



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 73078-01-24 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

בפני כבוד השופט אבי גורמן, יו"ר ועדת הערר
גב' רות אשכנזי, חברת הוועדה
גב' גבע בלטר, חברת הוועדה

עוררת **בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ**

ע"י ב"כ עוה"ד אתני לוסקי

נגד

משיב **מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

ע"י ב"כ עוה"ד לירון ברנד קויפמן
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפנינו ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן: "המשיב"), מיום 06/09/2023. בהחלטה זו דחה המשיב את בקשת העוררת, חברה קבלנית בשם – חברת בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ (להלן: "העוררת"), לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.

במוקד המחלוקת עומדת השאלה האם העוררת זכאית לקבלת החזר של שישית ממס הרכישה ששולם על ידה, מכוח תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "התקנה"). תקנה זו מתנה את החזר המס בקבלת היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה.

המחלוקת העיקרית שבין הצדדים היא האם יש לראות בעוררת כמי שעמדה בתנאי זה.

רקע ועיקרי העובדות

1. שיעור מס הרכישה "הרגיל" בעת רכישת מקרקעין שאינם "דירת מגורים", הקבוע בתקנה 2(1), הוא 6%. לצד זה, תקנה 2(א1) קובעת הקלה בשיעור מס הרכישה - כך ש-1/6 ממס הרכישה ששולם יושב לידי הרוכש, אם התקיימו התנאים הקבועים בתקנה. וכך קובעת התקנה:

(א1) על אף האמור בפסקה (1), במכירת זכות במקרקעין, שמתקיימים לגביה התנאים





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 73078-01-24 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

המפורטים להלן, תוחזר לרוכש שישית ממס הרכישה ששילם לפי פסקה (1), ובלבד שלא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה, ויחולו לעניין זה הוראות סעיף 103א לחוק:

(1) המכירה היא של זכות במקרקעין שקיימת לגביה תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה (בסעיף קטן זה – תכנית בנייה), המתירה בנייה על הקרקע של דירה אחת לפחות המיועדת לשמש למגורים (להלן – דירת מגורים);

(2) לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה, התקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לפי חוק התכנון והבנייה.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

לעניינו של ערר זה, רלוונטי התנאי האחרון הנזכר בתקנה, ולפיו נדרש כי לא יאוחר מתום 24 חודשים מהיום בו נמכרו לעוררת המקרקעין, התקבל היתר, לפי חוק התכנון והבנייה, לבניית דירה אחת לפחות.

עד כאן הרקע – בתמצית, ומכאן לעובדות הניצבות בבסיס הערר.

2. ביום 03/06/2020 התקשרה העוררת בהסכמים לרכישת זכויות במקרקעין הידועים כגוש 6584, חלקות 91 ו-92 בדרום העיר רעננה. העסקאות פוצלו לשני הסכמים נפרדים שנחתמו באותו יום: הסכם לרכישת מקרקעין במכר מלא, והסכם לרכישת מקרקעין בעסקת קומבינציה.

3. ביום 29/06/2020 הגישה העוררת דיווחים על העסקאות למשיב, ערכה שומה עצמית וסיווגה את המקרקעין כמגרש המיועד למגורים שחל עליו מס רכישה בשיעור של 6%. בהמשך לכך הוציא המשיב שומות לפי מיטב השפיטה, במסגרתן נקבע מס הרכישה בשיעור של 6% בשומה מספר 120132766 (עסקת הקומבינציה, לפי שווי רכישה של 50,609,781 ₪), ומס רכישה של 3,036,586 ₪ ובשומה מספר 120136825 (עסקת המכר המלא, לפי שווי רכישה של 55,490,000 ₪, ומס רכישה של 3,329,400 ₪).

העוררת שילמה את מס הרכישה במלואו בשתי השומות, והסכום השנוי במחלוקת במסגרת הליך זה, העומד על סך של 1,060,997 ₪, הוא החזר אשר העוררת טוענת כי זכותה לקבל.

4. העוררת החלה בקידום הליכי התכנון והרישוי, ובחודש יוני 2021 הגישה בקשה להיתר בנייה לפרויקט הכולל כ-150 יחידות דיור, מרתפים ומחסנים.

5. מאוחר יותר, בשלהי חודש דצמבר 2021, התכתבו נציגי העוררת עם מהנדס עיריית רעננה, מר חיים מלמן (להלן: "מהנדס העיר"), וביקשו לבחון אפשרות של פיצול הבקשה להיתרים נפרדים, אשר הראשון בהם יהיה היתר דיפון וחפירה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

