוב במס
12 שבח. בוודאי שאין להוראת הביצוע תחולה כאשר קיימת הוראת חוק ספציפית הקובעת מהו
13 "סיום הבנייה". שנית, ועדת הערר אינה מחוייבת להוראות הביצוע היוצאות תחת ידי
14 המשיב, שכן לועדת הערר מוקנית הסמכות לפרש את החוק לפי שיקול דעתה. ההוראות
15 המקצועיות היוצאות תחת ידי המשיב יכולות, לכל היותר, לשמש ככלי עזר פרשני (ראו ספרו
16 של פרופ' נמדר מס שבח מקרקעין, בסיס המס חלק ראשון - מהדורה שביעית 2012, עמ' 50).
- 17 ג. מהו שווי המכירה במקרה בו הרוכשים נטלו על עצמם את תשלום מס השבח?
- 18 80. המשיב טוען כי מקום בו הרוכשים נטלו על עצמם בהסכם המכר לשאת בתשלום הפרש מס
19 השבח שיהא על המוכרים לשלם במידה והרוכשים לא ישלימו את בניית הדירות במועד
20 הקבוע בסעיף 10(א)(3)(א) להוראת השעה, כתנאי לקבלת זכויות במקרקעין, הרי שעל פי
21 "עקרון צירוף כלל התמורות" יש לכלול בשווי המכירה גם את הפרש מס השבח. העוררים
22 טענו מנגד כי מדובר בפיצוי חוזי בשל הפרה תיאורטית של הסכם המכר ואין מקום לצירוף
23 סכום זה לשווי המכירה, מה גם שהחבות נוצרת רק בדיעבד, ככל שהיה מתברר כי העוררים
24 לא עמדו בתנאים לקבלת הטבת המס שבהוראת השעה.
- 25 81. המונח "שווי המכירה" מוגדר בסעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:
- 26 "שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה
27 מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום."
- 28 82. סעיף 15(א) לחוק מיסוי מקרקעין מטיל את חובת תשלום מס השבח על המוכר על פי הדין.
- 29 ההלכה הפסוקה קבעה זה מכבר כי בכדי לקבוע את שווי המכירה יש לכלול "את כל התמורות
30 הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו", ובהמשך אף הוטמע
31 המונח "עקרון צירוף כל התמורות" (ראו: ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה
32 ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010)).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

83. ביחס לסוגיה של צירוף תשלומי מס שבח לשווי המכירה קיימת פסיקה קונקרטיית וברורה לפיה שווי המכירה יכלול הן את התמורה הישירה שנשאו בה הרוכשים, והן את התמורה העקיפה, לרבות תשלום מס השבח שהתחייבו הרוכשים לשאת בחוזה המכר.
- ראו: ע"א 5080/90 יורם קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, מו(4) 561, 572 (1992), מפי כבוד השופט שמגר:
- "צדק המשיב משהוסיף לשווי המכירה את התשלומים למס רכוש שנשא בהם הקונה. המדובר בתשלומים בהם חייב המוכר. מקום שהקונה נוטל אותם על עצמו, מהווה הדבר חלק מן המחיר שהוא משלם עבור הנכס.."**
- ראו גם: ע"א 295/88 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' פרדי זנזורי, מה(3) 635 (13.6.1991); ע"א 713/84 אהרון בניאס נ' שושנה רפאל, מו(2) 602 (1986); ע"א 227/86 יוספה פולטורק נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, מג(4) 139 (1989)
84. סבורני, כי המקרה הנדון אינו שונה ממקרים אחרים בהם ניתנה התחייבות מצד הרוכש לשאת בתשלום מס השבח במקום הרוכש. מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה ההתחייבות שנטלו על עצמם הרוכשים בהסכם המכר לשלם את יתרת מס השבח מעבר ל-25%, מהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה החוזית הכוללת לרכישת הזכויות במקרקעין מושא הערר.
- סעיף 12 להסכם המכר מתייחס לעניין הטבת המס לפי הוראה ונקבעה בו התחייבות הרוכשים כדלקמן:
- (א) ידוע לקונה שהמוכרים מתעתדים לשלם מס שבח מוקטן (בשיעור של 25% מהשבח שיופק ממכירת הנכס) וזאת – עפ"י תקיין לחוק מיסוי מקרקעין מיום 30.11.15 (להלן – "התיקון לחוק).**
- (ב) ידוע לקונה שעפ"י הוראות התיקון לחוק מותנית ההפחתה בשיעור המס בכך שהקונה יבנה על המגש בית מגורים, שיכיל לפחות שמונה דירות, ויסיים את בניית הדירות לא יאוחר מתום 42 חודשים ממועד החתימה על חוזה זה.**
- (ג) הקונה מתחייב בזה כלפי המוכרים לגרום לכך, שיקויימו דרישות התיקון לחוק בעניין סיום בניית הדירות לא יאוחר מתום 42 חודשים מהיום, על מנת שהמוכרים יוכלו ליהנות מהוראות התיקון לחוק בעניין הפחתת שיעור המס.**
- (ד) אם יתברר שהקונה לא יקיים את התחייבותו שבס"ק (ג) יחוייב הוא לשפות את המוכרים על תשלום הפרש המס שיחויבו לשלם בעקבות ביטול הפחתת שיעור המס שהיו נהנים ממנה, אילו קויימה התחייבותו של הקונה בעניין השלמת בניית דירות המגורים עד תום תקופת 42 חודשים ממועד החתימה על חוזה זה.**
- להבטחת קיום התחייבות הקונה לסיים את בנייתן של דירות המגורים, כאמור לעיל, מפקיד הקונה בעת חתימת הסכם זה בידי עו"ד מנחם לוינסון ערבות בנקאית בלתי מותנית ע"ס 1,000,000 ₪. ערבות זו תוחזר לקונה עם רישום שעבוד על זכויות הקונה באחת הדירות יהיו בשלבי בנייה ושטרם נמכרו לצד ג', כמפורט להלן בסעיף קטן (ה).



