



ועדת הערד לפיקוח מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחווי חיפה

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואחר' נ' מנהל מיסויי מקרקעין - חדרה

בפני כבוד השופט אורית יונשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון – חברת הוועדה
עו"ד חיים שטרן – חבר הוועדה

העוררות:
1. שיכון ובינוי נדלן בע"מ
2. אלקטראה השקעות (1998) בע"מ
3. יוו"ז ישראל (י.ש) בע"מ
שלושתן ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדי

נגד

המשיב:
מנהל מיסויי מקרקעין - חדרה
ע"י ב"כ עו"ד ערן רזניק מפרקליות מחוז חיפה (אזור ח)

פסק דין

1
2 יו"ר הוועדה – כבוד השופט אורית יונשטיין:

3 פתח דבר:

4 ועדת הערד דענו נדרש, זו הפעם השלישייה, לדון בשאלת האם יש בסיס בדין לצирוף של
5 הוצאות פיתוח לשווי המכירה, לצורך חישוב מס הרכישה, כאשר אין מחלוקת כי עד למועד
6 החתימה על הסכם הרכישה לא בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין מושא הערד.

7 בשני פסקי דין קודמים, ו"ע 16-09-20861 אורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסויי מקרקעין
8 חדרה [3.7.2018] (להלן – **פרשת אורה**) וכן ו"ע 17-10-43281 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ'
9 מנהל מיסויי מקרקעין חדרה [5.7.2018] (להלן – **פרשת שיכון ובינוי**) – קיבלנו את עדמת כל
10 אחת מהעוררות שמדובר במקרה המשיב, מנהל מיסויי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**).

11 קבענו כי קיימת פסיקה קונקרטית וברורה של בית המשפט העליון בנוגע לצירוף הוצאות
12 פיתוח לשווי המכירה (פסק דין בעניין **מלמוד, הפט, גריינבלט ו-שרבט**) ב嚷ונו של
13 סייטואציות, אשר ביכולן – דחה בית המשפט העליון את ניסיונותיה של רשות המיסים לחיבב
14 במס רכישה גם את מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – ונוכח העובדה כי המקרים שנדנו
15 בפנינו בפרשיות **אורה** ו**שיכון ובינוי** לא היו שונים מיתר המקרים שנדנו בפסקת בית
16 המשפט העליון לעיל – אזי אין בסיס לשומות המשיב.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. קבענו כי ההחלטה אליה הפנה המשיב (פסק דין בעינוי אורלי, מידטאון, ו- חכשורי) אינה רלבנטית לסוגיה זו של הוצאות פיתוח – ולמעשה, פסקה זו אבחנה בין נושא הוצאות הפיתוח לעניינים אחרים שעלו באותה פסקה והנוגעים לצירוף כל התמורות לשווי המכירה.
2. בנוסף, קבענו כי המדיניות הברורה והגלויה של המשיב במשך כל השנים תامة את פסיקת בית המשפט העליון בנושא הוצאות הפיתוח, כך שלא הושת חיוב במס רכישה בגין מרכיב הוצאות הפיתוח, ככל שעבודות הפיתוח לא בוצעו כלל במועד החתימה על הסכם הרכישה, וככל שבוצעו חלק מעבודות הפיתוח עד למועד החתימה על הסכם הרכישה – נקבע חיוב במס רכישה רק בגין שווין של עבודות הפיתוח עד לאותו מועד.
3. קבענו בהתאם, כי מדיניותו זו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 28/97 (להלן – הוראת הביצוע) לא שונתה באופן גלוי ופומבי טרם הוצאה השומות מושא הערכין בפרשנות אורה ושיכון ובינוי ולמעשה יצאה הנחיתה של עוזי מיכל סופר, מי שהיתה מנהלת החטיבה המקצועית מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים ברשות המיסים (להלן – גב' סופר), המורה לכל משרדי השומה לפעול בהתאם להלכת שרביט.
4. לבסוף קבענו גם, כי העוררות בפרשנות אורה ו- שיכון ובינוי הסתמכו על ההלכה הפסוקה בעניין הוצאות הפיתוח וכן על מדיניותו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע ובמכתב ההנחיה של גב' סופר, וככללו צעדיהם בהתאם בהיבט ההצעות שהציגו למכרז רמי' לרבות בהיבט המימוני. על כן, קבענו כי גם בשל עלית ההסתמכות יש מקום לקבלת הערכין הניל.
5. על אף כל האמור, ועל אף שהמחלקות בעיר דן זהות החלוטין לחלוקת שהוכרעו בעניין אורה ו- שיכון ובינוי, עמד המשיב בתוקף על ניהול עד תום של הערר דן, לרבות קיום דיון הוכחות. זאת, מחרמת שלטעמו קיים שינוי עובדתי ממשמעותו במקרה הנדון לעומת פרשנות אורה ו- שיכון ובינוי לשכננו אחרה. יתרה מזו, נדרשו על ידי המשיב לקרוא את סיכוןיו "בלב פתוח ובנפש חפה ולא דעת מוקדמת" (ראו סיכון המשיב בעמוד הראשון בכותרת – חלק אי – הערה מקדמית).
6. דרישת זו של המשיב מאות וועדת הערר הוצאה בכותרת ראשונה בעמוד הראשון לסיכוןיו ובאותיות מודגשת, למשל סבור המשיב כי יש מקום להמליץ לוועדת הערר לנוהג בדרך של הקשחה ואובייקטיבות, אשר כנראה, לשיטתו, לא היו דרך הילכה של וועדת ערער זו בפרשנות הקודמות בהן דנה, מחרמת שלא קיבלה את עמדתו.
7. כל זאת, על אף שהמשיב לא טרח כלל להגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסקי דין בפרשנות אורה ובפרשנות שיכון ובינוי, אך בכל זאת המשיך בהוצאה שומות וניהול ערכין בתהעלם מפסיקתה של וועדת הערר דן.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. תנוח דעתו של המשיב, כי אף بلا המלצה זו – קראנו בתשומת לב וביעון רב את סיכון שני
2. הצדדים, כמו גם את התצהיריהם על נספחים וכל הריאות שהוצגו על ידי שני הצדדים – כפי
3. נוהגנו בכל תיק.
4. אלא, שכפי שנבאר להלן – לא מצאנו כי ה"שוני" העובדתי המינויי המצויה בערר זה לעומת
5. העובדות בפרשנות אורה ובפרשנות **שיכון ובינוי** יש בו כדי להוביל לתוצאה שונה מזו שנקבעה
6. על ידיו שם.
7. העובדה, כי במקרה הנדון קיים הסכם אחד המגד את רכישת הזכויות במקרקעין ואת נושא
8. עבודות הפיתוח, ובו סכום כולל אחד (ולא שני הסכמים מופוצלים) – אינה מעלה או מורידה,
9. לטעמו.
10. מאחר וגם במקרה הנדון לא בוצעו עבודות פיתוח טרם החתימה על הסכם משה ערד,
11.ברי כי הזכויות במקרקעין שנרכשו אין כוללות את מרכיב הפיתוח, מאחר ומרכיב זה אינו
12. חלק מן המקרקעין במועד הרכישה. אם כבר, דעתנו התחזקה בקביעות המשפטיות שנקבעו
13. על ידיו בפרשנות אורה ו- **שיכון ובינוי** כפי שצינו לעיל, ולטעמו האבחנות הדקיקות בחוט
14. השערה שמדובר המשיב שייעשו, יש בהן כדי להוביל לתוצאות קשות ובלתי רצויות במישור
15. המשפטי – בשל יצירת חוסר ודאות מיסויית משמעותית, כמו גם במשמעות הפרקי – בשל
16. יצירת פתח מסוכן לתכנוני מס.
17. בנוסף אף ונדגש, כי אילו היה המשיב עצמו פועל באותו לב פתוח, נפש חפצם והעדר דעתה
18. קדומה עליהם המלא לועדת הערר – ייתכן שלא היוו נדרשים לכתיבת פסק דין שלישי
19. במספר בסוגיית הכללת הוצאות פיתוח בשווי המכירה.
20. מכאן, לפסק הדין.

העובדות הרלבנטיות:

22. 12. החברה לפיתוח קיסריה אדרמודן בנימין דה רוטשילד בע"מ (להלן – ה"חפ"ק) פרסמה ביום
23. 21.6.2017 בקשה לקבל הצעות מחיר למגרשים בתחום תכנית 353-026244 בשכונת "אור
24. ים" (להלן – המכרז), לפיו התקבשו יזמים להציע הצעות להתקשרות בהסכם פיתוח (בנייה),
25. לאחר מכן ובכפוף לעמידה בהם ייחתמו הסכמי חכירת משנה עם בעלי זכויות החכירה
26. במקרקעין – היא קרו קיסריה אדרמודן בנימין דה רוטשילד (להלן – קרו קיסריה).
27. ה"חפ"ק הינה חברת פרטיט בבעלota מלאה של קרו קיסריה ומשמשת כזרוע הביצועית שלה
28. לצורך פיתוחן של אדמות קרו קיסריה. העתק הוראות המכרז צורף נספח א' לתצהيري
29. העוררות.



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

ו"ע 18-08-61323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- לאחר פרסום המכרז, פרסום החפ"ק 4 הבהירות לגבי המכרז – ראו נספחים ג'1-ג'4 לתחираה של גבי אטיאס מטעם המשיב.
- כשלושה שבועות לפני פרסום המכרז, ביום 29 במאי 2017, נחתם הסכם לביצוע עבודות פיתוח בין עיריית אור עקיבא לבין החפ"ק (להלן – **הסכם עבודות הפיתוח**). הסכם עבודות הפיתוח צורף **נספח ב'** לתחריי העוררות. בהסכם זה הוסכם, נכון העובדה כי המתחם כולל לרבות המגרשים שבבעלות קרו קיסריה הם בלתי מפותחים וטרם בוצעו בהם עבודות פיתוח ו/או הנחת תשתיות כלשהן, כי החפ"ק תכננו ותבצע עבור עיריית אור עקיבא את עבודות הפיתוח בתוך תחום התכנית, ובתמורה לתכנונו וביצוע עבודות הפיתוח על ידי החפ"ק תקוז עיריית אור עקיבא מהתמורה לה תאה החפ"ק זכאיות בגין תכנונו וביצוע העבודות – את מלאה הסכם עד מלא סכום האגרות והיטלי הפיתוח אותו ניתן לגבות על פי דין. בנוסף הוסכם כי אם עלויות הפיתוח תהיינה גבוהות יותר ממלא סכום האגרות והיטלי הפיתוח הרלבנטיים אותם רשאית העירייה לגבות, יבוצע קיזוז נוסף עד לגובה השלהמת התמורה, הכל בהתאם לאמור בהסכם עבודות הפיתוח.
- במסמכי המכרז צוין דבר חתימת הסכם עבודות הפיתוח בין החפ"ק לעיריית אור עקיבא – ראו סעיף 3.5 למכרז.
- כל אחת מן העוררות – העוררת 1, שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ (להלן – **העוררת 1 או שיכון ובינוי**), העוררת 2, אלקטורה השקעות (1998) בע"מ (להלן – **העוררת 2 או אלקטורה השקעות**) והעוררת 3, יורו ישראל (ג.ש) בע"מ (להלן – **העוררת 3 או יורו ישראל**) – הגישה הצעות זוכתת במכרז ביחס למתחמים מסוימים ולמגרשים מסוימים בהם.
- הסכמי הפיתוח (הבנייה) על פי המכרז נחתמו בין החפ"ק לבין כל אחת מן העוררות בתחלת חודש אוקטובר 2017 – ראו **נספחים ו' – ח'2**, לתחביר גבי אטיאס מטעם המשיב (להלן – **הסכמי רכישת הזכויות**).
- בתחלת חודש נובמבר 2017 דיווחו העוררות (כל אחת בנפרד) לשדרי המשיב על הסכמי רכישת הזכויות והגישו שומות עצמאיות למס רכישה, במסגרתן הפჩיתו מן הסכם לצרכי מס הרכישה את הסכם, על פי אומדן, של הוצאות הפיתוח וצרפו תחשב של הוצאות הפיתוח, ביחס לחלוקת של כל אחת מן העוררות ובהתבסס על הסכם עבודות הפיתוח שבין החפ"ק לעיריית אור עקיבא. תחשב הוצאות הפיתוח צורף **נספח ג'** לתחריי העוררות.
- העוררות אף צינו במסמך הלואי שצורף לשומות העצמאיות כי הן פועל בהתאם להלכה הפסוקה ולמכتب ההנחיה שיצא תחת ידיה של גבי סופר, הקובלע כי יש לפעול לפי החלטת שרבית.



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

ו"ע 18-08-61323 שכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1.7. בתחילת חודש ינואר 2018 דחה המשיב את שומותהו העצמיות של העוררות והוציא להן
2. שומותה שלב א' בהן חייב את העוררות בתשלום מס רכישה על מלאה הتمורה החזותית – ראו
3. נספח יג' לתצהירה של גבי אטיאס.
- 4.18. ביום 7.2.2018 הגיעו העוררות השגות על שומותה שלב א' שהוצאה להן המשיב וטענו כי שומות
5. המשיב עומדות בסתייה להלכה הפסוקה של בית המשפט העליון וכן טענו כי השומות מהוות
6. שניי מדיניות רטראקטיבי.
- 7.19. ביום 17.6.2018 דחה המשיב את השגותהן של העוררות במלואן – ראו נספח טו' לתצהיר
8. גבי אטיאס.
- 9.20. יצוין, כי בין הצדדים נטושה הייתה מחלוקת גם בשאלת תחשייב הוצאות הפיתוח מותוך כלל
10. הتمורה בהסכם רכישת הזכויות בין כל אחת מן העוררות לחפ"ק. המשיב חלק על תחשייב
11. שהוגש על ידי העוררות יחד עם השומה העצמית שהוגשה על ידן.
12. בסופו של דבר, בפתח דיון ההוכחות שהתקיים ביום 20.6.2019 הודיעו הצדדים כי הגיעו
13. להבנות באשר לסכומים המិיחסים לרכיב הפיתוח מותוך סך הتمורה בהסכם רכישת
14. הזכויות. הסכמת הצדדים קיבלה תוקף של החלטה (ראו פרוטוקול הדיון עמוד 31 שורות 7-
15. וכן עמוד 32 שורות 5-6) ובהתאם לכך נקבע כי ייויחסו הוצאות פיתוח בסך של 98,000 ₪
16. ליחידת דיור במגרשים בהם יש בניה רוויה (לבננט לעוררת 1 ולעוררת 2); ייויחסו הוצאות
17. פיתוח בסך של 150,000 ₪ ליחידת דיור במגרשים בהם ישנה בניה צמודת קרקע (לבננט
18. לעוררת 3), ובכל הנוגע לשטחי המסתחר – הוסכם כי שטח מסחרי של 1,800 מ"ר הוא שווה
19. ערך ל- 16.36 יחידות דיור.
20. על פי אותה הסכמה, שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו מבחינת העוררת 1 עומד על סך
21. של 60,011,280 ₪; שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו מבחינת העוררת 2 עומד על סך
22. של 28,028,000 ₪; שווי רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצע מבחינת העוררת 3 עומד על סך
23. של 13,650,000 ₪.
24. לפיכך, שווי הוצאות הפיתוח מותוך סך הتمורה החזותית בהסכם רכישת הזכויות – איןנו שוני
25. עוד בחלוקת בין הצדדים.
26. יוצא אפוא, כי המחלוקת העובדתית היחידה אשר נותרה למעשה לדיון ההוכחות בערר זה
27. נוגעה לטענת ההסתמכות שהוועיטה על ידי העוררות. המחלוקת המשפטית – בשאלת צירוף
28. של הוצאות הפיתוח לשווי המכירה – נותרה בעינה.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. מטעם העוררות העידו מר אילן הורוביץ, מנהל אגף מקרקעין ופיתוח עסק בחברת שיכון
2. ובינוי (להלן – **מר הורוביץ**), מר אורן הוכברג, סמנכ"ל הפיתוח העסקי של חברת אלקטרה
3. השקעות (להלן – **מר הוכברג**) וגבי עפרה חדד, סמנכ"לית חברת יورو ישראל (להלן – **גב' חדד**).
4. מטעם המשיב העידו עו"ד אבי קורן, היוזץ המשפטי של החפ"ק (להלן – **מר קורן**), גבי סופר
5. וכן עו"ד אביה אטיאס, מנהלת משרד מיסוי מקרקעין חדרה (לעיל ולהלן – **גב' אטיאס**).

6. תמצית טענות העוררות:

7. יש לדוחות את טענת המשיב לפיה הסכם רכישת הזכויות בלתי ניתן לפיצול ולא ניתן להפריד
8. בין התמורה עבור רכישת הזכויות בקרקע לבין עלויות הביצוע של עבודות הפיתוח. להסכם
9. רכישת הזכויות על פי המכraz צורף הסכם עבודות הפיתוח וממנו ניתן היה לנזור לא קושי
10. את היקף הפיתוח שעתיד להתבצע במתחם. מילא, ההסכם עם המשיב שקיבלה תוקף של
11. החלטה בדבר שווי עבודות הפיתוח מהווה למעשה אפשרות הודהה באפשרות הפיצול בין החלק
12. שלום עבור רכיב הקרקע לבין החלק ששולם עבור רכיב עבודות הפיתוח העתידיות. .22
13. טענת המשיב לפיה העוררות חייבות במס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח גם בהתאם
14. ל'פסיקת היינה', כleshono, היינו – הפסקה בעניין **מלמוד, הפט, גריינבלט ושרביט** – וגם
15. בהתאם להוראת הביצוע היא טענה חדשה שהיא שינוי חזית אסור. .23
16. טענת המשיב בדבר חיוב במס רכישה גם את הרכיב של עבודות פיתוח שטרם בוצעו עomedת
17. בסתרה לפסק הדין בעניין **אורורה ו- שיכון ובינוי** עליהם לא הוגש ערעור על ידי המשיב. יש
18. להחיל את האמור בפסק דין אלו גם על המקרה הנדון. .24
19. העולה מהוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג- 1963 (להלן – **החוק**) הוא כי
20. בעסקה שבה נרכשות זכויות בקרקעין לצד זכויות שאין זכויות בקרקעין – מס הרכישה
21. יהול רק על רכיב הזכויות בקרקעין. בשורה ארוכה של פסקי דין של בית המשפט העליון
22. נקבע כי אין לכלול הוצאות בגין עבודות פיתוח שלא בוצעו בשווי המכירה, גם כאשר התחייב
23. הרוכש לשאת בהוצאות הפיתוח במקביל לרכישת הזכויות בקרקעין, שכן הוצאות אלו אין
24. מהוות חלק מן הזכות בקרקעין ועל כן לא יהול עליהם מס רכישה. .25
25. הוצאות פיתוח ייחשבו חלק משווי המכירה רק מקום בו בוצעו עבודות הפיתוח בפועל, כדי
26. ההיקף שבוצע בפועל (על פי הלכת **שרביט**). .26
27. מבחו הביצוע בפועל הוא אבן הבחן לקביעת מהותה של העסקה. ככל שעבודות הפיתוח
28. בוצעו בפועל – יש לראות בקרקע כקרקע מפותחת. ככל שלא בוצע פיתוח בפועל – מדובר
29. בקרקע שאינה מפותחת. .27



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

ו"ע 18-08-61323 שכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. פסיקה זו עולה בקנה אחד העיקרון של "צירוף כל התמורה" מאחר והתמורים הפלבנטיות
2. לצורך חילת העיקרון הנ"ל הין אך ורק התמורים המשולמות בגין ה"זכות במקרקעין".
3. מミלא, אין להשות בין הוצאות פיתוח לרכישת דירה "על הניר" וטענה שכזו מצד המשיב
4. נדחתה זה מכבר על ידי בית המשפט העליון בעניין **מלמו**. .26
5. המשיב ניסה פעמים רבות לשנות את ההלכה בעניין זה ונדחה על ידי בית המשפט העליון אשר
6. הורה לו לפעול בדרך של שנייה חקיקה – אך גם מהלך חקיקה כזו שיזם המשיב לא צלח
7. והמצב המשפטי נותר עניין. .27
8. ההחלטה בעניין אוולי, מידטאון וחכורי לא שינתה את ההלכה שנקבעה בעניין **שרביט**. בית
9. המשפט העליון קבע מפורשות כי נסיבותיה של ההחלטה האמורה שונות מהמצב בעניין
10. הוצאות פיתוח ואף המשיב עצמו טען באותו פרשנות כי עדותו עולה בקנה אחד עם פסיקת
11. בית המשפט העליון בסוגית הוצאות הפיתוח. .28
12. המשיב עצמו, בעדותה של גבי סופר, הודה כי אין לייחס משמעות להפרדה החוזית בין רכישת
13. הזכות במקרקעין לבין הזכות לקבל את שירותי הפיתוח וכי הבדיקה הנדרשת היא מהותית
14. ולא צורנית. לפיכך, מקום בו טענתו היחידה של המשיב לאבחן בין נסיבות המקרה דן בין
15. כל הנסיבות שנדונו בפסק הדין של בית המשפט העליון נעוצה בעובדה כי במקרה הנדון
16. החתיכות לשאלה בהוצאות הפיתוח מוצאה בהסכם אחד עם רכישת הקרקע ולא בהסכםים
17. נפרדים – דין של טענה שכזו הוא להידחות. .29
18. ההחלטה אליה הפנתה גבי אטייס בתצהירה בעניין ו"ע 101-09-4550 י.ב. זיו נכסים וקבנות
19. בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה [2.9.2010] (להלן – **عنيין זיו**) איננה רלבנטית לעניינו
20. שכן נסיבותיה העובדיות שונות. .30
21. לעוררות עומד אינטראס הסתכומות מובהק, השולל מן המשיב את האפשרות לסתות מפסקת
22. בית המשפט העליון ומהווראות המקצועיות שלו עצמו. שני התנאים הקבועים בדיון לצורך
23. הכרה בטענת הסתכומות מתקיים בעוררות כאן – קיומו של מצג של הרשות המביעה דעתה
24. באופן פומבי (הוראת הביצוע שלא שונתה במשך כל השנים ומכתב ההנחייה של גבי סופר)
25. ושינוי לרעה במצבן של העוררות כתוצאה מן הסתכומות, הבא לידי ביטוי בהערכת יתר של
26. המחיר במרכז, כפי שהוכח בעדויותיהם של עדי העוררות. .31
27. העדויות מטעם המשיב, גבי סופר וגבי אטייס, שיקפו בפניו ועדת הערר את המודעות של רשות
28. המיסים למצג הקיים מצידה ואת ההתלבבות האם יש לשנות את המדיניות ביחס להכללת
29. הוצאות הפיתוח בשווי המכירה. גבי אטייס ציינה בפרוטוקול מיום 18.2.2019 כי עניין זה
30. נדון בפני הדרגים הבכירים ביוטר ברשות המיסים ובכל זאת לא טרחה רשות המיסים לעדכו
31. את הוראת הביצוע שלה, אלא להיפך – יצא מכתב ההנחייה של גבי סופר. .32



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- יש להחיל אפוא את הקביעה שנקבעה בפסק דין בעניין אוורה ו- **שיכון ובינוי** בעניין ההסתמכות גם על המקרה הנדון.
- יש להשים על המשיב הוצאות לדוגמא בערר זה בשל כך שמדובר בערר שלישי באותה סוגיה, כאשר המשיב מנשה למצוא בכל עיר זו חדש להיאחז בו. המשיב יכול היה למנוע את הצורך בערר זה אילו היה מגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסיקת הוועדה בעניין אוורה ו- **שיכון ובינוי**, אך זאת לא עשה. בונספ, ההליך המשפטי המשיך על פני ישיבות רבות שלא לצורך תוך התעקשות של המשיב לנחל דיוון הוכחות על אף שהחלוקת בין הצדדים אינה משפטית, באופן שהסביר לעוררות הוצאות משפטיות כבדות.
- תמצית טענות המשיב:**
- העוררות רכשו מגרשים מפותחים במסגרת עסקה אחת. בשום מסמך שהוחלף בין העוררות לבין החפ"ק לא נאמר כי העוררות רוכשות שני נכסים נפרדים, דהיינו - מגרש ופיתוח. רק בשומרון העצמית, ובאופן מלאכותי, ערכו העוררות הפרדה בין מחיר המגרש ובין מחיר הפיתוח, ואף זאת בדרך של אומדן, שכן המחיר ששולם עבור המגרשים היה מחיר אחד כולל.
- אין בסיס לטענת העוררות כי המשיב מיישם מדיניות חדשה המבוססת על פסיקה חדשה. אין גם בסיס לטענה להרחבת חזיתבSEL טענת המשיב כי גם הפסיקה הקודמת תומכת בעמדתו. גישת המשיב, מלכתחילה, היא כי הן הפסיקה הקודמת, כפי שהשתקפה בעניין **שורביט**, ובודאי הפסיקה החדשה, כפי שהשתקפה בעניין **מידטאון**, מובילות לאותה תוצאה לפיה יש לבחון את מהותה של העסקה, וככל שמדובר בעסקה אחת, יש להטיל מס רכישה על כל התשלומים, לרבות אלה המוחשיים לעבודות הפיתוח.
- טענת העוררות כי פסק הדין בעניין **שורביט** קבוע כմבחן אחד ובלעדיו את ביצועו בפועל של עבודות הפיתוח, אינה נכוןה, שכן גם בעניין **שורביט** קבוע כי כל מקרה יבחן לגופו. יתר על כן, ההלכה שנקבעה בעניין **שורביט** השתנתה באופן הדרגתי. נקודת הacobד הועברה במרוצת הזמן מسؤال סיווג הוצאות, והאם הן הוצאות פיתוח או הוצאות אחרות, והאם הפיתוח בוצע בפועל - לשאלת מהותה הכלכלית של העסקה, והאם מבחינה מהותית העליות הנוסףות מהוות התקשרות פרדט או שמא מדובר בחלוקת אינטגרלי משוויה של הזכות במרקע. מבחון ביצוע עבודות הפיתוח בפועל, כאשר לא קיימת הפרדה בתמורה העסקה בין מחיר הקרקע וממחיר הפיתוח, אף מוגדר לעקרון של וודאות ופשטות בהטלת המס, שכן הוא מחייב עדות מומחים.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקען - חדרה

1. במקורה דן ברור כי מדובר בעסקה אחת כוללת למכרז מגרש מפותח, ללא חבות
2. בהיטלים, וכל התמורה ששולמה היא עבור הזכות במרקען. זאת ניתן ללמידה
3. מהעובדת שהעוררות איןן צד להסתכם בעבודות הפיתוח שבין החפ"ק לבין עיריית אור
4. עקיבא והחפ"ק אינה מחויבת כלפי העוררות לבצע את הפיתוח; מכך שבמסמך
5. הבהירות למכרז נקבע במפורש כי המכר הוא "מכרז מפותח"; וכן מתוך כלל
6. העדויות והמסמכים מהם עולה כי כוונה העוררות הייתה לרכוש מגרשים מפותחים,
7. דהיינו - שהן איןן נדרשות לשלם היטלי פיתוח נוספת למחר שנקבע במכרז, שאינו
8. ניתן לפיצול, ובאופן זה אף שוקו המגרשים.
9. האמור בפסקה הדין אוורה ו- **שיכון ובינוי**, לפיו לא חל שינוי בהלכת **שרביט** וכי
10. המבחן היחיד הוא מבחן הביצוע בפועל של עבודות הפיתוח, שוגוי. יתר על כן, גם אם
11. המשקנה אליה הגיעו ועדת הערר בפסקה הדין הניל נכוונה, הרי שקיים שינוי עובדתי
12. בין המקרים שנדונו שם לבין המקרה שלפניינו.
13. בעניין אוורה ו- **שיכון ובינוי** התבבשה ההכרעה על קביעעה עובדתית לפיה קיימות שתי
14. התcheinיות נפרדות, הכוללת אף הפרדה בתשלומים, לרכישת הקרקע מרומי"י
15. ולפיתוח המגרש (על ידי משרד הבינוי והשיכון). במקרה שלנו, לא קיימת הפרדה
16. כאמור, ואין כל התcheinיות של החפ"ק כלפי העוררות לבצע את עבודות הפיתוח.
17. מבחן מהות העסקה, והאם מדובר בעסקה אחת כוללת או בשתי עסקאות נפרדות,
18. יושם בפסקה הדין בעניין ו"ע 16-06-67093 אלמוג ב.ז. **בנייה והשעות בע"מ נ' מנהל**
19. **מיסוי מקרקען חיפה** [17.10.2018] (להלן – **ענין אלמוג**) וכן בעניין זיו, שעובdotיו
20. זהות לאלו שבמקרה הנדון ולפיכך יש מקום להגעה לתוצאות זהה.
21. המבחן המהותי מוביל למסקנה לפיה יש להשוו את המקרה שלפניינו, בו נרכחה
22. עסקה אחת כוללת של מגרש מפותח, עם פטור מהיטלים, לעסקת מכר דירה על הנוייר.
23. ברור שבמקרה האחרון יש לשלם מס על מלאה שווי הדירה אף אם לא חלה בנויותה.
24. מבחן ביצוע העבודות בפועל יוצר, אפוא, דיסהרמונייה ואף מוביל לאובדן מס.
25. יש לראות במחיר הפיתוח חלק מסויל הרכישה גם לפי "עקרון צירוף כל התמורות",
26. המשמש ככלי המסייע לקבוע את התמורה המוסכמת. במקרה שלפנינו, כל התמורה
27. ששולמה לחפ"ק היא תמורה ישירה עבור המגרש, ולמצער, התמורה היא, בעקיפין,
28. החזר בגין חובות קרן קיסרית.
29. אין יסוד לטענת ההסתמכות שהעלו העוררות, והן בכלל לא עמדו בנטל הכבד הנדרש
30. להוכיח טענה זו. העוררות טענו אך ורק באופן כללי וסתמי טענה זו, לא הוכיחו
31. שפלו בתום לב ובאופן סביר, והנאמר בעניין זה על ידי העדים מטעם בתצהירים,
32. הופרך בחקירה הנגדית.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. אין לתת אמון ומשקל לעדויות עדי העוררות, שכן מדובר בעדויות תמהות,
2. מתחמקות, ולא אמינות. מכל מקום, אף בתצהירים צינו העדים כי הייתה "ציפייה"
3. שלא לשלם מס רכישה על מרכיב הפיתוח; "ציפייה" אך לא "הסתמכות". .43
4. העוררות לא הוכחו שיש בהוראת הביצוע ובמכתבה של גבי סופר משום מצג,ဏען על ידן, והעדים מטעמן אף לא העידו כי היו מודעים למסמכים אלה. העוררות גם לא הוכחו שינוי מדיניות על ידי המשיב, או את הטענה, שהעלו רק בסיכון, שימוש בלא הייתה במועד העסקאות מדיניות ברורה. המשיב פעל בהתאם לפרשות הדין, ובעקבות ההלכות חדשות שאמורות להיות ידועות גם לעוררות או למיצגיהם, ואין 9 בכך כדי ליצור הסמכות. .44
10. מדיניות המשיב בעניין הוצאות הפיתוח וammo המבחן המהותי הייתה ברורה. הוראת הביצוע אינה יוצרת כל מצג שכן היא מתייחסת לסייעות שונות מלאה שבעניינינו, ובכל מקרה מדובר בדוגמאות בלבד. אף בכתבה של גבי סופר אין כדי ליזור הסמכות שכן אין הוא חל על המקרה דין, לא לפני לשונו ולא לפני רוחו, אלא הוא מתייחס רק ל"חוליה הראשונה" במכרז רמי', שם היום נדרש לשלם עבור הוצאות הפיתוח בנפרד מהתשולם עבור הקרקע. .45
16. לעוררות לא עומדת טענת הסמכות אף משום שלחברת שיכון ובינוי כבר הוצאה שומה דומה בעסקה קודמת, ואילו עורך הדין שיציג אותה בהליך הקודם, עוז'ד 17 שעdon, העניק לכל העוררות ייעוץ משפטי. .46
19. העוררות לא הוכחו כי ישנו מצבם לרעה, בעקבות המצג ושינוי המדיניות, נתען על ידן. טענת העוררות כי אילו היו מודעות לכך שיש לשלם מס רכישה על מרכיב הפיתוח היו מעלות את מחיר העסקה, היא טענה חדשה, שאף לא הוכחה, היא גם טענה אבסורדית שכן שמעוותה תשולם נוספת מלבד מס רכישה. מכל מקום לא הוכח שמס הרכישה הנוסף לא יגולגל על רוכשי הדיירות. למעשה, הוכיח שגם אם העוררות היו מודעות לעמדת המשיב, הן לא היו נוהגות אחרת ומשתתפות במכרז, תוך שהם מביאות בחשבון אפשרות להגדלת עלויות וחוספותו לתקציבן תחת סעיף "בלתי צפויות מראש" (בצ"מ). .47
27. יש לדחות את הערר ואף את דרישת העוררות לפסיקת הוצאות לדוגמא. קיים שניי בין המקרה דין לקרים שנדרנו בעניין **אורורה – שיכון ובינוי**, ואף אין בסיס לטענתן כי לא היה מקום לקיום הליך הרכשות שכן אין מדובר רק בשאלת משפטית אלא 28 29 30 בשאלת עובדתית, בוודאי בכל הנוגע לטענת הסמכות.
- 31
- 32



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. דין והכרעה:
2. כאמור, לטעמו אף דיון של ערד זה – להתקבל.
3. **במיוחד המשפט:** לא מצאנו כל שוני בין הטיעונים המשפטיים שהועלו על ידי המשיב בפרשות אורה ו- **שיכון ובינוי** – טיעונים אשר לא התקבלו על ידיו בפסק הדין הנ"ל.
4. נקיים אפוא ונכין, כי איןנו מוצאים צורך לחזור בפעם השלישייה על כל ניתוח ההלכה הפסוקה שנקבעה על ידי בית המשפט העליון בסוגיות הוצאות הפיתוח כחלק ממשוי המכירה, ועל כן, נפנה לפסקי הדין בעניין אורה ו- **שיכון ובינוי** בכלל ובאופן ספציפי לפסקאות 24-32 בפסק דין אורה, כמו גם לניתוח "עקרון צירוף כל התמורות" בהלכה הפסוקה, המתיחס לפסקי הדין בעניין אורלי, מידטאון ו- **חסורי** בפסקאות 56-40 לפסק הדין בעניין אורה.
5. **במיוחד העובדתי:** עמדתנו היא כי טיעוני המשיב אינם נכונים, מוקורים בטעות, במקרה הטוב, ואין מקום לקבלם.
6. א. היסוד המשפטי:
7. נחזור ונבהיר, בתרמיצית, את שקבענו בפסקתנו בעניין אורה ו- **שיכון ובינוי**:
8. נקודת הcobד בפסקה הנוגעת להוצאות הפיתוח היא **בבדיקה הזכויות הנרכשות**. הנחת המוצא של חוק מיסוי מקרקעין היא כי החוק גועד למסות **זכויות במרקען** ולא זכויות אחרות. כאשר מגרש נרכש קודם בטרם בוצעו בו עבודות פיתוח, משמעות הדבר היא כי נרכשות שתי זכויות: האחת - הזכות במרקען, והשנייה – הזכות לקבלת שירותים של עבודות פיתוח עתידות.
9. לפיכך, עצם העובדה כי שולמו הוצאות הפיתוח עוד טרם בוצעו העבודות, או שרכישת שתי הזכויות נעשתה בחוזה אחד, או שנקוב בחוזה סכום אחד כולל, או שהתשלום הוא לגוף אחד ממנו נרכשו שתי הזכויות – **איןנה משנה את טיב הזכויות**. אשר על כן, על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – אין מקום לשולם מס רכישה. לעומת זאת, כאשר הפיתוח בוצע, ועד כמה שבוצע, הרי שהוא הופך להיות חלק בלתי נפרד מהמרקען, וחייב לפיקט במס רכישה.
10. יש להוסיף ולהציג, כי האבחנות החוזרות ונשנות שבקשת המשיב לייצר – בין חוזה אחד לשני חוזים נפרדים, סכום כולל אחד או סכומים נפרדים, תשלום לגורם אחד או לשני גורמים נפרדים – מעוררות קושי משמעותי בשני מישורים: האחד, מישור המשפט, הבהירות והוודאות המיסויית. הליכה בדרך הפרשנית של המשיב מובילה לתוצאה לפיה נישומים לא יכולים לדעת מראש מה תהיה תוצאה המס בעניינים. מילא, הבירור המשפטי הופך מורכב ומסורבל יותר.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

שנית, דרך פרשנית זו של המשיב למעשה "מזמין" תכוני מס לא רצויים. נישומים אשר יוכחו לדעת כי ערכות הסכם אחד נתפסת בעיני המשיב כ"מחשידה" ויש בה כדי לגרום למיסוי שונה אם מדובר בפיצול לשני חוות – יערכו את מסמכי ההתקשרות בדרך מסוימת. כך, למעשה המוחות האמיתית של העסקה לא תשנה, אך יושטו על נישומים אילוציים בדרך ניסוחה של העיסקה. תוכאה בלתי רצiosa בעליל.

51. יובהר, כי פסיקתו הקונקרטית של בית המשפט העליון בעניין הוצאות הפיתוח (פסק דין בעניין **מלמוד, הפט, גירנבלט ושרביט**) אמנה לא התעלמה מהចורך לבחון את מהות העסקה, כמו גם מכונת הצדדים ומהאופן שבו הוגדר הממכר וכיוצא באלה סטטוטים הבוחנים את השאלה מהי הזכויות הנמכרת. עם זאת, בסופו של יום, פעם אחר פעם, במגוון של מצבים עובדיתיים מצאה ההלכה הפסוקה כי הדורך הטובה ביותר לבחון את מהות העסקה היא על ידי **בחינת מצבם הפיזי של המקרקעין הנרכש**.

12. ראו לעניין זה הקביעה ברורה והחד משמעותה בהלכת **שרביט**, בדבר אופן בחינת מהותה של 13. העיסקה:

14. "הרציונל העומד מאחוריו קביעת "שווי הרכישה" הוא איתור מהותה של העסקה 15. על מנת שייגבה מס על שוויו המשוי ולא על שווי מודמה הנובע מפיצול עסקאות 16. והזבקת תוויות שונות עליהם. באשר בוצעו כל עבודות הפיתוח לפני מועד הרכישה, 17. **נכששת הקרקע כשהיא מפותחת ולפיכך מתווספות הוצאות הפיתוח למחייר הקרקע**, 18. ואילו באשר לא בוצע דבר, אין התשלום עבור הוצאות הפיתוח עתידיות **מתווסף**. 19. **למחייר הקרקע שהרי הרוכש רוכש קרקע בלתי מפותחת**.

20. ...
21. לסייעם, כאשר נערך הסכם לרכישת מגש בלתי מפותחת ולצדו מתחייב הקונה 22. לשלם הוצאות פיתוח וכך במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול 23. את "הוצאות הפיתוח" ב"שווי המכירה" ואילו כאשר בוצעו כבר עבודות הפיתוח 24. בעת הרכישה, באופן מלא או חלק, יש לכלול את "הוצאות הפיתוח" באופן מלא או 25. חלק, ב"שווי המכירה".

26. מכאן עולה בבירור כי הנחת היסוד היא כי כאשר עבודות הפיתוח טרם בוצעו באופן 27. חלקי בלבד, העסקה "האמיתית", זו שעלה ראוי לשלם מס רכישה, אינה כוללת את מרכיב 28. הפיתוח שטרם בא לעולם.

29. לשם ההבהרה, נציין כי ניתן להתייחס לרכישת מגש שטרם פותח, ככל רכישה אחרת של 30. זכות במקרקעין, אשר במקביל לה, במסגרת אותה עסקה ובמחיר אחד כולל, נרכשו נוספים 31. נוספים, שאינם זכויות במקרקעין.

32. כך לדוגמה, אם נרכש נכס מקרקעין שבו מצויים מטללים, כגון ציוד או מלאי, בהסכם אחד 33. ובמחיר אחד, ברור שאין לחייב את הרוכש לשלם מס רכישה על המטללים שנרכשו.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- במקרה כזה, יש לקבוע את שווי המטלטلين ולהפחית שווי זה מהשווי הכלול של העסקה לצורך חישוב מס הרכישה. לעומת זאת, אם במועד הרכישה כבר חוברו המטלטלים לחבר של קבע למקרקעין ולמשל: מזון שהותקנו וקובע לקריר), או אז חייב הרוכש בתשלום מס רכישה גם על שוויים של המטלטלים שהוברו, שכן הללו הפכו להיות חלק מהמקרקעין וגרמו להשבחתם. כך הם פני הדברים ביחס לעבודות פיתוח שבוצעו במקרקעין.
- לעומת זאת, מרכזו הכביד בפסקה בה נעשה שימוש בייערכו צירוף כל התמורות" (פסק דין 54 בעניין אורלי, מידטאון וחסורי) איננו בבחינתה של הזכות הנרכשת, אלא בחינת המחייר 55. שולם בעודה. דהיינו, במקרה זה אין ספק כי הזכות הנרכשת היא רק זכות במקרקעין, אך השאלה היא מה התמורה המוסכמת ששולם עבורה או מה שווי השוק שלה.
- במילים אחרות – השאלה הנשאלת היא האם התשלומים או העליות הנוספות בהן חייב הרוכש לשאת הן חלק אינטגרלי מושווה של ה"זכות במקרקעין" כפי שהיא במועד הרכישה.
- הכלל של "צירוף כל התמורות" משמעו, כי במקרה זה יש להביא בחשבון את סך כל הערכים 55. הכלכליים שהקונה נאלץ לשאת בהם על מנת לרכוש את המקרקעין או לנצל את זכויות הבניה או ממש את פוטנציאל הבניה במקרקעין.
- כך למשל, אם נדרש הרוכש לשלם אגרות והיטלי בנייה לצורך מימוש זכויות הבניה במקרקעין – כפי שהיא בפרש אורי; כך גם אם בעל המקרקעין, המוכר, דרש מהקונה, בתנאי רכישתם, לשאת בתשלומים כלשהו, שאינו הקשור למקרקעין, למשל – לממן עלות של בניית משרדים למוכר או לממן העתקתו של קו מתח גובה – כפי שהיא בפרש מידטאון, או כאשר המוכר מחייב את הרוכש לשאת בעליות פינוי תושבי המקרקעין ופיצויים כפי שהיא בעניין חסורי, ברור ונדריר כי הקונה לא "רכש" זכות נוספת במצב דברים שכזה.
- דהיינו: חברת מידטאון לא רכשה זכויות משרדים שהתחייבה לבנות עבור עיריית תל אביב. עלות בנייתם של אותם משרדים הייתה חלק מהמחיר שהחברת מידטאון הייתה מוכנה לשלם עבור הזכות במקרקעין מושא הסכם הרכישה והזכות היחידה שרכשה מידטאון היא הזכות במקרקעין. משמע, הערות שנדרש הקונה לשאת בשל דרישת המוכר, היא חלק מההתמורה ששולםה بعد המקרקעין או שווי השוק שלהם (בהנחה שכל קונה פוטנציאלי היה מוכן לשאת אותה עלות) או بعد מיצוי זכויות הבניה בהם.
- מוסיף עוד וນציגין, כפי שכבר צוין בפסק הדין בעניין אורה (ראו פסקאות 48, 49 ו- 50 לפסק הדין הניל') כי באותה "פסקה חדשה", כפי שהמשמעות מכאן אותה, חזר בית המשפט העליון וקבע את האבחנה הקיימת בין מצב הדברים שנדרשו בעניין מידטאון ובעניין חסורי לבין ההחלטה שעסקה בנושא הוצאות הפיתוח.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

אם לא די בכך – הרי המשיב עצמו בפרשת **מידטאון** ובפרשת **חכורי** טען כי אין מקום להשוואה בין הוצאות פיתוח לעליות הנוספות ששולםו באותו פרשות, יותרה מזאת – המשיב עצמו לא טען באיזה מסקי הדין בעניין **מידטאון** או **חכורי** כי יש להכפף את הוצאות הפיתוח לכל של צירוף כל התמורות – אלא טען כל העת כי ההלכה הפסקה בעניין הוצאות הפיתוח עומדת איתן על מכונה, אך אינה רלבנטית למצב הדברים **במידטאון** או **חכורי**.

מצב הדברים בו על אף כל זאת, המשיב חוזר ומעלה את אותן טענות בערר זה בפניו – בנגד לטענות שהועלו על ידי בעניין **מידטאון** ו**חכורי** הינה יותר ממוקשית בעניינו. זאת ועוד, החזרה על טענות אלו, לאחר שניתנו על ידינו פסקי הדין בעניין **אורה** ו- **שיכון ובינוי**, بلا שהמשיב הגיע ערעור לבית המשפט העליון – לא ניתן לקבל והיא עולה כדי אי הפעם פסיקתה של ועדת הערר ואי התחשבות בזמן השיפוטי.

באשר לניסינו של המשיב להיסמך על פסק הדין בעניין **זיו** – אף הוא דינו להידחות. מצער לומר, כי המשיב לא דק פורתא בעובדות פסק הדין בעניין **זיו**, שהינו שונות ממשמעות מהעובדות בעניינו.

חברת **זיו** רכשה מה毋ורות באותה פרשה (אפריקה ישראל ושיכון עובדים) זכויות בחלוקת קרקע שיועד לבניה למוגרים. בהסכם המכור התחייב毋ורות לבצע על חשבונן עבודות פיתוח בהתאם להוראות הסכם הפיתוח. חברת **זיו** בשותפה העצמית הפחתה מהתמורה החזיות את הסכם אשר ביטה לשיטתה את אומדן העולות של עבודות הפיתוח, שטרם בוצעו במועד חתימת הסכם. המשיב לא קיבל את עדמתה זו של חברת **זיו**. המחלוקת באותה פרשה נסובה סבב שאלת אם יש להפחית מהתמורה החזיות את אומדן עבודות הפיתוח שטרם בוצעו עד מועד חתימת הסכם, לצורך חישוב מס הרכישה.

ועדת הערר בפרשת **זיו** בchnerה את הסכם המכירה וקבעה **עובדתי** כי התמורה ששולמה בהסכם היא עבור הזכויות במקרקעין כפי מצב המקרקעין בעת חתימת הסכם כי:

"**מנוסח זה של ההסכם עולה בבירור כי המכירה מתיחסת לזכויות במקרקעין ההוות את המכר כמו שהוא, במצבו, בתאריך העiska (ז'-as), ואין מחלוקת כי במועד זה היה פיתוח תלקי, שהוצאות ביצועו נכללו במחיר המכירה.**
הפיתוח המשלים טרם נעשה ואני נכלל לכן במחיר המכירה.
..."

לא מקובלים עליינו דבריו של מר **זיו** כי תשלומים מלאה התמורה הותנה ביצוע עבודות הפיתוח הציבורי (**ע' 14 שורה 11**), אין כל סעיף בהסכם המכור המתנה את תשלום התמורה החזיות בהשלמת ביצוע עבודות הפיתוח הציבורי.

...
מסקנתנו היא כי העוררת רכשה את המכר כשהוא מפותח חלקית ושווי המכירה עבור ממכר זה הוא הסכם החזוי שאינו כולל את מחיר עבודות הפיתוח שטרם



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 **בפועל, ואין לנכונות את עלות עבודות אלה משווים המכירה הנוקב בהסכם המכרך.**
2 [ההדגשות שלי – א.ו.]

3 הנה כי כן, ועדת הערר בעניין זו קבעה עובדתית כי הtransformה בהסכם המכרך לא כללה את
4 רכיב עבודות הפיתוח שלא בוצעו עדין.

5 במקרה הנדון בפנינו, אין מחלוקת כי הtransformה בהסכם רכישת הזכויות **כוללת** גם את רכיב
6 עבודות הפיתוח שטרם בוצעו.

7 על כן, ברורה המלצת בית המשפט העליון לערערת בעניין זו לחזור בה מערעורה, במצב
8 דברים בו המחלוקת נועצה הייתה בקביעות **עובדתיות** ולא משפטיות.

9 המשיב גורס כי יש תיומוכין לפרשנותו המשפטית יש למצוא גם בפסק הדין בעניין **אלמוג** וכן
10 בפסק הדין בעניין ו"ע-16-07-44686 אמרלד בגין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
[להלן – עניין אמרלד], זאת מחתמת עדותו המשפטית של כב' השופט סוקול, יוער
12 הוועדה בשתי הפרשות הנ"ל, לפיה "יש להתחקות אחר המהות הכלכלית האמיתית" בהתאם
13 לקביעות בפסק דין בעניין **מידטאון וחשוורי**. 58

14 אקדמיים ואצין, כי אין מחלוקת בין כב' השופט סוקול בעניין ההתחקות אחר המהות
15 הכלכלית האמיתית. אלא שلطעמי, ההלכה הפסקה חוזרת וקבעה שוב ושוב כי בנושא של
16 הוצאות הפיתוח – המהות הכלכלית האמיתית נקבעה בסופו של דבר בהתאם למצב הביצוע
17 בפועל של עבודות הפיתוח. 59

18 יחד עם זאת, דעתך אינה כדעתו של כב' השופט סוקול ביחס למבחן העזר (או "שאלות
19 המשנה"), אשר הועלו על ידו בסעיף 30 לפסק דין בעניין **אלמוג**, לצורך ההכרעה אם מדובר
20 בהסכם הכלול שתי עסקאות נפרדות או עסקה הכוללת התcheinויות נלוות. נראה, כי חלקם
21 המכريع של מבחן עזר אלה מקרים, בפסק דין בעניין **מידטאון ו- חשוורי** (ראו, למשל,
22 שתי "שאלות המשנה" הראשונות ברשימה), אשר כאמור לא עסקו בהוצאות פיתוח ואף
23 הבירю כי נסיבותיהם אחרות ושותפות מנושא הוצאות הפיתוח, ועל כן אין מתאימות
24 לענייננו.

25 לגישתי, מבחן העזר המפורטים בסעיף 30 לפסק דין **אלמוג** אינם תואמים את הפרקтика
26 הנוהגת ואיינם רלבנטיים למצבים עובדיים של מקרים, בוודאי כאשר שמדוברים על ידי
27 גופים כמו רמי'י או אפילו כמו החפ"ק – שאז ברור כי תמיד יחד עם רכישת הזכויות מתקיים
28 גם שלב פיתוח עתידי של המקרקעין (אם לא קיים פיתוח במקרקעין). כמו כן, בנסיבות של
29 רכישות מקרקעין בעקבות מקרים לא מתקיים כלל הילך של משא ומתן בין הצדדים – שכן,
30 הגורם מפרסם את המכרז קובע באופן חד צדי, אחד וסטנדרטי את נוסח ההסכם – על כן,
31 הצבת "שאלת המשנה" השלשית במספר, כלל אינה ישימה.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. יתר על כן, חלק מ"שאלות המשנה" – באופן ספציפי שתי שאלות המשנה האחרונות ברשימה:
2. – אין עולות בקנה אחד עם פסיקתו המפורשת של בית המשפט העליון.
3. כאמור, תשלום מרأس של הוצאות הפיתוח כאשר לא בוצעו עדין עבודות פיתוח – אין
4. אינדיקציה לכך שמדובר בעסקת רכישה של מקרקעין מפותחים (ראו פסקי הדין בעניין
5. **מלמוד, הפט וגראינבלט**). ואילו בחינת היקף העבודות שבוצעו לעומת אלו שטרם בוצעו אינה
6. אינדיקציה לחשיבות העסקה (ראו הלכת שובייט).
7. מבלי קשר לפער בפרשנות המשפטית בין פסיקתנו בעניין **אוריה ו-שיכון ובינוי** לבין פסיקת
8. כב' השופט סוקול בעניין **אלמוג**, נראה כי בסופו של דבר הכרעה ועדת הערר בעניין **אלמוג**
9. לדחית הערר בשל קביעות עובדות קונקרטיות (ראו סעיף 33 לפסק הדין), אך בעיקר בשל
10. כך שהעוררת שם – חברת אלמוג – כולה מהווכיה את היקף העבודות הפיתוח שטרם בוצעו –
11. ראו פסקאות 37-44 לפסק הדין.
12. לפיכך, איןנו רואים לרלבנטיות לפסק הדין בעניין **אלמוג** למקרה הנדון כאן. והדברים נכונים
13. באותו מידה, אם לא יותר שאת גם לעניין **פסק דין אמרלץ**, שם מミלא התקבל הערר.
14. **המסד העובדתי:** ב.
15. מעבר לטיעונו המשפטיים, מנשה המשיב במישור העובדתי לבסס טענתו, בדבר מהותו של
16. הסכם רכישת הזכויות כהסכם רכישת "mgrsh מפותחה" – על קראיה סלקטיבית וציגוטים
17. חלקיים, אשר מקורות, במקורה טוב בטעות, ובמקורה הפחות טוב בהצגה מטהה – מתוך מסמכיו
18. המכraz והסכם רכישת הזכויות. **אין מקום לקבל את עדמות זו של המשיב.** באותה מידה אין
19. לקבל את ניסינו של המשיב להוותله באופן שבו החפ"ק שיווקה את המגרשים, כאשר ספק
20. רב אם הוא עצמו היה נכון להסתמך על מקור זה כראיה לחשיבותה של העסקה, אילו הדבר
21. היה פועל לחובתו.
22. ראשית, נציין את הבירור מלאיו: החפ"ק קבעה את המתווה של הסכם רכישת הזכויות באופן
23. סטנדרטי וחד-צדדי, חלק מן המסמכים שצורפו למכraz. לעוררות לא הייתה כל גייעה לניסוח
24. המסמכים, ועל כך אין מחלוקת. כך נקבעו מסמכיו המכraz במקורה הנדו, כשם שנקבעים
25. באותו אופן אחיד וסטנדרטי מסמכיו מכrazים של רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) –
26. המפצל את הסכם רכישת הזכויות במרקעינו מהסכום עבודות הפיתוח – ראו למשל העבודות
27. בעניין **אוריה ו-שיכון ובינוי**. לא לモותר לצין, כי במקרים קודמים כאשר שני גופים
28. פרטיים התקשרו בהסכם רכישת זכויות במרקעינו והסכום נפרד בעניין ביצוע עבודות
29. הפיתוח – טענה רשות המים כי מדובר בפיקול מלאכותי של ההסכמים – ראו **פסק הדין**
30. בעניין **גראינבלט** בסעיף 6 לפסק הדין, בו דוחה כבוד השופט תיאודור אור את טענת המשיב
31. לפיקול מלאכותי של החזזים.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. مكان, שבין אם מדובר בהסכם אחד, הכלול את נושא רכישת הזכויות במרקען ואת נושא
2. עבודות הפיתוח, ובין אם מדובר בשני הסכמים מפוצלים – כך או כך עמדת המשיב היא זהה
3. ולטעמו – מדובר ב"מגרש מפותח". אלא שעדמה זו נדחתה בעבר, והיא נדחתת אף עתה.
4. על כן, אמיירות בדבר "אומד דעת הצדדים" – כלל אין במקורו במקורה כזה. בפני העוררות
5. עמדת האפשרות להשתחף במקורו בהתאם לתנאים שנקבעו על ידי החפ"ק. מסמכי המכרז
6. נסחו על ידי החפ"ק ולעוררות לא הייתה כל יכולת להביע דעתה או להתנגד למתווה שנקבע,
7. קרי: להסכם אחד ולsecsם אחד כולל. אולם בכך, אין כדי להוביל לתוצאה לפיה העוררות
8. רכשו "מגרשים מפותחים", שעה שאין כל מחלוקת כי המתעם כלו, לרבות המגרשים
9. שנרכשו על ידי העוררות, היו בלתי מפותחים ולא הונחה בהם כל תשתיות.
10. ראו לעניין זה הסכם עבודות הפיתוח בעמוד השני בו^{הויאל 10}:
11. 12. **"ohoail (10): והמתעם בכלל ומגרשי הקאן בפרט הם בלתי מפותחים וטרם
ובוצעו בהם עבודות פיתוח ו/או הנחת תשתיות כלשהן."**
13. 14. 15. נוסיף ונאמר, כי גם אם העוררות ראו נגד עניינה "מגרש מפותח" – הרי מדובר בנשיאות
עיניהם אל העתיד ואין בכך כדי להעיד על מהות הזכויות במרקען הנרכשות בעת החתימה
על הסכם הרכישה.
16. 17. 18. 19. 20. אין גם כל ספק בלבינו, כי העוררות לא רכשו את המגרשים על מנת להשאים במצבם כפי
שהוא בבחינת "גאותה האדמה" גרידא (למול את רגבי העפר בידיהן ולהסתפק בכך).
העוררות ראו נגד עניינה בניינים שיבנו, ייחידות דיר צמודות קרקע ואם מבנים מסחריים –
אולם בכך אין ולא כלום עם תשלום מס הרכישה. מס הרכישה משולם בגין הזכויות
במרקען הנרכשות כפי שהן במועד החתימה על הסכם הרכישה. זאת ותו לא.
21. 22. 23. 24. 25. 26. 27. במקרה היחידי שהחוק מצא נכון לחייב במס רכישה שלא על בסיס המצב בפועל של
המרקען במועד החתימה על הסכם הרכישה – הוא המקרא של רכישת דירה "על הנייר"
מקבלן (ראו הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק). אלא, שרכיב הוצאות הפיתוח אינם
דומה לרכישת דירה "על הנייר", וההנחה הפסוקה כבר קבעה זאת – ראו פסק הדין בעניין
גרינבלט בפסקה 9ד', וכן פסק הדין בעניין מלמוד בפסקה 5. **מלאה השעה שהמשיב ירכין**
ראשו בפני פסיקת בית המשפט העליון וקבללה כסופית, או יפעל לשינוי החוק, כפי שכבר
הומלץ לו בעבר. לא ניתן לפסוח על שני הטעיפים.
28. 29. 30. נזכיר ונציין, כי הסכם עבודות הפיתוח אזכור במסמכי המכרז ואף צורף כנספח להסכם
רכישת הזכויות. על כן, יש לראות את ההסכם רכישת הזכויות ואת הסכם עבודות הפיתוח
חלק ממכלול אחד.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 המשיב הפנה רק לסעיף 3.5 למכרז, אך בנוסף לסעיף זה רלבנטיים גם סעיפים 3.6 ו- 3.7
2 למכרז :
- 3 3.5 באחריות המציגים לבדוק את המגרשים וסבירותם ואת כל הקשר והנוגע
4 בהם, לרבות מצבם הפיזי, הכספי והמשפטית, התשתיות המציגות בהם או
5 שאמרות לעבו רחים, המבנה הטופוגרפיה, דרכי הגישה אל המגרשים וכל
6 נתון אחר הקשר במגרשים ו/או בשימוש בהם והמציאות תוגשה בעור
7 המציגים במצבם הנוכחי (As-As) ובכפוף לבדיקות הפיתוח הציבורי
8 שתבוצענה על ידי החברה (עד גבול המגרש) כמפורט להסכם שנחתם בין
9 החברה ובין עירית או עקיבא ובהתאם לתנאי הסכם ההתקשרות.
10 המציגים מوطדים מראש על כל טענה, תביעה או דרישת כלפי החברה ו/או
11 מי מטעמה בקשר לכך ובהתreffותם בהליך החזמנה הינס מצהירים כי
12 לא הסטמכו על מצג ו/או הצהרה כלשהם שניתנו להם על ידי החברה ו/או
13 מי מטעמה למעט במקרה המפורטים במפורש בהזמנה זו על נספחיה.
- 14 חלק מעבודות הפיתוח הציבורי במתחם בו מוצאים המגרשים, תבצענה
15 על ידי החברה ו/או מי מטעמה זאת בהתאם להסכם שנחתם בין החברה
16 ובין עירית או עקיבא. יתכן כי עבודות הפיתוח הציבורי תבוצענה לפני,
17 בדבב או לאחר בניית הפרויקט על ידי הזוכה ו/או הזוכים ו/או השלמתו.
18 המציגים מوطדים בזאת על כל טענה ו/או דרישת כלפי החברה ו/או מי
19 מטעמה בגין כך ובלבד שהחברה תסכים את עבודות הפיתוח הציבורי
20 במועדים ובתנאים הקבועים לכך בהסכם (מסמך ג'), ככל שננקב מועד
21 כאמור.
- 22 מובהר בזאת, כי במסגרת עבודות הפיתוח, מחייבת התקנית ביצוע מטלות
23 ציבוריות ובכללם הקמת מבני ציבור, שטחים ציבוריים פתוחים וכו'.
24 מובהר כי האחריות לביצוע המטלות הציבוריות מוטלת על עירית או
25 עקיבא ו/או רשותות שונות של מדינת ישראל בלבד, ולזוכים ו/או מי
26 מטעמים לא תהייה כל זכות או טענה כלפי החברה ו/או מי מטעמה בקשר
27 למטלות אלה לרבות אופן ביצוען ו/או איכזבון ו/או מועד ביצוען והשלמתן."
- 28 מן האמור בסעיפים אלו למכרז עולה כי המציגים במצבם הנוכחי (As – דהינו
29 – בלתי מפותחים, אך נאמר במפורש כי יבוצעו בעתיד עבודות פיתוח ציבור על ידי החפ"ק
30 בהתאם להסכם עבודות הפיתוח. זהה הפרשנות הסבירה והמתבקשת של סעיפים אלו:
31 רכישת זכויות במרקען בלתי מפותחים בלילוית התחייבות לביצוע עבודות פיתוח.
- 32 טעו המשיב בלהט רב בסיכון, כי לא קיימת התחייבות של החפ"ק כלפי העוררות לביצוע
33 עבודות פיתוח במגרשים אשר הזכויות בהן נרכשו על ידי העוררות עקב זכייתן במכרז, וכי
34 הסכם עבודות הפיתוח אינו "חזק לטובות צד ג'". ראו למשל סעיף 4(ב) לסייע המשיב.
- 35 במישור העובדתי – טענה זו אינה נכונה כלל ועיקר. המשיב נתקפס להוראת סעיף 7.4 להסכם
36 רכישת הזכויות המתיחס להסכם עבודות הפיתוח, ובעיקר לסייעת הסעיף הנ"ל בה נאמר:
- 37 "מובהר כי במקרה בו לא תבוצע החברה את העבודות פיתוח העל שהוטלו עליה
38 בהתאם להסכם האמור ו/או חלק מהן, מכל סיבה שהיא, לא יהיה בכך כדי לשנות
39 באופן כלשהו מזכויותיהם ו/או מהתחייבויותיהם של הצדדים להסכם זה ו/או מי



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 טעם והצדדים מותרים בזאת יותר סופי ומוחלט על כל טענה בעניין זה איש לפני
2 רעהו."

3 אלא שבאופן תמהה, התעלם המשיב, או שמא נשמטה מעינו, הוראת סעיף 17 להסכם רכישת
4 הזכויות שכותרתו "ביצוע עבודות פיתוח-העל בשטח המתחם", ובאופן ספציפי הוראת סעיף
5 17.1 הקובעת:

6 "בתנאי מוקדם שהיום שלם את מלאה התמורה כאמור בסעיף 12 לעיל, ומילא את
7 כל יתר התcheinויות על פי הסכם זה שמעידן חל עד אותה עת, מתחייבת החברה
8 בזה כי היא תבצע את עבודות פיתוח-העל ביחס למתחם בו מצוי המגרש במפורט
9 בהסכם העירייה המפורט בסעיף 7.4 לעיל (בין על ידה עבור העירייה ובין על ידי מי
10 מטעמה ובין על ידי גורם אחר) ותשיקם את עבודות הפיתוח והתשתיות מחוץ לגבולות
11 המגרש, הנדרשות לצורך קבלת טופס אקלוס ("טופס 4") עד למועד אקלוס ייחידת
12 הדירות הראשונה שתיבנה במגרש. עבודות השלהמה או עבודות פיתוח-על בסמוך
13 למגרש שאינן נדרשות לצורך קבלת טופס אקלוס (להלן: " העבודות השלהמה")
14 תשולםנה תוך 8 חודשים לאחר אקלוס ייחידת הדירור הראשונה במגרש. [ההבדשות
15 שליל – א.ו.]

16 הנה כי כן, קיימת אף קיימת התcheinות של החפ"ק כלפי העוררות לביצוע עבודות הפיתוח
17 במגרשים שנרכשו על ידו והທcheinות זו מצויה באופן ברור ונפרד בהסכם רכישת הזכויות.

18 מטעם זה, אף איננו סבורים כי יש לתת משקל כלשהו לעדותו של מר קורן, היועץ המשפטי
19 של החפ"ק, שתצהירו הוגשו מטעם המשיב, אשר גרס לפרשנות אחרת של סעיף 17.1 להסכם
20 רכישת הזכויות (ראו עמוד 53 לפירוטוקול שורות 24-31 ועמוד 54 שורות 1-9).

21 פרשנותו המשפטית של מר קורן אינה מחייבת את ועדת הערר דן. העובה שההסכם עבודות
22 הפיתוח נקבע כי הוא אינו כוזה לטובה צד ג', אין כדי לגרוע מן ההתקייבות המצואיה בסעיף
23 17.1 להסכם רכישת הזכויות, לכך שעבודות פיתוח יבוצעו במגרשים הנרכשים על ידי
24 העוררות. לעומת זאת, המשיב לא יצר את האבחנה הנדרשת בין עצם קיומה של התcheinות שכו
25 מצד החפ"ק כלפי העוררות לבצע את עבודות הפיתוח לבין הסנקציות או הכללים המשפטיים
26 העומדים לרשות העוררות (או הנשללים מהן) במקרה של אי ביצוע עבודות הפיתוח בכלל או
27 במועד.

28 בכך, לעומת זאת, נשפט היסוד העובדתי לטענת המשיב בערר זה.

29 באשר לטענת המשיב, כי במסמכיו הבהירונות למכרז שהוצאה החפ"ק (נספחים ג'1-ג'4)
30 לתצהיר של גבי אטיאס) וכן בפרסום השיווקי של הפרויקט באתר האינטרנט של החפ"ק של
31 שאלות ותשובות (ראו נספחים ד'1-ד'4 לתצהיר גבי אטיאס), נאמר כי המכר הוא "מגרש
32 מפותח" – גם בכך אין כדי להעלות או להוריד או לשנות ממסקנתנו כי קיימת התקייבות
33 חוותית נפרדת בסעיף 17.1 להסכם רכישת הזכויות לפיו החפ"ק מחייבת ביצוע החוויה של
34 עבודות הפיתוח.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

לא פרטום שיווקי או פרשנות משפטית חד-צדדית של החפ"ק ייקבעו את הפרשנות המשפטית הנכונה.

ספק גדול בעינינו, אם יש לנוות אחר סיסמאות או הבטחות שיווקיות לצורך קביעת פרשנות משפטית, שהרי הללו נועד למשוך את עינם של "לקוחות פוטנציאליים" וברור ונחר כיו המסמכים המחייבים הם המסמכים המשפטיים, קרי: הסכם רכישת הזכות על כל נספחיו, לרבות הסכם עבודות הפיתוח.

על אותו משקל, סבורני כי אם באתר האינטרנט של החפ"ק ([נספח ד'](#) לתקhair גב' אטיאס) תחת הכותרת **פיתוח ותשתיות**, בمعנה לשאלה "מי מבצע את עבודות הפיתוח?" נכתב ש"עבודות הפיתוח תבוצענה ע"י קבלנים מטעם החברה לפיתוח קיסריה, קבלנים מהשורה הראשונה, מהטובים בתחום בארץ...". אפשר היה לחוש שהחפ"ק יוצרת מצג כלפי המציעים הפוטנציאליים של התחרויות בעניין ביצוע עבודות הפיתוח על ידי קבלנים מטעמה. אלא שאת קביעותינו ופרשנותנו המשפטיתanno מבסיסים על הוראות חוזה רכישת הזכות – ולא על סיסמאות שיווקיות.

מוסיף המשיב וטוען, כי יש לראות במגרש כ"مفتوח" בשל כך שהעוררות לא נדרשות לשלם אגרות והיטלים לעיריית אור עקיבא.

אין בידינו לקבל טענה זו או פרשנות משפטית שכזו. שכן, העובדה שהעוררות אין משלמות ישירות את היטלי הפיתוח והאגרות לעיריית אור עקיבא – אין משמעות כי הון פטורות מכל תשלום עבור ביצוע עבודות הפיתוח, ואין הדבר נכון לגבי הוצאות הפיתוח של החפ"ק, שכן העוררות שלמדו מראש (או למעשה תוך 90 ימים ממועד חתימת הסכם רכישת הזכות) את מלאה הסכם, לרבות בגין עבודות הפיתוח העתידיות.

מצב דברים זה דומה לעובדות בפסיכה בעניין **מלמוד, הפט ו- גרינבלט**, שם נקבע כי העובדה כי התשלומים של הוצאות הפיתוח מהוות תנאי מוקדם להסכם הרכישה – אינה הופכת את תשלום חלק מהמחיר ששולם עבור הזכות במרקען, ובפועל מה שנרכש במועד גיבוש העסקה הוא מגרש בלתי מפותח – ראו פסקה 3 לפסק דין **גרינבלט**.

לעוררות ברור היה, כפי שברור לכל בר-בי-רב, כי החפ"ק אינה לוקחת על כתפייה את העלות של הוצאות הפיתוח. הא ראה, שהחפ"ק צירפה את הסכם עבודות הפיתוח למסמכיו המכרז, על מנת שככל אחד מן המציעים יוכל ויבין את המשמעות הכספי של עבודות הפיתוח שיתבצעו בעתיד במרקען, וישקל לו אותה במסגרת החוצה שיציע במכרז. משמע, שבגיבוש החצעות למכרז נדרש המציעים לחתות בחשבו את שווי הזכות במרקען ללא מפותחים, וכן את השווי של עבודות הפיתוח שיבוצעו בהתאם לאמור בהסכם עבודות הפיתוח.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואחר' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

.70 בhalכת שרביט דין בית המשפט העליון בחולפות האפשרות ביחס להכללת רכיב הוצאות
1 הפיוח בשווי המכירה – ראו פסקה 4 לפsek דינה של כבוד השופט שטרסברג-כהן :

3

"השאלת היא, אפוא, מהו "שווי המכירה" ביום המכירה של הזכות במקרקעין,"

4 במקרה דנן. לפניינו מספר אפשרויות:
5 האחד, לפיה, בכל מקרה וגם אם טרם בוצעו עבודות הפיתוח במועד החתימה על
6 חוזה הפיתוח, "שווי המכירה" מורכב גם מחיר הקרקע וגם מ"הוצאות הפיתוח".
7 השני, בה תומכי המשבירים (הרוכשים) – לפיה, בכל מקרה וגם אם הושלמו
8 העבודות הפיתוח במועד החתימה על חוזה הפיתוח, "שווי המכירה" מורכב אך ורק
9 מחיר הקרקע, ללא "הוצאות הפיתוח".
10 השלישי, המוצעת על ידי המערער (מנהל מס שבח) – לפיה "הוצאות הפיתוח"
11 יבאו בכלל "שווי המכירה" ויצטרפו למחיר הקרקע, ככל שבוצעו עבודות הפיתוח
12 עד מועד המכירה;
13 הרביעית, לפיה, "הוצאות הפיתוח" יבואו בכלל "שווי המכירה", רק אם במועד
14 החתימה על החוזה הושלמו עבודות הפיתוח. כל עוד לא הושלמו, אין "הוצאות
15 הפיתוח" באות בגדר "שווי המכירה".

16 בסוף דבר, קובע בית המשפט העליון בhalכת שרביט כי יש לבחור בחולفة השלישייה –
17 שהיא הסבירה, ההגונית ביותר והעליה בקנה אחד עם עקרונות של שכל ישר, היגיון כלכלי
18 מסחרי ומיסוי הוגן (ראו פסקה 8 לפסק דין שרביט).

.71 בית המשפט מוסיף ודן בשאלת כיצד ייקבע שווי עבודות הפיתוח שבוצעו עד מועד רכישת
19 הקרקעין, כאשר בוצע פיתוח חלק. תשובה בית המשפט העליון בנוגע שרביט מהוויה אף
20 מענה למשיב כאן, ולטענתו בעניין הקשי לכמלה את הוצאות הפיתוח כאשר הן מהוות חלק
21 מהסכום הכללי של ההתמורה בהsuccם :

23

"מה הדיון כאשר הקרקע נרכשת כשהיא מפותחת באופן חלק? דומה שהרצינול

24 המנחה אותנו כאשר הפיתוח הושלם בעת הרכישה או כאשר טרם החול בו,-Amor
25 להנחותנו גם כאשר בוצע פיתוח חלק. כל פיתוח שנעשה בקרקע, מביביה אותה
26 ומעלה את ערכה. השכל הישר וההגון הכלכלי המשחררי והמשפטית, מובאים
27 למסקנה, כי אם בוצע חלק מעבודות הפיתוח, מתווספות הוצאות הביצוע חלק זה
28 למחיר הקרקע, שהרי הרוכש רוכש את הקרקע כשהיא מפותחת באופן חלק ושווי
29 המכירה האמיתית שלה הוא השווי הכללי את הפיתוח שכבר נעשה בה.

30 אכן, קיימים קשיים בהערכת עבודות פיתוח חלקיות לצורך הוספת הוצאות
31 הכרוכות בהן למחריר הקרקע. הפטرون של הכל או לא כלום, קל יותר. אך על פי כן,
32 איו לבחור בדרך הקלה, משומש שאין היא משקפת נוכנה את העיסקה ואת שווייה
33 והיא גורמת לעיוות. מי שגורס שעבודות חלקיות לא תלכנה כלל בחשבונו,
34 "מעשיר" את הרוכש שלא בדיון כאשר למעשה רוכש הוא מגרש מפותחת חלקית
35 ואילו השווי לצורך מס יהיהippi מגרש בלתי מפותחת לחלווטין. גם הדרך השניה,
36 לפיה יכולו "שווי הרכישה" את "הוצאות הפיתוח" גם אם לא נעשה פיתוח כלל,
37 אני רואה, שכן, הרוכש ישלם על פי שווי בלתי ריאלי כאשר לא עשה עדיין
38 פיתוח. צירוף הוצאות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד הרכישה, למחריר הקרקע,
39 היא הדרך הראוייה המשגינה את תכליית מס הרכישה ואניינה אפשרות גיבת מס יתר
40 או מס חסר. גם אם עלול החישוב להיתקל בכספי טכני, זהו קשיים מסווג הקשיים
41 שללטנות המס מרגלים בהם ומתמודדים איתם בהקשרי מס שונים". [ההדגשות
42 שלוי – א.ו.]



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

ו"ע 18-08-61323 שכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 דהינו: "חילוץ" השווי של עבודות הפיתוח – בהתאם לקביעות שהsecsם שעבודות הפיתוח –
2 איננו חישוב מרכיב שרשوط המיסים לא תוכל להתמודד עימיו, ועל כן יש לדחות טענה זו.

3 זאת ועוד, עיון בהsecsם שעבודות הפיתוח (נספח ב' לתצהירי העוררות) ובנסיבות אותוsecsם,
4 נותנים בידי העוררות, כמו גם בידי המשיב, כלים ברורים לצורך חישוב שווין של עבודות
5 הפיתוח. בהsecsם זה ישנה הגדרה ברורה של " העבודות הפיתוח" (ראו סעיף 2 בעמוד 6 למטה
6 להsecsם), וכן של "תוכניות הביצוע" – הכוללות פרטים, כתבי ממויות ותכניות לביצוע
7 עבודות הפיתוח, שהם חלק מנספחים ג' ו- ד' להsecsם שעבודות הפיתוח. כמו כן, ישנה בהsecsם
8 הניל"ל "תחשיב אגרות והיטלי פיתוח". בסעיף 4.ב' להsecsם שעבודות הפיתוח אף קיימת הסכמה
9 בדבר אומדן עלות הביצוע של עבודות הפיתוח בסכום של 426,456,057 ₪ – סכום המתייחס
10 לכל המתמחים של שכונת "אור ים", אך ניתן לבצע חישוב של עלות הביצוע של עבודות הפיתוח
11 הנוגע למגרשים שנרכשו על ידי העוררות.

12 ממשילא, כפי העולה מההסכמה שקיבלה תוקף של החלטה מיום 20.6.2019 – הצדדים
13 הצלחו, די בקלה, להגיע לחישוב מוסכם של שוויון הכספי של עבודות הפיתוח שבוצעו
14 בעתיד.

15 סיכומו של דבר הוא, כי ה"שוני" העובדתי בערר זה, לו טען המשיב לעומת פסקי הדין בעניין
16 אורה ו- **שיכון ובינוי**, כמו גם לעומת פסק הדין בעניין **שרביט** – לאו שוני הוא.
72

17 במקרה דן כמו בעניין אורה – מדובר היה ברכישות זכויות במרקען, שלא בוצע בהם כל
18 פיתוח בפועל (בעניין **שיכון ובינוי** בוצע פיתוח חלקי); התשלום עבור עבודות הפיתוח בוצע על
19 ידי העוררות כאן עוד טרם שהחלו עבודות הפיתוח וכתנאי להתקשרות בהsecsם וכן היה גם
20 במקרה של אורה ולמעשה כך ברוב המקרים שהולו בפסיקה; במקרה דן כמו בעניין
21 **שרביט** לא קיים כל קושי טכני או אחר ב'חילוץ' התמורה بعد עבודות הפיתוח מהsecsם
22 הכלל.

23 ה"הבדל" היחיד ביחס לעיר זה הוא שהsecsם רכישת הזכויות במרקען וההתחייבות בעניין
24 עבודות הפיתוח – מצויים במסמך אחד והעוררות נדרשו להציג הצעה למקרה בסכום אחד.
25 האם בשל כך הופך המגרש "مفוחץ"? התשובה לכך ברורה ושלילית.

26 אנו דוחים אפוא את טענת המשיב וקובעים כי מבחינה עובדתית ומהותית לא קיים הבדל בין
27 במקרה דן לבין מקרים קודמים שנדונו בפסקתה של ועדת הערר דן כמו גם בפסקתו של
28 בית המשפט העליון, המצדיק אבחנה במישור המשפטי.
73

29

30



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- ג. הסתמכות:
1. העוררות טענות כי הסטמכו על מצגיה של רשות המיסים כפי שבאו לידי ביטוי בהוראות הביצוע ובמצתב ההנחיה של גבי סופר ושינו מצבם לרעה בשל מצמים אלו, ועל כן גם בשל קיומה של הסטמכות – יש לקבל את הערר ולדוחות את עמדת המשיב.
2. טענת הסטמכות הועלתה בפניינו גם בפרשיות אורה ו- **שיכון ובינוי**, ובפסק הדין שניינו על ידינו שם – קיבלו אף את טענת ההסתמכות.
3. המשיב סביר, על אף פסיקתנו הנילעליה לא ערער, כי במקרה דנן – לא עומדת לעוררות טענת הסטמכות.
4. עמדתנו היא, כי גם במקרה הנדון עומדת לעוררות טענת הסטמכות לגיטימית ותקפה, וכי הון הוכיחו כדי רף ההוכחה הנדרש – כי הסטמכו על מצגיה של רשות המיסים ואף שינוי מצבן לרעה בשל אותם מצמים.
5. הוראת הביצוע עניינה "שווי לצורך מס רכישה – הוצאות פתוח". בחלק הכללי של הוראת הביצוע צוין:
6. **"כאשר נמכרת הזכות במקרקעין שהוא קרקע לבניה ייתכנו מספר אפשרויות:**
7. **1.** **הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרכוש יחליט לאחר רכישתה אם לפתח,**
8. **ואם כן על ידי מי ובאי זו צורה, כמפורט לעשׂובנו הוא.**
9. **2.** **הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח את**
10. **הקרקע תמורה סכום מסוים נוספת בתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע**
11. **הבלתי מפותחת.**
12. **לענין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפיתוח בעצמו או יורה**
13. **לרכוש לשלם את הוצאות הפתוח לגוף אחר, אשר יבצע את הפתוח.**
14. **3.** **בקרקע הנמכרת כבר בוצע הפתוח במועד מכירתה והתמורה שמשלים**
15. **הרכוש כולל מלא שווייה, קרקע מפותחת."**
16. הוראת הביצוע מציינית בנוסף, כי לאור אי בהירות ביחס למקרים שבהם יש לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס הרכישה, הובא נושא זה להכרעתם של בתי המשפט. עוד צוין כי ניתן שלושה פסקי דין בקשר על ידי בית המשפט העליון – פסקי הדין בעניין **מלמוד, הבט וגדרינבלט**. במועד פרסוםה של הוראת הביצוע היה תלוי ועומד בבית המשפט העליון הערעור בעניין **שרביט**.
17. ההוראות לפוליה שניתנו בהוראת הביצוע קבועות כדלקמן:
18. **1.** **להלן המקרים בהם אין לכלול את הוצאות הפתוח בשווי לצורך מס רכישה.**



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרכוש יחולט לאחר רכישתה אם
2. לפתחה, ואם כן על ידי מי ובאי זו צורה.
3. הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח
4. את הקרקע תמורה סכום מסוים בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור
5. הקרקע הבלתי מפותחת.
6. לעניין זה אין נפקא מינה, אם המוכר יבצע את הפיתוח בעצמו או
7. יורה לרכוש לשלם את הוצאות הפיתוח לגור אחר, אשר יבצע את
8. הפיתוח.
9. בנסיבות אלו יש לבחון סבירות מרכיב התמורה המוחס להוצאות
10. הפיתוח וتسويוג התמורה מחדש אם מרכיב עליות הפיתוח הוגדל
11. בצורה מלאכותית ("נופחו").
12. המקרה בו יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך תשלום מס רכישה
13. הוא כאשר במועד מכירת הזכות בקרקעין כבר קיים הפיתוח בפועל ואין
14. זה משנה אם בהסכם המכירה צוין מה שווי הוצאות הפיתוח אם לאו.
15. הנה כי כן, הוראת הביצוע קבועת כלל פשוט וברור – כן או לא בוצע פיתוח בקרקעין. זאת
16. וזה לא.
17. בנגדוד לכל טענות המשיב, אין כל אינדיקציה בהוראת הביצוע לכך שהיא רק על עסקאות
18. בעקבות מכרזים של רמי"י; אין כל אינדיקציה כי היא חלק רק בגין מה שהמשיב כינה
19. בעניין אюורה כ"חוליה ראשונה" (רכוש זכויות מרמי"י בעקבות זכיה שלו במכרז) לעומת
20. "חוליה שנייה" (מי שרכש זכויות מהזוכה במכרז של רמי"י); אין כל אינדיקציה לתחולת
21. הוראת הביצוע רק כאשר יש שני הסכמים מפוצלים לעניין רכישת הזכויות בקרקעין לעומת
22. רכישת עבודות הפיתוח; וכן אין כל אינדיקציה לכך שההוראת הביצוע כוללת רק כאשר ישם
23. בהסכם שני סכומים נפרדים – זכויות בקרקעין ולעבודות הפיתוח.
24. רשות המיסים קבעה כי הוראת הביצוע כוללת לפי שלוש האפשרויות המופיעות בחלק הכללי:
25. קרקע לא מפותחת שהרכוש מחייב אם לפתחה אם לאו ; קרקע לא מפותחת שהמוכר מקבל
26. על עצמו את הפיתוח שייעשה על ידו או באמצעות אחר ; קרקע שכבר בוצע בה פיתוח במועד
27. מכירת הזכויות.
28. יתר על כן, הוראת הביצוע אף מורה להמתין לפסיקת בית המשפט העליון בעניין שרביט.
29. אין מחלוקת כי הוראת הביצוע לא בוטלה, לא שונתה ולא עודכנה על ידי רשות המיסים בשום
30. שלב – עד עצם היום הזה.
31. אלא שבינתיים פורסמו פסקי הדין בעניין אורלי, מידטאון וחכורי. ולהלא המשיב טוען, בזו
32. הפעם השלישית, כי פסיקה זו שינתה את הפסיקה בנושא הוצאות הפיתוח כפי שנקבעה בעניין
33. מלמוד, הפט, גראנבלט ושרביט.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- 1 המשיב מעלה שוב ושוב את הטענה כי המבחן שנקבע בפסקה בנושא הוצאות הפיתוח, של
2 ביצוע או אי ביצוע עבודות פיתוח במקרקעין – אינו המבחן המתאים עוד, או למצער – אינו
3 המבחן היחיד.
- 4 הדעת נותנת, כי אם כך סבור המשיב – יתרה לשקף את עמדתו זו במסגרת הוראת הביצוע,
5 על דרך של תיקונה, עדכוניה או ביטולה. פסק הדין בעניין אורלי ניתן בשנת 2006, **חסורי**
6 בשנת 2014 ו- **מידטאון** בשנת 2015. אך למרות חלוף השנים – דבר לא השתנה בהוראת
7 הביצוע.
- 8 עדת המשיב, גבי סופר, הודתה כי אכן רשות המיסים הייתה צריכה לכתוב הוראת ביצוע
9 חדשה, אך תירצה את אי-עדכוניה של הוראת הביצוע ב"מחסור בכוח אדם" – תשובה
10 הרחוקה, בלשון המעטה, מהלנich את הדעת:
- 11 **"לבית המשפט: אבל זה לא דיאלוג שלכם ושיקפת עד כה, כשאתם כן מוציאים הוראת**
12 **ביצוע, זה עבר תהליך ועבר תהליכי מול הציבור, והמשרדים מביעים את דעתם וצריך לזכור**
13 **זו הוראה שיצאה אחראי גורינבלט והבט, ומולם, שבhem יש את כל מגוון האפשרויות**
14 **הקיימות כולל חוליה שנייה. למה אתם לא כתובים "זה חל רק במרקחה קונקרטי של א', ב'**
15 **ג' וכל היתר לא רלבנטי" ואז ישאל את עצמו הנישום איך אשבור את הראש ואדע מה לעשות?**
- 16 **עבשו, ואולי אפשר להניח שההוראה הזאת מונחה את הציבור שבעל מצב שיש רכישה של**
17 **מרקקרים שלא בוצע בהם פיתוח בפועל פיזי, התוצאה המיסויית היא מס רכישה רק על**
18 **רכיב הקרקע ולא על רכיב הפיתוח?**
- 19 קודם כל עניינו השיקוף לציבור של מדתנו, אנו מנסים להיות כמה שיוטר שkopים
20 וו' לדעתנו אחת התפקידים המובהקים של המחלקה המקצועית של, זה לתת
21 בעצם החלטות מיסוי ואנו מטפלים בסביבות 40 החלטות מיסוי בשנה ועוד כ 500
22 החלטות הבירה. אדם וחברי עוז' סעדון מכיר היטב את המערך הזה, והוא ידוע
23 לפנות אליו הרבה בסוגיות טענות הבירה וזה התפקיד שלנו במקרקעין אלה,
24 לשחקו לצייר מה תהיה עמדת רשות המיסים, כפוץ לכך שיש פסיקה כזו, והוראה
25 כזו, כדי לשחקו לו את המצב לפניו ביצוע העסקה. אני מסכימה עם הוועדה שבמצבי
26 אותו תיק, כל שינוי שבעקבות פסיקה, אם הוציאנו הוראת ביצוע ולאחר כך יצא פסק
27 דין שונה או שאין את הוראת הביצוע, במצב זה היינו צריכים לכתוב הוראה
28 חדשה לעדן ולהמשיך הלאה. אין לנו את כוח האדם הזה, תחום המיסים הוא
29 תחום משתנה וдинמי, במקרים שיש חזר על רשות המיסים ולאחר מכן פסיקה
30 של העליון יש דינמיקה שמתפתחת, ואנחנו לא מתכוונים כל חזר בעקבות הפסיקה,
31 והמצב הראי שאנו צריכים לעשות את זה, אבל במצב הדברים כפי שהם, אנחנו לא
32مسؤولים לעשות את זה, אנחנו עושים זאת זה באמצעות מגנון שללים, א"ד הוק,
33 שהוא נותן את הוראות המיסוי לישום או למיציג, לפני שהוא יוצא לבצע את
34 העסקה, מזרים באתר רשות המיסים את החלטות להשיג את אותה פומביות
35 וזה לא עובר בתהליך הרגיל של חזר שהוא מרכיב וארכז יותר". [עמוד 75 שורות
36-17 ועמוד 76 שורות 6-1. ההדגשות אינם במקור].
- 37 גם אם נלקח עם רוח הדברים של גבי סופר, הגם שلتעמדו אינם מקובלים לחלוון – הרי
38 שלמעשה נאמר על ידה כי כיש Shinui בפסקה ("динמיקה") ואין זמן/כוח אדם/אמצעים כדי
39 לתקן את הוראת הביצוע – משתמשת רשות המיסים במנגנון אד-הוקי על מנת להעמיד את
40 ציבור הנישומים והמייצגים על השינוי במדיניות כפי שהשתקפה בהוראת הביצוע.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- במקרה הנדון, לא זו בלבד שרות המיסים לא עשתה שימוש במנגנון אד-חוק שכזה, אלא 83.
אך להיפך. כוונתי היא למכתב הנחיה של גבי סופר, אשר צורף נכפה א' לתצתירה.
- מכתב הנחיה זה יצא למשרד השומה בחודש מרץ 2017 – ראו עדות גבי סופר בעמוד 73 84.
לפרוטוקול שורות 20-16. דהיינו – שנתיים לאחר הפסיקת בעניין **מידטאון**, ושנים נוספות יותר 85.
מאז הפסיקת בעניין **אורלי** ואך **חכורי**.
- במכתב הנחיה זה מורה גבי סופר למשרד השומה לשמר על אחידות במרכזי רשות מקרקעין 86.
ישראל ולפעול בהתאם להלכת **שרביט** "כל עוד לא התקבלה עדמה ברשות לשנות מהלכת 87.
שרביט". דהיינו: משרד השומה נדרש להמשיך ולהוציא שומות מס רכישה במרכזי רמי"י 88.
על פי הלכת **שרביט** – בגין מרכיב הקרקע ורכיב בפיתוח הקיים בפועל ביום המכירה. יתר על 89.
כן, נקבע כי אם יצאו שומות שלא בהתאם להלכה זו – יש לתקן.
- טוען המשיב כי מדובר בהנחיה פנימית וכי היא חלה רק על מרכזי רמי"י. את שתי הטענות 90.
הלו – אין לקבל.
- ראשית, עובדתית צורפה הנחיה זו למרכזי רמי"י (ראו עניין **אורלה** ו- **שיכון ובינוי**) כך שקיים 91.
ספק גדול ביחס ל"פנימיותה" של הנחיה זו. שנית, גם אילו הייתה זו הנחיה פנימית – האם 92.
אין משמע שרות המיסים מחייבת בה? ואם נודע לנישומים אוזות אותה הנחיה – האם 93.
אין רשיים להסתמך על קיומה? התשובה, כמובן, שלילית לשתי השאלות. שלישית, האם 94.
אםור הנישום הסביר להניח כי אם מכתב הנחיה מתיחס רק למרכזי רמי"י או אז ביחס לכל 95.
יתר המרכזים (המפוזרים על ידי גופים ציבוריים אחרים או על ידי גופים פרטיים) – לא 96.
חלה הלכת **שרביט**? גם לשאלת זו התשובה שלילית. למעשה, שורת ההיגיון מובילה למסקנה 97.
אחרת, והיא כי רק ביחס למרכזי רמי"י יש לרשות המיסים "הרהורי כפירה" ביחס להלכת 98.
שרביט. רבעית, אילו סבירה רשות המיסים כי ביחס לכל יתר סוגיו ההתקשרות בהסכם 99.
רכישת מקרקעין בהן קיימים גם רכיב של עבודות פיתוח – יש להחיל את הפסיקת בעניין 100.
מידטאון או **חכורי**, מדווקא ניצלה את האמצעי ה"אד-חוקי" הנ"ל של מכתב הנחיה כדי 101.
להנחות את משרד השומם לפעול בהתאם ל'פסיקת החדשה'??!
- אין זו אלא, מושם שהנהלת רשות המיסים לא סבירה כי יש לסתות מהלכת **שרביט**, אלא 102.
סבירה כי הוראת הביצוע עומדת בתפקה וכי אין מקום לשנותה, בודאי לא באותה עת ובוודאי 103.
לא באופן ספורדי על ידי משרד שומה זה או אחר.
- על כל פנים, רשות המיסים לא שיקפה, בשום צורה ואופן, בפני ציבור הנישומים ומיצגיהם 104.
כי מדיניותה בנושא הוצאות הפיתוח לצרכי מס רכישה, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת 105.
הbia, השתנה או אינה תקפה עוד.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

- לפייך, עמדתנו היא, כפי שקבענו בעניין אורה, כי במועד הרלבנטי להגשת העוררות של העוררות למכרז (יוני 2017) ובמועד הגשת שומתן העצמית של העוררות, קיים היה מצג של רשות המים בדמות הוראת הביצוע ובדמות מכתב ההנחה, לפיו עבודות פיתוח שלא בוצעו עד מועד רכישת הזכות במקרקעין – לא יכולו בשווי לצורך מס רכישה. .86
- אין כל ספק, כולה מן הריאות שבפנינו, כי העוררות הסתכמו על הוראת הביצוע ומכתב ההנחה. כל אחד מעדי העוררות הצהיר כי על פי נסיוונו בעסקאות קודמות ועל פי ייעוץ משפטי שקיבלו העוררות – העמدة המקובלת היא כי הוצאות פיתוח שטרם בוצעו אין חייבות במס רכישה. העוררות הצהירו כי כך ציפו שייהי גם במקרה דנן. .87
- עדותם זו של עדי העוררות – אמינה עלי. עדי העוררות אינם משפטנים או עורכי דין (להבדיל מכל עדי המשיב). מדובר בעדים שהם אנשי מקצוע, העוסקים בתחום המקרקעין ובפיתוח עסקי הנדל"ן של החברות (העוררות) בהן הם מועסקים. .88
- על כן, דוקא פשטות עדותם ואמירותיהם בחקירהיהם הנגידות – היא זו הנותנת משנה תוקף ואמינות להצהרותיהם. שלושת העדים, מר הורוביץ, מור הוכברג ובג' חדד, העידו כי פועלו על פי היעוץ המשפטי שקיבלו, ולפיו לא מושלם מס רכישה על רכיב עבודות פיתוח שלא בוצעו. .89
- ראו לעניין זה עדותו של מר הורוביץ מטעם העוררת 1 בעמוד 47 לפרוטוקול שורות 25-29:
- האם כשקיבלתם את ההחלטה בדיקטוריו להגיש הצעה למכרז, בתיק הנוכחי, שיקלلتם את קיומו של ההליך הקודם, שעדיין לא הוכרע באותו מועד [צ.ל. – מועד – א.ו.]? "ש.
- לא זכר שיקלול של ההליך הקודם. ידענו יודעים את ההלכה הקימית, שעל קרקע לא מופתחת משלמים מס רכישה, ועל פיתוח עתידי לא משלמים מס רכישה, וכן ידוע לי ולכל מי שעסוק בענף הנדל"ן, לפי מיטב ידיעתי". ת.
- אמירות נוספות באותה רוח נאמרו על ידי מר הורוביץ בחקירהו הנגידת גם בעמוד 48 שורות 23-25, עמוד 49 שורות 4-5.
- עדות זהה ניתנה על ידי גבי חדד מטעם העוררת 3: .89
- מן אותה לסייע 27 לתצהירך. את מדברת "בהתאם לניסיוני בעסקאות קודמות" תפרט לי באופן קונקרטי, אם אסמכתאות לאיזה עסקאות התייחסת? "ש.
- יש לנו פרויקטים בירושלים, בפסגת זאב, במודיעין, בראש העין ובכל הפרויקטים האלה שאנו מפעילים, אחרי הזכהינו אנו פונים למשרד הבינוי והשיכון מבקשים אישור על אחזוי הפיתוח במגרש ולפי זה אנו מודחים את המש"ה. אם בעצם אחזוי הפיתוח הואapse אז משלימים רק על הקרקע



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

ואם אחז הפטוח הוא 30 אחז או משלמים על הקרקע פלוס 30 אחז מהוצאות הפטוח." [עמ"ד 61 שורות 13-19]

וראו גם :

האם נכון שבממשלה הייעוץ המשפטי נאמר לך שקיים אפשרות שרשויות המס יתייחסו אחרת לסוגיה נשוא העරר, זה שהוא שלקחחים בחשבון? ת. לפניה הגשת המכרז, היה ברור לנו שלא. אחרי שזכהנו הבנו אז שיש ערעור בנושא מבחינת מיסוי מקרקעין. ש. את לא בדק פסיקה הוואות ביצוע, הנחיות וכיו"ב. ת. אני אישית לא. זה דרך התנהלות המכרזים וכך בעצם עובדים ולא חשבנו שפה יהיה שונה. [עמ"ד 62 שורות 26-31]

.90 אף העד מטעם העוררת 2, מר הוכברג, העיד חד משמעית כי ניסיונו בעסקאות בהן אין פיתוח פיזי במקרקעין – משולם מס רכישה על רכיב הוצאות הפטוח (עמ"ד 68 שורות 30-31 ועמ"ד 69 שורות 1-5) :

בסעיף המsoon 17 לתחביר התיארשת "ניסיוני מעסקאות קודמות" ש. תפרט לי איזה עסקאות? ת. (מעיין) אני לא יכול לעצמי עסקאות ספציפיות אבל אני כן יכול להגיד שבעסקאות השוואת שאין פיתוח, אתה משלם מס רכישה רק על סעיף הקרקע. לא משלמים מס רכישה על הוצאות פיתוח. ש. אמרת שאתה לא יכול לפרט את העסקאות, במה שאתה מדבר ברוגע זה חזים מול רם"י? ת. גם"

.91 למען הסר ספק, אומר כי ניסיונו של המשbie להטיל זופי באמינות עדותם של עדי העוררות בשל כך שלא השתמשו במינוחים משפטיים מסוימים ("ציפייה" במקום "הסתמכות") או לא העידו כי התעמקו בפסקת בית המשפט העליון, בהוראת הביצוע או במכות ההנחה – איינו מקובל علينا לחלוtin.

30 אילו היו מעדים העדים, אשר כאמור אינם משפטיים, כי "צללו" לנכני הפסיכה – סבורני
31 כי הייתה מרימה יותר מגבה אחת... והיתה עולה בליבי תמייה באשר לאמינות עדות שכו. דוקא העבודה כי העדים העידו ללא חלק ושrok כי הסתמכו על ייעוץ משפטי ואך ידעו על פי
32 הנוהג והפרקטיקה כי לא משולם מס רכישה על רכיב הוצאות פיתוח שלא בוצע – היה זו
33 אשר מחזקת את אמינות העדים בעיני, ודבരיהם מקובלים עלי.

.92 על פי הייעוץ המשפטי של העוררות, עלו הסתמכו, פסיקתו החוזרת ונשנית של בית המשפט
הعالון (מלמוד, הפט, גראנבלט, שרביט) כמו גם הוראותיה המקצועית של רשות המיסים
37 הם אלו שעלהם הסתמכו העוררות – ראו סעיף 4.8 לכתב הערר.



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

לטעמו, ברור מלאיו כי פסיקה קונקרטית כזו של בית המשפט העליון, במשולב עם הוראת הביצוע ומכتب ההחלטה – מהווים מצג יותר ממיטק לישומים דוגמת העוררות, אשר מצדיק הסתמכות עליו.

יתר על כן, תמורה מאד בעינינו טענת המשיב לפיה לא היה מקום להסתמך על הוראות הביצוע. כאמור, נוסח הוראות הביצוע אינו מעיד על החרים שהמשיב ביקש לייצר, זו הפעם השלישייה, אלא מתייחס רק לשאלת האם בוצע פיתוח במרקען אם לאו. שנית, הוראות הביצוע המתפרנסות על ידי רשות המים ועודו לש凱ף את מדיניותה של הרשות, על מנת שניים יוכלו לכון ולכלכל צעדיים בהתקם. לא עלה על הדעת, כי רשות המים תתנער מההוראת ביצוע שלא עצמה, אשר לא שונתה, לא עודכנה ולא בוטלה. אם אין ממשמעות להוראות הביצוע היוצאות תחת ידה – תתכבד ותעמדו מאחוריהן, ואם סבורה היא כי אין עדכניות עוד – תואיל לטrhoח ולשקף את השינוי בעמדתה בדרכים המקובלות, באופן שיעמיד את הנישומים ומיציגיהם על השינוי במדיניותה. על אחת כמה וכמה שאין לקבל טענה בדבר מחסור בכוח אדם כתירוץ למחדלה. ובהקשר זה לא נוכל שלא להעיר, כי המשאים שהושקעו על ידי המשיב בניהולו של הליך עורך זה, היו מן הסטם גדולים יותר מאשר שהיו נדרשים על מנת לתקן את הוראות הביצוע.

אנו חוזרים ודוחים את טענת המשיב לפיה הוצאה השומה הקודמת לחברת שיכון ובינוי, מושא הערר נושא ו"ע 10-17-43281, מהווה אינדיקציה לשינוי המדיניות. לטענה שכזו התყיחנסנו כבר בפסקתנו בעניין אורה:

"ההליך השומתי אינו מהו תרועת חצוצרה המבשרת את תחילת הקרב, דהיינו: הוא לא גועץ להודיע לנישום על קיומה של מדיניות מיסוי חדשה, אלא ייעדו הוא יישום מדיניות מיסוי קיימת וברורה. רשות המיסים, המבקשת לשנות את עמדתה בדבר תוצאת המים הנובעת ממערכות נסיבות נתונה – חייבת לנוהג בზירות רבה, לפרסם מבעוד מועד ולנקוק את השינוי בעמדתה. על אחת כמה וכמה שעילה לעשות כן מקום בו, על פני הדברים, התבססה עמדת הקודמת על פסיקה ברורה ועקפית של בית המשפט העליון בסוגיה."

חלק מתפקידו של בית המשפט בחטירה לתוצאה של גביה "מס אמרת" ניצבת גם המטרה של יצירת ודוות מיסויית. על כן, נישום, הנסמך על ארבעה פסקי דין של בית המשפט העליון הקובעים הلقה ברורה וחוד משמעית בסוגית אי הכללה בשווי המכירה את הוצאות הפיתוח בגין עבודות פיתוח שלא בוצעו בפועל, במגוון של מוצבים עובדיים, והנסמך גם על הוראת ביצוע ההחלטה של אגף מיסוי מקרקעין בראשות המיסים – אינו צריך ואני יכול להיערך ל"שינויים מדיניות" שהוורטו והולדתו בהליך שומתי, ללא כל התראה מראש."

בעניין אורה קבוענו כי העוררת שם הסתמכה על ההלכה הפסוקה, הוראות הביצוע ומכتب ההנחיה ושינתה את מצבה לרעה עקב הסתמכותה זו:



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 "בעניין זה, מקובלת עלי החלטות העוררת בעניפים 21 ו-22 לטענהו של מר
2 אבטון. בר, כי אילו העוררת הייתה ידעת כי קיימת חבות במס רכישה גם על רכיב
3 הוצאות הפיתוח הייתה לוקחת עניין זה בחשבון, לרבות בהיבט המימון הנדרש.
4 בהיעדר יכולת לדעת על שינוי המדיניות של המשיב, נוצרה פגיעה בעוררת אשר
5 שינתה מצבה לרעה בהסתמכותה על הדין, אלא יכולה לדעת מראש "שינויי
6 מדיניות" זה, בודאי באשר מיסוי של גופית נעשה בהתאם לדין ולהוראת
7 הביצוע."

8 ראיות באשר לשינוי מצבן של העוררות לרעה בשל הסתמכותן על ההלכה הפסוקה, הוראות
9 הביצוע ומכתב ההנחה – מצויות בתצהיריהם של עדי העוררות – ראו סעיף 8 לטענהו מר
10 הורוביץ, סעיף 19 לטענהו מר הוכברג וסעיף 27 ו- 29 לטענהו גבי חדד.

11 מחקירותיהם הנגדיות של עדי העוררות עליה בבירור כי אילו היו יודעים מראש כי העוררות
12 תחובנה בתשלום מס רכישה גם על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – היו מבצעים
13 התאמות להצעה במרכז כتوزאה מהמס הנוסף: ראו עדות מר הורוביץ בעניין זה בעמוד 50
14 שורות 19-22; עדות גבי חדד בעמוד 63 שורות 10-3, וכן עמוד 64 שורות 7-6; עדות מר הוכברג
15 בעמוד 69 שורות 26-31.

16 אין ספק אפוא, כי אילו העוררות היו יודעות מראש כי הן תחובנה במס רכישה על רכיב
17 הוצאות הפיתוח שלא בוצעו, היו מקטינות את העצמן במרכזם בתאינם. משגנשו את העצמן
18 במרכז בהסתמך על ההלכה הפסוקה וההוראות המקצועיות של רשות המיסים – בר, כי מצבן
19 ישונה לרעה אם יחויבו במס הרכישה על פי שומות המשיב.

20 נסיף ונכין, כי ניסיונו של המשיב לטען כי העוררות יכולות "להקטין נזק" על ידי גלגול מס
21 הרכישה הנוסף על רוכשי הדירות שייבנו על המקרקעין, או בדרך של הקטנת שולי הרוח
22 שלחן – אינו יכול להתקבל, באותה מידת לא ניתן לטען כלפי רשות המיסים כי היא יכולה
23 להקטין את נזקה שלה במקרה מס בחסר על ידי העלאת מסים... יתר על כן, ברור
24 שיש לבחון את שינוי מצבן לרעה של העוררות בהתייחס להצעות שהציגו במרכז.

25 על כן, עמדתנו היא כי יש לקבל את טענת ההסתמכות של העוררות במקרה דנן.

26 בשולי הדברים אך לא בשולי העניין, דומני כי לא בכדי הגיע המשיב להסכמה בערים בעניין
27 אורה – **שיכון ובינוי** לפיהן לא נשמעו ראיות ולא התקיימו דין הוכחות, הגם שטענת
28 הסתמכות הייתה קיימת גם באותו פרשנות. המציג כמו גם שינוי המצב לרעה – הינם ברורים
29 ומובהקים במצב הדברים הנוכחי.

30 לא מצאנו כל ממש בכל יתר טענות המשיב, אשר אין בהן כדי לשנות את מסקנותינו ואת
31 תוצאות פסק דין זה, לרבות כל טענה בדבר הרחבת חזית וכיו"ב.

32



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1

סוף דבר:

2

.99. בשל כל האמור לעיל – דין הערר להתקבל.

3

شומות מס הרכישה שהוצאו לעוררות – מבוטלות.

4

100. נתתי דעתך לטענות העוררות באשר להיקף הוצאות שראוי לפסק במקרה הנדון, בשל התנהלות המשיב, בשל העלת טענות זהות לאלו שהועל בפרשת אורה ו- **שיכון ובינוי**, בשל אי הגשת ערעור לבית המשפט העליון ואילצתה של ועדת הערר לדון בפעם השלישייה באותה סוגיה, בשינויי אדרת מינורי.

5

סבורני כי יש ממש בטענות העוררות.

6

על כן, יצא לחרבי כי המשיב יישא בהוצאות העוררות ובשכר"ט ע"ד בסך של 30,000 ש"ח לכל אחת מן העוררות ובסך הכל – 90,000 ש"ח, אשר ישולם בתוך 30 ימים מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלומים המלא בפועל.

7

עו"ד אהובה סימון, חברות הוועדה: אני מסכימה ומctrפת לכל רצבי פסק דין של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין.

8

עו"ד חיים שטרן, חבר הוועדה: אני מסכימים ומctrף לפסק דין של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין, כפי שפורט לעיל – הוא ליתוח המשפט באשר להלכה הפסוקה בנושא הוצאות הפיוח ובאשר לעיקרון צירוף כל התמורות, כמו גם לעניין טענת ההסתמכות.

9

10 מאחר שהייתי חבר בוועדת הערר והוא בעניין אורה ו- **שיכון ובינוי** והו בעניין אלמוג ואמרולד, ביקש להתייחס בקצרה לטענת המשיב לפיה האמור שני פסקי הדין האחרונים תומך בעמדתו.

11

12 איני מקבל את טענתו זו של המשיב, ומפנה אותו תחילת כאמור בסעיף 42 לפסק דין של כב' סגן הנשיא, השופט רון סוקול בעניין אלמוג, בו אוזכרו בהסכמה פסקי הדין, אשר ניתנו ע"י ועדת הערר למיסוי מקרקעין (חיפה) בראשותה של כב' השופטת אורית וינשטיין בפרשיות אורה ו- **שיכון ובינוי**.
13 הרכב ועדת הערר, בעניין אלמוג, לא זו בלבד שלא של בפסק דין את הנition המשפט, המסקנות וההתוצאות שנקבעו וניתנו בפרשיות אורה ו- **שיכון ובינוי**, אלא אדרבא, צוין כי מדובר בסוגיות ממטריה דומה, וכי בשני פסקי דין אלו הורתה ועדת הערר למשיב, לתקן את שומותיו ולנקות משווי המכירה את שוויון של עבודות הפיוח, אשר טרם בוצעו במועד עשיית הסכם המכר (ראו הסיפה לסעיף 42 לפסק דין בעניין אלמוג).



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

ו"ע 18-08-1323 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חדרה

1 כמו כן, סעיף 43 לפסק דין של ועדת הערר בעניין אלמוג, מבhair את האבחנה שעורכת ועדת הערר
2 בין עניין אלמוג, על נסיבותיו העובדיות ומשמעותיו המשפטיות, בין פרשיות אורה ושיכון ובינוי,
3 כך :

4 "בעוד אשר בפרשיות אורה ושיכון ובינוי נקבע כמצאה עובדתית, ברור ושאינו שינוי
5 במחלוקת, כי במועד הרלוונטי לשומות מס הרכישה על ידי המשיב, טרם בוצעו עבודות
6 פיתוח כלל, או שטרם בוצעו עבודות פיתוח בשיעור מוגדר ומסויים (אשר איןנו שינוי
7 בחלוקת) הרי שלענינו עניין אלמוג-ח.ש.) וכפי שפירטנו בהרחבה לעיל, העוררת,
8 אשר נטל ההוכחה מוטל עלייה, לא הוכיחה כלל שעבודות הפיתוח המתיחסות למקרקעין
9 אותן רכשה, טרם בוצעו".

10 אכן, תוצאות פסק הדין בעניין אלמוג הייתה כי יש לדחות את הערר. זאת לעומת תוצאות פסקי דין
11 בעניין אורה ובינוי, כמו גם לעומת תוצאות של ערר זה. עם זאת, לטעמי, מרכז הcobד
12 בעניין אלמוג היה כי העוררת שמש לא הצלחה להוכיח את היקף עבודות הפיתוח שטרם בוצעו, ומטעם
13 זה סברתי כי יש לדחות את הערר כפי שהציג יו"ר הוועדה כב' סגן הנשיא ר' סוקול. לעומת זאת, בעניין
14 אורה, כמו גם בעניין שלפנינו, אין חולק כי לא בוצעו עבודות הפיתוח, ואף איןחלוקת בדבר שווון.
15 פסק הדין בעניין אמרלד ממיela קיבל את הערר וההסכמה שניתנה על ידי באותה פרשה, הייתה
16 לתוצאות פסק הדין.

17 בנסיבות אלה, אני סבור כי אין להטיל מס רכישה על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצע, ולפיכך,
18 כאמור, אני מצטרף לכל האמור בפסק דין של יו"ר הוועדה כב' השופטת וינשטיין כמו גם לתוצאות
19 פסק דין.

20 אשר על כן, נפסק בהתאם לאמור בפסקאות 99 ו- 100 לפסק דין של יו"ר הוועדה, השופטת אורית
21 וינשטיין.

22 ניתן היום, י"א אפריל תש"פ, 05 Mai 2020, בהעדר הצדדים.

23
24 אהובה סימון, עו"ד
25 חברה וועדה
26

27
28 חיים שטרן, עו"ד
29 חבר וועדה
30

31
32 אורית וינשטיין, שופטת
33 יו"ר הוועדה
34