- במענה מיום 30/12/2021 הובהר לעוררת כי בקשתה לקבל היתר נפרד לדיפון וחפירה – נדחית, שכן, כפי שכתב מהנדס העיר במייל ששלח לעוררת - "לגבי היתר חפירה ודיפון – המדיניות שלנו היא לא לאפשר פיצול".
6. ביום 14/03/2022 ניתן אישור מותנה של ועדת המשנה לתכנון ובנייה ברעננה להקמת הפרויקט, בכפוף לעמידה בתנאים שונים שנקבעו באותה החלטה (להלן: "האישור המותנה").
7. היתרי הבנייה לפרויקט ניתנו ביום 15/12/2022.
8. ביום 13/02/2023 (ובהמשך ביום 22/02/2023) הגישה העוררת למשיב בקשות לתיקון השומות לפי סעיף 85 לחוק, במסגרתן עתרה לקבלת החזר של שישית ממס הרכישה ששילמה.
9. ביום 06/09/2023 דחה המשיב את בקשת התיקון, בנימוק לפיו יום המכירה הוא 03/06/2020, יום מתן ההיתר הוא 15/12/2022, ומאחר שחלפו למעלה מ-24 חודשים מיום המכירה, דין הבקשה להידחות.
- כן הוסיף המשיב בהחלטתו, כי לא ניתן להאריך מועד זה – 24 החודשים שנקבעו בתקנה כתנאי למתן ההקלה, שכן מדובר במועד מהותי שקבע המחוקק ושהמשיב אינו מוסמך להאריך.
10. כנגד החלטה זו הוגש הערר שלפנינו.
11. סמוך לפני הגשת הערר, פנתה העוררת למשיב בבקשה מכוח חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998 (להלן: "חוק חופש המידע", בבקשה לקבל מידע – כיצד נהג המשיב במקרים דומים אחרים. במענה שנשלח לעוררת ביום 18.02.2024, נכתב (בין השאר):
1. במקרים מאוד ספציפיים היה שימוש בתקנה 2(א) עבור חפירה ודיפון, כאשר בתיקים אלה, היו פרויקטים גדולים שהחפירה והדיפון היו חלק בלתי נפרד מהיתר הבניה וניתנו בתנאים מאוד ייחודיים. לאור זאת, הדרישה הייתה להגיש בנפרד את החפירה, דיפון והיתר הבניה.
 2. טרם התפרסמה החלטת מיסוי בעניין זה ולכן אני דוחה את בקשתך בהתאם לסעיף 9(ב)(2) לחוק, לפיו רשות ציבורית אינה חייבת למסור מידע על אודות מדיניות הנמצאת בשלב עיצוב.
12. במסגרת בקשה לגילוי מסמכים שהגישה העוררת, מסר המשיב לעיונה של העוררת החלטת מיסוי מיום 01/04/2020, אשר אין מחלוקת כי לא פורסמה (להלן: "החלטת המיסוי"). בהחלטת המיסוי, אשר עסקה בפרויקט אשר כלל בנייה של כ-700 דירות, הסכים המשיב לראות בהיתר דיפון וחפירה, אשר ניתן תוך 24 חודשים ממועד רכישת המקרקעין, כהיתר בנייה העומד בדרישות התקנה. בנוסף נקבע באותה החלטת מיסוי כי תנאי לתחולתה (לצד תנאים נוספים שנקבעו שם) הוא כי היתר הבניה המלא, יינתן תוך 36 חודשים (היינו, 3 שנים) ממועד הרכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 73078-01-24 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

13. ביום 31.10.2024 פרסמה רשות המיסים נייר עמדה מקצועי מספר 04/2024 בנושא תקנה 2(א1)

לתקנות מס רכישה (להלן: "נייר העמדה"). בנייר העמדה, בין השאר, נקבע:

עמדנו הינה כי קבלת היתר חפירה ודיפון לבניין מגורים ומקרקעין ייחשב להיתר לבניה של דירת מגורים כמשמעותו בתקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה, ומכוחו ניתן יהיה להחיל את התקנה כאמור ולהשיב לרוכש שישית מסכום מס הרכישה, זאת בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

1. מדובר בקרקע להקמת פרויקט רחב היקף ומורכב תכנונית ...
2. הקרקע נרכשה במסגרת מכרז אשר הוראותיו מחייבות את הרוכש לעמוד בלוחות זמנים ...
3. הרוכש הגיש בקשה להיתר בניה אשר פוצלה לשני חלקים: בקשה לקבלת היתר חפירה ודיפון ובקשה לקבלת היתר לבניית דירות המגורים – היתר בניה עיקרי. ...
4. פיצול היתר הבניה לשני שלבים כאמור, נעשה בהחלטת הוועדה המקומית ולפי דרישתה של הוועדה המקומית אשר סבורה כי היקף הפרויקט מצדיק מתן הרשאה לפיצול ההיתר לשני שלבים, הן מבחינת היקף הבניה והן מבחינת לוחות הזמנים.
5. ...
6. ...

אין באמור משום הארכת מועדים להוראות התקנה, שכן מדובר במועד מהותי שאין בסמכות המנהל להאריכו.

אין מחלוקת כי בנייר העמדה נקבע כי יהיו מקרים לגביהם ייחשב היתר חפירה ודיפון, כהיתר בנייה לצורך התקנה, כך שקבלתו של היתר חפירה ודיפון תוך 24 חודשים ממועד הרכישה של המקרקעין, תחשב כמידה בתנאי התקנה ותזכה בהחזר 1/6 ממש הרכישה ששולם.

14. במסגרת הערר הגישו הצדדים את ראיותיהם באמצעות תצהירים, והמצהירים נחקרו בדיון שמיעת ראיות שנערך. מטעם העוררת העיד מר רענן לוי - סמנכ"ל הכספים של העוררת. מטעם המשיב העידה הגב' רותם דוידוביץ – שמאית מחוזית ומנהלת תחום שומה אצל המשיב. הצדדים סיכמו את טענותיהם בכתב.

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררת:

15. העוררת טוענת כי היא עומדת באופן מלא בתנאי התקנה, שכן תכליתה של ההקלה – עידוד בנייה מהירה והגדלת היצע הדירות למגורים – הוגשמה על ידי הלכה למעשה. לשיטתה, היא קידמה את הפרויקט ללא כל שיהוי או התרשלות, החל ממועד רכישת הזכויות בקרקע ביום 03/06/2020.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

16. לטענת העוררת, מדובר בפרויקט מורכב ורחב היקף הכולל הקמת בניינים עם כ-150 יחידות דיור, מרתפי חנייה עמוקים, מחסנים ומרפסות, אשר הצריך תכנון הנדסי מורכב ועבודות חפירה ודיפון משמעותיות בקרקע. העוררת הגישה את הבקשה להיתר בנייה בחודש יוני 2021.
17. לטענת העוררת, העיכוב בקבלת היתר הבנייה הסופי (אשר נחתם ביום 15/12/2022) נבע ממדיניותה של עיריית רעננה. כפי שהוצג בתכתובת דוא"ל רשמית ממהנדס העיר מיום 30/12/2021 (נספחים ב-11 לתצהיר העוררת), מדיניות העירייה שללה את האפשרות לפיצול וסירבה להנפיק היתר נפרד לעבודות חפירה ודיפון.
18. פיצול היתר הבנייה הוא עניין טכני בלבד המסור לשיקול דעתה הבלעדי של הרשות המקומית, ואין לתת להתנהלות זו של העירייה להפלות בינה לבין נישומים ברשויות אחרות המאפשרות פיצול. בהתאם לפרקטיקה המקובלת, אילו התאפשר הפיצול, היה היתר החפירה והדיפון מתקבל בתוך חודש עד שלושה חודשים ממועד הפנייה, קרי לכל המאוחר עד לחודש מרץ 2022, מועד הנופל בתוך תקופת 24 החודשים הנדרשת.
19. העוררת מדגישה כי באותם זמנים, לא הכירה את עמדתו המקלה של המשיב, המסכים לראות בהיתר חפירה ודיפון – כהיתר בניה לצורך התקנה. הסיבה שפנתה בשעתו למהנדס העיר כדי לבקש את הפיצול, נבעה לדבריה מכך שרצתה לקדם את ביצוע העבודות וסברה כי פיצול שכזה יועיל לכך. וכאן עיקר טענתה של העוררת: אם הייתה יודעת אודות העמדה הפרשנית של רשות המיסים כי היתר דיפון וחפירה שקול לצורך התקנה כהיתר בנייה, הייתה עומדת על דרישתה מהעירייה לפצל את ההיתרים, ויש טעם של ממש להניח כי (לו הייתה ידועה עמדת המשיב ובהינתן השלכותיה הכלכליות) העירייה הייתה נאותה לכך.
- לדברי העוררת, בשלב מאוחר ובעקבות פרסום עמדת המשיב, עיריית רעננה החלה להסכים לפיצול ההיתרים, להיתר דיפון וחפירה, ולהיתר בניה.
- לאור זאת טוענת העוררת כי בשים לב לנזק שנגרם כתוצאה מכך שהמשיב לא נתן פומבי לעמדתו, יש לראות בה כמי שקיבלה היתר דיפון וחפירה בתוך 24 חודשים ממועד הרכישה, וכמי שעמדה על כן בדרישות התקנה וזכאית להחזר 1/6 ממס הרכישה.
20. לחילופין, טוענת העוררת כי יש לראות באישור שניתן על ידי ועדת המשנה לתכנון ובנייה ביום 14/03/2022, כהיתר בניה לצורך עמידה בתנאי התקנה. אישור זה, המהווה "היתר בתנאים" (להלן: "ההיתר המותנה") אשר ניתן בתוך פרק הזמן של 24 חודשים מיום המכירה, מעיד כי לא הייתה עוד כל מניעה תכנונית מהותית לביצוע הפרויקט וכי תכלית החקיקה הושגה.
- לדברי העוררת, ההיתר המותנה ראוי שייחשב כשקול להיתר דיפון וחפירה, ולכן ככזה המביא לקביעה כי היא עמדה בדרישות התקנה – שכן קבלתו בתוך 24 חודשים נחשבת כעמידה בתנאי התקנה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

21. לחילופי חילופין טוענת העוררת, כי יש לתת לה הארכת מועד, כך שקבלת היתר הבניה תוך 36 חודשים ממועד הרכישה, תחשב כעמידה בתנאי התקנה. העוררת טוענת לחוסר אחידות מצד המשיב, אשר אימץ פרקטיקה מקלה והאריך בפועל את המועדים בתיקים אחרים על בסיס מדיניות נסתרת שאינה מפורסמת לציבור. לביסוס טענה זו היא מפנה להחלטת המיסוי מיום 01/04/2020, בה הוכר לדבריה המועד לקבלת היתר עד לשלוש שנים ממועד המכירה.
- כפי ששם, בפועל, האריך המשיב את המועד הנקוב בתקנה, כך יש לנהוג אף בעניינה, ואין מקום לטענה כי המשיב אינו מוסמך לכך.
22. הימנעותו של המשיב מפרסום החלטת המיסוי המקלה, מנעה מהעוררת את האפשרות לכלכל את צעדיה בזמן אמת, ולדרוש מעיריית רעננה פיצול היתרים חרף מדיניותה. שלילת הטבת המס מהעוררת בנסיבות אלו, תוך יצירת "סטנדרט מיסויי נסתר" שאינו ידוע לנישומים ואף לא לעובדי המשיב עצמם, מהווה הפרה בוטה של חובות ההגיונות והשקיפות המוטלות על רשות מנהלית. התנהלות כזו, מצדיקה ומחייבת מתן הארכת מועד, ולמעשה וכאמור לעיל, אף קביעה כי בלאו הכי, העוררת עמדה בתנאי התקנה.
23. העוררת מלינה על פגמים פרוצדוראליים חמורים שנפלו בהתנהלות המשיב, אשר דחה את בקשתה לתיקון שומה בהחלטה לקונית, שרירותית וקצרה מיום 06/09/2023, ללא כל הנמקה עניינית או התייחסות לטענות המהותיות שהועלו. יתרה מכך, המשיב מנע מהעוררת את יומה לפניו, כאשר סירב לזמנה לדיון או לשימוע במשרדיו, וזאת בניגוד מוחלט לבקשתה המפורשת בסעיף 19 לבקשת התיקון. העדר הנמקה בהחלטת המשיב וסירובו לקיים דיון בבקשה, מצדיקים כשלעצמם את קבלת הערר.
24. לבסוף, מדגישה העוררת כי גרסתה העובדתית נתמכת בעדותו של סמנכ"ל הכספים, מר רענן לוי, ובמסמכים מזמן אמת, אשר לא נסתרו כלל על ידי המשיב. מנגד, לטענת העוררת, עדותה של עדת המשיב, הגב' רותם דוידוביץ, ניתנה ללא כל ידיעה אישית על שלב קבלת ההחלטות בתיק העוררת או על החלטת המיסוי ועל מדיניותו הכללית של המשיב בסוגיה זו, ומשכך משקלה הראייתי נמוך ואינו יכול לעמוד מול הראיות שהוצגו.

טענות המשיב:

25. המשיב טוען כי יש לדחות את הערר לגופו, שכן העוררת לא עמדה בפרק הזמן של 24 החודשים הקבוע בתקנה. לשיטתו, המועד הקבוע בתקנה הוא מועד ומהותי המהווה תנאי סף לזכאות להטבת המס, ואין למנהל מיסוי מקרקעין סמכות חוקית להאריכו. המשיב מדגיש כי סמכות ההארכה לפי סעיף 107(א) לחוק, חלה על "מועדים" פרוצדוראליים בלבד, ואינה מקנה לרשות המנהלית כוח להתערב בלב ההסדר שקבע המחוקק ולשנות את תנאי הזכאות המהותיים שנחקקו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

26. המשיב סומך את ידיו על פסיקה עקבית של ועדות הערר, ובראשן פסק הדין בו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.5.2021) (להלן: "עניין יעקובוביץ") – אשר הוא הראשון שעמד על העקרון שמבקש המשיב לאמץ, ופסק הדין בו"ע 23-12-43628 סילס חברה ליזמות ואחזקות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (23.3.2026) (להלן: "עניין סילס") שעסק אף הוא בתקנה הנדונה בערר כאן, ואשר קבעו כי מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 107 לחוק – אין להאריך תקופות המהוות תנאי לקבלת הטבה או פטור ממס. לטענתו של המשיב, פסק הדין של בית המשפט העליון בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך (21.2.2021) (להלן: "עניין רייך") עסק בהארכת מועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, ואין להשליך ממנו על האפשרות להאריך תנאי זכאות מהותיים. קבלת גישת העוררת, תביא למצב שבו הרשות המנהלית מחליפה את שיקול דעתו של המחוקק ומעצבת מחדש את גבולות הטבות המס לפי ראות עיניה.
27. עוד מזהיר המשיב כי אימוץ פרשנות המאפשרת להאריך תנאי זכאות מהותיים יקשה על יישום שוויוני של הוראות החוק. לטענתו, מתן סמכות כזו יאלץ את הרשות לקבוע אמות מידה עמומות ומסובכות באשר לשאלות מתי ובאיזה היקף נכון לאשר הארכות מועד, דבר שיפגע ביציבות המערכת הפיסקאלית ויוביל לריבוי התדיינות משפטיות מיותרות.
28. באשר לטענות העוררת בנוגע להיתר חפירה ודיפון, מבהיר המשיב כי מדובר בהנחה תיאורטית שאינה רלוונטית כלל לנסיבות העניין, שכן אין חולק כי לעוררת לא ניתן היתר חפירה ודיפון בשום שלב של הפרויקט. בהעדר היתר דיפון וחפירה, אין כל מקום להתייחס לעוררת כאילו היה בידיה היתר שכזה.
29. לטענת המשיב, העוררת לא הציגה כל תשתית עובדתית המלמדת כי אילו פנתה לעירייה לקבלת היתר מפוצל – היא הייתה נעתרת לבקשתה, וכל טענותיה בעניין זה מבוססות על ספקולציות והשערות בעלמא. המשיב מציין כי תנאי התקנה דורשים עמידה בעובדות קונקרטיות, ולא בהנחות תיאורטיות לגבי מה שהיה קורה אילו העוררת והעירייה היו פועלות אחרת.
30. המשיב דוחה מכל וכל את ניסיונה של העוררת להקיש לעניינה, מהחלטת המיסוי מיום 01/04/2020 או מנייר העמדה 4/2024, ומבהיר כי מדובר במקרים שונים בתכלית. לטענתו, החלטת המיסוי עסקה בפרויקט מורכב באופן יוצא דופן של עיריית תל אביב-יפו אשר נרכש במסגרת מכרז ציבורי מחייב וכלל הקמת מגדל של 30 קומות עם 4 קומות חפירה ו-704 יחידות דיור. לעומת זאת, בענייננו מדובר בפרויקט קטן בהרבה, אשר נרכש בעסקת קומבינציה מאנשים פרטיים ללא תנאי מכרז נוקשים או אילוצי לוחות זמנים ציבוריים. בנסיבות המיוחדות שם, עיריית ת"א היא שעמדה על מתן היתר מפוצל, ובעקבות כך ניתנה החלטת המיסוי. אין אפוא כל בסיס להשערה כי לו ידעה העוררת על החלטת המיסוי, היה הדבר מסייע לה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

31. לדברי המשיב, הטענה לפיה אי-פרסום ההחלטה מנע מהעוררת לכלכל את צעדיה היא טענה מלאכותית שנולדה בדיעבד לצורך ניהול ההליך המשפטי בלבד. השתלשלות העניינים מלמדת כי העוררת התקדמה במסלול התכנוני הרגיל לקבלת היתר מלא, ורק לאחר שחרגה מהמועדים החלה לחפש חלופות משפטיות לביסוס טענותיה.

32. המשיב מוסיף ומצביע על כך שהעוררת לא נקטה כל פעולה ממשית או הגשת בקשה פורמלית לעיריית רעננה לצורך קבלת היתר מפוצל, ואף לא פתחה בהליך משפטי כלשהו כדי לתקוף את מדיניותה המוצהרת של העירייה. המשיב סבור כי חברה יזמית גדולה ומנוסה כעוררת הייתה מודעת היטב להשלכות של חלוף הזמן ושל קבלת ההיתר באיחור, ואין לה להלין אלא על עצמה על כך שלא פעלה בזמן אמת להבטחת זכויותיה.

33. המשיב מעלה טענה נוספת לפיה העוררת לא הוכיחה כי היא עומדת בכלל תנאי הזכאות הקבועים בתקנה 2(א) לתקנות מס רכישה. לטענתו, בהצהרותיה לרשות המיסים סיווגה העוררת את הקרקע כ"מלאי עסקי" לצורכי מס הכנסה, סיווג המאפשר לה לנכות את הוצאות רכישת הקרקע ומס הרכישה כהוצאה מוכרת. מכיוון שתנאי התקנה קובע במפורש כי החזר שישית ממס הרכישה יינתן "ובלבד שלא הותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה", והעוררת נמנעה מלהציג את דוחותיה הכספיים המוכיחים כי לא ניכתה את המס, הרי שהיא לא הרימה את נטל ההוכחה הנדרש. אציין כי טענה זו של המשיב עלתה לראשונה בסיכומיו, ולכן איני מוצא לבסס עליה את ההכרעה בערר.

34. לבסוף, דוחה המשיב את הטענות הפרוצדורליות של העוררת, בדבר היעדר שימוע או דיון טרם מתן ההחלטה בבקשה לתיקון השומה. המשיב מבהיר כי בשונה מהליכי השגה, בהליכים של בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, אין על הרשות כל חובה חוקית לקיים שימוע או לזמן את הנישום לדיון במשרדה. לטענתו, ההחלטה התקבלה כדין ובהתאם ללשון החוק, ומשלא עמדה העוררת בתנאי הסף של 24 חודשים, דין בקשתה היה להידחות ללא צורך בבירורים עובדתיים נוספים.

דין והכרעה

35. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, אני סבור כי דין הערר להידחות, וכך אציע לחברי לקבוע. להלן אנמק את מסקנתי.

36. תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה קובעת תנאי ברור, לפיו על הרוכש לקבל היתר לבניית דירת מגורים אחת לפחות, לא יאוחר מתום 24 חודשים מיום המכירה. במקרה שלפנינו, אין חולק כי בתוך תקופת 24 החודשים (שהסתיימה ביום 3.6.2022) – לא התקבל היתר בנייה, ואף לא התקבל היתר חפירה ודיפון.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

בנסיבות אלה, אין בידי העוררת כל היתר – משום סוג, אשר יכול להיחשב ככזה העומד בדרישות התקנה.

כדי להתגבר על קושי ברור זה, מעלה העוררת מספר טענות חלופיות:

- א. אי פרסום החלטת המיסוי והפרשנות המקלה שנקבעה בה, מצדיק לראות בה כאילו עמדה בתנאי התקנה.
- ב. יש לראות בהיתר המותנה שקיבלה בתוך 24 החודשים ממועד המכירה, כהיתר בניה, ולכל הפחות כשקול להיתר דיפון וחפירה.
- ג. יש להאריך את מועד 24 החודשים הקבועים בתקנה, לתקופה של 36 חודשים – בדומה למה שנקבע בהחלטת המיסוי, ובהתאם לכך לקבוע כי העוררת עמדה במועד הנדרש.
- ד. כשלים שנפלו בהתנהלות המשיב, אי קיום דיון והעדר הנמקה מספקת, מצדיקים את קבלת הערר.

כפי שיפורט להלן, אני סבור כי יש לדחות את הטענות הללו, ולקבוע כי אין בהם די כדי להביא לקבלת הערר. להלן אתייחס בנפרד לכל אחת מהטענות הנ"ל, ואבאר בעניינה את עמדתי.

א. אי פרסום החלטת המיסוי, אינו מאפשר לראות בעוררת כאילו עמדה בתנאי התקנה:

37. טענתה המרכזית של העוררת היא כי בשל אי-פרסום החלטת המיסוי, היא לא ידעה בזמן אמת כי קבלת היתר חפירה ודיפון שקולה בעיני המשיב לקבלת היתר בניה, ועל כן יש לראותה כמי שעמדה בתנאי התקנה.

38. דרך התנהלות רשות המיסים מעוררת קושי. אם כבר בשנת 2020 (מועד החלטת המיסוי) גיבשה רשות המיסים עמדה לפיה היתר דיפון וחפירה, במקרים מסוימים (כמפורט בהחלטת המיסוי) – שקול לצורך התקנה להיתר בניה, ראוי היה לפרסם עמדה זו בפומבי. העובדה כי נייר העמדה שפרסמה רשות המיסים, פורסם רק בשנת 2024, מעורר קושי.

אכן, יש פרק זמן (אשר קשה לתחום את היקפו המדויק) בו יכולה רשות מנהלית לגבש את עמדתה קודם לפרסומה ברבים, אולם פרק זמן זה אינו יכול להיות ארוך באופן בלתי סביר. אם רשות המיסים סבורה כי לצורך התקנה ובמקרים המתאימים, "היתר בניה" כולל גם היתר חפירה ודיפון במשמע, היה ראוי כי עמדה זו תפורסם ברבים, תוך פרק זמן קצר יותר. המשיב כלל לא ניסה לשפוך אור על השאלה מדוע לא פורסמה עמדה זו, סמוך למועד מתן החלטת המיסוי.

39. אלא שבכך אין די, כדי להביא לקביעה בה חפצה העוררת, וזאת בתמצית מכמה טעמים:

א. עצם העובדה שהחלטת המיסוי לא פורסמה, אינה יכולה להקים לנישום זכות כי ייקבע בערר מס שהוא מגיש – כי הוא זכאי לקבלת הקלת מס, שהוא לא עמד בתנאיה. קבלת הקלת המס מותנית בהצגת היתר בפועל, ומשלא הוצג היתר כזה בתוך 24 חודשים (לא היתר דיפון וחפירה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 73078-01-24 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

ולא היתר בניה), לא קמה לעוררת זכות להחזר המס הקבוע בתקנה (לעניין זה ראו: בג"ץ 1140/23 אראן אוחזר נ' משרד האוצר (10.11.2024) בפסקה הראשונה לחוות דעתו של כבוד השופט ע' גרוסקופף).

ב. טענת העוררת כי אילו ידעה על ההחלטה הייתה פועלת להוצאת היתר דיפון מפוצל מעיריית רעננה, נותרה בגדר טענה שלא הוכחה. איני יודע מה יכלה העוררת לעשות, ויותר מכך – איני יודע מה הייתה נאותה בשעתו הוועדה המקומית לתכנון ובניה רעננה לאשר. לעניין זה, לא הובאו ראיות כלשהן, ואין די בכגון זה בטענות בלבד.

ג. לאמור עד כה אוסיף כי הן החלטת המיסוי והן – באופן ברור – נייר העמדה, לא קבעו באופן גורף כי תמיד היתר חפירה ודיפון שקול לעניין התקנה להיתר בניה. במידה רבה – להיפך. לשקילות זו, הוצבו תנאים, בהם לא עמדה כלל העוררת. אסתפק בכך שאפנה לתנאי מס' 4 - הקבוע בנייר העמדה:

פיצול היתר הבניה לשני שלבים כאמור, נעשה בהחלטת הוועדה המקומית ולפי

דרישתה של הוועדה המקומית אשר סבורה כי היקף הפרויקט מצדיק מתן הרשאה

לפיצול ההיתר לשני שלבים, הן מבחינת היקף הבניה והן מבחינת לוחות הזמנים.