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **אם יתברר שעד תום 36 חודשים ממועד החתימה על חוזה זה לא תושלם** (ה)
2 **בניית שלד המבנים שיבנו על המגרש תהיה למוכרים הזכות לרשום**
3 **שיעבוד על זכויות הקונה באחת הדירות שיהיו בשלבי בנייה ושטרם נמכרו**
4 **לצד ג', להבטחת קיום התחייבותו של הקונה לשיפוי המוכרים, אם יתברר**
5 **שבניית בית המגורים לא תסתיים עד תום 42 חודשים ממועד החתימה על**
6 **חוזה זה. המוכרים מסכימים בזה שהשיעבוד על הדירה הנ"ל יוסר לפי**
7 **דרישת הקונה כנגד מתן שיעבוד על נכס אחר או כנגד מתן בטוחה אחרת,**
8 **ששוויו למימוש לא יהיה פחות מ- 800,000 ₪, להבטחת קיום התחייבות**
9 **הקונה לשפות את המוכרים כאמור לעיל."**
- 10 85. העובדה כי סעיף 12 הנ"ל להסכם המכר נוקט לשון של "שיפוי" אין משמע כי הרוכשים אינם
11 נושאים, דה פקטו, בתשלום מס השבח מעבר ל- 25%, במקום המוכרים.
- 12 המהות הכלכלית האמיתית של התחייבותם זו של הרוכשים היא נשיאה ביתרת מס השבח
13 מעבר ל- 25% במקומם של המוכרים. על כן, ובהתאם "לעקרון צירוף כל התמורות", יש
14 לצרף סכום זה לשווי המכירה ולחייב במס שבח ומס רכישה בהתאם לשווי המכירה הכולל.
- 15 מסקנה זו אף עולה מסעיף 17(ד) לחוק מיסוי מקרקעין שעניינה בנסיבות שבהן נקבע בהסכם
16 המכר כי המס ישולם על ידי הקונה, כבמקרה דנן:
- 17 "נקבע בהסכם המכירה כי המס ישולם על ידי הקונה, רשאי המנהל לקבוע את שווי
18 המכירה בדרך של גילום מלא; לעניין זה, "גילום מלא" – התמורה בהסכם
19 המכירה, בתוספת סכום המס שהיה על המוכר לשלם על מנת שתיוותר בידו
20 התמורה האמורה, אילו הקונה לא היה מקבל על עצמו את תשלום המס."
- 21 86. לא מצאתי כל ממש ביתר טענות העוררים אשר נטענו בסיכומיהם ביחס למי מהסוגיות מושא
22 הערר.
- 23 עוד יודגש, כי מצאתי טעם לפגם בהתייחסותם של העוררים לאותו מסמך שיצא תחת ידיה
24 של גב' מירי סביון סמנכ"לית בכירה לשומה וביקורת ברשות המיסים בתקופה הרלבנטית,
25 אשר לשיטתם הכירה בסיום הבנייה גם ללא טופס 4.
- 26 המסמך הנ"ל לא גולה על ידי העוררים במסגרת גילוי המסמכים בערר, הוא לא הוצג בפני
27 המשיב בשלב השומתי או בכל שלב אחר, לא צורף לתצהירי העדות הראשית מטעם העוררים
28 ואף לא הוגשה בקשה להגשתו באופן סדור.
- 29 ועדת הערר קבעה בהחלטה שניתנה ביום 19.10.21 כי אין מקום להתיר את הגשתו של
30 המסמך הנ"ל במסגרת הערר דנן בשל מספר סיבות, בראש ובראשונה הסיבה שאין במסמך
31 זה כדי לסייע לטענות העוררים, שכן העוררים לא עמדו כלל בתנאים שנקבו באותו מסמך.
32 אחזור ואפנה להחלטה בעמודים 43-47 לפרוטוקול מיום 19.10.21.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לא ברור איפוא מדוע ההינו העוררים להתעלם מהחלטה כה מפורשת וברורה של ועדת הערר
2 והעלו טענות בעניין מסמך זה בסיכומיהם.
- 3 **סיכומו של דבר:**
- 4 87. דין הערר להידחות, על כל חלקיו, וכך אציע לחברי הוועדה לפסוק.
- 5 החלטת המשיב בהשגה תעמוד בעינה. העוררים אינם זכאים להטבת המס מכוח הוראת
6 השעה, ועליהם לשאת בתשלום מס השבח המלא בגין מכירת המקרקעין, בהתאם להוראות
7 חוק מיסוי מקרקעין.
- 8 העוררים יישאו בהוצאות המשיב, יחד ולחוד, בסך של 45,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום
9 מהיום, שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא
10 בפועל.
- 11 **מר אבישי זיו, חבר הוועדה:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה.
- 12
- 13 **מר אברהם שרם, חבר הוועדה:** אני מצטרף לדעתה של יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין
14 כי יש לדחות את הערר.
- 15 1. אין שום מחלוקת בין הצדדים כי לבניין נשוא הערר לא התקבל טופס 4 שבתוספת לתקנות
16 התכנון והבנייה (אישורים למתן שירותי חשמל, מים וטלפון - התשמ"א 1981) שמהווה אישור
17 מטעם הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה לפי סעיף 157א' לחוק התכנון והבנייה, כי הבניין
18 נבנה לפי היתר הבנייה הרלבנטי, וכי חברת החשמל, ספק המים וספק שירותי הטלפון רשאים
19 לספק לבניין המגורים שירותי חשמל, טלפון ומים.
- 20 2. כמו כן אין מחלוקת כי העוררים לא קיבלו אישור להספקת חשמל, מים או חיבור של טלפון
21 לבניין, לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבנייה (אותו טופס 4) כאמור לעיל.
- 22 3. טופס 4 אמור להיחתם על ידי יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה או יו"ר ועדת המשנה
23 וכן ע"י מהנדס הוועדה המקומית והוא מהווה את האסמכתא שהבניין החדש ראוי לשימוש
24 ואכלוס. **ואין בלתו!!**
- 25 4. טענת העוררים לפיה הם רשאים להוכיח את סיום בנייה באופן אחר, שלא באמצעות קבלת
26 טופס מרשות הרישוי, לא רק שמשוללת כל בסיס על פי לשון החוק, אלא שאף מטילה על
27 המשיב ביצוע בדיקות שלא רק שאין לו את הכלים לבצען, אלא שהוא אף אינו רשאי ואינו
28 מוסמך לבצען על פי חוק.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הקביעה והדרישה לטופס 4 בהוראת השעה, הינה קביעה מהותית ולא פרוצדוראלית! היא 5
- 2 אינה יכולה להיות פרוצדוראלית כאשר הגשת הבקשה גוררת אחריה בדיקה קפדנית 6
- 3 ודקדקנית של רשות הרישוי במכלול נושאים מקצועיים, שאינם בתחום אחריותו ו/או 7
- 4 מומחיותו של המשיב. 8
- 5 התנאים להגשת בקשה וקבלת טופס 4 הם רבים, ובמכלול נושאים ותחומים, טופס 4 6
- 6 והמסמכים הנלווים לו, צריכים שיהיו חתומים על ידי כל המעורבים בהקמת המבנה - עורך 7
- 7 הבקשה, בעל ההיתר, האחראי לביקורת והמודד. כאשר המסמכים הנ"ל במכלול נושאים, 8
- 8 צריכים לאשר את כל הסעיפים בהתאם לחוק לצורך קבלת היתר האכלוס.
- 9 א. בדיקת התאמת הבנייה בפועל להיתר הבנייה שהוצא, ובהתאם לתנאים ולדרישות 9
- 10 שהוזכרו בהיתר. 10
- 11 ב. אישור מהנדס על כך שהמבנה ראוי למגורים וכי נעשו בו עבודות חיזוק וייצוב 11
- 12 המתאימות לדרישות החוק. 12
- 13 ג. אישור מעבדה מוכרת על ביצוע בדיקת תקינות הבטון בשלד המבנה. 13
- 14 ד. תעודות מטעם מכון התקנים על אטימות המרחבים המוגנים בבית. סעיף זה כולל גם 14
- 15 דו"ח של מרחב מוגן ותצהיר המהנדס. 15
- 16 ה. אישור מהאדריכל על התאמת המבנה להיתר בהיבטים האדריכליים, ללא שינויים ו/או 16
- 17 תוספות כלשהן. 17
- 18 ו. תצהיר מטעם המודד על כך שהנכס נבנה בהתאם למקום על פי ההיתר, אשר מלווה 18
- 19 במדידה הכוללת את המפלסים הסופיים והמקסימאליים של המבנה, ואת מיקומו 19
- 20 המדויק. 20
- 21 ז. כמו כן נדרש בחלק מהמקרים אישור מכבי אש, על כך שהמבנה בטיחותי מפני אש על פי 21
- 22 התקנים הנדרשים, אישור מחברת הגז שבודקת כי מערכת הגז שמישה ותקינה. אישורים 22
- 23 שמערכות הניקוז והאינסטלציה הוקמו בהתאם לתקן, וכן אישור מהקבלן על כך 23
- 24 שמבנים זמניים שהוקמו באתר הבנייה פונו. 24
- 25 7. כלל האישורים הנ"ל מוגשים יחד על מנת להציג כי המבנה אכן נבנה בהתאם למוסכם 25
- 26 והמאושר, ומתוך מטרה להוכיח לא רק שהבנייה אכן הסתיימה אלא שהמבנה ראוי ובטוח 26
- 27 למגורים ועבר את כל המבחנים והבדיקות החיוניות לקבלת אישור הוועדה לאכלוסו. 27
- 28 8. אין שום ספק שאין זה מתפקידו של המשיב לבצע את הבדיקות הנ"ל והוא אינו יכול או 28
- 29 מוסמך לבצען, מהותית או מקצועית. 29