מדובר בתנאי משמעותי ממנו עולה כי ככלל – ואף לדעת המשיב, היתר חפירה ודיפון אינו שקול להיתר בניה. כל שהסכים המשיב לקבל, הוא כי כאשר מדובר בפרויקט רחב היקף – כך שהוועדה המקומית לתכנון ובניה עצמה סבורה כי מטעם זה יש לפצול לשני שלבים, רק במקרה כזה ייחשב ההיתר הראשון שניתן – לחפירה ודיפון, כשקול להיתר בניה [איני מביע עמדה ביחס לדרישה זו וודאי שאיני קובע בעניינה מסמרות, אלא מציין כי מלשון נייר העמדה עולה שזו עמדת המשיב (לגביה טוענת העוררת כי היה על המשיב לפרסמה קודם למועד בו פורסמה)].

במקרה כאן, לא יכולה להיות מחלוקת כי מהנדס העיר רעננה סבר כי אין מקום לפצל את ההיתרים. אין אפוא כל בסיס לומר כי במקרה כאן הייתה דרישה של הוועדה המקומית לפיצול ההיתר לשני שלבים – דרישה שכאמור לא רק שלא הייתה אלא שלמעשה וכפי שמסרה העוררת – נדחתה.

לצד דוגמה זו, ניתן היה להפנות לתנאים נוספים הקבועים בנייר העמדה, בהן לא עמדה העוררת (ראו לדוגמה תנאי מס' 2, הדורש כי המכירה נעשתה במסגרת מכרז, בו הוצבו מועדים בהם על הרוכש לעמוד). מה שמבקשת אפוא העוררת הוא לראות בה כאילו עמדה בתנאי שנקבע בתקנה, אף בנסיבות בהם לא התקיימו דרישות שהציב המשיב לפרשנותו המקלה. בנסיבות בהן לא התקבל בפועל במועד הנדרש – שום היתר (לא היתר חפירה ודיפון ולא היתר בניה), איני מוצא כי יש מקום לקבל את טענות העוררת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

ב. אישור מותנה, אינו "היתר בניה" כדרישת התקנה:

40. טענתה השנייה של העוררת, לפיה יש לראות בהיתר המותנה שניתן על ידי ועדת המשנה לתכנון ובניה רעננה מיום 14.3.22 כשקולה להיתר חפירה ודיפון, מערבת מין בשאינו מינו - ודינה להידחות. לעוררת לא ניתן בפועל היתר חפירה ודיפון - ולא יכולה להיות על כך מחלוקת. האישור המותנה של ועדת המשנה, לא כלל כל היתר בפועל, אלא היה מותנה בשורה של תנאים. מדובר בתנאים שלא ברור מתי העוררת עמדה בהם בפועל, ובמהלך חקירתו, לא היה בידי העד מטעם העוררת לספק נתונים בעניין זה (ראו עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 31-33 ועמ' 10 שורות 2-6).

41. כך או אחרת, אישור מותנה, אינו "היתר בניה" - כמשמעותו בחוק התכנון והבניה. אישור מותנה - כפוף לתנאי עתידיים, ולכן טרם מילויים - לא ניתן בפועל כל היתר. יתירה מזו, גם כאשר מולאו אותם תנאים (וכאמור, במקרה כאן לא הוצגו כל נתונים אודות מועד זה) - אין בכך די, אלא יש לקבל בפועל היתר בניה רשמי.

עמדתי על עניין זה בפסק הדין בעניין סילס, פס' 31:

התקנה מציבה דרישה פשוטה וברורה: "התקבל היתר". כפי שנקבע בבג"ץ 529/80 גרצברג נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה "המרכז" "השרון הדרומי" [נבון] (15.2.81), פס' 7:

כפי שנפסק לא פעם, היתר בנייה פירושו מסמך בכתב, שהוצא על-ידי ועדה מקומית, המתיר את הבנייה, וכל עוד מסמך כזה לא נמסר לידי מבקש ההיתר, הרי אין בידו היתר בנייה. כפי שנקבע בע"מ 8249/08 יחזקאל בנק נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה, מחוז מרכז [נבון] (25.4.10) פס' 24:

היתר בניה אינו חספא בעלמא, אלא מסמך מהותי, הנושא כותרת "היתר בניה" שאליו מצורפים אישורים ומסמכים שונים. ובעת"מ (ת"א) 58437-01-16 אלכס ענבר נ' ועדת ערר מחוזית מחוז תל אביב - משרד הפנים [נבון] (22.3.17):

הלכה היא כי כל עוד לא ניתן היתר בנייה פורמאלי סופי, המשמעות המשפטית היא שעדיין אין היתר ...

"התקבל היתר" - כפי שדורשת התקנה בה עסקינן, צריכה להיבחן באופן פשוט וברור - קבלת מסמך מאת ועדת התכנון הנושא כותרת "היתר בניה". קודם לשלב זה, אין לומר כי "התקבל היתר". המחוקק יכול היה לקבוע בתקנה כי המועד הקובע יהיה המועד בו השלים הרוכש את הנדרש ממנו לשם קבלת היתר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

היתר הבניה הפורמלי והסופי – אשר רק הוא מהווה "היתר בניה" לפי חוק התכנון והבניה, ניתן ביום 15.12.2022 (וראו בהקשר זה אף דברי העד מטעם העוררת, מר לוי, בעמ' 9 לפרוטוקול שורות 12-9).

אין מקום אפוא לקבל את הטענה כי ההיתר המותנה, מהווה היתר בניה לצורך התקנה.

ג. אין מקום להאריך את המועד הקבוע בתקנה:

42. העוררת טענה, כטענה חלופית, כי יש להעניק לה הארכת מועד לפרק זמן של 36 חודשים לקבלת ההיתר – כפי שנעשה לטענתה בהחלטת המיסוי, ומשקיבלה את ההיתר הבניה תוך פרק זמן זה – לראות כמי שעמדה בתנאי התקנה. אני סבור כי אף דין טענה זו להידחות, וזאת ממספר טעמים מצטברים:

א. העוררת מפרשת שגוי את החלטת המיסוי. בהחלטת המיסוי נקבע כי בנסיבות שם, יראו את היתר החפירה והדיפון – כהיתר בניה לצורך התקנה (ראו סעיף 3.10 להחלטת המיסוי). לאור זאת, משהיתר החפירה והדיפון – ניתן בנסיבות שם תוך 24 חודשים, אין בהחלטת המיסוי כל הארכת מועד. העובדה כי לצד זה נדרשה שם הרוכשת כי היתר הבניה הסופי יינתן תוך 12 חודשים, אינה מהווה הארכת מועד, וזאת לאור הקביעה הברורה, כי היתר החפירה והדיפון שקול בנסיבות העניין להיתר בניה.

ב. בצדק ציין המשיב כי העוררת כלל לא הגישה בקשה להארכת מועד (אלא בקשה לתיקון שומה), ולכן אין מקום לתת לה ארכה שלא ביקשה.

ג. וכאן העיקר: מקובלת עלי עמדת המשיב כי אין הוא מוסמך, מכוח סעיף 107 לחוק, להאריך מועד שהוא תנאי שנקבע בחקיקה למתן הקלת מס. תנאי שכזה – הוא תנאי מהותי שקבע המחוקק, ואין למשיב סמכות לשנותו.

קביעה זו מוצגת כאן בקצרה, משום שניתנו בעניינה שורה של פסקי דין על ידי ועדות ערר שונות, אשר כולן הסכימו למסקנה זו [ראו לדוגמה: עניין יעקובוביץ; ו"ע 55881-11-20 גילעם חברה לבניה ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (7.2.2023); ו"ע 63044-06-20 גרוסנ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (15.5.2022)]; להנמקה מפורטת של ועדת ערר זו, בעניין זה, ראו: עניין סילס פס' 47-55 וכן ו"ע 65422-01-24 זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (30.9.2026) פס' 24-31].

ד. למעלה מהנדרש אציין כי העוררת אף לא הציגה טעמים של ממש, מדוע להאריך את המועד שנקבע בתקנה.

ד. אין בנסיבות העניין די בפגמים שנפלו בהחלטה, כדי להבא לקבלת הערר:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 24-01-73078 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

43. אכן, החלטת המשיב לדחות את בקשת העוררת לתיקון השומה, נכתבה באופן חסר. עיקר החסר נעוץ בכך שאין בה התייחסות של ממש לטענות שהעלתה העוררת בבקשתה. לצד זה, יש בהחלטה את עיקר ההנמקה אשר בסופו של יום ניצבת במוקד הדברים, היינו – אי העמידה בדרישה הקבועה בתקנה לקבלת היתר בניה תוך 24 חודשים.

כך גם בכל הנוגע לטענת העוררת על כך שלא התקיים עמה דיון. המשיב עמד על כך שבניגוד למקרה בו נדונה השגה, כאשר מדובר בבקשה לתיקון שומה, המשיב רשאי לקבל את החלטתו על סמך הבקשה בכתב שהוגשה לו, ואין חובה לעריכת דיון. כמוכן, כל מקרה צריך להיבחן לנסיבותיו, ובמקרים בהם הדבר נדרש, יש מקום להיעתר לבקשה לקיום דיון.

44. לעוררת ניתן יומה באופן מלא בהליך הנוכחי, וטענותיה נפרסו ככל שביקשה. בנסיבות אלה ובהתאם לעיקרון הבטלות היחסית, איני מוצא כי יש די בטענותיה הנ"ל כדי להצדיק את קבלת הערר ומתן הקלת מס – אשר העוררת לא עמדה בתנאים שהציב בעניינה המחוקק [לעניין עקרון הבטלות היחסית, ראו: ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.2021) פס' 15; ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (20.6.2021) פס' 24].

סוף דבר

45. מכל הטעמים שהוצגו לעיל, אציע לחבריי לקבוע כי דין הערר להידחות.

46. כן אציע כי העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ₪. סכום זה נמוך מהמקובל, והוא לוקח בחשבון פגמים שנפלו בהתנהלות המשיב ושנזכרו לעיל בפסק הדין.

גב' רותי אשכנזי - חברת ועדת הערר:

אני מסכימה לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט אבי גורמן.

גב' גבע בלטר - חברת ועדת הערר:

אני מצטרפת לפסק דינו של כב' השופט גורמן יו"ר הוועדה.

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט אבי גורמן.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 73078-01-24 בריגה עיר ימים יזום ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

ניתן היום, ג' חשוון תשפ"ז, 14 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.

גב' רותי אשכנזי
חברת הוועדה



גב' גבע בלטר
חברת הוועדה

אבי גורמן, שופט
יו"ר הוועדה