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

9. העדרו של טופס 4 כאמור, הוא בעייתי, שכן לפחות לכאורה הוא מעיד שלא רק שהבנייה לא הסתיימה, אלא שהבדיקות החיוניות הנ"ל - טרום האכלוס - לא בוצעו.
10. ההכרח בקבלת טופס 4 ידוע לְפָל בְּרֵי רַב העוסק בתחום הבנייה וגם לכאלו שלא. דבר המטיל ספק לגבי עדותם של העדים מטעם העוררת כפי שבאה לידי ביטוי בחקירתם הנגדית.
11. העד מטעם העוררים, אדריכל אלי ניסן העיד שתוכניות העבודה היו שונות מהתוכניות שהוגשו להיתר (הוגשה במקביל תב"ע לשינוי) וכי העירייה עצרה להם את העבודה כי העירייה טענה ש"בונים שלא לפי ההיתר" (פרוטוקול הדיון מ-14/09/21 עמ' 9 שורות 9-18). כאשר אותו העד מעיד רק דקות קודם לכן שהוא "אדריכל צעיר עם ניסיון של 50 שנה" (פרוטוקול הדיון מ-14/09/21 עמ' 8 שורה 16), ההימנעות מקבלת טופס 4 מקבלת מימד אחר, ודי לחכימה ברמיזה.
12. עדותם של 2 השמאים מטעם העוררים אינה מקובלת עלי גם היא. אי אפשר להסכים עם עדות של בעל מקצוע בתחום זה המתעלמת מהצורך החוקי בטופס 4 לשם הקביעה כי הבנייה הסתיימה, בפרט כאשר ניכר היה, שהם עושים מאמצים ליתן תשובה המתחמקת באופן מופגן, מחוקיותם של חיבורי החשמל והמים למבנה. לטעמי יש לדחות מכל וכל עדות הנותנת ו/או מנסה לתת הכשר להתנהלות בלתי חוקית, בפרט כאשר החוק דורש במפורש את קיומו של טופס 4 על מנת לאכלס בניין, כפי שכבר עמדה על כך יו"ר הוועדה.
13. גם עו"ד שפרוט בא כוחם של העוררים ענה בתשובה לשאלתו של חבר הוועדה כי אין מחלוקת שחיבור החשמל אינו פיראטי אולם הוא אינו מחובר כחוק לאחר טופס 4. (פרוטוקול הדיון מ-14/09/21 עמ' 29 שורות 22-28 העדר המחלוקת בעניין זה צוין שוב ושוב (עמ' 31 שורות 2-6 וכן בע 33).
14. לעניין האבחנה שבין מועד ובין תקופה - שהיא תנאי; למתן ההקלה עמדת הוועדה ברורה וחד משמעית. שאין לאשר דחייה מעין זו, ועמדה זו אף אומצה ע"י וועדות ערר נוספות, אין למשיב כל סמכות להשיג את גבולו של המחוקק בעניין זה.
15. אי אפשר שלא להבחין, כי הטרוניה העיקרית של העורר (ולדעתו גם הסיבה בגינה יש להיענות לו – שכן אינה ב"אשמתו") לאי עמידתו בתנאי הקבוע להקלה (סיום הליכי הבניה בתוך 42 חודשים), הינה העיכובים של עיריית חיפה באישור תוכנית השינויים - דָא עָקָא – ההחלטה להגיש תוכנית שינויים (על מנת להגדיל את מספר יחידות הדיוור ובכך כנראה גם את הרווח) הייתה שלהם ואין להם להלן אלא על עצמם בעניין זה.
- מה גם, שהם בוחרים משיקוליהם, שלא לנהל הליכים אל מול העירייה בתביעת נזיקין, אלא להפנות את טענתם אל ועדת הערר.



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

ו"ע 7116-12-20 סיני ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 גם אם נקבל את עמדתו של העד מטעם העוררים אדרי' אלי ניסן (ואני לא מקבלת) כי הוא
2 "מסוגל לאשר תב"ע בחצי שנה." - הבקשה להיתר להרחבת הבנייה בשלוש יחידות דיור
3 נוספות, הוגשה ביום 7.10.2019. כשבעה חודשים לפני תום התקופה הקובעת בהוראת השעה
4 – כלומר היה על העוררים להשלים את הבנייה של כל יחידות הדיור שאושרו (לרבות
5 החדשות) בתוך חודש בלבד... עד למועד הקבוע לצורך קבלת ההקלה – ובלשון המעטה, ספק
6 גדול אם היו עומדים בכך.
- 7 בהחלטה מנומקת המשתרעת על פני 5 עמודי פרוטוקול קבעה הוועדה, בהחלטה שניתנה ביום
8 19.10.21, כי אין מקום להתיר את הגשתו של מסמך שיצא תחת ידה של גבי מירי סביון
9 סמנכ"לית בכירה לשומה וביקורת ברשות המיסים בתקופה הרלבנטית, אשר לשיטתם
10 הכירה בסיום הבנייה גם ללא טופס 4. עיון בפרוטוקול מגלה כי לעניין זה הוקדשו לא פחות
11 מ-11 עמודים.
- 12 יו"ר הוועדה, בהתייחסות מינורית לדעתי, "מוצאת טעם לפגם בהתייחסותם של העוררים
13 לאותו מסמך" – אני סבור כי יש בכך משום זילות בהחלטות הוועדה.
- 14 לאור האמור לעיל אני מצטרף לדעתה של יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין כי יש
15 לדחות את הערר על כל סעיפיו, אולם בהתייחס לאמור בסעיף 18 לעיל אני סבור שיש להוסיף
16 על סכום ההוצאות כפי שנקבע על ידי יו"ר הוועדה, סך נוסף של 15,000 ₪ שיושת על עוררים
17 6 ו-7 בלבד.

סוף דבר:

- 18
- 19 הערר נדחה פה אחד על דעתם של כל חברי הוועדה. בנוסף, ברוב דעות של יו"ר הוועדה, השופטת
20 אורית וינשטיין וחבר הוועדה מר אבישי זיו נקבע כי העוררים יישאו בהוצאות המשיב, יחד ולחוד,
21 בסך של 45,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי
22 הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
- 23 ניתן היום, כ"ו ניסן תשפ"ג, 17 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.

אבישי זיו
חבר ועדה

אבי שרם
חבר ועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה