



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

ו"ע 21-08-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד רפאל מרסיאנו – חבר הוועדה
עו"ד אילן תמאם – חבר הוועדה**

העוררת: אשדר חברה לבניה בע"מ – ח.פ. 510609761

**ע"י ב"כ עו"ד ליאור נוימן ו/או גיא ורטהיים ו/או טל שבו
ממשרד ש. הורוביץ ושות', עורכי דין
וע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) טל פלמבאום ועו"ד צבי חמיש**

נגד

**המשיבים: 1. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
2. מנהל מיסוי מקרקעין מרכז**

ע"י עו"ד אופיר סורולוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1 **יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:**
- 2 **פתח דבר:**
- 3 1. פסק דין זה עניינו הכרעה בשלושה עררים, אשר הדיון בהם אוחד על פי החלטה מיום
4 7.2.2022: שניים מהם – ו"ע 21-08-2021 וכך ו"ע 21-10-2021 - הוגשו ביחס להחלטות של
5 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב 1**), ואילו השלישי – ו"ע 21-11-2021 – הוגש על
6 החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (להלן – **המשיב 2**), כאשר על פי החלטת בית המשפט
7 העליון מיום 6.7.2022 (בש"א 725/22, כבוד השופט א' שטיין), הועבר הדיון בערר הנ"ל
8 מוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד לוועדת הערר דנן.
9 למען הנוחות, המשיב 1 והמשיב 2 יכוננו להלן יחד – **המשיב**.
- 10 2. העוררת, אשדר חברה לבנייה בע"מ (להלן – **העוררת**), הגישה את העררים הנדונים בשל
11 החלטת המשיב לדחות בקשות, שהוגשו מטעמה ביום 2.12.2019, לתיקון שומות מס רכישה
12 (להלן – **הבקשה לתיקון שומה**), בקשר עם זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" בטירת הכרמל,
13 בחיפה – קריית אליעזר ובקריית אונו (הבקשה לתיקון השומה צורפה **כנספח א'** לכתב הערר
14 המתוקן).



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

3. העוררת דיווחה במסגרת שומותיה העצמיות, שהוגשו במהלך שנת 2016, לאחר הזכייה בכל אחד ממכרזי "מחיר למשתכן" הרלבנטיים לעררים דנן ובמסגרת המועד הקבוע בחוק, על רכישת זכויות במקרקעין ושילמה מס רכישה על פי שומותיה העצמיות הנ"ל (השומות העצמיות של העוררת צורפו כנספח ה' לכתב הערר המתוקן).
4. במסגרת הבקשה לתיקון השומה ביקשה העוררת מהמשיב כי ייקבע שהתקשרותה עם רשות מקרקעי ישראל (להלן – רמ"י), לאחר זכייתה במכרז במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן", אינה מהווה רכישה של "זכות במקרקעין" במשמעות ובהתאם לסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין או החוק), ועל כן לא חלה עליה חבות בתשלום מס רכישה. העוררת ביקשה אפוא מהמשיב לאשר את תיקון הדיווחים שהוגשו על ידה ואת השבת סכומי מס הרכישה ששולמו על ידה.
5. בהחלטה מיום 20.6.2021 דחה המשיב את הבקשה לתיקון השומה בנימוק כי לא מתקיימת אף אחת מהעילות לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, ולגופו של עניין קבע כי הטענה שאין מדובר ברכישת "זכות במקרקעין" נוגדת את הסכמת העוררת עצמה למהות העסקה, מהווה הפרה של תנאי המכרז, וממילא הטענה אינה מתיישבת עם לשון המכרז וההסכמים שעליהם חתומה העוררת (החלטת המשיב בבקשה לתיקון שומה צורפה כנספח ג' לכתב הערר המתוקן).
6. אקדים ואציין, כי הגם שפסק דין זה מכריע בשלושת העררים המאוחדים כאמור לעיל, הרי שלוועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בחיפה הוגשו עשרות עררים על ידי חברות נדל"ן יזמיות רבות אחרות, אשר זכו במכרזי "מחיר למשתכן" ואף הן הגישו בקשות לתיקון שומה דומות, אם לא זהות, לבקשה לתיקון השומה שהוגשה על ידי העוררת כאן, באותה עילה ובנימוקים זהים, ובקשתן נדחתה על ידי המשיב 1.
- כמו כן, יצוין כי לוועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בכל המחוזות ברחבי הארץ הוגשו עשרות רבות של עררים (מעל 150 עררים), אשר הסוגיות שהועלו בהן לדיון – זהות לסוגיות מושא הדיון בפסק דין זה.
- הצדדים בכל העררים האחרים, בחיפה כמו גם בכל יתר המחוזות בארץ, הגיעו להסכמות דיוניות, אשר קיבלו תוקף של פסק דין בכל תיקי העררים האמורים, לפיהן ההכרעה בעררים דנן תחול ותחייב בכל יתר העררים שהוגשו בכל רחבי הארץ.



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

ו"ע 21-08-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

7. עוד עליי לציין ולהתנצל בפני הצדדים, על כך שמלאכת כתיבת פסק דין זה התעכבה לפרק
זמן ממושך לאחר שהושלם שלב הסיכומים, ואף לאחר שהוגשה והוכרעה בקשה להבאת
ראיות נוספות, וזאת בשל קשיים ניכרים בהרכב ועדת הערר בחיפה, אשר מקורם בפקיעת
המינוי של חברי הוועדה המקוריים שישבו בהרכב הוועדה בדיון ההוכחות בעררים דן ואי
חידוש מינויים, כמו גם בשל קשיים שנגעו למינוי חברי ועדה חדשים, אשר הייתה קיימת
מניעה עניינית להשתתפותם בהרכב הוועדה. זאת, עד אשר בסופו של דבר, התקיים ביום
7.9.25 דיון לצורך השלמות טיעון בפני חברי הוועדה הנוכחיים, עו"ד רפאל מרסיאנו ועו"ד
אילן תמאם.
8. אם כן, שתי מחלוקות מצריכות את הכרעתנו בעררים דן:
10. **המחלוקת הראשונה, עניינה במישור הבקשה לתיקון השומה והיא: האם לעוררת עומדת**
11 **עילה לתיקון השומות העצמיות שלה לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, בשל טעות משפטית**
12 **שנקלעה אליה, כנטען, בהבנת מהות העסקה בה התקשרה עם רמ"י בעקבות זכייתה במכרז**
13 **"מחיר למשתכן?"**
- 14 **לעמדת העוררת**, מאחר שהיא לא קיבלה ייעוץ מיסויי טרם שדיווחה למשיב על ההסכמים
15 שנחתמו בינה לבין רמ"י לאחר זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן", אשר נשאו כותרת של
16 "חוזה חכירה", היא הניחה כי מדובר ברכישת "זכות במקרקעין" וכך היא דיווחה ושילמה
17 מס רכישה בהתאם. אלא שבמהלך שנת 2019 נודע לעוררת, באמצעות מומחי מס חיצוניים,
18 כי נפלה טעות משפטית בשומותיה העצמיות וכי הזכויות שנרכשו במסגרת מכרזי "מחיר
19 למשתכן" אינן בגדר "זכות במקרקעין", כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך,
20 הגישה העוררת את הבקשה לתיקון השומה, במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85(א) לחוק,
21 בעילה של טעות שנתגלתה בשומה, בהתאם לסעיף 85(א)(3) לחוק. על פי הדין גם טעות
22 משפטית נכללת במסגרת עילה זו, ואין צורך לבחון או להוכיח את הסיבה לטעות, אך בכל
23 מקרה – העוררת הסבירה והוכיחה את הסיבה לטעותה המשפטית.
- 24 מנגד, **עמדת המשיב**, כפי שהובאה במסגרת סיכומי טענותיו בכתב, היא כי הבקשה לתיקון
25 השומה נדחתה מאחר שאינה עומדת בתנאי סעיף 85(א) לחוק, שכן מלוא העובדות והנתונים
26 היו ידועים לעוררת במועד הגשת השומות העצמיות, וכי למעשה אין המדובר בתיקון שומה
27 במובן הרגיל אלא בסיווג העסקה באופן שונה.
- 28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 מדובר בבקשה לביטול שומה עצמית, בה יש לדון במשורה ולבחון אם בכלל יש מקום לאשר
2 בקשות ממין זה. המשיב גורס, כי העקרונות לפיהם יש להכריע בבקשות לתיקון שומה כגון
3 דא צריך שיהיו שונים מהעקרונות שנקבעו ביחס לבקשות לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק,
4 ועל אחת כמה וכמה מהעקרונות שנקבעו ביחס להחלטות בדבר תיקון השומה המתקבלות על
5 ידי המנהל מכוחו של הסעיף האמור. לעמדתו, יש לבחון את בקשת התיקון דנן בהתאם
6 לעקרונות שנקבעו בפסיקה ובהוראות הביצוע לגבי טיפול בבקשות לתיקון דו"חות מס
7 הכנסה – דהיינו: לקבוע כי לא קיימת זכות אוטומטית לתיקון, כי אישור בקשות שכאלו
8 ייעשה רק במקרים חריגים ונדירים, כאשר התיקון נעשה עקב טעות בתום לב, וכי אין לאשר
9 בקשות לתיקון שאינן אלא בגדר טענה לטעות בכדאיות העסקה. המשיב טוען, כי העוררת לא
10 הוכיחה קיומה של "טעות" המצדיקה תיקון של השומות העצמיות, כי היא נמנעה מהבאת
11 עדים רלבנטיים וממילא לא קיימת "טעות" במובן סעיף 85(א)(3) לחוק.

12 לשיטת המשיב, יש לסלק את העררים על הסף מחמת השתק שיפוטי לאור העובדה שלאחר
13 הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן" ולאחר הבנייה – דיווחה העוררת, בעשרות דיווחים
14 לרשויות המס, על מכירת דירות לזכאי משרד השיכון, ועל פי דיווחים אלו היא מכרה "זכות
15 במקרקעין", קרי: את הדירות לזכאים. לפיכך, הטיעון כי העוררת לא רכשה "זכות
16 במקרקעין" עומד בסתירה לדיווחיה על מכירת זכויות במקרקעין (מכירת הדירות). לעוררת
17 אף הונפקו אישורים מפקיד השומה לפי סעיף 50 לחוק לגבי מכירת הדירות.

18 **המחלוקת השנייה, עניינה במישור הטיעון לגופו של עניין, והיא: האם רכשה העוררת**
19 **מרמ"י "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, על פי המהות המשפטית**
20 **והכלכלית האמיתית של המערכת ההסכמית שנחתמה בין העוררת למדינה (רמ"י ומשרד**
21 **הבינוי והשיכון), לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן"?**

22 **עמדת העוררת היא, כי בחינת מכלול התנאים בהסכמים שנחתמו בינה לבין המדינה בעקבות**
23 **זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן", לאור מאפייניהם הייחודיים של מכרזים אלו ותכליתה של**
24 **תכנית "מחיר למשתכן", מובילה למסקנה ברורה לפיה היא לא רכשה "זכות במקרקעין"**
25 **כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, בשל שני טעמים מרכזיים. הראשון, מאחר שהעוררת לא**
26 **קיבלה זכות משפטית ודאית, ברורה, חד משמעית ואכיפה להחזיק במקרקעין מושא**
27 **המכרזים לתקופה העולה על 25 שנה, כנדרש על פי החוק. שכן, העוררת התחייבה במסגרת**
28 **ההסכמים שנחתמו בינה לבין המדינה למכור את כל דירות הפרויקטים של "מחיר למשתכן"**
29 **לזכאים שזכו בהגרלה שערכה המדינה (משרד הבינוי והשיכון), בהתאם לכללים, תנאים**
30 **ומועדים שהמדינה קבעה והכתיבה.**



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לכן, בהסכמים האמורים נמסר הכוח להחליט כמה זמן תחזיק העוררת במקרקעין לידי
2 המדינה ולא לעוררת, ועל פי התנאים שנקבעו על ידי המדינה – העוררת יכולה להחזיק
3 במקרקעין לכל היותר שנים ספורות, ובכל מקרה – הרבה פחות מ- 25 שנה. **הטעם השני** לו
4 טוענת העוררת, הוא כי גם בתקופה הקצרה בה החזיקה במקרקעין – מעמדה לא היה כשל
5 "חוכרת" כמשמעות מונח זה בחוק, וזאת לאור המגבלות הרבות והמשמעותיות שהוטלו על
6 פי ההסכמים מול המדינה על החזקה והשימוש של העוררת במקרקעין, כך שנשללה ממנה
7 מירב ההנאה הכלכלית מהמקרקעין.
- 8 העוררת אף טוענת, כי מודל הרווח של הזוכה במכרז "מחיר למשתכן" וכן הסיכונים
9 והסיכויים הנלווים לזכייה במכרז כזה, מאפיינים יותר ביצוע של עבודות תכנון, בנייה והקמה
10 של פרויקטים, מאשר קבלת "זכות במקרקעין". גם התכלית של תכנית "מחיר למשתכן"
11 שוללת את האפשרות לראות בעוררת כמי שקיבלה "זכות במקרקעין" בעת הזכייה במכרז
12 "מחיר למשתכן", שכן בכך הייתה מסוכלת מטרת התכנית האמורה. העוררת אף גורסת, כי
13 אף אחת משלוש החלופות של הגדרת "מכירה" אינה מתקיימת בענייננו. עוד נטען, כי בניגוד
14 לטענת המשיב, עמדת העוררת אינה עומדת בסתירה להסכמים עליהם חתמה, אלא היא
15 מאפשרת מתן תוקף מלא להוראות ההסכמים האמורים.
- 16 **לעמדת המשיב**, העסקאות מושא העררים הן במובהק עסקאות במקרקעין לפי חוק מיסוי
17 מקרקעין, ובכל מערכת ההסכמים עליהם חתמה העוררת צוין מפורשות כי מדובר ברכישת
18 "זכות במקרקעין" לפי החוק.
- 19 בנוסף, תנאיו של מכרז "מחיר למשתכן" אינם שונים מהותית מהתנאים של מכרזים אחרים
20 שמפרסמת רמ"י, אשר לגביהם אין כל טענה כי רמ"י מוכרת זכות אחת כלשהי, מלבד "זכות
21 במקרקעין". למדינה אין מעורבות או פיקוח מיוחדים בפרויקט "מחיר למשתכן". העוררת
22 קיבלה "זכות במקרקעין" בכך שחתמה על חוזה חכירה מול רמ"י לתקופה של 98 שנה עם
23 אופציה ל- 98 שנים נוספות, והיא אף נרשמה כבעלת זכויות חכירה במקרקעין ובכוחה זה
24 העבירה את זכות החכירה לרוכשים, זכאי משרד השיכון. על כן, אין בסיס לטענת העוררת כי
25 היא אינה יכולה להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, שכן יש להבחין בין סוג
26 הנכס שנרכש, שהיא זכות החכירה, המהווה זכות משפטית אכיפה, לבין תקופת החזקה
27 בפועל של הנכס, שהיא פועל יוצא של ההסכמות החוזיות בין הצדדים להסכם – העוררת
28 והמדינה. המגבלה החוזית אינה פוגעת בזכות החכירה של העוררת, שהיא זכות משפטית ל-
29 98 שנה ועוד 98 שנה.

30



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 המערכת ההסכמית אינה קובעת כל תניה לפיה העוררת אינה יכולה להחזיק
2 במקרקעין/בדירות מעבר לשנים ספורות, ואף אילו קיימת התחייבות למכור את הדירות תוך
3 מספר שנים – הרי מדובר במגבלה חוזית שהסנקציה בגין הפרתה היא כספית ולא ביטול
4 החוזה.
- 5 ממילא המועדים הקבועים בהסכם הבנייה מוארכים בפועל, לפי בקשות היזמים, כעניין
6 שבשגרה. העוררת הייתה חייבת למכור את הדירות תוך שנים ספורות, לא בשל הוראה כלשהי
7 במכרז או בחוזים שנחתמו בעקבותיו, אלא בשל דרישות הבנק המלווה.
- 8 טענת העוררת, כי היא לא קיבלה מעמד של "חוכרת" עומדת בסתירה ללשון ההסכמים
9 העוסקים במכירת זכות במקרקעין ולמהותם. יש לקבוע כי העוררת רכשה "זכות
10 במקרקעין", ואין בסיס לטענות העוררת בדבר מגבלות הנובעות מתכנית "מחיר למשתכן"
11 ובהסכמים שנחתמו לאחר הזכייה במכרז, המאפיינים מתן שירותי בניה ותכנון.
- 12 טרם שנידרש לבחינת טענות הצדדים ולהכרעה בהן, יש עוד להקדים ולהתייחס לכך שכל
13 אחד מן הצדדים טען כלפי משנהו טענות להרחבת חזית במסגרת הסיכומים.
- 14 מצאתי לנכון להבהיר כבר עתה, בפתח הדברים, כי בין הצדדים כמעט ולא הייתה נטושה
15 מחלוקת עובדתית – למעט השאלה מה מקור הטעות הנטענת על ידי העוררת כעילה לתיקון
16 השומה. לכל אורך ניהול ההליך ברור היה כי המחלוקת, רובה ככולה, היא משפטית ונובעת
17 מעובדות וממסמכים שאינם שנויים כלל במחלוקת, למעט עניין פרשנותם.
- 18 אמנם, הדין קובע כי כתבי הטענות הם אלו התוחמים את המסגרת הדיונית והמחלוקת בין
19 הצדדים על כל היבטיה, ועל כן, טענות חדשות, שלא בא זכרן בכתבי הטענות, אינן מותרות
20 בשלבים מאוחרים יותר של ההליך המשפטי. אלא שהלכה זו מכוונת בעיקרה להעלאת טענות
21 עובדתיות חדשות, ואילו כאשר מדובר בטענות משפטיות חדשות רשאי בית המשפט להתייך,
22 בשלב הסיכומים, ככל שמדובר בטענות הנובעות מהראיות העובדתיות שהונחו בפני בית
23 המשפט, וככל שבית המשפט סבור כי אין המדובר בשימוש לרעה בהליך.
- 24 במקרה הנדון, מאחר שהמחלוקת היא משפטית בעיקרה, ומאחר שהמסד העובדתי הקשור
25 בסוגיה המרכזית כמעט שאינו שנוי כלל במחלוקת, אני מוצאת לנכון לקבוע כי הטענות
26 להרחבת החזית, כפי שהועלו על ידי שני הצדדים – נדחות.
- 27 בהתאם – נדחית טענת הרחבת החזית שהעלה המשיב בפרק ה-3. לסיכומיו בסעיף 146, ביחס
28 לטענת העוררת כי לא קיבלה מעמד של "חוכרת" במקרקעין/ואו כי עסקינן בהסכם למתן
29 שירותי בניה ותכנון.



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ראשית, ספק בעיניי אם אכן מדובר בהרחבת חזית, שכן טיעון שכזה נטען על ידי העוררת
2 במסגרת הבקשה לתיקון השומה – ראו למשל סעיף 4.19 לבקשה לתיקון השומה. יתר על כן,
3 מדובר בטיעון משפטי, הנובע ממסמכים ומעובדות שאינן שנויות במחלוקת, כאשר ממילא
4 ניתנה למשיב מלוא האפשרות להתייחס לטענות אלו בסיכומי טענותיו בכתב, והוא אף עשה
5 כן ובהרחבה.
- 6 כמו כן, נדחית טענת הרחבת החזית שהועלתה על ידי העוררת בסעיף 21 לפרק ב(1)(2) 13.
7 לסיכומי התשובה מטעמה, בעניין טענת היעדר הסימטריה בין בקשת תיקון שומה מצד נישום
8 לעומת תיקון ביוזמת המשיב, וכן קביעת קריטריונים לבחינה במשורה ואישור במקרים
9 חריגים ונדירים בלבד של בקשות לתיקון שומות עצמיות שהוגשו על ידי הנישום. אכן, טענות
10 אלו אינן נמצאות ככתבן וכלשונו בכתב התשובה המתוקן. הטיעון שהעלה המשיב בכתב
11 התשובה המתוקן בעניין היעדר העמידה של העוררת בתנאי סעיף 85 לחוק מפורט בסעיפים
12 17-22 לו, ולטעמי ניתן למצוא לפחות ראשית טיעון, כי יש לבחון באופן שונה בקשות לתיקון
13 שומה עצמית מטעם הנישום (ראו למשל סעיף 17 לכתב התשובה המתוקן).
- 14 כך או כך, גם במקרה זה, מדובר בטיעון משפטי והעוררת התייחסה, ובהרחבה יתרה, לכל
15 טענות המשיב בסיכומיו בעניין זה במסגרת סיכומי התשובה מטעמה.
- 16 יתר על כן, ובשים לב לסוגיה המשפטית שבמחלוקת בעררים אלו ולהשלכות הרוחב הניכרות 14.
17 שלה – סבורני כי במסגרת הכרעתנו בעררים אלו יש ליתן את הדעת למכלול טענות הצדדים,
18 על מנת שפסק הדין יהא מקיף ומלא ולא יצריך עוד התדיינויות, לכל הפחות לא במסגרת של
19 ועדת הערר.
- 20 מכאן, לדיון וההכרעה בעררים. 15.
- 21 אך טרם שנידרש לתשתית העובדתית ולטענות הצדדים, יש מקום ליתן רקע באשר לפרויקט
22 "מחיר למשתכן".
- 23 **פרויקט "מחיר למשתכן" – רקע, מטרות ודרכי יישום:**
- 24 פרויקט "מחיר למשתכן" הוא פרויקט-דגל ממשלתי, אשר ההחלטה להוציאו לפועל במתכונת 16.
25 חדשה התקבלה על ידי ממשלת ישראל בשנת 2015, על פי יוזמת שר האוצר ד"אז, משה כחלון,
26 בעקבות משבר הדיור בישראל, אשר נגרם בשל העליות המשמעותיות במחירי דירות והקושי
27 שנוצר לאוכלוסיות שונות לרכוש דירה במצב דברים זה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מטרתו העיקרית של פרויקט "מחיר למשתכן" היא לאפשר דיור בר השגה למי שהוגדרו
2 כ"זכאים" לסיוע על פי הפרויקט, כשבעיקר הכוונה לזוגות צעירים ויחידים חסרי דירה, על
3 ידי הגדלת היצע הדירות במחירים מוזלים, שיאפשרו לכל אותם "זכאים", כהגדרתם
4 בפרויקט "מחיר למשתכן", לרכוש דירה.
- 5 תכנית "מחיר למשתכן" הייתה קיימת במתכונת מצומצמת משמעותית ובהיקפים קטנים .17
6 יותר עוד בתחילת שנות ה-2000. עם זאת, בשנת 2015 החליטה ממשלת ישראל, להרחיב את
7 התוכנית ולבנות במסגרתה אלפי יחידות דיור, שיוצעו למכירה במחיר בר השגה לזוגות
8 צעירים נשואים או רווקים מעל גיל 35, שלא הייתה בבעלותם דירה ב- 5 השנים שקדמו
9 לבקשתם להיכלל בפרויקט, והכל במטרה להוזיל את מחירי הדירות בישראל. בשל ביקוש
10 גדול שנוצר לרכישת דירות במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן" נקבעו ה"זכאים" לרכישת
11 דירה במחיר המופחת במסגרת הפרויקט באמצעות הגרלות.
- 12 החלטת ממשלה 547 (דר/13) של ועדת שרים לענייני דיור שקיבלה תוקף של החלטת ממשלה .18
13 ביום 14.7.2013 (צורפה **כנספח 1** לכתב הערר המתוקן) קבעה את התבחינים לזכאות לדיור
14 במחיר מופחת. בהחלטת ממשלה 203 (דר/13) של ועדת שרים לענייני תכנון, בניה מקרקעין
15 ודיור, אשר קיבלה תוקף של החלטת ממשלה ביום 9.7.2015, הוחלט על הרחבת התוכנית
16 לדיור במחיר מופחת, שהוגדרה כ"מחיר למשתכן" (צורפה **כנספח 2** לכתב הערר המתוקן),
17 ובמסגרתה נקבע המנגנון ליישום הפרויקט. בהחלטת ממשלה 315 (דר/23) של ועדת שרים
18 לענייני תכנון, בניה מקרקעין ודיור, אשר קיבלה תוקף של החלטת ממשלה ביום 30.7.2015,
19 נקבעה התכנית למתן הנחות בקרקע, מענקים וסבסוד פיתוח בבנייה רוויה (צורפה **כנספח 3**
20 לכתב הערר המתוקן).
- 21 בהתאם, ולצורך יישום פרויקט "מחיר למשתכן" התקבלו גם החלטות של מועצת מקרקעי .19
22 ישראל מסי' 1430 מיום 15.7.2015 (צורפה **כנספח 4** לכתב הערר המתוקן) וכן החלטות המשך
23 והחלטות מעדכנות (ראו גם **נספח 5** לכתב הערר המתוקן), אשר קבעו, בין היתר, את שיטת
24 השיווק של הקרקע שבבעלות המדינה המיועדת למסלול "מחיר למשתכן".
- 25 על פי ההחלטות האמורות, נקבעו מגרשים המיועדים לבנייה רוויה, אשר ישווקו במסלול .20
26 "מחיר למשתכן", כאשר בניגוד למתכונת הרגילה של מכרזי רמ"י, לפיה הזוכה במכרז
27 לרכישת הזכויות בקרקע היא החברה היזמית (או הקבלן) שהציעה את ההצעה הגבוהה ביותר
28 עבור הקרקע, החברות היזמיות שהתמודדו במכרזי "מחיר למשתכן" התחרו ונדרשו להציע
29 את המחיר הנמוך ביותר למ"ר דירתו (היינו: מחיר סופי למ"ר בנוי לא כולל מע"מ).



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 זאת, בהתאם למפרט הבנייה המחייב לדירות שנקבע כחלק מתנאי המכרז (להלן – **המפרט**
2 **המחייב**), וכאשר על פי תנאי המכרז נקבע על ידי המדינה מחיר מקסימום למ"ר דירתי (ראו
3 למשל סעיף 3.1.3 לחוברת המכרז בטירת הכרמל – **נספח ב'** לכתב הערר המתוקן, וכן סעיף
4 3.3.9 לחוברת המכרז, העוסק בקביעת המחיר המירבי לדירת "מחיר למשתכן").
- 5 21. המחיר למ"ר דירתי כולל את כל העלויות של כלל העבודות והטיפולים הארגוניים
6 והמשפטיים הנדרשים לצורך הבניה ומסירת הדירות לזכאי משרד השיכון, לרבות עלויות
7 מרכיב הקרקע וכן התכנון והביצוע של עבודות בנייה והפיתוח, כמו גם כל העלויות הנלוות –
8 רישוי, אגרות, שיווק, הוצאות משפטיות, הוצאות מימון, רווחי קבלן, ערבויות חוק מכר,
9 רישום הבניין כבית משותף וכן ורישום הזכויות בדירות על שם רוכשי הדירות (ראו למשל
10 סעיף 3.1.5-3.1.6 לחוברת המכרז בטירת הכרמל – **נספח ב'** לכתב הערר המתוקן).
- 11 22. מחירי המגרשים נקבעו על ידי המדינה (רמ"י), כאשר לצרכי פרויקט "מחיר למשתכן" נקבע
12 כי ייערכו שומות פרטניות למתחמי הקרקעות על ידי רמ"י, ושיעור ההנחה שיינתן מערך
13 הקרקע במכרז יהיה עד 80% לכל יחידת דיור.
- 14 משמע, המדינה החליטה לסבסד את מחיר הקרקע בפרויקטים של "מחיר למשתכן" וזאת על
15 מנת שהקבלן או החברה היזמית יוכלו להציע את המחיר הנמוך ביותר האפשרי למ"ר דירתי,
16 ביחס למפרט המחייב של הדירות שנועדו לבנייה בפרויקט. יצוין, כי מתכונת זו של מכרזי
17 "מחיר למשתכן" השפיעה באופן משמעותי על הכנסות המדינה, כאשר בהתאם לדוחות
18 הכספיים של ממשלת ישראל לשנת 2017, נגרעו מהכנסות המדינה למעלה מ- 4.5 מיליארד ש'
19 בשל ההנחות שניתנו על הקרקע, בתוספת סבסוד של עלויות הפיתוח ליזמים וכן המענקים
20 שניתנו לרוכשי הדירות במסגרת הפרויקט אשר הסתכמו בכ- 1.4 מיליארד ש' נוספים (ראו
21 דו"ח מבקר המדינה לשנת 2020 ביחס למשרד הבינוי והשיכון, "היבטים בתוכנית
22 הממשלתית לדיור "מחיר למשתכן", אשר חלקים רלבנטיים צורפו **כנספח 6** לכתב הערר
23 המתוקן).
- 24 23. על פי תנאי מכרז "מחיר למשתכן" - לאחר הזכייה במכרז נדרש הקבלן הזוכה לחתום על
25 חוזה חכירה מול רמ"י. לחוזה החכירה צורף נספח של "תנאים מיוחדים (מסלול מחיר
26 למשתכן)", אשר נקבע בו כי הוראותיו גוברות על הוראות חוזה החכירה (להלן – **נספח**
27 **התנאים המיוחדים**) וכן נקבע בו, בין השאר, לוח הזמנים לביצוע הפעולות שנדרש הזוכה
28 לבצע, לרבות חתימה על חוזה בנייה מול משרד הבינוי והשיכון, והמועד להשלמת הבנייה –
29 תוך 40 חודשים מהמועד הקובע, שהוא מועד ההודעה על הזכייה במכרז (חוזה החכירה ונספח
30 התנאים המיוחדים צורפו כחלק מ**נספח ב'** לכתב הערר המתוקן).



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

24. במסגרת חוזה הבנייה (ראו לדוגמה **נספח 7** לתצהיר העדות הראשית של מנכ"ל העוררת מר ארנון פרידמן) נקבעו התחייבויות הזוכה לבצע את הבנייה של יחידות הדיור ועבודות הפיתוח בתחומי המגרש, בהתאם למפרט המחייב ובלוח הזמנים הקבוע בחוזה הבנייה (ראו למשל סעיף 6 לחוזה בנייה **נספח 7** לתצהיר העוררת).
25. בנוסף, הזוכה במכרז מתחייב לפי חוזה הבנייה למכור את כל דירות "מחיר למשתכן" במתחם לזכאים שייבחרו בהליך ההגרלה (ראו למשל סעיף 9.7 לחוזה בניה **נספח 7** לתצהיר העוררת וכן תקנון הגרלת בחירת זכאים לרכישת דירות במסלולי "מחיר למשתכן", **נספח ח'** לסתב הערר המתוקן), במסגרת חוזית של הסכם מכר, אשר עקרונותיו ותנאיו נקבעו על ידי המדינה (ראו סעיף 13 לחוזה בנייה וכן **נספח ג' 6** לחוזה הבנייה "הנחיות בנוגע לניסוח תנאים מרכזיים בחוזה אחיד בין מוכר לרוכש דירה"), תמורת מחיר שלא יעלה על המחיר למ"ר דירתי, שהוצע על ידי הזוכה במכרז.
- דהיינו, לאחר הזכייה במכרז וביצוע התשלומים הנדרשים מהזוכה, נדרש הוא להזמין את הזכאים שזכו בהגרלה, לפי רשימה המועברת אליו על ידי המדינה, בכדי שיוכלו לבחור דירה בפרויקט וכן לחתום על הסכם מכר של דירה בפרויקט "מחיר למשתכן" תמורת המחיר הסופי על פי המכרז. הכל, בהתאם להנחיות גורמי המדינה, ובאופן ספציפי באמצעות ובהתאם להוראות חברת בקרה מטעם משרד הבינוי והשיכון (להלן – **חברת הבקרה**) וללוח הזמנים שנקבע בהן (ראו לעניין זה הטבלה ותרשימי הזרימה שנשלחו על ידי חברת הבקרה לזוכה במכרז "מחיר למשתכן", הכוללים את תהליך האישור, פרסום להגרלה ומכירת דירות מחיר למשתכן – **נספח א'** וכן **נספח ב'** לכתב הערר המתוקן).
26. לאחר החתימה על הסכמי המכר, נדרש הזוכה לעמוד בהתחייבותו לבנות את הדירות בפרויקט "מחיר למשתכן" בתוך פרק הזמן שנקבע (40 חודשים ממועד הזכייה במכרז) וכן לדאוג להעברת הזכויות בהן לרוכשים, הזכאים, ולרישומם על שמם.
27. עוד יש לציין, כי קיימים פרויקטים של "מחיר למשתכן", שלפי תנאי המכרז על כלל יחידות הדיור שאמורות להיבנות חלים התנאים של תכנית "מחיר למשתכן", וכן קיימים פרויקטים שבהם כ- 80% מהדירות בפרויקט מצויות תחת מגבלות תכנית "מחיר למשתכן" ואילו כ- 20% מהדירות ניתנות למכירה על ידי היוזם/הקבלן בשוק החופשי ללא המגבלות והתנאים של תכנית "מחיר למשתכן".
- 28.
- 29.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 התשתית העובדתית שאינה שנויה במחלוקת:
- 2 28. רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון פרסמו שלושה מכרזים במסלול "מחיר למשתכן" בטירת
3 הכרמל, בקריית אליעזר שבחיפה ובקריית אונו (חוברת המכרז בטירת הכרמל משנת 2016
4 (הזהה למכרז בקריית אליעזר) צורפה כנספח 1 לתצהיר העוררת וחוברת המכרז בקריית אונו
5 משנת 2018 צורפה כנספח 6 לתצהיר העוררת).
- 6 המכרז בטירת הכרמל נועד למטרת בנייה של 244 יחידות דיור למגורים, ואילו המכרז
7 בקריית אליעזר נועד למטרת בנייה של 213 יחידות דיור. יחידות הדיור שנכללו במכרזים של
8 טירת הכרמל וקריית אליעזר כפופות כולן לתנאי "מחיר למשתכן".
- 9 המכרז בקריית אונו התייחס ל-4 מתחמי קרקע בקריית אונו למטרת בנייה של 729 יחידות
10 דיור למגורים. במכרז זה כ- 80% מיחידות הדיור כפופות לתנאי "מחיר למשתכן", ואילו כ-
11 20% מהדירות אינן נתונות למגבלות תכנית "מחיר למשתכן", ולפיכך את אותן דירות יכולה
12 הייתה העוררת למכור בשוק החופשי, במחיר כפי ראות עיניה, לרוכשים כפי ראות עיניה
13 ובמועדים לפי בחירתה.
- 14 29. העוררת זכתה בשלושת המכרזים הנ"ל במסלול "מחיר למשתכן" והודעות על זכייתה נמסרו
15 לה ביום 30.5.2016 (ביחס למכרזי טירת הכרמל וקריית אליעזר) וביום 11.6.2018 (ביחס
16 למכרז קריית אונו). (אישורי הזכייה צורפו כנספח ד' לכתב הערר המתוקן וכן כנספחים 10-9
17 9 לתצהירו של מר רוני ברק מטעם המשיב).
- 18 30. העוררת הגישה דיווחים ושומות עצמיות ביחס לזכייתה בשלושת המכרזים, ואין מחלוקת כי
19 בכל השומות העצמיות הנ"ל הצהירה על רכישת זכות במקרקעין: כך, ביחס למכרזי טירת
20 הכרמל וקריית אליעזר בדיווחים מיום 29.6.2016 (נספח 7 לתצהיר המשיב) וכך גם ביחס
21 למכרז בקריית אונו בדיווח מיום 4.7.2018 (נספח 3 לתצהיר המשיב).
- 22 העוררת שילמה מס רכישה בסך 200,036 ₪ בגין המכרז בטירת הכרמל ו-1,273,776 ₪ בגין
23 המכרז בקריית אליעזר.
- 24 העוררת שילמה מס רכישה בגין המכרז בארבעת המתחמים בקריית אונו בסך של 7,735,455
25 ₪, 5,456,292 ₪, 6,532,740 ₪ וכן 5,753,228 ₪.
- 26 המשיב 1 והמשיב 2, בהתאמה, אישרו את השומות העצמיות של העוררת.



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 31. ביום 16.11.2016 נחתם חוזה בנייה והשלמת פיתוח בין המדינה לבין העוררת ביחס למתחם
2 בטירת הכרמל (נספח 2 לתצהיר העוררת).
- 3 ביום 9.1.2017 נחתם חוזה חכירה בין רמ"י לעוררת ביחס לקרקע של מכרז טירת הכרמל וכן
4 נחתם נספח לחוזה החכירה: תנאים מיוחדים (מסלול מחיר למשתכן") (נספח 3 לתצהיר
5 העוררת).
- 6 לאחר שהמדינה העבירה לעוררת את רשימת הזכאים (על בסיס הגרלות שערכה המדינה)
7 נחתמו חוזה מכר בין העוררת לזכאים בהתאם לנוסח שנקבע ואושר על ידי המדינה (ראו
8 לדוגמה נספח 15 לתצהיר המשיב). רוב הדירות בפרויקטים של "מחיר למשתכן" בטירת
9 הכרמל ובקריית אליעזר, נמסרו לידי הזכאים במהלך המחצית הראשונה של שנת 2021,
10 דהיינו: כ-4 שנים לאחר החתימה על חוזה החכירה.
- 11 32. ביום 11.10.2018 נחתם חוזה חכירה בין רמ"י לעוררת ביחס לקרקעות של מכרז קריית אונו
12 וכן נחתם נספח לחוזה החכירה: תנאים מיוחדים (מסלול מחיר למשתכן") (נספח 8 לתצהיר
13 העוררת).
- 14 ביום 4.11.2018 נחתם חוזה בניה "מכרזי מחיר למשתכן" בין המדינה לבין העוררת ביחס
15 למתחמי קריית אתא (נספח 7 לתצהיר העוררת).
- 16 33. לאחר זכיית העוררת במכרזי "מחיר למשתכן" בטירת הכרמל ובקריית אליעזר, שלחה חברת
17 הבקרה (י.ת.ב. בע"מ) לעוררת מכתב הנחיות להגשת מסמכים לצורך קבלת אישור ופרסום
18 מכירה במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן" (נספח א' לתצהיר העוררת), ובהמשך הוחלפו
19 תכתובות בין העוררת לחברת הבקרה בקשר לפרויקט קריית אליעזר לגבי מסמכים שהעוררת
20 נדרשה להמציא לחברת הבקרה לצורך התנעת הפרויקט (נספח ב', נספח ג' וכן נספח ה'
21 לתצהיר העוררת).
- 22 34. ביום 5.7.2018 הגישה העוררת למשיב 1 בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק מיסוי
23 מקרקעין ביחס למכרז בקריית אליעזר, במסגרתו ביקשה החזר של 1/6 ממס הרכישה,
24 בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה – 1975
25 (להלן – תקנות מס רכישה) בשל הוצאת היתר הבניה, תוך 24 חודשים מיום הזכייה במכרז
26 (נספח 13 לתצהיר המשיב).
- 27 ביום 10.6.2019 ניתנה החלטת המשיב 1 בבקשה האמורה לתיקון השומה לפיה החליט
28 המשיב לקבל את הבקשה לתיקון השומה (נספח 14 לתצהיר המשיב).



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 35. ביום 2.12.2019 הגישה העוררת את הבקשה לתיקון השומות מושא העררים דנן (נספח 4)
- 2 לתצהיר המשיב), בנימוק לפיו בשנת 2019 הובא לידיעתה על ידי מומחי מס חיצוניים כי נפלה
- 3 טעות משפטית בשומות העצמיות שהוגשו על ידה ואושרו על ידי המשיב, כי היא לא רכשה
- 4 "זכות במקרקעין" במסגרת הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן" הנדונים בעררים דנן ועל כן
- 5 היא אינה חייבת כלל בתשלום מס רכישה. בהתאם ביקשה העוררת מהמשיב את החזר מס
- 6 הרכישה ששולם על ידה.
- 7 36. ביום 6.7.2021 ניתנה החלטת המשיב ביחס לבקשה לתיקון השומה (נספח 5 לתצהיר המשיב),
- 8 לפיה נדחתה הבקשה ונקבע כי לעוררת לא עומדת כל עילה לתיקון השומה לפי סעיף 85 (א)
- 9 לחוק וממילא העוררת רכשה "זכות במקרקעין" במסגרת זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן".
- 10 37. בשל החלטת המשיב לדחות את הבקשה לתיקון השומה – הוגשו העררים דנן (כמו גם עררים
- 11 רבים אחרים, כאמור לעיל).
- 12 במסגרת ניהול העררים בפני ועדת הערר דנן, הוגשו מטעם העוררת תצהיר עדות ראשית של
- 13 מר ארנון פרידמן, מנכ"ל העוררת (סומן ע/2) וכן חוות דעת מומחה של רו"ח שמואל מרקו
- 14 (סומנה ע/1).
- 15 מטעם המשיב הוגשו תצהיר עדות ראשית של מר רוני ברק, מנהל מחלקת שומה במשרדי
- 16 המשיב 1 (סומן מש/5) וכן תצהיר עדות ראשית של מר אורן יעקב, מנהל אגף שיווק ומכרזים
- 17 ברמ"י (סומן מש/4).
- 18 38. כאמור לעיל, דרכם של העררים דנן לא הייתה "סוגה בשושנים", בלשון המעטה. כאמור,
- 19 ניהול העררים נתקל בקשיים ניכרים במישור מינוים של חברי ועדת הערר.
- 20 יצוין, כי בדיון ההוכחות בעררים אלו נכחו בהרכב חברי הוועדה ד"אז – עו"ד אהובה סימון
- 21 ומר אברהם שרם. מינוים של חברי ועדה אלו פקע סמוך לאחר סיום שמיעת הראיות, בטרם
- 22 היה סיפק בידי הוועדה בהרכבה הנ"ל ליתן פסק דין בעררים, ומינוים של חברי ועדה אלו לא
- 23 הוארך על ידי שר המשפטים. פרק זמן לא מבוטל חלף עד שמונו חברי ועדה אחרים. אלא
- 24 שלאחר שמונו חברי ועדה אחרים – מר אבי כאכון ומר רפאל מרסיאנו, הסתבר כי מר כאכון
- 25 מנוע מלדון בעררים בשל יחסי חברות קרובים ביותר וקשרים עסקיים עם הבעלים של אחת
- 26 החברות היזמיות הכלולות בהסדר הדיוני, אשר עניינן מוכרע על פי פסק הדין בעררים דנן
- 27 והוא פסל עצמו מהרכב הוועדה (ראו פרוטוקול הדיון מיום 1.4.25).



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בנסיבות אלו, חלפה עוד כמחצית השנה טרם שמונה חבר ועדה נוסף, שעמו ניתן היה לקיים
2 דיון של השלמות טיעון בפני הרכב הוועדה החדש, הכולל את מר רפאל מרסיאנו ואת מר אילן
3 תמאם. דיון השלמות טיעון בעל-פה התקיים בפני הרכב הוועדה הנוכחי ביום 7.9.25.
- 4 39. עוד יצוין, כי במהלך התקופה הממושכת של תחלופת חברי ועדת הערר, הוגשה ביום 22.4.24
5 על ידי העוררת בקשה להוספת ראיות, הנוגעות לסוגיית הבקשות לתיקון השומה. העוררת
6 ביקשה לצרף כראיה שתי החלטות שיצאו תחת ידי המשיב בחודש ינואר 2024 לחברת שמואל
7 ברוך יזמות ובניה בע"מ (להלן – **חברת שמואל ברוך**), שעניינן תיקוני שומה שבוצעו לחברה
8 זו, באופן יזום על ידי המשיב, לפי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 9 העוררת ביקשה להוכיח באמצעות אותן ראיות נוספות כי המשיב מבצע בעצמו תיקוני שומה
10 יזומים על ידו, בעילה של טעות משפטית לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, בלא שניתן על ידו הסבר
11 באשר לסיבה בגינה נפלה אצלו הטעות המשפטית. זאת, בניגוד לגישה בה הוא אוזן כלפי
12 העוררת בעררים דן, בקשר לבקשותיה לתיקון השומה בעילה של טעות משפטית.
- 13 המשיב התנגד לבקשה להוספת הראיות. שני דיונים התקיימו בעניין הבקשה להוספת ראיות.
14 הראשון, ביום 31.3.24, במסגרתו העלו הצדדים טענותיהם בעניין הבקשה להוספת הראיות
15 בפניי, כיו"ר הוועדה, תוך הסכמה של שני הצדדים כי ליו"ר הוועדה יש סמכות ליתן החלטה
16 בבקשה להוספת ראיות בלא שני חברי הוועדה (כאשר באותה עת – טרם מונו חברי ועדה
17 חלופיים). לאחר אותו דיון, שינה המשיב טעמו וטען כי ליו"ר הוועדה אין סמכות ליתן
18 החלטה בבקשה להוספת ראיות ללא חברי הוועדה. מטעם זה, נדחה הדיון בעניין הבאת
19 ראיות הנוספות עד ליום 23.12.24, או אז התקיים דיון בבקשה להוספת הראיות בהרכב
20 הוועדה שהיה באותה עת, עם מר מרסיאנו ומר כאכון (טרם שהתגלתה המניעות להשתתפותו
21 בהרכב הוועדה).
- 22 40. ביום 12.1.25 ניתנה החלטה בבקשה להוספת ראיות ונקבע בה כי יש להתיר לעוררת להציג
23 את הראיות הנוספות.
- 24 בהתאם להחלטה בבקשה להוספת ראיות, הגישה העוררת ביום 20.1.2025 תצהיר של גבי
25 דבורה ברוך, מנכ"לית חברת שמואל ברוך, חברה העוסקת בייזום ובניה, שהיא חלק
26 מהחברות עליהן חל ההסדר הדיוני המחיל את פסק הדין דן עליהן, לה הוציא המשיב את
27 שתי ההחלטות לתיקוני שומה שבוצעו באופן יזום על ידיו – הראיות הנוספות שצירופן הותר
28 – אשר בהן לא מצוי נימוק או הסבר של המשיב לעניין תיקון השומה בשל טעות משפטית.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ביום 18.2.2025 הגיש המשיב במענה לתצהירה של גב' ברוך, תצהיר של מר רפי ביטס, רכז
2 חוליה במשרדי המשיב, המתייחס לראיות הנוספות, אותן שתי החלטות של תיקוני שומה
3 ביוזמת המשיב שהוצאו לחברת שמואל ברוך.
- 4 הגם שנקבע מועד לחקירות המצהירים הנ"ל של שני הצדדים, הוגשה ביום 27.2.25 "הודעה
5 ובקשה משותפת מטעם הצדדים", במסגרתה הודיעו על הסכמה דיונית לפיה כל צד מוותר
6 על חקירת המצהיר מטעם הצד שכנגד בקשר עם הראיות הנוספות.
- 7 על פי ההחלטה שניתנה ביום 27.2.25, נקבעו מועדים להגשת סיכומים משלימים מטעם
8 הצדדים בקשר עם הראיות הנוספות.
- 9 סיכומים משלימים מטעם העוררת בעניין הראיות הנוספות הוגשו ביום 12.3.25. סיכומים
10 משלימים מטעם המשיב בקשר עם הראיות הנוספות הוגשו ביום 27.3.25.
- 11 כאמור לעיל, ביום 1.4.25 פסל עצמו חבר הוועדה מר כאכון מלהמשיך לשבת בעררים דן,
12 והמשיך הדיון בעררים המתין עד למינויו של מר אילן תמאם כחבר וועדה, או אז התקיים
13 כאמור דיון משלים ביום 7.9.25.
- 14 **תמצית טענות העוררת:**
- 15 **א. הטענות הנוגעות לתיקון השומה:**
- 16 יש להורות למשיב לתקן את השומה העצמית שהוגשה על ידי העוררת, וזאת בשל טעות
17 משפטית שנתגלתה. העוררת לא קיבלה ייעוץ מיסויי לגבי עסקאות "מחיר למשתכן" טרם
18 הדיווח למשיב והניחה, לאור כותרת חוזה החכירה, כי מדובר ברכישת "זכות במקרקעין"
19 ולכן דיווחה ושילמה את מס הרכישה בהתאם.
- 20 במהלך שנת 2019 הובא לידיעת העוררת על ידי יועצי מס חיצוניים, כי נפלה טעות משפטית
21 יסודית בשומות העצמיות שהגישה, וכי הזכויות מושא מכרזי "מחיר למשתכן" אינן בגדר
22 "זכות במקרקעין", במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. מטעם זה הגישה העוררת בקשות לתיקון
23 שומה, במסגרת המועדים הקבועים בדין, בהתאם לסעיף 85(א)(3) לחוק.
- 24 ההלכה הפסוקה קבעה כי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין מתייחס לכל סוג של טעות
25 שנפלה בעת עריכת השומה – עובדתית או משפטית, בין אם היא לטובת הנישום או לרעתו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 תיקון שומה יכול שייעשה על פי יוזמת המשיב או על פי דרישת הנישום, ככל שהוא מבוצע
2 במסגרת תקופת 4 השנים ממועד אישור השומה, והכל לצורך קיום האינטרס הציבורי של
3 תשלום מס אמת.
- 4 .46 הטעות של העוררת היא טעות משפטית ברורה, בשל יישום שגוי של הדין על העובדות, שאין
5 שנויות במחלוקת, בשאלה האם מדובר בכלל בהענקת "זכות במקרקעין", החייבת במס
6 רכישה. העוררת, כמו קבלנים אחרים שהשתתפו במכרזי "מחיר למשתכן", טעתה לחשוב כי
7 מכיוון שחתמה על חוזה חכירה, שבו מצוינת תקופת חכירה של 98 שנים, מדובר ברכישת
8 "זכות במקרקעין" המחויבת בתשלום מס. אלא שבהתאם לדין, יתר המסמכים שנחתמו על
9 ידה – נספח התנאים המיוחדים וחווה הבנייה, שהוראותיהם גוברות על הוראות חוזה
10 החכירה, כוללים תנאים ייחודיים למכרזי "מחיר למשתכן", המלמדים כי בניגוד לסברה
11 הראשונית, לא נרכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק.
- 12 .47 המשיב שוגה בטענתו כי העוררת לא ציינה כלל בבקשה לתיקון השומה את הסעיף הקטן
13 מתוך סעיף 85(א) לחוק, המפנה לעילת התיקון. העוררת סימנה מפורשות בכל אחד מטפסי
14 הבקשות לתיקון השומה במשבצת המתאימה כי היא מבקשת לתקן את השומה לפי סעיף
15 85(א)(3) לחוק. גם לאחר שהבהירה זאת ועימתה את עד המשיב, מר רוני ברק (להלן – **מר**
16 **ברק** או **עד המשיב**) עם המסמכים – התבצר זה האחרון בעמדתו המוטעית. ממילא עולה
17 מהבקשה המפורטת לתיקון השומה כי העוררת טוענת לטעות משפטית כעילת התיקון.
- 18 .48 עמדת המשיב עומדת בסתירה חזיתית לא רק להלכה הפסוקה בעניין תיקון שומה בעילה של
19 טעות שהתגלתה בה, אלא גם לעמדתו העקבית של המשיב עצמו – במקרים בהם הוא זה
20 המבקש לתקן את שומתו.
- 21 טענת המשיב כי יש לדחות את הבקשה לתיקון השומה מחמת שכל העובדות והנתונים היו
22 ידועים לעוררת בעת הגשת השומה העצמית היא טענה שגויה, משום שעילת התיקון אינה
23 גילוי עובדות חדשות; החוק מאפשר מפורשות הגשת בקשה לתיקון שומה על ידי הנישום
24 עצמו – "מי ששילם מס" – ולא רק ביוזמת המשיב; הבקשה לתיקון השומה אינה סותרת
25 מסמכים שנחתמו על ידי העוררת, כטענת המשיב, אלא היא מתבססת על מסמכים אלו תוך
26 הסבר בדבר הטעות שנפלה ביישום הדין על העובדות העולות מהמסמכים.
- 27 .49 העוררת לא ניתחה נכונה את הזכות שהוקנתה לה במערכת ההסכמית שנחתמה על ידה לאחר
28 זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן", ולכן דיווחה בטעות על רכישת "זכות במקרקעין". על פי
29 הדין – הסיבה לטעות אינה רלבנטית.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בכל המקרים בהם התיר בית המשפט תיקון שומה, הוא לא בחן מה הסיבה לטעות, היינו:
2 האם המדינה או הנישום התרשלו והיו יכולים שלא לטעות אילו נקטו באמצעים סבירים. גם
3 הטיעון של המשיב לפיו סיווג העסקה מחדש אינו נופל לגדרי טעות משפטית, עומד בסתירה
4 להלכה הפסוקה ולעמדותיו שלו בעבר. העובדה שהעוררת הייתה מיוצגת בעת הגשת השומה
5 העצמית אין בה ולא כלום שכן העוררת לא קיבלה ייעוץ מיסויי, וממילא טיעון זה אינו תקף,
6 שכן למשיב עצמו, שהוא גורם מומחה במיסוי מקרקעין – ניתנה על פי הפסיקה האפשרות
7 לתקן שומה בגין טעות משפטית, כאשר איזון האינטרסים שמבוצע הוא בין האינטרס של
8 גביית מס אמת לבין אינטרס ההסתמכות של הנישום או המשיב.
- 9 לחילופין, אף אילו נדרש היה לבחון את הסיבה בגינה טעתה העוררת טעות משפטית – עדיין .50
10 יש מקום לתקן את השומה. אמנם העוררת זוכה במכרזים סטנדרטיים לרכישת קרקעות
11 ומתקשרת עם רמ"י בהסכמי חכירה סטנדרטיים, אלא שבמקרה הנדון מדובר בסוגיה
12 תקדימית, שטרם הוכרעה בקשר עם מהות הזכות הנרכשת על ידי הקבלן במכרזי "מחיר
13 למשתכן".
- 14 לא ניתן לבוא בטרזוניה לעוררת על שלא זיהתה תחילה ובמסגרת השומה העצמית את העובדה
15 כי המערכת ההסכמית הייחודית הנ"ל מוציאה את הזכות הנרכשת מגדרו של חוק מיסוי
16 מקרקעין. הא ראייה, שכל יתר הקבלנים שזכו במכרזי "מחיר למשתכן" טעו אף הם בעניין
17 זה, ועל כן מדובר בטעות סבירה.
- 18 העוררת העבירה את מסמכי המכרז ליועציה המשפטיים המלווים אותה באופן שוטף .51
19 בעסקאות נדל"ן סטנדרטיות, שאינם מומחי מס. בסוגיות מס מורכבות פונה העוררת
20 ליועצים חיצוניים המתמחים במצבי מס מורכבים. במקרה הנדון, של מכרזי "מחיר
21 למשתכן", העוררת (כמו גם קבלנים אחרים) לא הבחינה בזמן אמת במשמעות המיסויית
22 השונה העולה ממסמכי המכרז, ורק לאחר קבלת ייעוץ משפטי ממומחי מס חיצוניים עמדה
23 על הטעות המשפטית שנפלה בשומה העצמית ופנתה בבקשה לתיקונה. אי השבת מס הרכישה
24 ששילמה העוררת עומדת בניגוד לדין ומהווה התעשרות שלא כדין של המשיב.
- 25 מנכ"ל העוררת הוא הגורם המתאים ביותר להעיד לגבי סוגיית הטעות המשפטית ועדותו היא .52
26 מידיעה אישית אודות הטעות המשפטית אליה נקלעה העוררת. על כן, לא נדרשה עדות של
27 סמנכ"לית הכספים של העוררת או של עוה"ד ממשרד פירון שדיווח על העסקה למשיב, שכן
28 אין בידם מידע שיכול היה לסייע בהכרעה.
- 29



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 **ב. הטענות לגופו של עניין:**
- 2 53. אין בסיס לטענת המשיב לפיה יש לדחות את העררים מחמת השתק שיפוטי. טענות העוררת
3 בערר דנן אינן עומדות בסתירה למערכת ההסכמית עליה חתמה לאחר הזכייה במכרז "מחיר
4 למשתכן" והיא אינה מבקשת לשנות את ההסכמים האמורים, אלא להיפך. העוררת
5 מסתמכת על הוראות ההסכמים שנחתמו מול המדינה בעקבות הזכייה במכרז "מחיר
6 למשתכן" בכדי להראות בבירור כי היא לא רכשה מהמדינה "זכות במקרקעין" במשמעות
7 חוק מיסוי מקרקעין. דווקא עמדת המשיב היא זו העומדת בסתירה ללשון ההסכמים, שכן
8 הוא מתעלם מההוראות שבהן נקבע כי על העוררת למכור את המקרקעין לזכאים שעלו
9 בהגרלות על פי כללי המדינה ומהמגבלות הרבות והייחודיות שנקבעו בהסכמים בדבר יכולת
10 ההחזקה והשימוש המוגבל במקרקעין, על פני תקופה קצרה.
- 11 54. קבלת עמדת העוררת בעררים דנן לא תביא לשינוי כלשהו במצבם של צדדים שלישיים, כגון
12 רוכשי הדירות. עמדת העוררת נובעת מהסקת מסקנות משפטיות מהוראות המערכת
13 ההסכמית, לעניין החבות במס רכישה. קבלת עמדה זו, לא תפגע או תגרום לשינוי בזכויות
14 שרכשו הזכאים שזכו בהגרלה ורכשו דירות בפרויקטים של "מחיר למשתכן". אין מחלוקת
15 כי המשתכנים קיבלו זכות חכירה כמובנה בחוק.
- 16 אין גם כל קושי בכך שהעוררת העבירה למשתכנים זכות חכירה כמובנה בחוק, למרות שהיא
17 עצמה לא החזיקה בזכות חכירה כמובנה בחוק. העוררת קיבלה מהמדינה זכות חכירה
18 מוגבלת ו"רזה", שאינה עולה כדי "חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, אך המדינה
19 העבירה לעוררת את היכולת להעביר את זכות החכירה או את היכולת להתחייב לכך
20 שהמשתכנים יקבלו מהמדינה את זכות החכירה המלאה, ללא המגבלות שהוטלו על העוררת
21 באופן אישי. העוררת שימשה כ"צינור" עבור המדינה לצורך זה.
- 22 המדינה כבעלת הזכויות במקרקעין, רשאית להעביר לעוררת זכויות מסוימות, לרבות הזכות
23 או החובה, להעביר למשתכנים זכויות נרחבות יותר ממה שהיא עצמה קיבלה, ולצורך זה
24 קיבלה העוררת ייפוי כוח נוטריוני כדי לחתום בשם המשתכנים על חוזי החכירה עם רמ"י.
25 ממילא המשתכנים חותמים על חוזי חכירה ישירות מול רמ"י, שנותרה הבעלים והמחכירה
26 של המקרקעין.
- 27 55. על כן, רמ"י הייתה ונותרה הבעלים ומחכירת המקרקעין. עובדת רישום זכות חכירה במרשם
28 המקרקעין על שם העוררת אין בה כדי לשנות מהמסקנה כי ההתקשרות בין המדינה לעוררת
29 לא עלתה כדי מכירת "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק, המחייבת בתשלום מס רכישה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

56. אין בסיס לטענה שהעלה המשיב לפיה ייפגע השוויון בין הקבלנים המתמודדים במכרזי "מחיר למשתכן" אם תתקבל עמדת העוררת. כל מתמודד במכרז פעל לפי שיקול דעתו ורשאי היה להתייעץ במומחה מס כדי לשקלל כל אפשרות או טענה ביחס לחבות המס הנובעת מהמכרז. העוררת לא התחייבה במסגרת המכרז לשלם מס בסכום כזה או אחר, אלא בהתאם לדין.
57. העוררת הגישה חוות דעת מומחה מטעמה, של רו"ח שמואל מרקו, אשר הסביר את אופן הסיווג של פרויקטים של "מחיר למשתכן" בדוחותיה הכספיים של העוררת, וכי קבלת עמדת העוררת בעררים דנן לא תשנה את אופן הסיווג בדוחות הכספיים. לכן, המשיב שוגה באופן יסודי בטענתו כי יש לדחות את טענות העוררת מאחר שהיא סיווגה את הפרויקטים של "מחיר למשתכן" כנכס מסוג "מלאי בניינים למכירה" ולא כשירות.
- 11 המשיב לא הגיש חוות דעת נגדית של מומחה מטעמו, והטענות בעניין זה הועלו במסגרת תצהירו של מר ברק מטעם המשיב, שאינו רואה חשבון בהשכלתו ואינו עוסק בתקינה חשבונאית וביקורת חשבונאית. די בכך כדי לדחות טענותיו בעניין זה.
- 14 יש לדחות גם את טענת המשיב לפיה בשל כך שהעוררת משכנה את זכויותיה בעקבות הזכייה במכרז, כדי לקבל מימון מהבנקים, הרי שהעידה על כך שרכשה זכויות במקרקעין.
- 16 המשיב אינו דק פורטא, אינו מביא ראיות נדרשות לביסוס טענה שכזו, ואינו מייצר את האבחנה הנדרשת בין רכישת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, לעומת זכות במקרקעין במשמעות הקניינית.
- 19 הבנקים נתנו לעוררת את המימון הנדרש לה לצרכי התכנון והבנייה של הבניינים, על בסיס המערכת ההסכמית שהוצגה בפניהם במלואה, ולא על בסיס הצהרה כלשהי בדבר מהות הזכות שנרכשה על ידה לצרכי מס רכישה.
- 22 העוררת לא רכשה במסגרת מכרזי "מחיר למשתכן" "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, בשל שני טעמים עיקריים: הראשון - לעוררת לא הייתה בשום נקודת זמן זכות משפטית להחזיק במקרקעין לתקופה ארוכה יותר מ-25 שנים; השני - גם במסגרת הזמן בה החזיקה במקרקעין, החזקתה של העוררת לא הייתה כחוכרת בהתאם להגדרות חוק מיסוי מקרקעין.
60. לעוררת לא ניתנה זכות משפטית אכיפה לחכור את המקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים. על פי סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין רוכש זכות במקרקעין יהא חייב במס רכישה. סעיף 1 לחוק מגדיר "זכות במקרקעין" כ"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 המונח "חכירה לתקופה" מוגדר כ"התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל
2 זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו
3 בהסכם". על כן, כדי שחכירה תיחשב ל"זכות במקרקעין" התנאי ההכרחי הוא שתקופת
4 החכירה תעלה על 25 שנים, ותקופה קצרה יותר אינה עולה כדי "זכות במקרקעין" ואינה
5 חייבת במס רכישה.
- 6 בכדי שלעוררת תהא זכות חכירה לתקופה העולה על 25 שנים נדרש שתהיה בידיה, לאחר .61
7 החתימה על ההסכם, זכות משפטית, ודאית, ברורה ואכיפה להחזיק במקרקעין לתקופה
8 העולה על 25 שנים, ככל שיהיה ברצונה של העוררת לעשות זאת. אלא שבמועד החתימה על
9 חוזה החכירה העוררת לא קיבלה זכות משפטית אכיפה כאמור, ולמעשה על פי המערכת
10 ההסכמית שנחתמה, חוזה הבנייה ונספח התנאים המיוחדים – הגוברים על הוראות חוזה
11 החכירה – העוררת יכולה להחזיק במקרקעין לא יותר ממספר שנים בודדות.
- 12 המדינה שמרה לעצמה את הזכות ואת שיקול הדעת הבלעדי להורות לעוררת באיזה מועד
13 עליה להעביר את הקרקע לזכאים, המשתכנים, ולעוררת לא הייתה זכות לבחור אם למסור
14 את הדירות למשתכנים או להשאיר אותן בבעלותה לתקופה העולה על 25 שנים.
- 15 אמנם בחוזה החכירה שנחתם על ידי הצדדים תקופת החכירה המוגדרת בחוזה היא 98 שנים .62
16 עם אפשרות להארכה ל-98 שנים נוספות, אך הוראותיו של נספח התנאים המיוחדים שצורף
17 לחוזה החכירה הסטנדרטי גוברות על הוראות חוזה החכירה הסטנדרטי. בפסיקה ובספרות
18 המשפטית נקבע, כי המבחן לקיומה של זכות חכירה לתקופה שעולה על 25 שנים הוא שבמועד
19 חתימת החוזה תינתן לרוכש זכות משפטית ודאית, ברורה וחד משמעית, הניתנת לאכיפה
20 לפיה תקופת החכירה תעלה על 25 שנים.
- 21 מהותו של מכרז "מחיר למשתכן" היא לאפשר לזוגות צעירים מחוסרי דירה לקנות לעצמם .63
22 דירה, לפי הגרלה שתיערך על ידי משרד הבינוי והשיכון בהקדם האפשרי ושתקופת הזמן
23 המרבית לכך תהא מספר שנים בודדות. כמו כן, במסגרת ההסכמה אליה הגיעו העוררת
24 והמדינה, העוררת התחייבה למכור את הדירות שתבנה למשתכנים, ולאור המהות של
25 פרויקט "מחיר למשתכן" - ברי כי מסירת הדירות תתבצע בטווח זמן קרוב ולבטח לא במועד
26 העולה על 25 שנים.
- 27 לעוררת לא היה שיקול דעת או זכות לבחור להשאיר אצלה את המקרקעין או הדירות .64
28 לתקופה ארוכה יותר מכל סיבה שהיא, והיא הייתה מחויבת למכור לזכאים את הדירות
29 שבנתה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 על פי הכללים שקבעה המדינה ופורטו במסמכים ששלחה חברת הבקרה לעוררת, נקבעו
2 לוחות זמנים מפורטים לביצוע כל פעולה, החל משלב קבלת היתר הבנייה, דרך עריכת
3 ההגרלה וכלה בחתימה הסכם מכר בין העוררת למשתכנים.
- 4 בנוסף, נקבעו סנקציות על הפרות יסודיות, בין היתר - אי עמידה בלוח הזמנים לבנייה
5 ומסירת הדירות, תוך שנקבע כי המדינה תהיה רשאית לבטל את החוזה במקרים של הפרה
6 יסודית. אמנם נקבעו גם סנקציות של תשלום פיצוי מוסכם של 450,000 ₪ להפרה, אך גם
7 לפי עדויות עדי המשיב – תשלום הפיצוי המוסכם אינו מקנה לעוררת את הזכות להחזיק
8 בדירות מעבר למועד שנקבע על ידי המדינה, וכי המדינה הייתה פועלת בכל האמצעים
9 החוקיים העומדים לרשותה כדי לאכוף את חוזה הבנייה ומסירת הדירות לידי המשתכנים.
10 על כן, העוררת הייתה כפופה למן מועד זכייתה במכרז "מחיר למשתכן" לכוחה של המדינה
11 להורות לה למכור את הדירות תוך פרק זמן קצר, מוקדם ככל שניתן, לזכאים על פי ההגרלות.
- 12 המערכת ההסכמית שנחתמה בין העוררת למדינה קבעה לוח זמנים מפורט שהעוררת מחויבת
13 לעמוד בו, וכן התחייבות של העוררת למכור את הדירות בהתאם לכללים שהמדינה תקבע.
14 כחלק מלוח הזמנים שקבעה המדינה, באמצעות חברת הבקרה, העוררת התחייבה לזמן את
15 הזוכים בהגרלה לבחור דירה ולחתום על חוזה מכר עם המשתכנים בין 5-14 ימים לאחר
16 שהזכאים בחרו דירות.
- 17 בנוסף, לפי חוזה הבנייה העוררת התחייבה להוציא טופס אישור אכלוס (להלן - **טופס 4**) תוך
18 כ- 40-48 חודשים ממועד זכייתה במכרז. עוד התחייבה העוררת כי חוזה מכר ייחתם בינה
19 לבין הזוכים בהגרלה על דירה ב"מחיר למשתכן" תוך 101 יום ממועד קבלת היתר הבנייה או
20 היתר בתנאים.
- 21 יוצא אפוא, כי פרק הזמן ממועד הזכייה במכרז "מחיר למשתכן" ועד מועד ההתקשרות
22 בהסכמים מול המשתכנים נע בין מספר חודשים ספורים ולכל היותר עד שלוש שנים וחצי,
23 כתלות בהתקדמות הוצאת ההיתרים. הבנתם וכוונתם של הצדדים כפי שעוגנה במערכת
24 ההסכמית של מכרזי "מחיר למשתכן" היא, כי לכל היותר תחזיק העוררת במקרקעין למשך
25 פרק זמן של מספר שנים בודדות בכדי להגשים את מטרת הפרויקט של "מחיר למשתכן". על
26 כן, הייתה ודאות כי לעוררת לא תהיה זכות משפטית אכיפה להחזיק במקרקעין מעל 25 שנה.
- 27 העוררת לא קיבלה מעמד של חוכרת במקרקעין, גם בתקופה הקצרה בה החזיקה במקרקעין.
28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לפי החוק לא כל החזקה ושימוש במקרקעין עולה כדי חכירה, ועלמנת שהחזקה ושימוש בהם
2 יחשבו כחכירה, נדרש כי מירב ההנאה הכלכלית מהמקרקעין והשליטה במקרקעין תהיה בידי
3 החוכר, אשר יהיה רשאי לבצע פעולות לפי שיקול דעתו, ליהנות מהסיכויים וליטול סיכונים
4 לפי שיקול דעתו.
- 5 .68 לאור היקפן ואיכותן של המגבלות שהוטלו על ידי המדינה על העוררת, בהיבטים של התכנון,
6 הבנייה, קביעת זהות הרוכשים, מחיר מירבי, מפרטי הדירות, סד הזמנים למכירה, פיקוח
7 ומעורבות של המדינה בקביעת הוראות חוזה המכר בין העוררת לרוכשי הדירות, מנגנוני
8 הפיקוח, וכל יתר המגבלות על ההחזקה והשימוש במקרקעין, המסקנה המתבקשת היא כי
9 לא ניתנו לעוררת זכויות הנאה או שליטה מלאה במקרקעין. מגבלות אלה הן ייחודיות למכרז
10 "מחיר למשתכן" ואינן מאפיינות מכרזים רגילים של רמ"י.
- 11 בנוסף, בחוזה המכר שנחתם בין העוררת למשתכנים קבעה המדינה סנקציה לפיה אם
12 המשתכנים יחפצו למכור את הדירות טרם חלוף 5 שנים מיום קבלת טופס 4 לדירה, יחויבו
13 בפיצוי בסך ₪ 450,000 שישולם למדינה. כך שברור כי המדינה נותרה צד לעסקת המקרקעין.
- 14 .69 המדינה לא הקנתה לעוררת זכויות במקרקעין במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, ולמעשה
15 העוררת סיפקה למדינה שירותי תכנון, בנייה והקמה של פרויקטים למגורים ושימשה
16 כ"צינור" באמצעותו מכרה המדינה את זכויותיה במקרקעין למשתכנים.
- 17 .70 מודל הרווח, הסיכונים והסיכויים במכרז "מחיר למשתכן" אינם מאפיינים רכישת "זכות
18 במקרקעין". מודל הרווח דומה יותר מבחינה מהותית לחוזים בהם ניתנים שירותי תכנון
19 ובנייה.
- 20 במכרזים סטנדרטיים של חכירת מקרקעין תחשיב הרווח הוא לפי תמחור הרווח המקסימלי
21 של היזמים, המושפע גם מתנודות במחירי הנכס. לעומת זאת, במכרז "מחיר למשתכן",
22 התמורה קבועה מראש עבור שירותי התכנון והבנייה, כאשר הקבלנים מתחרים על מחיר
23 המכירה הנמוך ביותר למ"ר דירתי שיוצע למשתכן, ולא על המחיר הגבוה ביותר המוצע
24 לרמ"י עבור הקרקע, והמדינה אף קובעת את המחיר המקסימלי למ"ר דירתי.
- 25 .71 ביחס לסיכונים ולסיכויים - במכרז רגיל הקבלן חשוף לסיכונים ולסיכויים של תנודות מחירי
26 השוק לכאן או לכאן, קיימת אפשרות לפעול למקסום הרווחים, ויש לו שליטה על התכנון
27 וקצב המכירות, כמו גם אפשרות להשכרת דירות וכדומה.

28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לעומת זאת, במכרז "מחיר למשתכן", סיכונו של הקבלן הם בביצוע הבנייה ובהתייקרות
2 העלויות בגין התכנון והבנייה, והסיכויים היחידים הם רק אם יצליח הקבלן להקטין את
3 עלויות התכנון והבנייה ובכך להשיא יותר את רווחיו. כל אלו מאפיינים מערכת הסכמית של
4 שירותי תכנון ובנייה ולא מערכת הסכמית של רכישת "זכות במקרקעין". העוררת אינה נהנית
5 מהסיכויים של עליית שווי המקרקעין או מחירי הדירות בשוק, והסיכונים אליהם חשופה
6 העוררת- הם מזעריים.
- 7 גם תכליתו של מכרז "מחיר למשתכן" תומכת בעמדה לפיה העוררת לא רכשה "זכות
8 במקרקעין". תכנית "מחיר למשתכן" הינה תכנית הדגל של המדינה לפתרון משבר הדור
9 עבור מחוסרי דיור ולמטרה זו השקיעה המדינה משאבים רבים כדי שהללו יוכלו לרכוש דירה
10 במחיר מופחת, ובהקדם האפשרי. ממהות הפרויקט ומטרותיו ניתן ללמוד כי מעולם לא
11 הייתה כוונה להקנות לעוררת זכות להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים.
- 12 אף אחת מהחלופות של הגדרת "מכירה", הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לא
13 מתקיימת במקרה הנדון. החלופה הראשונה עניינה הענקה של "זכות במקרקעין", אשר כפי
14 שהובהר – לא הוענקה לעוררת לאור המהות של המערכת ההסכמית שנחתמה בין המדינה
15 לעוררת, ובמיוחד נספח התנאים המיוחדים, הקובע שהמדינה לא תקנה לזם בעלות
16 במקרקעין ולאור העובדה כי הוראות נספח התנאים המיוחדים וחוזה הבנייה גוברות על
17 הוראות חוזה החכירה הסטנדרטי.
- 18 התייחסות לחלופה השנייה היא מעבר לנדרש, שכן החלטת המשיב בבקשה לתיקון השומה
19 התייחסה לחלופה הראשונה בלבד של הגדרת "מכירה". החלופה השנייה עניינה הענקה של
20 זכות חוזית, אובליגטורית, לקבל זכות במקרקעין, וזו אינה מתקיימת במקרה הנדון. שכן
21 כשם שהעוררת לא קיבלה זכות משפטית אכיפה לחכירת המקרקעין לתקופה העולה על 25
22 שנים, כך גם היא לא קיבלה התחייבות לקבל זכות חכירה במקרקעין.
- 23 גם התייחסות לחלופה השלישית היא מעבר לנדרש, מאחר שעמדת המשיב בהחלטה בבקשה
24 לתיקון השומה הייתה כי המקרקעין שווקו על ידי העוררת עצמה והועברו ממנה ישירות לידי
25 הרוכשים – דהיינו, המשיב טען רק לקיום החלופה הראשונה של "מכירה". החלופה
26 השלישית עוסקת בהענקת זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות במקרקעין,
27 וזו אינה מתקיימת במקרה הנדון, שכן יישומה בפסיקה היה במצבים שבהם הוענקה זכות
28 משפטית מחייבת להפנות רוכשים לבעלי המקרקעין. בענייננו, לעוררת לא הייתה כל זכות
29 לבחור את הגורמים להם יימכרו הדירות. זכות זו הייתה נתונה בידי המדינה ולא בידי
30 העוררת.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 על פי תנאי מכרז "מחיר למשתכן" והמערכת ההסכמית שנחתמה בעקבותיו, לעוררת לא
2 הוענקה זכות משפטית מחייבת להורות למדינה להעניק את ה"זכות במקרקעין" לרוכשים
3 שהעוררת תפנה אליה, אלא להיפך – המדינה הותירה בידיה בלבד את הכוח לקבוע את זהות
4 המשתכנים.

תמצית טענות המשיב:

- 5
- 6 **א. הטענות הנוגעות לתיקון השומה:**
- 7 76. במקרה הנדון מדובר בבקשה לתיקון, ולמעשה לביטול, השומה העצמית. העוררת לא הוכיחה
8 קיומה של "טעות" המצדיקה את תיקון שומותיה העצמיות, ובכל מקרה אין המדובר בטעות
9 לפי סעיף 85(א)(3) לחוק.
- 10 77. מאחר שבפועל מדובר בבקשה לתיקון שומה עצמית, הרי שזו צריכה להיבחן במשורה ואין
11 לאשרה אלא במקרים חריגים, אם בכלל, כאשר בנסיבות הספציפיות של העוררת – לא
12 מתקיימים התנאים הנדרשים. יש לבחון מתי ובאילו עילות יהיה מקום לאפשר לנישום לתקן,
13 אם בכלל, את הצהרתו, לא כל שכן לבטלה.
- 14 בבחינת בקשה לתיקון שומה עצמית של נישום יש לקבוע, כעניין שבמדיניות, עקרונות לבחינת
15 בקשה כאמור, הדומים לאלו שנקבעו בפסיקה ובהוראות הביצוע לגבי טיפול בבקשות לתיקון
16 דו"חות מס הכנסה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. דהיינו, שלנישום אין זכות סטוטורית
17 או אוטומטית לתיקון הדו"חות, כי התרת תיקון דו"ח לא תעשה כעניין שבשגרה אלא
18 במשורה ובמקרים חריגים וכי לא יתאפשר תיקון דו"ח שאינו אלא טעות בכדאיות העסקה,
19 ואף זאת רק עקב טעות בתום לב.
- 20 78. העוררת הגישה את הבקשות לתיקון השומה בלא שהסבירה מדוע הגישה את השומה
21 העצמית ודיווחה על רכישת "זכות במקרקעין" ועתה מבקשת לחזור בה מהדיווח.
- 22 בטופס הבקשה אכן סומן כי העוררת מבקשת לתקן את השומה לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, אך
23 בגוף הבקשה לא נמצאה כל הנמקה לטעות שאירעה אצלה, כביכול, טרם הדיווחים שגרמו
24 לה לדווח כפי שדיווחה וכי הדבר קרה בתום לב. היה על העוררת להעמיד תשתית עובדתית
25 מהימנה כי נפלה אצלה טעות בתום לב בסיווג העסקה, אשר לא ידעה ולא יכולה הייתה לדעת
26 עליה קודם להגשת השומות העצמיות, ושיש בה כדי לבסס הצדקה להתיר לה, באופן חריג
27 ונדיר, לתקן את הצהרותיה. מדובר בנטל עובדתי המוטל על כתפי העוררת להוכיח איזו טעות
28 נפלה בדיווחיה, מדוע הוגשו הבקשות לתיקון השומות במועד שהוגשו ומה הביא לשינוי
29 העמדה המשפטית שבבסיס הבקשות, וכי הכל נעשה בתום לב.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בענייננו, העוררת לא הביאה עדים להוכחת הטעות הנטענת, ואף נמנעה מהבאת עדים
2 רלבנטיים. בפועל אף לא טעתה אלא פעלה לפי עצת יועצים שניתנה קודם להגשת דיווחיה
3 למשיב.
- 4 יש ליצור אבחנה בין תיקון שומה המבוקש על ידי הנישום לבין תיקון שומה המבוצע על ידי
5 המשיב. שכן, קיימים פערי מידע בין הנישום, הבוחן את מסמכי העסקה בזמן אמת, מכירם
6 לעומק ומתייעץ עם מומחים בעת דיווח על העסקה, לבין המשיב אשר קיבל את הצהרת
7 הנישום על בסיס המסמכים שהוגשו לו.
- 8 המשיב אינו טוען כי נישום לא יוכל לבקש תיקון שומה לפי סעיף 85(א)(3) לחוק בשל טעות
9 משפטית, וייתכנו נסיבות שיצדיקו בקשה שכזו. אך במקרה הנדון, כאשר כל המידע הרלוונטי
10 עמד בפני העוררת בזמן אמת, ולאור העובדה כי הביעה את פרשנותה המשפטית בעניין
11 המערכת ההסכמית במסגרת השומה העצמית, ולא חל כל שינוי במערכת ההסכמית – אין
12 להיעתר לבקשה לתיקון השומה העצמית, שכן היא מבוססת על ייעוץ חדש שקיבלה העוררת.
- 13 80. סעיף 85 לחוק נועד לאזן בין תכלית של סופיות השומה, יציבות וודאות אל מול התכלית של
14 תשלום מס אמת. קבלת עמדת העוררת לפיה כל "טעות" תהווה תמיד עילה לתיקון השומה
15 – תרחיב את קשת המקרים שייכנסו תחת סעיף 85 לחוק עד כדי חוסר איזון בין תכליותיו
16 בשל הגדלה חסרת פרופורציה של אי הוודאות ביחס לסופיות השומה.
- 17 **ב. הטענות לגופו של עניין:**
- 18 81. דין העררים להידחות על הסף מחמת השתק שיפוטי. העוררת התנהלה לאחר הזכייה במכרזי
19 "מחיר למשתכן" כבעלים של "זכות במקרקעין", הלכה למעשה, מול רשויות המדינה, מול
20 הבנקים המלווים את הפרויקטים ומול צדדים שלישיים, הם המשתכנים רוכשי הדירות.
- 21 העוררת מכרה למספר רב של רוכשים את זכות החכירה בדירות המגורים שהיא בנתה, ובכל
22 אחד מהסכמי המכר, שרמ"י אינה צד להם, מוזכרת זכות החכירה הנמכרת. העוררת
23 המשיכה כל העת להציג בפני רוכשי הדירות מצג לפיו היא מוכרת להם זכות במקרקעין.
24 התחייבויות העוררת בחוזי המכר לרוכשי הדירות הן התחייבויות של מוכר "זכות
25 במקרקעין", והן זהות להתחייבויותיה בחוזי מכר עם דיירים שרכשו מהעוררת דירות
26 בפרויקט קריית אונו במסגרת השוק החופשי.
- 27 82. העוררת הגישה למשיב דיווח על רכישות של זכות במקרקעין במסגרת כל אחד מהמכרזים
28 מושא העררים, ערכה חישוב של השומה העצמית ושילמה מס רכישה בהתאם.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 העוררת אף הגישה בחלק מהמקרים בקשות לתיקון שומה, בהן ביקשה החזר של שישית
2 ממס הרכישה, תוך שחזרה על טענתה כי ביצעה עסקה במקרקעין.
- 3 העוררת אף הגישה דיווחים בכל מועד בו מכרה דירה לזכאים, לפיהם היא המוכרת (ולא
4 רמ"י). בנוסף, העוררת ביקשה מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, בגין
5 כל אחת מהמכירות הנ"ל. מדובר בהיקף עצום של הצהרות, אשר בגינן לא התבקש כל תיקון
6 שומה. הזכויות שנרכשו על ידי העוררת מהוות אצלה מלאי, אשר מטיבו נמכר באופן שוטף,
7 שאם לא כן יביא לכך שדירות שנבנו על ידי העוררת ולא נמכרו בטווח זמן קצר ממועד השלמת
8 הבנייה – יהפכו ממלאי לרכוש קבוע.
- 9 גם בדוחות הכספיים של העוררת היא הצהירה מפורשות כי רכשה זכות חכירה במכרזי
10 "מחיר למשתכן". עיון בדוחות הכספיים מעלה כי העוררת אינה רואה כל הבדל בין רכישת
11 זכויות במקרקעין במכרזי "מחיר למשתכן" לבין כל רכישה אחרת של זכויות במקרקעין.
12 העוררת אף סיווגה בדוחותיה הכספיים את הפרויקטים של "מחיר למשתכן" כנכס מסוג
13 "מלאי בנינים למכירה" – דהיינו: כי גם לפי כללי החשבונאות המקובלים מדובר בנכס ולא
14 בשירות. בתיאור עסקי התאגיד בדוחות הכספיים מתארת העוררת את פעילותה ככוללת
15 רכישת זכויות במקרקעין, בין היתר בפרויקטים של "מחיר למשתכן". המומחה מטעם
16 העוררת, רו"ח מרקו, העיד כי אם מדובר היה בחוזה למתן שירותי בניה – לא היה לו ביטוי
17 בספרים החשבונאיים.
- 18 הצהרות העוררת לרבות בדוחותיה הכספיים הן משנת 2019, לאחר שכבר אחזה בעמדה
19 החדשה כפי שנטענה בבקשה לתיקון השומה, והן עומדות בסתירה לעמדה המוצגת בעררים
20 דנן.
- 21 העוררת נתנה למשתכנים ערביות מכוח הוראות חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של
22 רוכשי דירות) התשל"ה - 1974 (להלן – **חוק המכר דירות**), הניתנות רק על ידי מי שמוכר זכות
23 במקרקעין. העוררת הוגדרה בערביות אלה כ"מוכר", ולפיכך בוודאי שצריכה היא להיחשב
24 כבעלת זכות במקרקעין.
- 25 במסגרת הפרויקטים של "מחיר למשתכן" משכנה העוררת את זכותה במקרקעין לטובת
26 בנקים שונים, על בסיס הצהרתה כי היא בעלת הזכויות במקרקעין. הוכח כי אין כל הבדל
27 מהותי בין הסכמי המימון והליווי הבנקאי עליהם חתמה העוררת ביחס לפרויקטים מושא
28 העררים לעומת הסכמי מימון וליווי בנקאי בפרויקטים אחרים שבהם רכשה זכות במקרקעין
29 מרמ"י.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 הבנקים ערכו דו"חות אפס טרם מתן המימון כדי לבחון את הכדאיות הכלכלית של
2 הפרויקטים, והדוחות האמורים התבססו על הנתון לפיו לעוררת חוזי חכירה מהוונים ביחס
3 למקרקעין לתקופה של 98 שנים עם אופציה ל- 98 שנים נוספות. דו"חות האפס הנ"ל אינם
4 שונים מדו"חות אפס בכל פרויקט יזמי אחר של העוררת שאינו במסגרת "מחיר למשתכן".
- 5 מעצם היותה בעלת הזכויות במקרקעין הגישה העוררת את הבקשות לקבלת היתר בניה לכל
6 הבניינים בפרויקטים מושא העררים וקיבלה היתרי בניה. זאת ועוד, העוררת הגישה כ-20
7 בקשות להקלות בפרויקטים לוועדת התכנון כדי להשיא את רווחיה בפרויקטים: בפרויקט
8 בקריית אונו התקבלו בקשות העוררת להוספת 84 יח"ד כשחלקן בשוק החופשי כדוגמת
9 הוספת קומות, הקלות בגובה הבניינים וכדומה. בפרויקט בטירת כרמל אושרה הבקשה
10 להוספת 10 יח"ד ובפרויקט בקריית אליעזר ביקשה העוררת שינויים בהצמדת שטחי גינות.
11 על כן, גם בפרויקטים בטירת כרמל וקריית אליעזר שלכאורה מוצגים כמכרזי "מחיר
12 למשתכן" גרידא, העוררת פעלה כבעלת זכויות המקרקעין כדי להשיא את רווחיה מהפרויקט.
13 הבקשות הוגשו על ידי העוררת בלבד וללא כל מעורבות של רמ"י והיא אף השקיעה מאמצים
14 רבים בבקשות אלו. הבקשות הנ"ל סותרות את הטענה כי העוררת שימשה כנותנת שירות
15 בלבד אלא מדובר בפעולות של מי שמחזיק בזכות במקרקעין כדי להגדיל את רווחיו.
- 16 אם לא מדובר היה ברכישת "זכות במקרקעין", הרי שהעוררת רכשה זכות הונית אחרת,
17 ומכאן שהייתה מוטלת עליה חובה לדווח על רכישת זכות כאמור לפקיד השומה ולשלם
18 מקדמת רווח הון לפי סעיף 91(ד) לפקודת מס הכנסה. לא נטען ולא הוכח כי העוררת פעלה
19 כך, ולאור דיווחיה – ממילא ברור כי לא פעלה כך, ולכן זכתה לטובות הנאה שונות, כגון אי
20 הטלה של קנסות אי דיווח במועד, חיוב בהפרשי הצמדה וריבית וכיוצ"ב. גם בשל כך
21 מושתקת העוררת בהשתק שיפוטי מלטעון אחרת בעררים דנן.
- 22 העסקאות מושא העררים הן במובהק עסקאות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין. במכרז
23 "מחיר למשתכן" הזוכה הינו הקבלן שהציע את המחיר הסופי הנמוך ביותר למ"ר דירתו,
24 והוא משלם לרמ"י תשלום מופחת משמעותית בגין רכישת הזכויות במקרקעין. את התמורה
25 בעד מכירת הדירות, מקבל הקבלן הזוכה ישירות מהרוכשים המשתכנים. בנוסף, בחלק
26 מהפרויקטים של תכנית "מחיר למשתכן" ניתן אישור לקבלן, לפי בקשותיו, להוסיף מספר
27 יחידות דיור שיוצעו למכירה בשוק החופשי על מנת להשיא את רווחיו מהפרויקט. ביחס
28 לדירות אלו העוררת טוענת שמדובר ברכישת זכות במקרקעין ונגזר מכך תשלום מס רכישה.
- 29 במערכת ההסכמית בין רמ"י לעוררת נקבע כי העוררת רוכשת מרמ"י זכות חכירה לתקופה
30 של 98 שנים עם אפשרות להארכה של 98 שנים נוספות.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 אין כל חוזה בין רמ"י לבין הרוכשים המשתכנים, אלא רק בינם לבין העוררת, ובכל מערכת
2 הסכמית, בין רמ"י והעוררת, ובין העוררת והרוכשים המשתכנים, צוין כי מדובר במכירת
3 זכות במקרקעין לפי החוק. העוררת חתמה על שלל הסכמים בהם היא הוגדרה כ"חוכרת"
4 ואף כ"בעלת זכויות במקרקעין".
- 5 91. אין שוני מהותי בין מכרזי "מחיר למשתכן" למכרזים אחרים שמפרסמת רמ"י ליזמים או
6 קבלנים לרכישת זכויות חכירה במקרקעין. טענות העוררת במסגרת העררים דגן עומדת
7 בסתירה וכופרת בהסכמים הרבים עליהם חתמה, וקבלת עמדה זו תשפיע על זכויותיהם של
8 צדדים שלישיים, כגון רוכשי הדירות, שהעוררת הציגה בפניהם מצג כי היא בעלת זכויות
9 החכירה בדירות שמכרה להם.
- 10 92. עמדת המשיב לפיה במכרזי "מחיר למשתכן" מדובר ב"מכירה" של "זכות במקרקעין" לפי
11 החוק באה לידי ביטוי בהתנהלות השוטפת של המשיב מול נישומים שדיווחו על העסקאות
12 כמו גם במספר החלטות מיסוי משנת 2018, ועמדה זו הייתה ידועה לעוררת וליתר
13 המתמודדים במכרזים החל משנה זו.
- 14 93. העוררת נרשמה כבעלת זכויות החכירה במקרקעין והיא זו שהעבירה את זכות החכירה
15 לרוכשים. אין לקבל את טענת העוררת כי מדובר ברישום טכני וזמני, שכן אין לטענה זו כל
16 זכר במערכת ההסכמית.
- 17 94. אין לקבל את טענת העוררת לפיה היא אינה יכולה להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25
18 שנים. העוררת מערבת בין שני היבטים שונים ונפרדים: האחד, סוג הנכס שהעוררת רכשה
19 במכרזי "מחיר למשתכן", שהוא זכות החכירה ל-98 שנים עם אופציה להארכה ל-98 שנים
20 נוספות, והשני – תקופת ההחזקה בפועל של הנכס, כפועל יוצא של הסכמות הצדדים מתוך
21 מטרה חוזית משותפת.
- 22 דהיינו - העוררת מבלבלת בין העובדה שרכשה זכות משפטית אכיפה לקבלת זכות חכירה
23 לדורות במקרקעין, לבין תקופת ההחזקה בפועל של אותה זכות, התואמת את מטרות
24 הצדדים בהתקשרות, אשר לשם התממשות נקבעו בצידה סנקציות חוזיות לכל היותר. זאת,
25 בדומה לכל מערכת הסכמית אחרת בין בעלי מקרקעין לבין יזם או קבלן, במסגרת עסקת
26 תמורות או עסקת קומבינציה, שבה אין חולק כי הבעלים מוכר זכות במקרקעין (חכירה או
27 בעלות) לאותו יזם וזה האחרון מתחייב לבנות את הדירות ולמכור אותן, כולן או חלקן,
28 בהתאם למערכת ההסכמית בין הצדדים. התמורה בעבור המקרקעין יכולה להיות שירותי
29 הבניה, חלק מהדירות או אחוז מהתקבולים מהדירות שיימכרו, אך בכל מקרה ברור כי
30 הקבלן/היזם רכש "זכות במקרקעין".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

95. גם אם ייקבע עובדתית כי העוררת הייתה מוגבלת במשך החזקתה במקרקעין – אין במגבלה החוזית כדי לפגוע בזכות החכירה שלה, שהיא זכות משפטית לחכירה למשך 98 שנים עם אפשרות להארכה ב-98 שנים נוספות. המבחן לקיומה של "זכות במקרקעין" לפי החוק אינו מבחן ההחזקה בפועל בזכות אלא התקופה המירבית מושא הזכות הנרכשת, ובמקרה דנן מדובר בתקופה של 98 שנים עם אופציה ל-98 שנים נוספות. כך, שמדובר בעליל ב"זכות במקרקעין". בניגוד לטענת העוררת, יש להבחין בין הזכות עצמה, לבין תקופת החזקתה בפועל, וממילא תקופת ההחזקה בפועל היא בשל התחייבות חוזית שהעוררת נטלה על עצמה ושלא נכפתה עליה. אף הוכח כי העוררת יכולה לרשום את זכויות החכירה על שמה בלשכת רישום המקרקעין מיד לאחר חתימת חוזה החכירה.
96. עפ"י חוק המקרקעין "בעלות" היא הזכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם וכן לעשות בהם כל דבר ועל עסקה, בכפוף להגבלות לפי דין או הסכם. על כן, בהסכמה חוזית ניתן לקבוע תנאים לגבי רכישת הזכות, ביניהם גם מגבלות על תקופת ההחזקה בפועל ואין בהן כדי לרוע מקיומה של הזכות במקרקעין.
97. גם בחוזים אחרים מול רמ"י, שאינם במתכונת "מחיר למשתכן" קיימות מגבלות רבות על היזם בחוזה החכירה, לדוגמה סיום הבנייה בפרק זמן קצוב, אך מדובר במגבלות שהן חלק מזכות החכירה, שאיננה בעלות, והן נובעות מהסכמות חוזיות בין המחכיר לחוכר, שאינן פוגמות בקביעה כי מדובר ברכישת "זכות במקרקעין".
98. העוררת אף מימשה את הזכות במקרקעין שרכשה על ידי מכירת הדירות לזכאים בתמורה כספית. רוכשי הדירות אף קיבלו זכות חכירה לדורות בדירות מידי העוררת ואין מחלוקת כי רכישת הזכויות על ידי הזכאים הינה בגדר "רכישת זכות במקרקעין" במשמעות החוק.
99. על כן, טיעון העוררת כאילו קיבלה זכות חכירה מוגבלת ו"רזה" מייצר כשל לוגי – הן בשל כך שהעוררת היא שחתמה על הסכמי המכר של הדירות מול רוכשי הדירות והיא גם זו שהעבירה לרוכשי הדירות את זכות החכירה בדירות.
98. הא ראייה, ששום מגבלה חוזית לא מנעה מהעוררת להעביר זכות חכירה לרוכשי הדירות. ואף אילו הייתה מתקבלת הטענה כי המדינה העבירה לעוררת את היכולת להעביר את זכות החכירה לרוכשי הדירות ללא מגבלה, הרי שמדובר, לכל הפחות, בזכות להורות על הענקה, שהיא בגדר "מכירה" לפי החוק.
99. אין במערכת ההסכמית כל תניה הקובעת, כי העוררת אינה יכולה להחזיק בדירות מעבר למספר שנים ספורות.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 פרקי זמן קצובים לביצוע עבודות הבניה קבועים גם במכרזים אחרים של רמ"י. לא בכדי
2 העוררת אינה מפנה להוראה ספציפית כלשהי במערכת ההסכמית כדי לתמוך בטענתה.
3 הסעיפים בחוזה הבניה מתייחסים לחובת המכירה לזכאים אך לא למועד המכירה. בעדות
4 מנכ"ל העוררת הוא לא הצליח להפנות להוראה כלשהי במכרז אשר מחייבת למכור את
5 הדירות תוך מספר שנים, ובסוף הודה שמדובר בכללים שנקבעו לאחר המכרז על ידי חברת
6 הבקרה. חבות המס נבחנת במועד אירוע המס, ואירועים חיצוניים לעסקה המתרחשים לאחר
7 התגשותה אינם משפיעים רטרואקטיבית על החבות במס.
- 8 100. אין כל הבדל בין מכרז "מחיר למשתכן" לבין מכרזים אחרים שמפרסמת רמ"י בכל הנוגע
9 ללוחות הזמנים המוגדרים לבנייה ואין בכך כדי לגרוע מקיומה של הזכות במקרקעין. כמו
10 כן, בכל מכרז של רמ"י עומדת לה הזכות לנקוט סנקציות כנגד יזם המפר את הוראות המכרז
11 או חוזה החכירה, בין אם כספיות ובין אם ביטול חוזה.
- 12 101. אפילו תתקבל הטענה כאילו העוררת מחויבת למכור את הדירות תוך מספר שנים – הרי
13 שמדובר במגבלה חוזית, שהסנקציה בגין הפרתה היא כספית ולא ביטול חוזה, ואין בה כדי
14 לאיין את העובדה כי במכרז "מחיר למשתכן" רכשה העוררת "זכות במקרקעין". ממילא נציג
15 רמ"י שהובא לעדות על ידי המשיב העיד כי הסנקציה של ביטול חוזה חכירה נעשית במקרים
16 חריגים וקיצוניים.
- 17 102. אין ההבדל בין מכרזי "מחיר למשתכן" לבין מכרזים אחרים של רמ"י למכירת זכויות
18 במקרקעין בכל הנוגע לביטול חוזה בשל הפרה. אין לקבל את הטענה של העוררת כי הפרת
19 תניה חוזית שאולי תביא בעתיד לביטול החוזה – יש בה כדי לפגוע בעצם ההסכמה למכירת
20 זכות במקרקעין בכל מכרז של רמ"י.
- 21 103. המועדים הקבועים במכרז ממילא מוארכים בפועל לבקשות יזמים, כעניין שבשגרה. לכן,
22 המסקנה של העוררת כי הפרה פוטנציאלית משמעה כי היא לא מחזיקה בזכות החכירה יותר
23 ממספר שנים ספורות היא מסקנה שגויה ומופרכת.
- 24 104. בהתאם להוראות המכרז, חלק מדירות "מחיר למשתכן" נמכרות בפרקי זמן ארוכים יותר
25 למשפרי דיור או ללא מגבלות. מצב דברים כזה אירע בפועל במספר אזורים וכמובן שהביא
26 להארכת המועדים הנטענים על ידי העוררת.
- 27 105. העוררת הייתה מחויבת למכור את הדירות תוך מספר שנים ספורות עקב דרישות הבנק
28 המלווה, ולא עקב הוראה כלשהי במכרז "מחיר למשתכן".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 זוהי הסיבה היחידה בגינה העוררת מחזיקה בפועל בדירות למספר שנים ספורות בלבד, בשל
2 מחויבותה לבנק המלווה ובשל אופי עיסוקה כבעלת מלאי של דירות, בדומה לכלקבלן שרוכש
3 מקרקעין לצורך בניה ומכירה של דירות.
- 4 106. טענת העוררת כי היא לא קיבלה מעמד של "חוכרת" במקרקעין וכי למעשה עסקינן בהסכם
5 למתן שירותי בניה ותכנון היא טענה המנוגדת ללשון ההסכמים ולמהותם. עיון במערך
6 ההסכמי מאפשר פרשנות לשונית אחת בלבד לפיה התקשרות הצדדים היא בעסקה של מכירת
7 זכות חכירה לדורות.
- 8 107. קבלת טענת העוררת כעת, מספר שנים לאחר שזכתה במכרז, כי לא הועברה לה זכות
9 במקרקעין, פוגעת גם בעקרון השוויון כלפי מתמודדים אחרים במכרז, אשר הבינו אותו באופן
10 היחיד האפשרי – כהסכם לרכישת זכות חכירה במקרקעין. העוררת מנסה לשפר עמדות
11 ולהיטיב את מצבה תוך שינוי תנאים הקבועים במכרז. אילו יתר המציעים במכרז היו יודעים
12 כי אין עסקינן ברכישת זכות במקרקעין והם לא יחויבו במס רכישה, סביר להניח כי היו
13 משקללים זאת בהצעתם ומכלכלים צעדיהם בהתאם.
- 14 108. בחינה מהותית של המערכת ההסכמית מעלה כי ההתחייבויות שהעוררת נטלה על עצמה
15 במסגרת המכרז מהוות התחייבויות החורגות ממתן שירותי בניה גרידא, ומאפיינות בבירור
16 התחייבויות של בעל זכות במקרקעין, אשר מוכר אותה לרוכשים שונים. כך, תשלום לרמ"י
17 של שווי הקרקע והוצאות הפיתוח; תשלום המיסים החלים עליה כגון מס רכישה והיטל
18 השבחה; רישום זכויות החכירה על שמה ובהמשך על שם רוכשי הדירות ממנה; פרסום
19 הפרויקט וכן החלת הוראות חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות) לרבות
20 הסכמה לחובת הפקדת ערבויות החלות מכוח חוק המכר דירות להבטחת תיקון ליקויים
21 בממכר במהלך תקופת הבדק. העוררת אף ביקשה היתרי בניה ביחס לכל הבניינים בפרויקט,
22 ואף הגישה לוועדות התכנון והבניה עשרות בקשות להקלה בפרויקטים מושא העררים.
- 23 109. הסמכות לסווג עסקה לפי מהותה היא סמכות הנתונה למשיב, מקום בו הוא סבור כי הצגתה
24 הצורנית של העסקה מכוונת כדי לחמוק באופן חלקי או מלא מתשלום מס. על פי הדין, נישום
25 לא יהיה רשאי לסווג מחדש את עסקאותיו לצורכי מס אלא במקרים חריגים בלבד. במקרה
26 דנן, העוררת מבקשת לסווג מחדש את ההסכמים במכרזי "מחיר למשתכן" ובאופן העומד
27 בסתירה לאמור בחוזים, שאין לקבלו. הנטל הרובץ על נישום המבקש לשכנע כי העסקה כפי
28 שדווחה אינה משקפת את רצונם האמיתי של הצדדים הינו נטל כבד מאוד והעוררת אינה
29 עומדת בו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

110. טענות העוררת כי מאפיינים שונים במכרז "מחיר למשתכן" משמעם ומהותם מתן שירותי בנייה הן שגויות. מדובר במכרז רגיל של רמ"י למכירת זכויות במקרקעין, כאשר המאפיין היחידי השונה נוגע לזהות רוכשי הדירות, המופנים לעוררת על ידי המדינה. זכות החכירה, מעצם הגדרתה, אינה בעלות במקרקעין והיא נתונה למגבלות אשר נקבעו בהסכם בין הרוכש לבין המחכיר (רמ"י). מגבלות אלו קיימות במכרזים רבים של רמ"י ואין בהן כדי להביא למסקנה המבוקשת על ידי העוררת, כאילו הן מבטלות את זכות החכירה של הזוכה במכרז "מחיר למשתכן".
111. המציעים במכרזי "מחיר למשתכן" קבעו את המחיר בו תימכר דירה, וזאת כבר במסגרת הצעתם במכרז, ולאחר ששקללו את ההנחה שקיבלו במחיר הקרקע, שעליה אין מחלוקת. אין בכך כדי להוביל למסקנה כי מדובר בהסכם למתן שירותי בניה ואו תכנון, ואין בכך כדי להוביל למסקנה כי מחיר הדירה לא נקבע על ידי העוררת.
112. יש לדחות גם את טענת העוררת לפיה האופי הייחודי של הסיכונים והסיכויים במכרז "מחיר למשתכן" מוביל למסקנה כי מדובר בהסכם למתן שירותי בניה ותכנון ולא בהסכם לרכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק. יהיו אשר יהיו הסיכונים והסיכויים במכרזי "מחיר למשתכן" – אין בהם כדי לגרוע מהעובדה שהעוררת רכשה זכות במקרקעין של חכירה לדורות, ל- 98 שנים עם אופציה ל- 98 שנים נוספות. בנוסף, טענת העוררת הצריכה הבאת חוות דעת מומחה לעניין מודל רווח, סיכונים וסיכויים – וכזו לא הוצגה בפני ועדת הערר. ממילא המדינה לא אישרה תכניות בניה או תכנון של העוררת ולא שילמה לעוררת כל תמורה עבור שירותי הבנייה והתכנון, אלא רוכשי הדירות שילמו לעוררת תמורה עבור הדירות.
113. העוררת היא זו הקובעת את הרווח שלה ואת המחיר בו תמכור את הדירות בהתאם לתחשיב כלכלי שהיא עורכת ולא בהתאם לתמורה בגין שירותי הבניה שהיא כביכול נותנת. המחיר למ"ר דירתי נקבע על פי תחשיב כלכלי של העוררת, בהתבסס על ההנחה שקיבלה במחיר הקרקע, עלויות הבניה והתכנון הצפויות והרווח שהיא מצפה לקבל בפרויקט כזה.
- מדובר במודל שלמעשה זהה למודל בפרויקטים רגילים שבהם פועלת העוררת כחברה יזמת. יתר על כן, גם מבחינת מודל הרווח, העוררת בעצמה הניחה כי היא רוכשת ומוכרת זכות חכירה ארוכת טווח.
114. הסיכויים והסיכונים של העוררת במכרזי "מחיר למשתכן" נובעים מפעילות עסקית קבלנית ומהווים מאפיין של רכישת זכות במקרקעין. העוררת קיבלה סיכוי לרווח ניכר במכרזים אלו, ובנוסף קיים סיכוי להגדלת הרווח על ידי האפשרות להגשת בקשה להקלה ולהגדלת זכויות הבנייה ללא תשלום תמורה נוספת לרמ"י.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כמו כן, העוררת מובטחת במחיר שוק מסוים, כלומר - גם אם מחירי הדירות ממועד המכרז
2 ועד מועד המכירה בפועל ירדו – העוררת לא תיפגע. סיכונים נוספים דוגמת הסרת מטרדים
3 הינם סיכונים שמאפיינים רכישת זכות במקרקעין ובאשר לסיכון על עליית הוצאות התכנון
4 והבנייה, הסיכון איננו ייחודי למכרז "מחיר למשתכן".
- 5 בחלק ממכרזי "מחיר למשתכן" קיימת אפשרות למכירה של חלק מהדירות בתנאי השוק .115
6 החופשי וחלק בתנאים של "מחיר למשתכן" – ראו מכרז קריית אונו. הניסיון להפריד בין
7 דירות שנמכרו לזכאים במסגרת "מחיר למשתכן" לבין דירות שנמכרו ל"לא זכאים" בתנאי
8 השוק החופשי, הינו מוטעה, מאולץ, בלתי סביר ואף מלאכותי, שכן מדובר במכרז אחד שיש
9 בו מערך סיכונים וסיכויים ואין להפריד בין חלקיו. אין כל הבדל בין אותם סיכונים וסיכויים
10 עליהם מדברת העוררת ובפרט בנוגע לרכישת זכות במקרקעין בדירות "מחיר למשתכן" לבין
11 דירות שנמכרו בשוק החופשי. לא ניתן להפריד בין הבנייה, השיווק, המפרט וכדומה
12 בפרויקטים מעורבים שכן הפרויקט מתחיל ומסתיים יחד.
- 13 הטענה לפיה המערכת ההסכמית אינה נכנסת למסגרת הגדרת "מכירה" של זכות במקרקעין .116
14 כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין אינה נכונה. המערכת ההסכמית במובהק מקיימת החלופה
15 הראשונה של הגדרת "מכירה", שכן לעוררת הוענקה "זכות במקרקעין". לעוררת הוקנתה
16 זכות החכירה לדורות עוד לפני ביצוע ההגדרה הקובעת את זהות הזכאים. בשלב החתימה על
17 חוזה החכירה בין רמ"י לעוררת, המשתכן אינו בתמונה כלל.
- 18 העוררת מערבבת בין שלב ההתקשרות בין רמ"י לזוכה במכרז "מחיר למשתכן" לבין שלב
19 ההתקשרות בין העוררת לרוכשי הדירות.
- 20 לאור העובדה הברורה בדבר קיומה של החלופה הראשונה להגדרת "מכירה" אין כל צורך .117
21 בבחינת החלופה השנייה, אך למעלה מן הצורך, ייאמר כי העוררת קיבלה החל מרגע זכייתה
22 במכרז זכות חוזית לקבלת זכות קניינית במקרקעין.
- 23 באשר לחלופה השלישית של הגדרת "מכירה", העוררת טענה בעצמה כי קיבלה מהמדינה .118
24 זכות חכירה מוגבלת וקיבלה מהמדינה את היכולת להעביר את זכות החכירה אך ללא
25 מגבלות למשתכנים. אשר על כן, נראה כי העוררת נכנסת גם לגדרי החלופה השלישית של
26 הגדרת "מכירה" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 27
- 28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 דין והכרעה:
- 2 **א. התשתית הנורמטיבית הרלבנטית:**
- 3 119. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, הוא סעיף ההגדרות, מגדיר "זכות במקרקעין" כמשמעותה
- 4 בחוק זה, כדלקמן:
- 5 "זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין
- 6 שבדין ובין שבושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת
- 7 תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו
- 8 אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –
- 9 "חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות,
- 10 שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;
- 11 "חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות
- 12 שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו
- 13 בהסכם.
- 14 120. בנוסף, מגדיר סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין את המונח "מכירה" וקובע 4 חלופות:
- 15 "מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –
- 16 (1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;
- 17 (2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות
- 18 לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;
- 19 (3) הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות
- 20 במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של
- 21 זכות להורות כאמור או ויתור עליה;
- 22 (4) פעולה באיגוד שהזכות המוקנית בה מקנה לבעליה כוח, יכולת או זכות
- 23 לתפוש מקרקעין מסויימים של האיגוד בו מוקנית הזכות או אם אותה זכות
- 24 מקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין
- 25 מסויימים;"
- 26 121. להשלמה יצוין, כי סעיף 3 לחוק המקרקעין התשכ"ט – 1969 (להלן – חוק המקרקעין) מגדיר
- 27 מהי "חכירה" במשמעות חוק המקרקעין, כדלקמן:
- 28 "שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש
- 29 בהם שלא לצמיתות; שכירות לתקופה שלמעלה מחמש שנים תיקרא "חכירה";
- 30 שכירות לתקופה שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא "חכירה לדורות".
- 31 122. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במס הרכישה שחייב לשלם הרוכש, במסגרת עסקה
- 32 של מכירת זכות במקרקעין:



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן –
2 מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע,
3 לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת
4 הכספים של הכנסת..."
- 5 123. סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, העוסק ב"תיקון שומה", קובע:
- 6 "א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה
7 שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום
8 שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי
9 העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:
- 10 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה
11 בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום
12 המס;
- 13 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום
14 המס או למנוע תשלום מס;
- 15 (3) נתגלתה טעות בשומה."
- 16 ב. הבקשה לתיקון השומה – האם קיימת לעוררת עילת תיקון:
- 17 124. העוררת טוענת, כי סעיף 85(א)(3) לחוק מאפשר תיקון כל סוג של טעות שנפלה בשומה, לרבות
18 טעות משפטית, וכי בשל טעות משפטית דיווחה והצהירה בשומתה העצמית, לאחר שזכתה
19 במכרזי "מחיר למשתכן" מושא העררים, על רכישת "זכות במקרקעין", במשמעות חוק מיסוי
20 מקרקעין, וזאת בשל כך שלא קיבלה ייעוץ מיסויי טרם הדיווח למשיב, ובשל כך שההסכמים
21 שנחתמו בינה לבין רמ"י לאחר זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" נשאו כותרת של "חוזה
22 חכירה".
- 23 125. העוררת טוענת כי עורכי הדין שטיפלו עבורה בדיווחים למשיב אינם מומחי מיסוי וכי רק
24 לאחר שקיבלה חוות דעת של מומחי מס חיצוניים בשנת 2019, הסתבר לה כי המסמכים
25 שנחתמו על ידה, מעבר לחוזה החכירה – דהיינו: חוזה הבנייה ונספח התנאים המיוחדים כמו
26 גם המסמכים שנשלחו אליה על ידי חברת הבקרה ולוח הזמנים שנקבע בהם – אשר
27 הוראותיהם גוברות על הוראות חוזה החכירה, מהותם הכלכלית האמיתית היא כי לא רכשה
28 "זכות במקרקעין" במשמעות החוק.
- 29 126. המשיב מצדו טוען כי העוררת לא הוכיחה קיומה של "טעות" המצדיקה את תיקון שומתיה
30 העצמיות, ובכל מקרה אין המדובר ב"טעות" לפי סעיף 85(א)(3) לחוק.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לטענתו, הבקשה לתיקון השומה במהותה היא בקשה לביטול השומה העצמית, ויש לבחון
2 אותה ככזו, וכי אין לאשר בקשה כזו אלא במקרים חריגים, וזאת על פי העקרונות שנקבעו
3 בפסיקה ובהוראות הביצוע לגבי תיקון דוחות ושומות במס הכנסה לפי סעיף 147 לפקודת מס
4 הכנסה.
- 5 המשיב אף סבור כי יש ליצור אבחנה בין תיקון שומה המבוקש על ידי נישום לבין תיקון שומה
6 המבוצע ביוזמת המשיב.
- 7 .127 אקדים ואומר, כי אין בידי לקבל את הטענות המקדמיות שהעלה המשיב כלפי העוררת בעניין
8 קיומה של עילה להגשת הבקשה לתיקון השומה, כמו גם באשר לתנאים אשר המשיב סבור
9 כי יש להציב לעוררת כתנאי מקדמי לדיון בבקשה לתיקון השומה.
- 10 לטעמי, יש לקבל את עמדת העוררת בכל הקשור והמתייחס לבקשה לתיקון השומה, ולקבוע
11 כי העוררת עומדת בתנאי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין, וקיימת לה עילה לתיקון
12 שומותיה העצמיות.
- 13 .128 טרם שיידונו הטענות המקדמיות, שהועלו על ידי המשיב ביחס לבקשה לתיקון השומה, אציין
14 כי חזרתי והצעתי למשיב, לפחות פעמיים (ראו האמור בפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2024
15 עמוד 205 שורות 2-7, וכן פרוטוקול הדיון מיום 7.9.25 בעמוד 271 שורות 21-27, עמוד 272-
16 275 שורה 2), שלא לעמוד על הטענות המקדמיות שהעלה בסיכומיו ביחס לבקשה לתיקון
17 השומה – טענות שכלל לא נכללו במסגרת ההחלטה בבקשות לתיקון השומה.
- 18 בכל אחת מהפעמים הללו נאמר על ידי ב"כ המשיב, כי המשיב יבדוק וישקול את הצעת
19 הוועדה להתרכז בטיעון לגופו של עניין, אך למרבה הצער - המשיב אפילו לא טרח להגיש
20 הודעה כלשהי בהתייחס להצעתה הנ"ל של הוועדה.
- 21 .129 יובהר, כי לא בכדי חזרה הוועדה והמליצה למשיב שלא לעמוד על הטענות המקדמיות ביחס
22 לבקשת התיקון, שכן לא רק שמדובר, כאמור, בטענות שכלל לא נכללו במסגרת ההחלטה
23 בבקשות לתיקון השומה, אלא גם, ובעיקר, משום שרובן ככולן – אינן טענות העולות בקנה
24 אחד עם הפסיקה הנוהגת והמחייבת, בכל הקשור לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי
25 מקרקעין. למעשה, טענות אלו אף עומדות בסתירה להוראות הפרשנות של המשיב ולעמדות
26 שהוצגו על ידי המשיב במקרים קודמים של בקשות לתיקון שומה, לרבות כאלו שנדונו
27 בפסיקה, בוודאי ביחס לתיקוני שומה שבוצעו ביוזמתו שלו.

28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 הנסיון של המשיב לייצר במסגרת העררים דגן אבחנה בין תיקון שומה ביוזמת הנישום
2 לעומת תיקון שומה ביוזמת המשיב, או לייצר אבחנה ביחס לסוג או מהות התיקון המבוקש,
3 או לקבוע תנאים מקדמיים לצורך דיון בבקשת תיקון – כל אלו אין להם אחיזה בלשונו של
4 סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ואף אין להם תקדים בפסיקת ועדות הערר ובפסיקתו של בית
5 המשפט העליון.
- 6 בסופו של יום, דומני כי לא יכולה להיות מחלוקת כי סוגיית משמעותם ופרשנותם של מכרזי
7 "מחיר למשתכן" במישור דיני המס לא נידונה עד כה בפסיקה, ואף אם המשיב סבור כי
8 העוררת טועה בפרשנותה את המסמכים עליהם חתמה לאחר זכיותיה במכרזי "מחיר
9 למשתכן", הרי שהעיקרון אשר אמור לעמוד נר לרגליו הוא העיקרון של גביית מס אמת.
10 עיקרון זה מקבל משנה תוקף וחשיבות במקרה דגן, בשל הצורך בבירור שאלת יסוד – בדבר
11 קיומה או היעדר קיומה של רכישת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. על
12 אחת כמה וכמה לאור כמות והיקף העררים, שהוגשו לוועדות הערר בכל רחבי הארץ בסוגיה
13 העקרונית מושא העררים דגן וההשלכה הרוחבית המשמעותית של הדיון המהותי בה בפני
14 וועדת הערר כאן.
- 15 אלא שמאחר שהמשיב לא חזר בו מטענותיו המקדמיות בעניין תיקון השומה כפי שהועלו
16 בסיכומיו, אין לנו אלא להידרש לטענות אלו ולהכריע בהן.
- 17 131. עיון בהחלטת המשיב בבקשה לתיקון השומה (נספח ג' לכתב הערר ונספח 5 לתצהירו של מר
18 ברק) מעלה כי המשיב סבר כי בקשות התיקון אינן מגלות עילה לפי סעיף 85 לחוק. המשיב
19 קבע בהחלטתו, כי בבקשת התיקון אין טיעון ביחס לאף אחת מהעילות שבסעיף 85 לחוק
20 ועל כן יש לדחותה – ראו סעיף 12 להחלטת המשיב.
- 21 אלא שקביעתו זו של המשיב בהחלטתו – אינה משקפת את המצב העובדתי הנכון.
- 22 יש, אפוא, להעמיד את העובדות על דיוקן: העוררת הגישה את הבקשות לתיקוני השומות
23 העצמיות תוך שהיא טוענת בהן, באופן מפורש, לעילת תיקון בהתאם לסעיף 85(א)(3) לחוק
24 מיסוי מקרקעין בשל טעות משפטית.
- 25 132. עד המשיב, מר רוני ברק, טען בתצהירו (ראו סעיף 12, סעיף 20, סעיף 29 וסעיף 43) כי העוררת
26 לא טרחה לציין במסגרת הבקשות לתיקון השומה על איזה סעיף מבין הסעיפים הקטנים
27 המנויים בסעיף 85 לחוק מושתתת הבקשה לתיקון השומה.
- 28



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לא רק, שטענה זו, כאמור לעיל, אינה נכונה מבחינה עובדתית, ולפיכך דינה להידחות, אלא
2 שאף לא ניתן הסבר ממשי במסגרת תצהירו של מר ברק, מדוע הוא זה שהגיש את התצהיר
3 מטעם המשיב, כאשר מי שנתנה את ההחלטה בבקשות לתיקון השומה היא גבי אתי זיו,
4 סגנית מנהלת מיסוי מקרקעין חיפה (ראו העמוד האחרון של החלטת המשיב, נספח א' לכתב
5 הערר, עמוד 142 לנספחי הערר, עמוד שמשום מה נשמט מתצהירו של מר ברק).
- 6 יש לציין בהקשר זה, כי מר ברק נשאל בחקירתו הנגדית מה הנגיעה שלו למכרזי "מחיר
7 למשתכן" במסגרת תפקידו, אך התחמק ממתן תשובה עניינית – ראו תמלול פרוטוקול הדיון
8 מיום 2.11.22 עמוד 158 שורות 21-23 ועמוד 159 שורות 1-6.
- 9 זאת ועוד, עיון בטופס 7085, אשר הוגש למשיב ביום 2.12.2019, ואשר צורף כנספח א' לכתב
10 הערר המתוקן וסומן כמוצג 7/ע (מסמך אשר משום מה גם הוא לא צורף לתצהירו של מר
11 ברק), מעלה כי העוררת סימנה ב"וי" באופן מפורש בטופס האמור כי היא מבקשת לתקן את
12 שומות מס הרכישה של מכרזי "מחיר למשתכן" מושא הבקשה, לפי סעיף 85(3) לחוק.
- 13 יתר על כן, קריאה סדורה של נימוקי הבקשה לתיקון השומה מעלה באופן ברור כי העוררת
14 טענה לתיקון שומה לפי העילה שבסעיף 85(א)3 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא ניתן לסבור כי
15 מדובר בעילה אחרת או כי העוררת לא הבהירה מהי העילה שמכוחה התבקש תיקון השומה.
- 16 יצוין, כי על אף שבמהלך החקירה הנגדית ניתנה למר ברק האפשרות לתקן את עצמו ולקבל
17 את העובדה כי מוצג 7/ע הנ"ל מעיד על כך שהעוררת ביקשה את תיקוני השומה לפי העילה
18 שבסעיף 85(א)3 לחוק, לא מצא מר ברק לנכון לחזור בו מהעמדה שהובעה בתצהירו, אף כי
19 ראוי היה, כעובד ציבור, כי יעשה כן – ראו עמוד 159 תמלול הפרוטוקול מיום 2.11.2022,
20 שורות 14-20, עמוד 160 שורה 9-22, עמוד 161 שורות 1-14.
- 21 אם אין די בכך, הרי שתצהירו של מר ברק נוסח באופן מעורפל, כשהוא מייצר ערבוביה בין
22 זכויות במקרקעין במשמעות חוק המקרקעין לבין "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי
23 מקרקעין. בנוסף, מר ברק אף מצא לנכון לכלול בתצהירו אמירות שהן בגדר עדות סברה,
24 ביחס לעניינים ונושאים שאינם בתחום מומחיותו.
- 25 מבלי לגרוע מניסיונו רב השנים של מר ברק, אין הוא רואה חשבון בהשכלתו, על כן לאמור
26 בתצהירו בנושאים הקשורים לדוחות הכספיים של העוררת ולסיווג הפרויקטים של "מחיר
27 למשתכן" בספרי העוררת (ראו פסקה 33 לתצהירו), מבלי לדוק פורתא בעניין כללי התקינה
28 החשבונאית הרלבנטיים – אין לייחס משקל של ממש, בוודאי אל מול חוות דעת המומחה
29 מטעם העוררת, של רו"ח שמואל מרקו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כך הם פני הדברים גם ביחס לאמירות שנאמרו בתצהירו של מר ברק ביחס לערבויות לפי חוק
2 המכר דירות, כאשר נטען על ידו כי ערבויות שכאלה ניתנות "רק על ידי מי שמוכר זמת
3 במקרקעין" (ראו פסקה 35 לתצהירו).
- 4 כשעומת מר ברק בחקירתו הנגדית עם חוות דעת המומחה החשבונאי שהוגשה מטעם 136
5 העוררת, רו"ח שמואל מרקו (ראו עמוד 162 שורות 18-23, עמוד 163 כולו, עמוד 164 כולו
6 ועמוד 165 שורות 1-8) – לא היו בפיו תשובות מניחות את הדעת לשאלות שהופנו אליו ובסופו
7 של דבר, כשהתבקש לומר מהו הבסיס לטיעונים שהועלו על ידו, תשובתו התמצתה בכך שהוא
8 מבסס תשובותיו "ממרום שנת ניסיוני" (שורה 8 בעמוד 165 לפרוטוקול מיום 2.11.22).
- 9 גם כאשר עומת מר ברק בחקירתו הנגדית עם הוראות חוק המכר (דירות) ועם הגדרת "מוכר"
10 בחוק האמור, הכוללת גם מי שמוכר דירה שבנה על קרקע של זולתו (ראו עמוד 165 שורות 9-
11 23, עמוד 166 שורות 1-18) ניתנו על ידו תשובות מתחמקות.
- 12 מר ברק התחמק לכל אורך חקירתו הנגדית ממתן תשובות ענייניות לשאלות שנשאל על ידי 137
13 ב"כ העוררת. כך למשל, כאשר נתבקש לאשר שגם המשיב מתקן שומות בעילה של טעות
14 משפטית, ורק לאחר שהוועדה דרשה ממנו תשובה – גרס כי מדובר בכמות מועטה 'אפילו לא
15 כף יד אחת' (ראו פרוטוקול 2.11.22 עמוד 161 שורות 16-23 ועמוד 162 שורות 1-12).
- 16 מעבר לעובדה, שהראיות הנוספות שהוגשו כחלק מתצהירה של גב' ברוך מחברת שמואל
17 ברוך, מעמידות בספק את גרסתו זו של מר ברק, הרי שלוועדת הערר דנו, בשל כמות העררים
18 הנדונים בפניה, ידוע היטב היקף תיקוני השומה המבוצעים, ובאופן תדיר, על ידי המשיב 1,
19 תוך שימוש בעילה של סעיף 85(א)(3) לחוק, ואין המדובר בכמות מועטה כלל ועיקר, בוודאי
20 שלא כמות של "כף יד אחת".
- 21 התנהלות זו של מר ברק לא אפשרה מתן משקל של ממש לעדותו, מה גם שכאמור לעיל – 138
22 המשיב לא ביאר כלל מהי הנגיעה של מר ברק לעניין ההחלטה בבקשות התיקון ולנושא של
23 מכרזי "מחיר למשתכן", משלא הוא זה שדן בבקשות האמורות ולא הכריע בהן.
- 24 אדגיש, כי אין די בכך שמטעם המשיב יוגש תצהיר ויובא לעדות עד כלשהו ממשרדו, אלא
25 נדרש כי יהיה זה בעל התפקיד במשרדי המשיב שבחן וקיים דיון בבקשות לתיקון השומה,
26 הפעיל את שיקול דעתו, על בסיס טיעונים ומסמכים שעמדו לנגד עיניו, והכריע בבקשת
27 התיקון - הכרעה העומדת ביסוד העררים דנו ואשר אותה נדרשת ועדת הערר לבחון.
- 28 מתצהירו של מר ברק ומעדותו בחקירתו הנגדית עולה כי מר ברק אינו העד המתאים והנכון
29 להעיד מטעם המשיב בכל הקשור והמתייחס לסוגיה הנדונה בעררים דנו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

139. **כעת, לבחינת הטענות לגופן**: המשיב העלה בסיכומיו טענה לפיה מאחר שמדובר בבקשה לתיקון שומה עצמית, ולמעשה לביטול השומה העצמית והצהרת העוררת בה – הרי שיש לבחון ולאשר בקשות כאלה במשורה ורק במקרים חריגים, ויש לבחון באילו עילות ניתן לאפשר לנישום, אם בכלל, לתקן ולבטל את הצהרתו. לגישת המשיב, אף אין לייצר סימטריה בין תיקון טעות בתוכן ההצהרה שהגיש נישום, לבין תיקון טעות ביוזמת המשיב.
- בחנתי טענתו זו של המשיב כפי שהועלתה בסיכומיו, ולא מצאתי בה מהו המקור החוקי או האסמכתא המשפטית מתחום דיני מיסוי מקרקעין, עליהם מבקש המשיב לבסס טיעון זה.
140. אין בלשונו של סעיף 85 (א) לחוק מיסוי מקרקעין, על שלושת תתי-סעיפיו, כל אבחנה בין סוג בקשת התיקון המבוקשת (למשל – תיקון בנושא הקביעה אם מדובר במכירת "זכות במקרקעין" אם לאו), או בין זהות מבקש או מבצע התיקון.
- למעשה, על פניו לשונו של סעיף 85(א) לחוק מאפשרת הגשת בקשה לתיקון שומה עצמית שאושרה, שכן נקבע בו כי "**המנהל רשאי, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82....**" [ההדגשה אינה במקור – א.ו.].
141. סעיף 78 לחוק כותרתו "שומה במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין" והוא קובע:
- "(א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההודעה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.
- (ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:
- (1) לאשר את השומה העצמית;
- (2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה – לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין;
- (3) אם שוכנע שנפלה בשומה כאמור בפסקה (1) או (2) טעות חשבון – לתקנה, ביוזמתו או לבקשת המוכר או עושה הפעולה; תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה (1), יוסיפו לראות בה שומה עצמית.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם (ג)
2 על הצהרת רוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, לפי
3 סעיף 73(ג). "
- 4 142. במקרה הנדון, העוררת הגישה למשיב הצהרות ושומות עצמיות לאחר זכייתה בשלושת
5 המכרזים מושא העררים דן, במסגרתן הצהירה על רכישת זכות במקרקעין, והמשיב אישר
6 את השומות העצמיות הנ"ל לפי סעיף 78(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 7 לפיכך, קיימת סמכות לפי סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין לתקן את השומות העצמיות
8 שהוגשו על ידי העוררת ואושרו על ידי המשיב לפי סעיף 78(ג) לחוק.
- 9 143. המחוקק לא מצא לנכון ליצור אבחנה כלשהי בין תיקון שומה עצמית לבין תיקון שומה לפי
10 מיטב השפיטה, וכן לא מצא לנכון לאבחן בין תיקון שומה המבוקש על ידי נישום לבין תיקון
11 שומה ביוזמת המשיב. למעשה, לשונו של סעיף 85 (א) לחוק מיסוי מקרקעין מעידה על זהות
12 אפשרויות לתיקון כאשר מדובר בשומה עצמית ובשומה לפי מיטב השפיטה ובסימטריה בין
13 המשיב לבין נישום בכל הקשור והמתייחס לתיקון שומה.
- 14 יצוין בהקשר זה, כי הלשון הנקוטה בסעיף לפיה המנהל רשאי לתקן את השומה לפי "דרישת"
15 הנישום, מרמזת דווקא על כוחה של דרישה זו, כדי כך שניתן לסבור כי לפנינו אחד מאותם
16 מקרים שבהם יש לפרש את הרשות הנתונה למנהל ("רשאי" לתקן את השומה) כקרובה יותר
17 ל"חובה" מאשר רשות סתם (ראו: בג"ץ 242/61 אהרן ברגשטיין נ' הממונה על גביית השכר
18 (27.12.1961)). על כל פנים, בוודאי שכוחה של "דרישה" זו אינו נופל מכוחה של "יוזמת"
19 המנהל לתקן שומה, ובתנאי, כמובן, שהתקיימו התנאים הנקובים בסעיף 85 לחוק.
- 20 144. משאן, שלשון החוק ברורה ואינה תומכת כלל ועיקר בטעון המשיב, ודי בכך כדי לדחות את
21 טענתו זו של המשיב, שכן ההלכה הפסוקה חזרה והבהירה, כי כאשר לשון החוק ברורה
22 ומפורשת, די בה והיא זו הקובעת את גבולות הפרשנות.
- 23 ראו לעניין זה, עמדת כבוד השופט מינץ בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ'
24 מיטל אביבי רייך ואח' (21.2.2021) (להלן – פס"ד אביבי רייך), אשר עסק בפרשנות סעיף
25 107 לחוק מיסוי מקרקעין ובשאלה האם ניתן להאריך מכוחו את תקופת 4 השנים הקבועה
26 בסעיף 85(א) לחוק.
- 27 כבוד השופט מינץ קבע כדלקמן בפסקאות 14 ו-17 לפס"ד אביבי רייך:
- 28 "על עקרונות תורת הפרשנות של דברי חקיקה ככלל עמדתי לאחרונה במסגרת ע"א
29 450/17 אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (29.10.2019).
30 הדברים מתאימים ביותר לענייננו:



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כידוע, מלאכת פרשנותו של חוק נשענת ראש וראשון על לשון החוק,
2 ועליה ליתן לחוק רק משמעות אשר לשונו יכולה לשאת (ע"א 4096/18 חכם
3 את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019); בג"ץ
4 7755/14 צלול - עמותה לאיכות הסביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה
5 9 (28.12.2016); אהרן ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה 81-82
6 (1993)). לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו
7 כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה
8 (בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש - תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות
9 המרכזית לכנסת ה-17, נח(6) 685, 701-704 (2004); ע"א 8096/17 סקוק
10 נ' איסחקוב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת וילנר ופסקה 5 לפסק דינו
11 של השופט שטיין (3.2.2019)). הסעיף בו עסקינו, לטעמי, לא מעלה שאלה
12 פרשנית כלל, שכן לשונו ברורה והוא אינו טומן בחובו משמעויות שונות.
13 (שם, פסקה 7 לחוות דעתי; וראו גם: בר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון
14 נ' נחום, פסקה 26 לפסק דיני (6.5.2020).
15 ...
16 לשון סעיף 107 לחוק היא ברורה וחדה. ניתן "לחלץ" ממנה משמעות אחת,
17 בהירה ופשוטה. אין מדובר בלשון דו-משמעית או כזו הטומנת בחובה
18 מספר משמעויות שונות. המחוקק קבע כי המנהל רשאי להאריך "כל
19 מועד" שנקבע בחוק. על פי פשוטו של מקרא, המילה כל משמעה מלוא
20 המידה מושא העניין הנמדד. סך כולל של כל הפריטים הכלולים במניין.
21 לא חלק, לא מיעוט, אלא שלם. על כן שעה שמושא העניין הנמדד הוא
22 מועדים, המושג כל כולל בחובו את המועדים כולם. המחוקק לא סייג וקבע
23 כי מועדים מסוימים הקבועים בחוק אינם ניתנים להארכה. אכן, חרף
24 האמור, טענת המערער היא כי לשונו של הסעיף סובלת פרשנות מצמצמת,
25 על פיה המחוקק כיוון רק למועדים פרוצדורליים ולא למועדים הקבועים
26 "התיישנות מהותית". ברם, טענה זו נעדרת כל עיגון בלשון החוק. גם
27 ניסיון המערער להצביע על מועד אחר הקבוע בחוק שסעיף 107 לא חל
28 לגביו, בהתאם לפסיקה, לא צלח." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
- 29 145. דברים אלו יפים גם לענייננו. המחוקק לא קבע תנאים מקדימים או סייגים לסוגי תיקונים
30 שרשאי נישום לבקש ביחס לשומתו העצמית, פרט לכך שעילת התיקון תהיה אחת מבין שלוש
31 החלופות הקבועות בסעיף 85(א) לחוק. כך הם פני הדברים ביחס לתיקון ביוזמת המשיב.
- 32 המשיב טוען במסגרת הערעורים דן כי יש לאמץ פרשנות אשר תגביל נישומים ותצמצם את
33 סוג התיקון של שומתם העצמית שביכולתם לבקש. אלא שלא מצאתי בלשון החוק תימוכין
34 לטיעון זה.
- 35 146. למעשה, הפסיקה קבעה, כי בהתאם ללשונו של סעיף 85 לחוק קיים איזון אינטרסים ושוויון
36 בין נישום לבין המשיב, בכל הקשור לעילות ולאפשרויות לתיקון השומה, כמו גם התקופה
37 שבמסגרתה יכולים הנישום ו/או המשיב לבקש ולבצע תיקון שומה.
- 38 ראו לעניין זה: דברי כבוד השופט י' דנציגר בע"א 5461/11, משה חכמי נ' מנהל מיסוי
39 מקרקעין אזור ירושלים [5.2.2013] (להלן – פס"ד חכמי), בפסקה 7:



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "הוראת סעיף 85 לחוק תוחמת איפוא את מסגרת הזמן בה רשאי המנהל להפעיל
2 את סמכותו לתקן שומה, וקובעת כי תיקון שומה יכול שייעשה תוך ארבע שנים
3 מיום הפיכתה לסופית. מגבלה נוספת שקובע סעיף 85 לחוק נוגעת לעילות המנויות
4 בסעיף בגינן ניתן יהיה לפתוח את השומה הסופית, אשר עניינן בעיקרו של דבר
5 בגילוי עובדות חדשות, טעות או הטעיה. בכך מגלם סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין
6 איזון שערך המחוקק בין עקרונות של סופיות, ודאות ויציבות, לבין העיקרון של
7 הטלת מס אמת. אכן, כפי שציינתי בעניין אחר:
- 8 "ההנחה היא כי במקרים חריגים ומיוחדים נסוג עיקרון סופיות השומה
9 מפני האינטרס הציבורי שעומד בבסיס עיקרון גביית מס אמת, וכי טעות
10 מהותית בשומה (בין אם מדובר בטעות עובדתית ובין אם מדובר בטעות
11 משפטית; בין אם היא פועלת לטובת הנישום ובין אם היא פועלת לרעתו)
12 ניתנת לתיקון, בכפוף למועדים הקבועים בחוק ותוך מתן משקל ראוי
13 לאינטרס ההסתמכות של הנישום אשר עשוי לשנות מצבו לרעה בהסתמך
14 בתום לב על השומה השגויה" [ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב
15 (16.10.2012), בפסקה 27 לחוות דעתי (להלן: עניין מחלב) (ההדגשה אינה
16 במקור - י.ד.)].
- 17 לכך ניתן להוסיף, כי תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק יכול שייעשה הן ביוזמת מנהל
18 מיסוי מקרקעין והן לפי דרישת הנישום, באופן שמלמד כי האיזון בין עקרונות אלה
19 יכול שיפעל הן לטובת הנישום והן לטובת הרשות המינהלית. [ההדגשה אינה
20 במקור – א.ו.]
- 21 וכן ראו פס"ד אביבי רייך בפסקה 13 לפסק דינו של כבוד השופט מינץ:
- 22 "הוראת סעיף 85 לחוק תוחמת את מסגרת הזמן בה רשאי המנהל להפעיל את
23 סמכותו לתקן שומה ומעמידה על ארבע שנים מיום הפיכת השומה לסופית. הסעיף
24 מגלם את האיזון שערך המחוקק בין עקרונות של סופיות, ודאות ויציבות מצד אחד
25 לבין העיקרון של הטלת מס אמת מצד שני. העובדה שתיקון שומה לפי הסעיף יכול
26 להתבצע הן ביוזמת המנהל והן לפי בקשת הנישום, מלמדת כי האיזון בין עקרונות
27 אלה יכול שיפעל לטובת מי מהצדדים. פעם לטובת הנישום ופעם לטובת הרשות".
- 28 147. יתר על כן, ובבחינת למעלה מן הצורך, יאמר כי לשון סעיף 85 לחוק משקפת את התכלית
29 שראה המחוקק לנגד עיניו, היינו: הרצון להגיע לשומת מס אמת, ולשם השגת תכלית זו מצא
30 המחוקק לקבוע בסעיף 85(א) לחוק את האפשרות לתקן הן שומה עצמית והן שומה לפי מיטב
31 השפיטה, ואפשרות זו ניתנה הן לנישום והן למנהל מיסוי מקרקעין. כל זאת, תוך איזון תכלית
32 זו אל מול הצורך בסופיות שומה, אשר בעטיו נקבעה מגבלת ארבע השנים בסעיף 85 הנ"ל.
- 33 148. בנוסף, ההלכה הפסוקה דנה בשאלת מהותה של אותה "טעות" אליה מתייחסת הוראת סעיף
34 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין, ונקבע כי מדובר בכל טעות – עובדתית או משפטית.
- 35 ראו לעניין זה: ע"א 736/87 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מס שבח נצרת (להלן- הלכת יעקובוביץ)
36 (פסקאות 5 ו-7 לפסק דינו של השופט א. ברק, כתוארו אז):



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

ו"ע 21-08-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-20167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "השאלה האם סעיף 85 מצדיק סטייה מההלכה הכללית היא שאלה פרשנית
2 בעיקרה. לשונו של הסעיף מלמדת, לפחות לכאורה, כי הסמכות לתקן טעות אינה
3 מתייחסת לסוג מסוים של טעויות, אלא לטעות מכל סוג שהוא. גם ההיסטוריה
4 החקיקתית אינה מכוונת לפירוש המצומצם לו טוענים המערערים. סעיף 85(3)
5 לחוק תוקן בשנת 1986 (ראה סעיף 26(2) וסעיף 35(יב) לחוק לתיקון פקודת מס
6 הכנסה (מס 71) תשמ"ו-1986), ובמקום הביטוי "נתגלתה טעות סופר בשומה"
7 נכתב "נתגלתה טעות בשומה". במסגרתה דיון שהתקיים בכנסת הסביר חבר
8 הכנסת ארצי, בשם ועדת הכספים, כי:
9 "בסעיף 26(2) אפשרנו למנהל מס שבח לתקן בשומותיו לא רק טעויות
10 סופר אלא גם טעויות אחרות, הכל תוך ארבע שנים מיום הוצאת השומה".
11 אמנם גם כאן לא נאמר מפורשות, כי הכוונה היא גם לטעויות משפטיות, אך ניתן
12 להסיק מהדברים, כי המחוקק, בתקנו את החוק, חפץ להרחיב את סמכויותיו של
13 המנהל לתקן שומות."
14 149. בפסק הדין בעניין ו"ע 21-11-20167 שורץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (31.1.2023)
15 הבהרתי, כי תכליתו המובהקת של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין היא להביא לתוצאה של
16 גביית מס אמת, וכי הוראות סעיף 85(א) לחוק אינן מגדירות את סוג הטעות בגינה ניתן
17 לתקן שומה.
18 "עוד נוסיף ונציין כי תכליתו המובהקת של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין היא
19 תכלית אשר נועדה, הן מצד הנישום והן מצד רשות המס, להביא לתוצאה של גביית
20 מס אמת.
21 ההוראה בסעיף 85(א) לחוק איננה מגדירה את סוג הטעות אשר בגינה רשאי
22 המשיב לתקן שומה, בין אם לפי בקשת נישום ובין אם ביוזמתו. ההלכה הפסוקה
23 מפי בית המשפט העליון (ע"א 736/87) קבעה זה מכבר כי הטעות אשר בגינה רשאי
24 המשיב לתקן שומה יכול שתהיה הן טעות עובדתית והן טעות משפטית."
25 150. לא מצאתי בסיכומי המשיב הנמקה ממשית לטיעון לפיו יש לאבחן בין סוגי תיקונים ולאבחן
26 בין זהות המתקן/מבקש התיקון.
27 טיעון זה עומד בסתירה לפסיקת בית המשפט העליון ולפסיקת ועדות הערר. יתר על כן,
28 המשיב הפנה בסעיף 67 לסיכומיו לפסיקה והוראות ביצוע הנוגעות לעניין תיקון דוחות
29 ושומות במס הכנסה, אך משום מה התעלם המשיב מהוראות החב"ק, העוסקות ב"סעיף 85:
30 תיקון שומה", קובץ הפרשנות לחוק מס שבח, בעמ' 521 (להלן – הוראות החב"ק).
31



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 עיון בהוראות החב"ק הנוגעות לפרשנות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, מלמדנו כי לא נמצא
2 בו טיעון התומך בפרשנות החדשה, שהמשיב העלה לראשונה בסיכומיו בעררים דנן, אותה
3 מבקש הוא מוועדת הערר דנן לאמץ, בעניין התנאים והכללים שיש להחיל על נישום המבקש
4 תיקון שומה. יתרה מזו, לא ניתן למצוא בהוראות החב"ק הפנייה כלשהי ליצירת הקבלה בין
5 העקרונית של תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לבין תיקון דו"ח במס הכנסה
6 לפי הוראת סעיף 147 לפקודת מס הכנסה.
- 7 151. אם לא די בכך, הרי שעולה השאלה המתבקשת, אם אמנם סבור המשיב כי יש ליצור הקבלה
8 בין תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לבין תיקון דו"ח או שומה לפי סעיף 147
9 לפקודת מס הכנסה – מדוע בשום שלב לא הוציאה נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין
10 הוראת ביצוע מתאימה בעניין זה?
- 11 152. בנושא של תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין קיימות מספר הוראות ביצוע:
12 הראשונה שבהן, הוראת ביצוע מ"ש 28/92 מיום 29.12.1992, עניינה "נוהל תיקון שומה לפי
13 סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין", והיא קובעת כי: **"במסגרת שיפור השירות לנישום נקבע**
14 **כי כאשר בעל הסמכות לפי החוק מחליט לתקן את השומה לפי סעיף 85, עליו להודיע על כך**
15 **לנישום בטופס מס' 7110... ולפרט את הנימוקים לכך, וזאת במקביל לשידור השומה**
16 **המתוקנת למחשב. יש להקפיד כי הנימוקים יכתבו באופן ברור - הן מצד התוכני והן מצד**
17 **הצורני."**
- 18 הנה כי כן, הוראת ביצוע זו מחייבת דווקא את המשיב, לפרט באופן ברור את הנימוקים
19 לתיקון השומה.
- 20 153. בנוסף, ביום 24.4.1995 פורסמה הוראת ביצוע נוספת, הוראת ביצוע מס שבח 12/95, העוסקת
21 ב"הנמקת החלטות בהשגה או החלטה לתיקון שומה לפי סעיף 85", והיא למעשה הנחיית
22 ריענון, ונאמר בה כי: **"על אף ההוראות המפורשות והתזכורות הנשלחות בנדון ליחידות, לא**
23 **קיימת הקפדה מלאה על הנמקת החלטה בהשגה, או על החלטה לפתוח את השומה לפי**
24 **סעיף 85 לחוק. הדבר גורם עוול לנישומים שאינם מבינים את הסיבה לדחית ההשגה או**
25 **קבלתה חלקית בלבד, מאידך נגרם נזק רב לשם הטוב של האגף."**
- 26 הוראת ריענון נוספת בעניין זה קיימת במסגרת הוראת ביצוע 21/96 מיום 24.11.1996.
- 27
- 28



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

ו"ע 21-08-2021-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2021-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2021-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 יש להדגיש, כי על אף הוראות הביצוע הנ"ל מ"ש 28/92, מ"ש 12/05 וכן 21/96 – נראה כי
2 החלטות על ביצוע תיקוני שומה יזומים על ידי המשיב – אינן כוללות נימוקים או הסברים
3 אודות סיבת התיקון ומדוע הוא נדרש, מעבר לציון עילת תיקון לפי סעיף 85(3) בדבר "טעות"
4 בשומה.
- 5 ראו לעניין זה נספחים 1 ו-2 לתצהירה של גב' דבורה ברוך, שהוגש ביום 20.1.2025 (לאחר
6 ההחלטה בבקשה להוספת ראיות), הכוללים החלטות מיום 10.1.2024, של מר רפאל ביטס,
7 מנהל תחום במשרדי המשיב, בדבר תיקון שומת מס רכישה שהוצאה לחברת שמואל ברוך,
8 אשר כל שנאמר בה הוא:
- 9 **"הריני להודיעך כי בהתאם לסמכותי לפי סעיף 85 לחוק, החלטתי לתקן את**
10 **השומה, ואלה נימוקי החלטתי:**
- 11 **"בהמשך לשיחתנו הטלפונית החלטתי לתקן את השומה לפי סעיף 85(3) לחוק**
12 **מיסוי מקרקעין וזאת עקב טעות בשומה כך שהוצאות הפיתוח הנוספות לא חויבו**
13 **במס רכישה מלא. ..."**
- 14 בתצהיר שהוגש ביום 18.2.2025 מטעם המשיב על ידי מר רפאל ביטס נטען בסעיף 10 לתצהיר
15 כי אינו זוכר במדויק את הרקע לביצוע תיקון השומות. עוד נטען בסעיף 11 לתצהירו של מר
16 ביטס כי טרם תיקון השומות הוא קיים דיון טלפוני מפורט עם המייצג של חברת שמואל ברוך
17 והסביר לו את עמדת המשיב ורק לאחר מכן תוקנה השומה.
- 18 ועדת הערר כבר הביעה לא פעם את עמדתה באופן ברור וחד משמעי בנושא של התנהלות
19 המשיב בקיומו "דיון טלפוני" והשאלה האם מדובר במתן זכות טיעון כדין לנישום.
- 20 ראו לעניין זה: ו"ע 22-04-2021-53364 ארבטמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה וו"ע 22-04-2021-53376
21 מנדלסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה [16.6.2025] (להלן – עניין ארבטמן מנדלסון); וכן
22 ראו ו"ע 23-06-2021-35404 כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (19.5.2024).
- 23 בעניין ארבטמן מנדלסון קבעתי בעניין טענת המשיב שם על קיום דיון בהשגה באמצעות "דיון
24 טלפוני" ועוד במצב דברים בו לא נערך פרוטוקול לאותו "דיון", ראו פסקאות 101 עד 117
25 לפסק הדין בעניין ארבטמן מנדלסון, כאשר בפסקה 115 סוכמו עיקרי הדברים:
- 26 **"לטעמי, דיון טלפוני איננו יכול כעניין שבשגרה להוות דיון כדין בהשגה, בוודאי**
27 **בנסיבות שבהן לא קיימת הסמכה חוקית לקיום דיון במתכונת שכזו וכאשר לא**
28 **התבקשה ולא ניתנה הסמכה מצד הנישום לקיום דיון בפורמט שכזה.**
- 29 יתר על כן, אילו היה מתנהל רישום תקין של מהלך הדיון, כפי שנדרש לקיים
30 בפרוטוקול כדין – לא צריך היה לשער דבר. הדברים אמורים להיכתב בפרוטוקול
31 הדיון, באשר לאילו מסמכים נדרשים, ולאיזה צורך.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לא למותר לומר, שכאשר נדרשים מסמכים נוספים, ראוי ונדרש לאפשר לנישום
2 להגיב למסמכים, כמו גם לאפשר תגובה לעמדה או למסקנה שהמשיב סבור שיש
3 להסיק מהם - והכל טרם שניתנת ההחלטה בהשגה. זו המהות של דיון בהשגה."
4 הדברים האמורים יפים גם לענייננו.
- 5 157. מר ביטס בתצהירו מציין שקיים "דיון טלפוני" טרם שביצע את תיקוני השומה שאליהם
6 מתייחס תצהירה של גב' ברוך. אלא שמעבר לעובדה כי על פי הדין "דיון טלפוני" אינו מהווה
7 מתן זכות טיעון כדין לנישום, הרי שגם לא צורך פרוטוקול אותו "דיון", אף לא צוין בתצהיר
8 מר ביטס מתי בוצעה השיחה הטלפונית ומה נאמר בה באשר לרקע והסיבות שהובילו לאותה
9 "טעות" שהצריכו את תיקון השומה, בעיתוי בו בוצע, ובוודאי שאין לדעת מה הייתה עמדת
10 חברת שמואל ברוך ביחס לכוונה לבצע תיקון שומה כאמור, שכן על פני הדברים נראה כי לא
11 ניתנה לה זכות טיעון כנדרש על פי כללי המשפט המנהלי.
- 12 לא למותר גם לציין, כי כעולה מההחלטות לתיקוני השומות שצורפו כנספחים 1 ו- 2
13 לתצהירה של גב' ברוך – תיקון השומות הוסיף סכום של כמעט 6 מיליון ₪ לשווי המכירה –
14 עניין משמעותי לשומת המס, לכל הדעות.
- 15 158. על כן, המסקנה הנובעת מהראיות הנוספות שהובאו בפנינו במסגרת תצהירה של גב' ברוך
16 היא, כי המשיב עצמו כלל אינו מנמק ומסביר את הסיבות לקרות אותה "טעות", שבגינה הוא
17 מבצע תיקון שומה יזום לפי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין. המשיב אך ורק מציין כי
18 נפלה "טעות" ופונה לתיאור התיקון המבוצע על ידו.
- 19 יוצא איפוא, כי בעררים שבפנינו טיעון המשיב בעניין התנאים המקדמיים שיש לחייב בהם
20 את העוררת הוא בבחינת "נאה דורש אך לא נאה מקיים". זאת, הגם שעל פי הוראות הביצוע
21 של המשיב עצמו, כפי שפורטו לעיל, נדרש הוא, בכדי לשמור על שמו הטוב של אגף מיסוי
22 מקרקעין ברשות המיסים, ולמנוע עוול מנישומים - לנמק את הסיבות שהביאו לתיקון
23 השומה, כאשר לא די בטיעון לאקוני בדבר "טעות".
- 24 לא אוכל שלא להעיר בנקודה זו, כי אם אמנם חשוב לו למשיב לשמור על "שמו הטוב של אגף
25 מיסוי מקרקעין ולמנוע עוול מנישומים", ראוי היה שלא היה עומד על טיעונו בעניין תיקון
26 השומה כפי המלצת ועדת הערר. הרושם שנוצר הוא, כי עמידתו של המשיב על טענותיו
27 המקדמיות נועדה למנוע דיון ענייני בסוגיה המשפטית לגופה, וזאת חרף החובה המוטלת עליו
28 לחתור לשומת מס אמת. למותר לומר, כי כרשות ציבורית חובתו של המשיב לחתור לשומת
29 מס אמת אינה נופלת מהחובה המקבילה המוטלת על הנישום, והנה דווקא המשיב הוא
30 המנסה במקרה דנן להימנע מלבחון את נכונות השומה.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 יתר על כן וכפי שיפורט להלן בהרחבה, עמדתי היא כי הפרשנות הנכונה והראויה להוראת
2 סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין היא כל צד – **בין אם הנישום ובין אם המשיב** – המבקש
3 לתקן שומה בעילת ה"טעות" לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, נדרש לבאר מהי הטעות שנפלה לפניו
4 וכיצד היא אירעה. אין די באמירה בעלמא בדבר קיומה של טעות, אלא נדרש שמבקש או
5 מבצע התיקון יציג את ההקשר ואת הנסיבות שהובילו להיווצרותה של הטעות.
- 6 לאור האמור לעיל, עולה אפוא השאלה, מדוע סבור המשיב כי יש מקום שוועדת הערר תקבל
7 את עמדתו ותבחין בין תיקון שומה יזום, המבוצע על ידו, לבין תיקון שומה המתבקש על ידי
8 נישום, באופן שוועדת הערר תכביד את ידה על נישומים מחד, ותקל ידה על המשיב?
- 9 "כובד המשקל" של הסוגיה המהותית הנדונה בעררים דנן אינו יכול להוות שיקול בקביעה
10 האם יש להקשיח את התנאים המקדמיים לקבלת בקשה לתיקון שומה, שכן כפי שראינו לעיל
11 (ראו תצהירה של גב' ברוך), גם תיקוני שומה שמבצע המשיב עשויים להיות "כבדי משקל"
12 עבור הנישום ולהוביל לשומת מס גבוהה משמעותית מהשומה המקורית, מושא התיקון.
- 13 גם את הטיעון בו נקט המשיב בניסיון לבסס טענתו כי יש ליצור א-סימטריה בין נישום למשיב
14 (ראו סעיף 66(ב) לסיכומי המשיב), לפיו חייב הנישום לגבש עמדתו "על כל חלקיה ורכיביה"
15 לפני הגשת ההצהרה והדיווח, ואילו המשיב "רק" בוחן את ההצהרה – אין בידי לקבל.
- 16 אכן, נישום נדרש לבחון היטב את רכיבי העסקה בה התקשר, להצהיר ולדווח עליה כדבעי
17 ובהתאם להוראות החוק. אולם, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי המחוקק קבע במפורש כי גם
18 נישום יכול לבקש תיקון שומה בשל "טעות", וכי על פי החוק ניתן לבקש תיקון של שומה
19 עצמית, כאשר הפסיקה הבהירה כי הטעות שאליה מתייחס סעיף 85(א)(3) לחוק היא כל סוג
20 של טעות, גם טעות עובדתית וגם טעות משפטית.
- 21 מכאן, שקבלת עמדת המשיב תוביל, למעשה, לריקון העילה של סעיף 85(א)(3) לחוק מכל
22 תוכן, בכל הקשור והמתייחס לנישומים. שכן, לגישת המשיב אין להכיר באפשרות של נישום
23 להיקלע לכלל טעות, הגם שהמחוקק והלכה הפסוקה קבעו כי העילות הקבועות בסעיף 85
24 לחוק חלות גם על נישומים וגם על מנהל מיסוי מקרקעין.
- 25 זאת ועוד, המשיב איננו רק בגדר מי שבוחן את ההצהרה שהוגשה לו. דומני, כי הגדרה זו
26 מגמדת ומצמצמת עד מאוד את מהות תפקידו של מנהל מיסוי מקרקעין, האמון על בחינת
27 שומה עצמית ואת הסמכויות המוקנות לו על פי החוק.
- 28 בידי המשיב מצויים ידע, ניסיון, כלים, אמצעים ומידע שאינם נופלים מהמידע המצוי בידי
29 הנישום, ולטעמי, בוודאי בכל הקשור לתחום של מיסוי מקרקעין – אף עולה עליו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 המשיב אינו נסמך רק על המידע המוצג על ידי הנישום, אלא רשאי ויכול להניח ידיו על מידע
2 רב, מקיף ומגוון יותר, כדי לקבוע עמדה באשר לשומה העצמית שהוגשה לו ואם יש מקום
3 להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. כך, בוודאי מקום בו מדובר בסוגיה משפטית-מיסויית,
4 קל וחומר סוגיה שיש לה השפעות רוחב מקיפות והרלוונטיות לעסקאות רבות, וביתר שאת
5 כאשר אין מדובר בעסקאות הנערכות בין אנשים פרטיים, אלא עסקאות להן שותפה המדינה,
6 שהן פועל יוצא של מדיניות הממשלה והחלטותיה ושהמסמכים הנוגעים להן מנוסחים
7 ומוכתבים על ידי המדינה.
- 8 מכאן, שהניסיון לאבחן בין יכולותיו של נישום לבין יכולותיו של המשיב בכל הנוגע לדיווח
9 או להוצאת שומה, בהקשר של הפעלת הסמכות לפי סעיף 85 לחוק – דינו להידחות.
- 10 גם הטענה כי יש לקבוע את התנאים המקדמיים הנוקשים ביחס לסוג בקשות לתיקון שומה 163.
11 דוגמת בקשת העוררת כאן, שמשמעותה היא ביטול ההצהרה על רכישת זכות במקרקעין,
12 והשוואתה לפסיקה בעניין סעיף 147 לפקודת מס הכנסה – אינה נכונה בעיניי.
- 13 שוב אדגיש, שלילת האפשרות או הקשחת התנאים להגשת בקשה לתיקון שומה, בה נטען כי
14 יש לתקן את השומה העצמית באופן שייקבע כי אין המדובר ברכישת "זכות במקרקעין"
15 במשמעות החוק, מאחר שנפלה טעות בהצהרת הנישום בעניין זה – כמוה כקביעה כי לנישום
16 לא עומדת העילה של טעות משפטית, ואפילו לא טעות משפטית מובהקת כדוגמת זו הנוגעת
17 לשאלת עצם קיומה או העדרה של "זכות במקרקעין", כעילה לתיקון שומה. לשון החוק
18 והפסיקה אינן תומכות בפרשנות כזו.
- 19 בנוסף, הוראות הביצוע הקיימות בתחום של מיסוי מקרקעין והמתייחסות לסעיף 85 לחוק – 164.
20 אינן עוסקות כלל בתנאים מקדמיים שיש להציב לנישום המבקש תיקון שומה לפי סעיף 85,
21 או ביצירת הקבלה בין תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לבין תיקון דו"ח או
22 תיקון שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. **ולא בכדי**.
- 23 הפסיקה המוקדמת יותר של בית המשפט העליון נקטה גישה מקלה גם בעניין תיקוני שומה 165.
24 לפי סעיף 147 לפקודה - ראו פסק דינו של כבוד השופט א. ויתקון בע"א 264/64 בן ציון ואח'
25 נ. פקיד השומה ת"א 4, פד"י יט (1) 245 (להלן – פס"ד בן ציון), אשר דן בשאלה אם נציב מס
26 הכנסה מוסמך להפעיל סמכויותיו לפי סעיף 147 לפקודה, כשלא נתגלו לו עובדות חדשות
27 לאחר עריכת השומה וכאשר מדובר בפתיחת שומה בהסכם, וכאשר הדבר היחיד שהשתנה
28 הוא גישתו המשפטית של הנציב. בפס"ד בן ציון קבע כבוד השופט ויתקון כי:
29



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

ו"ע 21-08-26310-08 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 "כמו השופט המלומד אף אני סבור, שהנציב היה מוסמך לפעול כפי שפעל, על אף
2 העובדה, שבאותה מחלוקת הושג הסכם בין פקיד השומה והנישומים ושלא נשתנה
3 ולא נתחדש מאומה מלבד גישתו המשפטית של הנציב. למותר לציין שדבר כזה אינו
4 רצוי ושיש להימנע ממנו ככל האפשר, אך הסמכות קיימת ולפעמים אין מנוס
5 מלהשתמש בה.
6

7 ...
8 הסעיף 147 לפקודתנו אינו כולל כל סייג – מלבד סייג ההתיישנות – להפעלת
9 סמכות הנציב, ובפרט אין צורך ב"גילוי" כלשהו. בצדק ציין ד"ר לפידות, בשם
10 המשיב, שהמחוקק המנדטורי בחר נוסח רחב ביותר להגדרת סמכות הנציב – נוסח
11 הרחב אפילו מזה של "הפקודה לדוגמה" – כדי להעניק לנציב סמכות של ביקורת
12 על פקידי השומה. המחוקק ראה, בין יתר המקרים המצדיקים תיקון של מעוות,
13 גם מקרים, שבהם ידע פקיד השומה את כל העובדות, אך טעה מבחינה משפטית
או סתם לא מילא את חובתו."

14 166. אלא, שגישה זו שונתה במהלך השנים בפסיקה מאוחרת יותר, וסוגיית היקף הסמכות על פי
15 סעיף 147 לפקודה שבה ועלתה לדיון בבית המשפט העליון, בין היתר בפסק הדין בע"א
16 976/06 זן מרום נ. נציבות מס הכנסה (6.11.08) (להלן – פס"ד מרום), שם נפסק מפי כבוד
17 השופט ס. ג'ובראן ביחס להיקף הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה כי:

18 "אומנם מדובר בסמכות רחבה ביותר של פקיד השומה, אך אין לומר כי
19 מדובר בסמכות בלתי מוגבלת. בעבר התפרשה אומנם סמכות הנציב לפתוח
20 שומה על פי סעיף 147 בצורה רחבה (ראו ע"א 264/64 בן ציון ומירון נ' פקיד
21 שומה תל אביב 4, פ"ד יט(1) 245, 248 (1965)) ונקבע כי די בכך שהנציב
22 חולק על פקיד השומה מבחינה עובדתית או משפטית כדי שיפעיל את
23 סמכותו הביקורתית. אולם מגמה זו השתנתה בפסיקת בתי המשפט אשר
24 ראו לנכון לקבוע תנאים לצמצום סמכותו של הנציב (ראו דברי השופט ח'
25 כהן (כתוארו אז) בע"א 669/69 מטעי רסקו בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד כא(1)
26 142, 145 (1967)); וכן עמ"ה (מחוזי ת"א) 167/97 ארגוב נ' פקיד שומה ת"א
27 3 ([פורסם בנבו], 22.10.2000)).

28 כבוד השופט ג'ובראן אף התייחס בפסק דינו הנ"ל בעניין מרום גם לקובץ החב"ק במס
29 הכנסה, ולפרשנות שניתנה על ידי נציבות מס הכנסה עצמה להיקף הפעלת הסמכות לפי סעיף
30 147 לפקודה על ידי מנהל רשות המיסים (פיסקה 38 לפס"ד מרום):

31 "גם בהנחיות הפנימיות של פקיד השומה נקבע כי הסמכות לפתוח את
32 השומה על פי סעיף 147 לא תיעשה כדבר שבשגרה וכי הדבר יעשה רק
33 במקרים חריגים:

34 "יודגש כי ככלל, ייעשה שימוש בסעיף 147 אך ורק
35 במקרים חריגים ולאחר שיקול דעת מעמיק וממצה של
36 הסוגיה על כל היבטיה, הן היבטים הנוגעים לתיק
37 הספציפי לגביו נבחנת שאלת פתיחת השומה והן
38 היבטים כלליים הנוגעים לכללי המינהל התקין
39 ולשיקולי המדיניות הציבורית הראויה.
40



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כך למשל, אין לנקוט בהליך פתיחת השומה מקום
2 שהליך זה לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים,
3 וכך יש להימנע מנקיטת ההליך אם השומה שאת
4 פתיחתה מבקשים, הינה שומה בהסכם (אלא אם
5 ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר). כמו כן, אין
6 לנקוט הליך של פתיחת שומה מקום בו לאחר הוצאת
7 השומה נקבעה בפסיקה או בהנחיות האגף עמדה שונה
8 מזו שננקטה באותה שומה, אולם אותה עמדה נדונה
9 לגופה במסגרת הליכי השומה וניתנה החלטה
10 פוזיטיבית בקשר אליה". (קובץ הפרשנות לפקודת
11 מס- הכנסה (החבק), הוצאת רונן עמ' ט-19.4).
- 12 ראו לעניין זה גם התייחסותו של כבוד השופט י. אלון בע"מ 504/09 איתמר מחלב נ' פקיד
13 שומה באר שבע (26.7.2010) בפסקאות 7-10 לפסק הדין.
- 14 167. הנה כי כן, ניתן להיווכח כי כאשר רשות המיסים סבורה כי יש מקום לפרשנות המטילה
15 מגבלות או סייגים להפעלת הסמכות לתקן שומה – היא מביעה עמדתה זו במסגרת הוראות
16 הפרשנות שלה את הוראת החוק המקימה את הסמכות לתקן. כך פעלה רשות המיסים בכל
17 הקשור לסמכות מנהל רשות המיסים להפעיל את סעיף 147 לפקודה וקבעה כי הפעלת
18 הסמכות תיעשה במשורה ובמקרים חריגים.
- 19 אלא שכאמור לעיל, אף לא אחת מהוראות הפרשנות במיסוי מקרקעין, המתייחסת לסמכות
20 התיקון לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, אינה קובעת מגבלות או סייגים שכאלה להפעלת
21 הסמכות – הן כאשר מדובר בתיקון ביוזמת מנהל מיסוי מקרקעין והן כאשר מדובר בתיקון
22 לפי דרישת נישום.
- 23 168. אציין תחילה, כי ועדת הערר אינה מחויבת, כמובן, בהוראות הביצוע או הוראות הפרשנות
24 של רשות המיסים, ומלאכת הפרשנות מסורה על פי דין בידי ועדת הערר, אך וודאי שניתן
25 להתייחס להוראות הביצוע והפרשנות הללו בכדי ללמד על העמדה המקצועית והפרשנית של
26 המשיב עצמו והשלכותיה על הטיעון המועלה על ידו במסגרת העררים דנן.
- 27 ראו לעניין זה: פס"ד מרום בסייפת פסקה 38; רע"א 3527/96 אקסבלרד נ' מנהל
28 מס רכוש, פ"ד נב(5), 385, 407-408 (1998).
- 29 168. מכל מקום, לא בכדי אין בנמצא הוראת פרשנות הקובעת מגבלות וסייגים לתיקון השומה
30 לפי סעיף 85 לחוק, כדוגמת אלו הקיימות בהתייחס לסעיף 147 לפקודה. הטעם לכך הוא שאין
31 מקום להשוואה, כפי ההשוואה שעורך המשיב בעררים דנן, בין תיקון השומה לפי סעיף 85
32 לחוק מיסוי מקרקעין לבין פתיחת השומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לא מבחינה
33 פרוצדורלית ואף לא מבחינה מהותית.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

169. הנה כי כן, הסמכות לתקן לפי סעיף 147 לפקודה מסורה בידי "המנהל" כהגדרתו בסעיף 1
וסעיף 229 לפקודה – היינו: מנהל רשות המיסים (או מי שהוא אצל לו מסמכותו – כאשר על
פי רוב מוסמכים גורמים מהמחלקה המקצועית ברשות המיסים) ולא בידי פקיד השומה
עצמו. כפי שניתן להיווכח מהפסיקה העוסקת בסמכות התיקון לפי סעיף 147 לפקודה, מדובר
בסמכות ביקורת של המנהל על פקיד השומה.
- לעומת זאת, הסמכות לתקן לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מסורה בידי "המנהל"
כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, המתייחס למנהל משרד מיסוי מקרקעין בכל אזור,
או למי שהוסמך על ידי אותו מנהל. דהיינו, גורם בתוך משרד מיסוי מקרקעין – מנהל המשרד
(או בעלי תפקיד מהמשרד עצמו, מפקחים או רכזים או סגן המנהל, שהוסמכו על ידי המנהל)
– הוסמך לתקן שומות לפי סעיף 85 לחוק, שהוצאו על ידי אותו משרד מיסוי מקרקעין.
170. ההבדלים בין הגורמים המוסמכים לבצע תיקון שומה במס הכנסה לעומת מיסוי מקרקעין
נעוץ בשוני המהותי בין הדיווח לפקיד השומה לעומת הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין.
- דו"ח ושומה עצמית המוגשים לפקיד השומה כוללים למעשה סיכום של התנהלות עסקית
שנתית כוללת של נישום, כפי שהיא באה לידי ביטוי ברישום שנעשה בכרטיסות ובספרי הנהלת
החשבונות של הנישום, במאזן ובדו"ח רווח והפסד שלו, ותוך שנדרש אישורו של רואה חשבון
לדוחות הכספיים המוגשים. יתר על כן, דו"חות למס הכנסה מוגשים על ידי נישומים מדי
שנה, והם מגלמים ומשקפים לא רק את ההתנהלות העסקית של השנה המדווחת, אלא אף
מלמדים, בדרך כלל, על המשכיות ההתנהלות העסקית ביחס לשנים קודמות, כך שניתן לבקר
את הדו"חות גם מתוך ראייה רחבה של שנות המס הקודמות ושל עסקו של הנישום באופן
כללי.
- זאת ועוד, על פי הוראות הפקודה – המועד להגשת הדו"ח השנתי למס הכנסה הוא מספר
חודשים לאחר תום שנת המס המדווחת, כאשר על פי רוב, וכאשר ישנה מעורבות של רואי
חשבון המגישים את הדוחות – ישנם הסדרים ונוהלים של מתן ארכות לפרקי זמן לא
מבוטלים של מספר חודשים להגשת הדוחות לפקיד השומה.
- בשל העובדה כי הדו"ח השנתי והשומה העצמית מתייחסים למכלול ההתנהלות העסקית
השנתית, לפקיד השומה נתונה סמכות לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה לבדוק את הדו"ח השנתי
במשך תקופה של עד ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, ולהחליט אם הוא מאשר
את השומה העצמית או מוציא לנישום שומה לפי מיטב השפיטה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

171. לעומת זאת, הצהרה ודיווח למנהל מיסוי מקרקעין מתייחסים לאירוע נקודתי, יחיד וספציפי, של עסקה במקרקעין, המתרחשת במועד מסוים אחד.
- הדיווח למיסוי מקרקעין נדרש לביצוע תוך 30 יום ממועד העסקה, ואין הארכות מועד לעניין זה. לרשות מנהל מיסוי מקרקעין עומד לפי סעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין פרק זמן של שמונה חודשים בלבד ממועד הדיווח כדי לבדוק את הצהרת הנישום ולהחליט אם הוא מאשר את השומה העצמית או מוציא שומה לפי מיטב השפיטה.
172. יוצא, אפוא, כי קיימים הבדלים ניכרים ומשמעותיים בין שיטות הדיווח והבקרה על הדיווחים במס הכנסה לעומת אלו של מיסוי מקרקעין. הבדלים אלו מסבירים גם את השוני הפרשני הקיים והנדרש בין סמכות התיקון של דוחות ושומות במס הכנסה לפי סעיף 147 לפקודה לבין הסמכות שבסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.
173. במס הכנסה, בשל "מוטת הכנפיים" הרחבה של הדו"ח השנתי, ניתן פרק זמן משמעותי להגשת הדיווח ואף קיימת אפשרות לקבל ארכות משמעותיות להגשתו, ובהתאם גם נקבע בפקודה משך זמן ארוך לעריכת הביקורת השומתית לדו"ח לשם גיבוש החלטה אם לאשר את השומה העצמית או להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. בשל פרקי הזמן הניכרים, המאפשרים שקילה ובחינה מדודה ונינוחה יותר, ולשם שמירת היציבות בהתנהלות מול פקיד השומה, נקבע בהלכה הפסוקה, כי סמכות התיקון של הדוחות והשומות במס הכנסה תתפרש בצמצום ותאושר רק במקרים חריגים, בשל הציפייה כי ההתנהלות השומתית תתמקד ותתמצה בהליכי השומה וההשגה, וכאשר בשל פרקי הזמן העומדים לרשות פקיד השומה, הסבירות לטעויות ושגיאות של מי מהצדדים – היא נמוכה יותר ולכן האפשרות לתיקון היא מצומצמת יותר. כך גם היא העמדה הפרשנית של רשות המיסים כעולה מהוראות הפרשנות של סעיף 147 בחב"ק.
174. לעומת זאת, הדיווח למיסוי מקרקעין הוא, כאמור, נקודתי, ספציפי וחד פעמי, ומטעם זה פרק הזמן לדיווח על אירוע מס כזה הוא קצר וללא מתן ארכות, ומשך הזמן הנתון למנהל מיסוי מקרקעין לבחון את הדיווח ולגבש עמדה בקשר לנושאים בהם הוא מוסמך לקבוע – יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום מס הרכישה, סכום השבת, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח או ההקלות במס רכישה (ראו סעיף 78(ב) ו78(ג) לחוק) – הוא מצומצם לתקופה קצרה של שמונה חודשים מיום הדיווח על העסקה.
- מטבע הדברים, ככל שמשך הזמן הנתון לדיווח ולביקורת השומתית הוא קצר יותר, הסיכוי לכך שטעויות יקרו, ולפיכך גם הצורך בקביעת מנגנון גמיש ויעיל לתיקון אותן טעויות – גדל.



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מטעם זה לשונו של סעיף 85 לחוק אינה מגבילה או מסייגת את אפשרויות התיקון, כאשר
2 מתקיימת אחת מהעילות לפי סעיף 85(א) לתיקון השומה, מלבד מגבלת הזמן בת ארבע
3 השנים הנקובה בסעיף זה. זהו איזון האינטרסים שקבע המחוקק ושעליו שמרה הפסיקה
4 לאורך כל השנים.
- 5 יש גם לזכור כי ההלכה הפסוקה לא צמצמה או הגבילה את הסמכות לתיקון שומה לפי סעיף
6 85 לחוק, פרט לדרישה שנקבעה בהלכת יעקובוביץ, המתייחסת בעיקרה להפעלה יזומה של
7 הסמכות על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, לפיה:
- 8 **"הסמכות לשנות החלטה מינהלית צריכה להיות מופעלת מתוך מתן תשומת לב**
9 **לזכותו של הפרט לשמור על זכויות שהתגבשו בידי עקב החלטה, ותוך התחשבות**
10 **בהסתמכותו עליהן. אכן, סמכות השינוי לחוד והפעלת שיקול הדעת במסגרת**
11 **הסמכות לחוד" (עמ' 371 לפסק הדין).**
- 12 אשר על כן, מלבד העובדה שגם במיסוי מקרקעין וגם במס הכנסה האפשרות לתקן היא על
13 פי יוזמת פקיד המס הרלבנטי או על פי בקשת הנישום – כל יתר ההוראות, לוחות הזמנים
14 והתנאים לתיקון שומה במיסוי מקרקעין לעומת תיקון דו"ח או שומה במס הכנסה – שונים
15 בתכלית, וכפועל יוצא מכך יש גם לפרש באופן שונה את היקף הסמכות לתקן את השומה.
- 16 לא מצאתי, לפיכך, כל עוגן פרשני לטענות המשיב בסיכומיו בעניין קביעת תנאים מקדמיים
17 לבחינת בקשה לתיקון שומה במיסוי מקרקעין. בהתאם, לא מצאתי כי הפסיקה אליה הפנה
18 המשיב בסיכומיו (פסקה 67(ב) לסיכומים) רלבנטית לענייננו או מחייבת את הוועדה דנן. פסק
19 הדין בעניין ע"א 1804/05 אהוד אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.01.08) עוסק במצב עובדתי
20 שונה בתכלית מהמצב העובדתי במקרה הנדון, וממילא אין להקיש ממנו לעניין תיקון שומה
21 לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 22 מחלוקת דומה לענייננו, בעניין תיקון שומה ושינוי הצהרה על רכישת זכות במקרקעין, נדונה
23 בפסק הדין בערר ו"ע 15-04-2016-37589 כץ גבע איצקוביץ קי גי אי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
24 תל אביב (17.7.2018) (להלן – עניין כץ גבע), שם קבעה ועדת הערר (ראו פסקה 26 לחוות דעתו
25 של רו"ח צ. פרידמן, עמה הסכים יו"ר הוועדה כבוד השופט ה. קירש, כי אין לקבל את עמדת
26 המשיב באותה פרשה בדבר מניעות בשל ההצהרה בשומה העצמית:
- 27 **"גם הטענה לפיה העוררת הגישה, מיד לאחר החתימה על הסכם המכר, הצהרה**
28 **על רכישת זכות במקרקעין ובכך גילתה את דעתה בפני המשיב, בזמן אמת, כי**
29 **רכשה זכות במקרקעין ומקימה מניעות בפני העוררת לטעון שאין המדובר ברכישת**
30 **זכות במקרקעין, דינה להידחות, שכן אכן נראה כי הדיווח הראשוני נעשה בטעות,**
31 **ולאחר שהעוררת "עלתה" על הטעות, הגישה בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85**
32 **לחוק. אינני רואה כל פסול בכך בבחינת "מי שלא עושה לא טועה, ומי שלא טועה**
33 **- לא יודע כלום" (פתגם סיני).**



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 עמדה זו מקובלת עליי, שכן היא עולה בקנה אחד עם הנימוקים והטעמים שפירטתי לעיל,
2 ואשר בגינם, מאז ומעולם, הייתה הפרשנות של סמכות התיקון שלפי סעיף 85 לחוק, פרשנות
3 רחבה ומקילה יותר – לשני הצדדים, לנישום ולמנהל מיסוי מקרקעין, כאחד.
- 4 על כן, גם כאשר מדובר בטעות משפטית, הנובעת משיקול דעת מוטעה, קבעה הלכת
5 178. **יעקובוביץ** כי ניתן לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק.
- 6 ראו לעניין זה גם: ו"ע 08-9094 אייל עזר נ' מנהל מס מקרקעין (כך במקור – א.ו.).
7 (11.2.2010), שם נקבע:
- 8 **"לכאורה אין כאן טעות בשומה אלא טעות בשיקול דעתו של העורר. לאור ההרחבה**
9 **העולה מפסק דין יעקובוביץ' ניתן להכליל טעות זו במסגרת סעיף 85(3) לחוק הנ"ל.**
10 **"טעות כלשהי" כוללת טעות משפטית", טעות כלכלית, טעות בכדאיות וגם טעות**
11 **בשיקול הדעת."**
- 12 באשר לטענת המשיב כי על העוררת להוכיח את הטעות שאירעה ואת הסיבה לטעות – כפי
13 שצינתי לעיל, סבורני כי **כל גורם** המבקש לתקן שומה, בין אם הוא המשיב ובין אם מדובר
14 בנישום, נדרש לציין ולבאר מהי הטעות שאירעה אצלו, אשר בגינה מבקש הוא לעשות שימוש
15 בסעיף 85(א)(3) לחוק, וכן יש לציין כיצד אירעה הטעות. זאת, על מנת שלא יעשה שימוש
16 לרעה באפשרות התיקון לפי סעיף זה, על ידי מי מהצדדים, למשל - כאמצעי להתגבר על
17 מגבלות זמן הקבועות בחוק להגשת השגה או להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, כמו גם
18 מגבלת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק.
- 19 בנוסף, עמדתי היא כי תנאי זה של פירוט הטעות והסיבה להיווצרותה יסייע בגיבוש נורמות
20 התנהגות וסטנדרטים נכונים וטובים יותר של התנהלות שומתית – הן מצד מנהל מיסוי
21 מקרקעין והן מצד הנישום. באופן זה, יידרש מנהל מיסוי מקרקעין להתנהלות מסודרת,
22 קפדנית ואחראית יותר באישור שומות או בהוצאת שומות, ואף הנישום יידרש להקפדה
23 בדיווחיו, להיוועצות בגורמים מקצועיים ולאיתור מלוא המסמכים הנדרשים והמצאתם
24 במועד, והכל מתוך הבנה כי לצורך תיקון השומה בשל טעות, על ידי מי מהצדדים, לא יהא די
25 באמירה בעלמא בדבר "טעות".
- 26 העוררת סבורה כי אין מקום לקבוע במקרה של טעות משפטית כי יש צורך להוכיח מהי
27 הטעות ומה גרם לטעות. לעמדתה (ראו 45-40 לסיכומי התשובה), טעות משפטית היא מצב
28 בוקיים שוני בין המצב המשפטי הנכון לבין המצב המשפטי על פי הדיווח, ועל כן, כדי להכריע
29 בשאלה אם אמנם נפלה טעות משפטית בדיווחיה של העוררת – יש להכריע בעררים לגופם,
30 ואם תתקבל עמדתה המשפטית של העוררת, אזי ממילא מתייתר הצורך לדון בשאלה כיצד
31 אירעה הטעות המשפטית בדיווח.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

181. כפי שציינתי לעיל, אינני סבורה כי יש לקבוע קביעה שכזו, בוודאי לא באופן גורף כפי טענת העוררת.
182. עם זאת, בניגוד לעמדה המוצגת על ידי המשיב בסיכומיו, אינני סבורה כי העוררת צריכה להוכיח כי נפלה אצלה טעות משפטית "שלא יכולה הייתה לדעת עליה" קודם להגשת ההצהרה והשומה העצמית, או כי יש להטיל על העוררת נטל שכנוע כבד וחריג, בשל כך שמשמעות התיקון המבוקש היא ביטול מס הרכישה ששולם על ידה. על פניו, מדובר בתנאי בלתי סביר שיש בו כדי לשלול לחלוטין את האפשרות של הנישום לטעון לקיומה של טעות משפטית, כפי שכבר ציינתי לעיל.
183. ייתכן, ואיני קובעת מסמרות בעניין זה, שבהקשר של בקשה לתיקון טעות עובדתית, להבדיל ממשפטית, עשוי להיות מקום לבחינת השאלה אם אמנם מבקש התיקון (נישום) או מבצע התיקון (מנהל מיסוי מקרקעין) לא ידע (היבט סובייקטיבי) ולא יכול היה לדעת (היבט אובייקטיבי) על עובדה מסוימת, טרם שהגיש את שומתו העצמית (נישום) או טרם שהוציא את השומה לפי מיטב השפיטה (מנהל מיסוי מקרקעין).
184. עם זאת, יש לבחון לגופו כל מקרה שכזה, של תיקון טעות עובדתית, לאור הנסיבות הספציפיות לו, ותוך איזון אל מול העיקרון המרכזי והמנחה של קביעת שומת מס אמת, כאשר ועדת הערר תיזכר לשאלה אם יש לשלול את אפשרות התיקון רק בשל התרשלות של נישום או מנהל מיסוי מקרקעין באיתור ובידור העובדות טרם הדיווח או הוצאת השומה. לטעמי, יידרש קיומו של מצב דברים קיצוני וחריג, כדי לסייג את העיקרון המרכזי של קביעת שומת מס אמת.
185. לעומת זאת, במקרה של תיקון טעות משפטית אין מקום לבחינה שכזו, של השאלה אם הנישום או מנהל מיסוי מקרקעין ידע או יכול היה לדעת על הטעות המשפטית טרם הדיווח או הוצאת השומה.
- שהרי ברי, כי אילו הצד מבקש או מבצע התיקון היה יודע על המצב המשפטי הנכון, לגישתו, טרם השומה – לא יכול להיות ספק שהיה מדווח או מוציא שומה בהתאם.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 השאלה אם יכול היה לדעת על המצב המשפטי הנכון, לגישתו של מבקש/מבצע התיקון,
2 משמעה הכנסת קריטריון של בחינה אם הייתה או לא הייתה התרשלות בדיווח או בהוצאת
3 השומה, מבחינה משפטית. קריטריון זה מצריך, לכאורה, בחינת איכות הייעוץ המשפטי או
4 המקצועי שניתן לצד המבקש/מבצע התיקון.
- 5 לטעמי, וכעניין של מדיניות שיפוטית ראויה ונכונה – אין בסיס ענייני, במסגרת של ערר מיסוי
6 מקרקעין לביורר השאלה אם הייעוץ המשפטי שניתן היה נכון או שגוי לשעתו. בוודאי כאשר
7 העוררת אינה מעלה טענה כזו כלפי משרד עורכי הדין שטיפל עבורה בדיווח למשיב ובהגשת
8 השומה העצמית. יתר על כן, סבורני כי קיים קושי ממשי ליישם מבחן מסוג זה. מה תהא
9 אמת המידה "האובייקטיבית" לבדיקת קיומה של טעות משפטית? האם על המנהל להשתכנע
10 כי עורך דין מקצועי סביר, לא היה טועה באותה טעות? האם בידי המשיב הכלים או הסמכות
11 להעריך עניין שכזה? ואם בעניין של מקצועיות וסבירות עסקינן – האם לא נדרוש מהמשיב,
12 המוחזק כבעל מומחיות וניסיון רב בתחום המיסוי, אמת מידה מחמירה יותר בכל הקשור
13 להתרחשותן של טעויות משפטיות?!
- 14 מכל מקום ובכל הנוגע למקרה הנדון, אני סבורה כי העוררת הציגה באופן מספק בפני הוועדה
15 את הסיבה לכך שהצהרתה במסגרת שומתה העצמית הייתה כי היא רכשה זכות במקרקעין,
16 כמו גם את השתלשלות האירועים שהביאה להגשת הבקשות לתיקון השומה העצמית, בטיעון
17 כי לא נרכשה על ידה "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
- 18 העוררת הגישה תצהיר עדות ראשית של מר ארנון פרידמן (מוצג ע/2), אשר משמש כמנכ"ל
19 העוררת מאז שנת 2008. מר פרידמן הצהיר על עובדות הידועות לו מתוקף תפקידו כמנכ"ל
20 העוררת, מבדיקות שערך בחברת אשדר וממסמכים שהוצגו בפניו (ראו סעיף 2 לתצהיר מר
21 פרידמן).
- 22 מר פרידמן הצהיר כי בעסקאות של רכישת זכויות חכירה מרמ"י, העוררת ככלל אינה
23 מתייעצת עם מומחי מס או מקבלת ייעוץ מיסויי ספציפי למהות העסקה ולשאלה אם מדובר
24 ברכישה של זכות במקרקעין במשמעות החוק. עוד הוצהר על ידי מר פרידמן, כי העוררת נהגה
25 כפי שהיא נוהגת במקרים של רכישת זכויות חכירה במכרזי רמ"י, הנושאים את הכותרת
26 "חוזה חכירה", ודיווחה למשיב סמוך לאחר זכייתה במכרזי מחיר למשתכן מושא העררים
27 על רכישת זכות במקרקעין ושילמה בגין מרכיב הקרקע מס רכישה בשיעור של 6%. מר
28 פרידמן ציין כי הגורם שדיווח עבור העוררת על זכייתה במכרזי מחיר למשתכן לא התייחס
29 להוראות חוזה הבניה ונספח התנאים המיוחדים ואף לא התייחס למאפיינים הייחודיים
30 ולמהות המשפטית והכלכלית האמיתית של מסמכים אלו.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

189. מר פרידמן הצהיר מטעם העוררת כי היא קיבלה במהלך שנת 2019 ייעוץ משפטי ממומחיס
חיצוניים, ממנו למדה כי נפלה שגיאה יסודית בשומותיה העצמיות וכי הזכויות, שקיבלה
במסגרת מכרזי "מחיר למשתכן" בהם זכתה, אינן עולות כדי "זכות במקרקעין" כמשמעותה
בחוק מיסוי מקרקעין, וכי בהתאם לייעוץ המשפטי האמור הוגשו על ידי העוררת הבקשות
לתיקון השומה ולביטול שומות מס הרכישה, בכל הנוגע למקרקעין עליהם בנתה העוררת
דירות במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן".
190. בחקירתנו הנגדית מיום 2.11.2022 ציין מר פרידמן, כי כאשר העוררת מבצעת עסקה
במקרקעין היא בדרך כלל מלווה על ידי משרד עו"ד פירון, וכי בעסקאות של רכישת קרקע
מהמדינה ומכרזי רמ"י בדרך כלל אין לעוררת ייעוץ נוסף (עמוד 25 לפרוטוקול שורות 20-23
עמוד 26 שורות 1-4). עוד העיד מר פרידמן, כי אינו יודע מי הגורם במשרד עו"ד פירון שעסק
בדיווח למשיב, וכי לפעמים אפילו מתמחים ממשרד עו"ד פירון הם אלו המלווים את
סמנכ"לית הכספים של העוררת, שהיא הגורם המדווח אצל העוררת, הנעזרת במשרד עו"ד
פירון לצורך זה (עמוד 26 שורות 10-17).
- מר פרידמן חזר בעדותו והדגיש כי העוררת, כמו גם משרד עו"ד פירון שליווה אותה בדיווחים
למשיב, לא סברה כי מדובר במכרז חריג מבחינה מיסויית:
- ו"ש: לא חשבת שזה נחוץ ולא חשבת גם להביא, להעיד מישהו מהמשרד שייעץ
לכם שאתה לא יודע מי ייעץ בעסקה הזאת וסברת,
ת: לא, אני אמרתי שאני יודע, אני יודע שבעסקאות האלה בגלל שהם עסקאות
שמבחינתנו נראו רגילות ופשוטות של עסקאות עם מדינת ישראל במכרזי
רמ"י לא היה יעוץ מיוחד כמו בעסקאות מורכבות אחרות מסוג התחדשות
עירונית למשל שאנחנו מלווים עם משרדי רו"ח שמלווים אותנו בדיווח
המס של אותם עסקאות.
ש: מי שליווה אתכם בעסקה הזאת הוא מי שליווה אתכם בכל רכישה של זכות
חכירה מרשות מקרקעי ישראל? גם נקרא לזה מכרז רגיל במירכאות.
ת: משרד... פירון, כן.
ש: אז כלומר מי שמלווה אתכם בכל העסקאות מול רמ"י לא סבר שיש משהו
חריג בעסקה הזאת?
ת: לפי הדיווח הוא לא ראה שום דבר חריג, זה מה שעולה מהדיווח.
כב' השופטת: אתם חשבתם שזאת עסקה רגילה ופשוטה?
ת: במקור כשהשתתפנו במכרזים האלה?
כב' השופטת: כן.
ת: מבחינת דיווח מס זה נראה לנו רגיל, מבחינת דברים אחרים ראינו שם
תנאים אחרים אבל לא התייחסנו לזה בהיבט המס בצורה מיוחדת.
כב' השופטת: זה לא מכרז סטנדרטי.
ת: נכון.
כב' השופטת: אוקיי. אז אף אחד ביעוץ המשפטי שמלווה אתכם לא סבר
שכשיש מכרז שהוא לא סטנדרטי הבחינה של המשמעות שלו היא
בהתאם?
ת: לא סבר ולא העלה ל-, זה לא עלה לדיון שיש פה משהו חריג.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
-
ת. אני לא יכול לענות לך על מה אנשים סברו, אני יכול לענות לך שלמיטב ידיעתי לא התקיים דיון מיוחד בנושא של המס בגין העסקאות האלה למועד הדיווח לחברה" (עמוד 27 שורות 20-23, עמוד 28 שורות 1-19, עמוד 29 שורות 14-15)
191. עדותו של מר פרידמן לא הופרכה בחקירתו הנגדית, למרות שחזר ונשאל על ידי ב"כ המשיב, שאלות בנושא "הגורם המדווח" ואי הבאתו לעדות בפני הוועדה:
- "ש: אתה כותב, מהשורה ה-4 לתצהיר, "אותו גורם לא התייחס להוראות המיוחדות, למאפייני העסקה" וכו', אני טוען שחברה רצינית כמו "אשדר" קוראת את כל המסמכים לעומק ומגבשת את עמדתה מה העסקה ובטח שהיא נעזרת במשרד עו"ד כמו משרד פירון ולכן אני ציפיתי שיבוא הגורם, אותו גורם, לא אתה, אותו גורם שעשה את הפעולות האלה ויסביר לי מה הוא חשב, למה הוא לא הגיע לעדות?
ת: בדרך כלל כשיש סוגיה כזאת שהיא מיוחדת אז הסוגייה הזאת עולה גם בפני בדיון יחד עם אותם אנשים שעוסקים בזה, מאחר וזה לא עלה אלי באותו מועד אני יודע שלא הייתה פה איזושהי סוגיה מיוחדת שדנו בה.
ש: אוקיי. אז כלומר, בעצם מה שאתה אומר לי זה שהגורם המדווח, אותן סמנכ"ליות שדיברת עליהן מקודם, קראו את המסמכים לעומק, התייעצו עם משרד עו"ד שמלווה אתכם בעסקאות עם רשות מקרקעי ישראל, אני לא אמרתי...
ת: ולא סברו שזה משהו שונה שמחריג את ההתערבות שלך ולשנות את הדיווח.
ת: אני לא אמרתי את זה. לא אמרתי את זה. אני לא יודע אם קראו לעומק או לא קראו לעומק, אני יודע את התוצאה- שלא הביאו בפניי שיש פה איזושהי סוגיה מיוחדת שונה ממכרזי רמ"י רגילים שצריכים לדווח על העסקה הזאת בצורה אחרת." (עמוד 30 שורות 8-23, עמוד 31 שורות 1-2)
192. בסופו של דבר, אינני סבורה כי מר פרידמן אינו העד הרלבנטי מבחינתה של העוררת לצורך העדות אודות הטעות המשפטית שנפלה אצל העוררת בעת הגשת השומה העצמית. אינני סבורה גם כי יש לראות את העוררת כמי שנמנעה מלהעיד עד רלבנטי אחר מטעמה.
- מר פרידמן הוא מנכ"ל העוררת, בעל התפקיד הבכיר ביותר בחברת אשדר, שהצהיר ואף העיד, כי אילו הייתה מתעוררת שאלה בעניין הדיווח והמיסוי של מכרזי "מחיר למשתכן" – היה עניין זה מובא לדיון בפניו, ומעצם העובדה שלא התקיים כל דיון בפניו ולא הוצגה לו כל שאלה מיסויית בנושא הדיווח למשיב בקשר עם מכרזי מחיר למשתכן, על ידי סמנכ"לית הכספים או על ידי מאן דהוא במשרד עו"ד פירון – הרי שהתוצאה הייתה שבוצע דיווח כאילו מדובר במכרזי רמ"י רגיל, ודווח על רכישת "זכות במקרקעין".
193. לאחר בחינת טענות הצדדים, ומאחר שמצאתי הסבר הגיוני בעדותו של מר פרידמן, איני סבורה נפל פגם באי-העדתה של סמנכ"לית הכספים של אשדר לצורך ההכרעה בשאלת קיומה של "טעות" משפטית כעילה לבקשת תיקון השומה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 אינני סבורה כי אי הבאתה לעדות מפעילה את החזקה שנקבעה בפסיקה, כי אילו הייתה
2 מגיעה סמנכ"לית הכספים להעיד הייתה עדותה פועלת לחובת העוררת.
- 3 סמנכ"לית הכספים כפופה למנכ"ל העוררת, אשר העיד בפנינו. התרשמותי מעדותו של מר
4 פרידמן, כי הוא הצהיר והעיד על העובדות כהויתן בכל הקשור והמתייחס למצב הדברים
5 העובדתי הקשור לדיווח למשיב לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן". כך גם באשר למצב
6 הדברים שנוצר לאחר שקיבלה העוררת ייעוץ מס ממומחים חיצוניים, שאינם הייעוץ
7 המשפטי הרגיל בו מלווה העוררת.
- 8 לא מצאתי כל סיבה שלא ליתן אמון בעדותו של מר פרידמן, בוודאי כאשר עדותו נותרה
9 עקבית לאורך כל חקירתו הנגדית. לא כל שכן, כאשר לא ברור איזו תועלת הייתה צומחת
10 לעוררת מהגשת בקשת התיקון חלף דיווח בזמן אמת על כך שלא מדובר ברכישת "זכות
11 במקרקעין".
- 12 יש לומר, כי המשיב שרבב מדי פעם לטיעונו טענה בעניין תום לב, אך סתם ולא פירש איזו
13 התנהלות בחוסר תום לב מבקש הוא לייחס לעוררת בהגשת הבקשה לתיקון השומה.
14 כשלעצמי, לא מצאתי חוסר תום לב שניתן לייחס לעוררת בשל הגשת הבקשות לתיקון
15 השומה, בעיתוי בו הוגשו ובעילה לפיה הוגשו. שהרי בקשות התיקון הוגשו במסגרת תקופת
16 ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, ולמעשה כשנה וחצי לאחר השומה העצמית. לא ניתן
17 לומר כי לעוררת צמח יתרון על פני מתמודדים אחרים במכרז, בשל בקשת התיקון, שכן את
18 הצעתה ביחס למחיר מ"ר דירתי היא נתנה תחת המצב המשפטי "המוטעה", לגישה,
19 ושילמה מס רכישה בפועל.
- 20 ואם כיוון המשיב לכך שהעוררת חותרת לקבל החזר של מס הרכישה ששולם על ידה, וזהו
21 חוסר תום הלב שמבקש הוא לייחס לה – אזי גם טענה זו אין בה ממש, שכן כל נישום המבקש
22 תיקון שומה חותר לצמצום או ביטול מס הרכישה ששילם, ולא ניתן לייחס חוסר תום לב אך
23 בשל כך.
- 24 יש להוסיף, כי גם העובדה שהוצגה בפני מר פרידמן, כי העוררת הגישה ביולי 2018 בקשה
25 לתיקון שומה, לצורך קבלת החזר של 1% מס רכישה (לאחר הוצאת היתר הבניה) – אין בה
26 כדי להפריך או לסתור את גרסת העוררת, שכן מר פרידמן הצהיר והעיד כי רק במהלך שנת
27 2019 קיבלה העוררת ייעוץ מס שונה, ועדותו זו לא הופרכה.
- 28 ראו עדותו בעניין זה בעמוד 33 שורות 21-3 :

29



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "ש: השאלה- האם כשאתם... אני אומר שהחברה גם באותו שלב במאוחר
2 למכרז סברה אחרי התייעצות ש היא רכשה זכות במקרקעין גם בשנת 2018
3 אחרי התייעצות ובדיקה של כל המסמכים.
4 ת: לא אחרי שום התייעצות, העניין של החזר האחוז זה הסתכלו האם הצלחנו
5 להוציא היתר בפרק הזמן שנקבע שניתן לבקש החזר של האחוז בין 6 אחוז
6 ל-5 אחוז וזהו, לא היה שום דיון, שום התייעצות, מאיפה אתה מביא,
7 ש: אתה היית מעורב בהכנת המסמך?
8 ת: לא.
- 9 ש: לא היית. אז אתה לא יודע אם היה דיון או...
10 ת: לא, אני יודע שאם היה, כמו שאמרתי בדיווח המקורי, שאם הייתה סוגיה
11 שעולה בצורה חריגה למקרים אחרים שבהם רכשנו זכות במקרקעין
12 והצלחנו להוציא היתר בפרק הזמן שאפשר לנו לקבל החזר של אחוז מס
13 רכישה, אם היה הנושא הזה עולה לדיון אז זה היה מגיע אלי, מאחר ולא
14 הגיע אלי אז אני יודע שזה משהו טכני שעשו פה שבדקו את פרק הזמן שבו
15 הצליחו להוציא את ההיתר, ראו שהוא עומד בכללים לתיקון השומה
16 ולבקשת החזר של אחוז וזה מה שהם עשו.
17 ש: וסברו עדיין,
18 ת: לא השתנה שום דבר...
19 ש: לא השתנה דבר, סברו שמדובר בעסקה במקרקעין.
20 ת: רגילה, כמו שהחזרה נחזה להיות."
- 21 196. יש לומר, כי הוועדה לא הקלה עם מר פרידמן בחקירתו הנגדית, ושאלות רבות נשאלו גם על
22 ידי, כיו"ר הוועדה, כדי לברר את עניין התגלותה של טעות משפטית בשומה העצמית, את
23 שאלת הליויי שניתן על ידי משרד פירון, או מעורבות משרד פירון בעניין תיקון השומה, או
24 טרוניות שהיו עשויות להיות מצד העוררת כלפי משרד פירון בשל הדיווח שדווח (ראו עמודים
25 38-42 לפרוטוקול).
- 26 מר פרידמן הבהיר בעדותו ובמענה לשאלות יו"ר הוועדה, כי משרד פירון היה מודע להגשת
27 הבקשות לתיקון השומות, כי תחום המומחיות של משרד פירון אינו במיסוי מורכב, אלא
28 בעסקאות השגרתיות שהעוררת מתקשרת בהן, וכי לעסקאות מורכבות מסתייעת העוררת
29 במשרד רואי חשבון ולא במשרד עורכי דין. בנוסף, חזר והזגיש מר פרידמן כי העוררת לא
30 זיהתה כי מכרזי "מחיר למשתכן" שונים מבחינה מיסויית ממכרזי רמ"י רגילים, מאחר
31 שחווה החכירה הטעה אותה לחשוב כי מדובר במכרז "רגיל" ברמה המיסויית, וכי העוררת
32 לא זיהתה בזמן אמת, במועד הדיווח למשיב, כי יתר המסמכים (נספח התנאים המיוחדים
33 וחווה הבנייה, וכן המסמכים שנשלחו מחברת הבקרה) משנים את המצב המשפטי על פניו,
34 ורק לאחר שקיבלה ייעוץ מס חיצוני – הבינה כי נפלה לכדי טעות משפטית.
- 35 בסופו של דבר, מר פרידמן העיד בכנות, כי:
- 36 " ת: אני הייתי שמח מאוד אם זה היה קורה מיד עם הדיווח הראשוני ולא היינו
37 צריכים לבקש לתקן את השומות,



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כב' השופטת: [מהנהנת]
- 2 ת: אבל זה לא קרה. אלה העובדות."
- 3 (עמוד 42 שורה 23, עמוד 43 שורות 1-3)
- 4 197. עמדת המשיב בסיכומיו היא כי העוררת לא טענה בעת הגשת הדיווח והשומה העצמית שלה,
5 מאחר שהייתה מיוצגת על ידי משרד עורכי דין פירון שליווה אותה בעסקאות מקרקעין כעניין
6 שבשגרה, ולכן כאשר דיווחה על רכישת "זכות במקרקעין" הרי שדיווחה כדין, בהתאם ליעוץ
7 המשפטי שניתן לה בזמן אמת, ומכאן שעניינה אינו נכנס בגדר סעיף 85(א)(3) לחוק.
8 אלא שטיעון זה הינו טיעון מעגלי, ולכל הפחות בבחינת "הנחת המבוקש".
- 9 198. המשיב גורס כי זכיית העוררת במכרזי "מחיר למשתכן" וחתימתה על חוזה חכירה מהווה
10 רכישה של "זכות במקרקעין" במשמעות החוק. מנגד, העוררת טוענת כי שאלת היחס בין
11 המסמכים עליהם חתמה לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן", פרשנותם והמשמעות
12 המשפטית-כלכלית האמיתית שלהם – לא היו עניינים שנבחנו על ידה טרם הגשת השומות
13 העצמיות, ובשל כך טענה לחשוב שמדובר ברכישת "זכות במקרקעין", שעה שבפועל,
14 לגישה, אין המדובר ברכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק.
- 15 אין בפי העוררת טענה כי לא ידעה את מלוא העובדות המקימות לה טיעון משפטי לפיו אין
16 המדובר ברכישת "זכות במקרקעין". הטיעון של העוררת הוא, כי אין היא חולקת על דבר
17 קיומם של כל המסמכים הרלבנטיים – חוזה החכירה, חוזה הבניה, נספח התנאים המיוחדים
18 והמסמכים שנשלחו על ידי חברת הבקרה. טענתה היא כי היא לא "עשתה את הקישור הנכון"
19 בין מכלול המסמכים הללו, ולא נתנה דעתה לפרשנות המשפטית הנכונה שלהם, על פי היחס
20 הנכון שנקבע לכל אחד מהם ביחס למשנהו. כך נוצרה הטעות המשפטית.
- 21 199. הנה כי כן, כל טענת המשיב מרוכזת בעובדה כי העוררת הייתה מיוצגת על ידי משרד עו"ד
22 פירון בעת שדיווחה והגישה את שומותיה העצמיות, ולכן לגישת המשיב, אם דיווחה על
23 רכישת "זכות במקרקעין", הרי שעשתה זו לאחר היוועצות עם יועציה המשפטיים, וקבלת
24 ייעוץ משפטי שונה אינה נימוק לתיקון שומה בעילה שלפי סעיף 85(א)(3) לחוק, בדבר טעות
25 שהתגלתה בשומה.
- 26 אין בידי לקבל טענה זו.
- 27 200. אך ברור הוא, כי העובדה שנישום היה מיוצג על ידי עורך דין עת הגיש את השומה העצמית
28 שלו למשיב, אין בה כדי לשלול אפריורית בקשה לתיקון השומה בשל טעות משפטית.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 אכן, הנטייה הראשונית היא לחשוב כי כאשר נישום מיוצג על ידי עורך דין, הרי שהוא קיבל
2 ייעוץ משפטי מתאים ולפיכך אין לקבל טענה של טעות משפטית, אך בשל כך שהחליף את
3 ייצוגו, או הוסיף גורם מומחה לייצוגו.
- 4 אלא שקבלת גישה שכזו יש בה כדי לשלול על הסף את האפשרות של נישום לטעון לטעות
5 משפטית, וכפי שצינתי כבר לעיל, אין לכך בסיס. באותה מידה אף אין בסיס לתוצאה לפיה
6 רק נישום שלא היה מיוצג, רשאי לבקש לתקן את השומה בשל טעות משפטית.
- 7 לא למותר להדגיש, כי בעת שנשקלת טענה דוגמת זו שמעלה המשיב בעררים דנן - אין
8 להתעלם או לשכוח את העובדה כי על פי הדין למנהל מיסוי מקרקעין קיימת האפשרות
9 החוקית לתקן שומה בשל טעות משפטית, מכל סוג שהיא, לרבות שינוי סיווג העסקה (למשל
10 – האם מדובר בדירת מגורים מזכה, או ברכישת "זכות במקרקעין" וכיוצ"ב), וזאת כאשר
11 אין מחלוקת כי כל שדרת בעלי התפקידים במשרד מיסוי מקרקעין – מפקחים, רכזים, מנהלי
12 תחומים, סגן מנהל ומנהל משרד מיסוי מקרקעין – כולם הם גורמים מקצועיים, מנוסים
13 ובעלי כל הידע המקצועי כמו גם הידע המשפטי הנדרש לבחינה, ביקורת והוצאת שומות.
- 14 על כן, אם גורמים מיומנים ומקצועיים שכאלה במשרד מיסוי מקרקעין עשויים לטעות גם
15 במישור המשפטי, והדין מאפשר להם לבצע תיקון שומה בשל טעות משפטית – לא מצאתי
16 כל סיבה או עילה חוקית לשלול אפשרות זו מהנישום, גם אם היה מיוצג על ידי עורך דין
17 בשלב ההצהרה והגשת השומה העצמית.
- 18 זאת ועוד, כפי שקבעתי לעיל, אין מקום לאבחנה בין נישום לבין מנהל מיסוי מקרקעין ביחס
19 לסוגי הטענות שעשויות להיטען במסגרת בקשה לתיקון שומה. סעיף 85 לחוק והפסיקה שדנה
20 בו יצרו שוויון בין הנישום לבין מנהל מיסוי מקרקעין בכל הקשור והמתייחס לבקשה לתיקון
21 שומה, ונקבע כי העילה שבסעיף 85(א)(3) לחוק משמעה גילוי טעות עובדתית או משפטית,
22 לנישום או למנהל מיסוי מקרקעין.
- 23 גם מנהל מיסוי מקרקעין משנה לעיתים את פרשנותו המשפטית לעסקה מסוימת המדווחת
24 לו. האם יש לשלול ממנהל מיסוי מקרקעין את האפשרות לתקן טעות משפטית בשומה
25 שיצאה תחת ידיו?
- 26 דומני, כי המשיב אינו חותר לתוצאה שכזו, ואינני סבורה כי יש לפסוק כך. כפי שכבר הבהרתי
27 לעיל, העיקרון השולט הוא העיקרון של קביעת שומת מס אמת, וגם אם נראה כי הצד
28 מבקש/מבצע התיקון התרשל בכך שלא התייעץ כדבעי, או שהוא, או עורך דינו, הפעיל שיקול
29 דעת מוטעה – גוברת ידה של שומת מס האמת.



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

ו"ע 21-08-2010-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2010-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2010-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

202. דוגמה למצב דברים דומה לענייננו מצוי בפרשת דגון (ו"ע 1419-12-08 דגון בתי ממגורות
לישראל בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה (22.4.2010), עליו הוגש ערעור לבית המשפט העליון
בעניין זה בע"א 5865/11 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ
(14.8.2014)). בפרשת דגון נבחנה על ידי ועדת הערר השאלה האם החזרת מקרקעין בתום
חכירה לדורות מהווה "מכירת זכות במקרקעין". לדגון הייתה זכות חכירה לדורות
במקרקעין בחיפה בהם הקימה והפעילה בתי ממגורות לתבואות.
- לפי ההסכמים בין דגון למדינה בתום תקופת החכירה יעבור כל המפעל ללא תמורה לידי
המדינה נקי מכל שעבוד, וישולמו לדגון פיצויים עבור כל ההשקעות שנעשו על ידה בהתאם
לתנאים שנקבעו בהסכמים. בתום תקופת החכירה קבע שמאי מוסכם את שווי המפעל, כאשר
שומה עצמית שערכה דגון - נדחתה. מנהל מיסוי מקרקעין הוציא לדגון הודעת שומה זמנית
וקבע את שווי המכירה לסך 61,866,000 ₪. על שומה זו הגישה דגון השגה וביקשה לתקן את
הודעת השומה, אך השגתה נדחתה. לאחר מכן מנהל מיסוי מקרקעין הודיע כי תוצא שומה
לדגון מתוקנת לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, בה קבע כי החזרת מקרקעין בסיום חוזה
חכירה אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין" וכי תשלום הפיצוי בגין ההשקעות בנכס חייב
ברוח הון ולא במס שבח. דגון הגישה ערר על החלטה זו.
- ועדת הערר דחתה את טענות דגון בעניין תיקון השומה וקבעה כי הסמכות לתקן טעות
מתייחסת לטעות מכל סוג שהוא, ולפיכך היה המשיב רשאי לשנות את החלטתו משהתברר
לדעתו, שטעה מבחינה משפטית בהבנת המשמעות של השבת המקרקעין למחכיר בתום
תקופת החכירה. אציין, כי בטיעון לגופו של עניין, לא קיבלה ועדת הערר את עמדת המשיב
שם, ועל כך הוגש ערעור מטעם מנהל מיסוי מקרקעין חיפה לבית המשפט העליון – ערעור
שהתקבל.
- כך אן כך, בכל הקשור לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, הקביעה של ועדת הערר, לפיה המשיב
רשאי לשנות מהחלטתו ולתקן שומה בנימוק של טעות משפטית, בשל כך שהייתה "הבנה לא
נכונה של העיסקה" – נותרה על כנה.
203. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, אני קובעת כי העוררת עמדה בכל התנאים המקדמיים
להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין: בקשת התיקון הוגשה
במסגרת תקופת ארבע השנים ממועד הגשת השומה העצמית; הוכחה במידה מספקת הטענה
כי העוררת טעתה, לגישתה, בהבנת המשמעות המיסויית והפרשנות של מכלול החוזים
והמסמכים עליהם חתמה לאחר זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" ולכן דיווחה על רכישת
"זכות במקרקעין" במשמעות החוק.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בנוסף, מקובלת עלי טענת העוררת לפיה רק לאחר כשנה וחצי קיבלה ייעוץ חיצוני ממומחי
2 מס שבעקבותיו הבינה את המשמעות המיסויית הנכונה של מכלול החוזים עליהם חתמה.
3 בנוסף, איני סבורה כי הדיווח הראשוני על העסקה כעסקה לרכישת "זכות במקרקעין", כמו
4 גם הבקשה לתיקון השומה שהוגשה לאחר קבלת ייעוץ המס, היו נגועים בחוסר תום לב או
5 נעשו תוך ניסיון לנצל לרעה הליך משפטי.
- 6 כאמור, אני אף דוחה את טענות המשיב בדבר יצירת אבחנה ופרשנות שונה לבקשה לתיקון
7 שומה בעילה של טעות משפטית על ידי נישום, שמשמעותה היא שינוי סיווג העסקה לכזו
8 שאינה נכנסת לגדרי חוק מיסוי מקרקעין, ואינני מקבלת את ההשוואה שביקש המשיב
9 לעשות בעניין תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק אל מול הוראת סעיף 147 לפקודת מס הכנסה.
- 10 לא מצאתי בכל יתר טיעוני המשיב בנושא הטיעון המקדמי בעניין קיומה של עילה לתיקון
11 שומה לפי סעיף 85 לחוק כדי לשנות מקביעותי אלו.

- 12 **טענת השתק:** ג.
- 13 204. במסגרת טענות הסף שהעלה המשיב כלפי העוררת, נטענה על ידו בפסקאות 24-28 לכתב
14 התשובה המתוקן ובפסקאות 62-63 לסיכומי, טענה לקיומו של השתק שיפוטי, אשר לגישתו
15 מחייב את סילוק העררים על הסף. המשיב סבור כי חל השתק שיפוטי על טענת העוררת כי
16 היא לא רכשה "זכות במקרקעין", מכיוון שלאחר שזכתה במכרזי "מחיר למשתכן" מושא
17 העררים, היא דיווחה לרשויות המס ובכללן למשיב בעשרות או מאות הצהרות על מכירת
18 דירות לזכאי משרד השיכון, ודיווחים אלו מוסו בהתאם על ידי מיסוי מקרקעין כמכירת
19 "זכות במקרקעין". בנוסף, לעוררת הונפקו על ידי פקיד השומה אישורים לפי סעיף 50 לחוק
20 מיסוי מקרקעין לגבי מכירת הדירות לזכאים.
- 21 המשיב טוען, כי העוררת לא ביקשה את ביטול הדיווחים על מכירת הדירות לזכאים ואף לא
22 ביקשה את ביטול האישורים לפי סעיף 50 לחוק.
- 23 בנוסף, נטען על ידי המשיב כי פועל יוצא מטענת העוררת, כי היא לא רכשה "זכות במקרקעין"
24 במשמעות החוק, כי היא רכשה זכות הונית אחרת, שנמכרה על ידה בחלקים כדירות לזכאים,
25 ועל כן הייתה מוטלת על העוררת החובה לדווח לפקיד השומה על מכירה הונית תוך 30 יום
26 ממועד המכירה ולשלם מקדמות על רווח הון לפי סעיף 91(ד) לפקודה. העוררת לא טענה ולא
27 הוכיחה כי פעלה כך, ולכן זכתה לטובות הנאה שונות בדמות אי הטלת קנסות אי דיווח
28 במועד, חיוב בהפרשי הצמדה וריבית וכיוצ"ב. כל זאת, מקים נגד העוררת, לגישת המשיב,
29 טענת השתק שיפוטי.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

205. העוררת, מצידה, גורסת, כי טענת ההשתק הינה מופרכת ויש לדחותה. לגישה, אין כל קושי
משפטי בטענתה כי לא רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק, אל מול העובדה כי מכרה
לזכאים דירות מגורים, המהוות "זכות במקרקעין". העוררת מבהירה כי הזכאים חותמים
על חוזה חכירה ישירות מול רמ"י, שנותרה בעלת המקרקעין.
- בנוסף, טענת העוררת היא כי אין סתירה בין טענתה בעררים דנו, המתייחסת לשאלה אם
רכשה זכות במקרקעין, לבין דיווחיה למשיב בעקבות מכירת הדירות לזכאים.
- באשר לאישורים לפי סעיף 50 לחוק – עמדת המערערת היא, כי אי הגשת בקשה לביטולם
אינה עולה כדי "טענה סותרת" המקימה השתק, וממילא העוררת הייתה נדרשת לשלם מס
הכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודה, בגין מכירת הזכויות בדירות לזכאים, ולא מס שבח, כך
שהתוצאה המיסויית היא זהה, ולכן לא היה צורך בתיקון הדיווח לפי סעיף 50 לחוק. טענה
זהה מעלה העוררת ביחס לטיעון בעניין אי דיווח לפקיד השומה על מכירת זכות הונית,
וממילא טוענת העוררת כי היא לא מכרה זכות הונית, אלא זכות שאינה הונית. בהסתמך על
חוות הדעת של רו"ח שמואל מרקו, טוענת העוררת, כי הזכויות שרכשה במכרזי "מחיר
למשתכן", הגם שאינן "זכות במקרקעין" במשמעות החוק, הן מהוות בידה מלאי עסקי, כפי
שדיווחה בספריה, החייב במס הכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודה, ולכן אין תחולה לפרק ה'
לפקודה ולסעיף 91(ד) לפקודה.
206. לא מצאתי כל ממש בטענת ההשתק שהועלתה על ידי המשיב, אשר ממילא נטענה על ידו
ברפיון ובלאקוניות.
- ראשית, כפי שקבעתי לעיל, העוררת עמדה בתנאי הסף של סעיף 85(א)(3) לחוק, והרימה את
הנטל הנדרש להוכיח את התנאי המקדמי כי היא נקלעה לטעות משפטית בפרשנותה את
מכלול ההסכמים שנחתמו על ידה לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן", וכי רק במהלך
שנת 2019 קיבלה ייעוץ מיסויי ממומחי מס חיצוניים, ובהתאם לכך הגישה את הבקשה
לתיקון השומה.
- על כן, המשמעות של הכרה בקיומה של טענת טעות משפטית כעילה לבקשה לתיקון השומה,
היא כי לא ניתן לטעון כלפי העוררת להשתק, שהרי השתק מבוסס על מצגים או דיווחים
עובדתיים סותרים, מתוך מודעות למשמעויות המשפטיות הנגזרות מהם, ולא זה מצב
הדברים בענייננו. במקרה הנדון, העוררת דיווחה בשומות העצמיות שלה על רכישת "זכות
במקרקעין", ועל כך אין מחלוקת.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 טענת העוררת לפיה זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" אינה עולה כדי רכישת זכות במקרקעין
2 במשמעות החוק, לאור הפרשנות המשפטית-המיסויית הנכונה של מכלול החוזים והמסמכים
3 עליהם חתמה, הועלתה בבקשה לתיקון השומה, והיא מבוססת על טעות בהבנת התוצאה
4 המשפטית והמיסויית הנגזרת מהמצב העובדתי, ולא על תיקון עובדתי.
- 5 207. טענת השתק עשויה, למשל, להישמע במצב שבו נישום יצר מצג עובדתי מסוים בדיווחיו
6 למע"מ, ומצג עובדתי הפוך למס הכנסה – לדוגמה, כי הוא בעל עסק, במישור מע"מ ואינו
7 בעליו של אותו עסק לצרכי מס הכנסה. אלא שבמקרה הנדון, אין המדובר על מצגים
8 עובדתיים סותרים. כל ההתנהלות עליה מבקש המשיב לבסס את טענת ההשתק אינה עולה
9 כדי טיעון עובדתי סותר.
- 10 208. שנית, טענות המשיב, הנוגעות לאישור לפי סעיף 50 לחוק, או הטיעון בעניין חובת דיווח על
11 מכירה הוגית – אף הן לא מבססות טענת השתק כלפי העוררת. יש להדגיש, כי העררים דן
12 עוסקים בשאלה האם העוררת רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק כשזכתה במכרזי
13 "מחיר למשתכן" מושא העררים. ללא קשר לשאלת מיסוי שלב רכישת הזכויות, שהוא מושא
14 הדיון בעררים אלו, במישור של מכירת זכויות על ידי העוררת – שאינו נושא העררים – ספק
15 בעיניי אם צריך למסות את העוררת במישור של רווחי הון, ונראה כי המיסוי החל על הכנסות
16 העוררת ממכירת הדירות לזכאים הוא ממילא במישור הפירותי ולא ההוני. אך כל זאת,
17 בבחינת למעלה מן הצורך.
- 18 על כן, ומבלי לגרוע מן העובדה כי ועדת הערר למיסוי מקרקעין אינה מוסמכת לעסוק
19 בשאלות של מיסוי העוררת במישור מס הכנסה, וממילא מישור המיסוי במס הכנסה אינו
20 מהווה חלק מהדיון בעררים אלו, הרי שהשאלה אם קיימת ההשפעה או ההשלכה של פסק
21 הדין בעררים דן על דיווחיה או חבות המס של העוררת במישור מס הכנסה – תיבחן על ידי
22 הגורם המוסמך ברשות המיסים, במידת הצורך, ככל שתתקבל טענת העוררת לגופו של עניין
23 וככל שיימצא כי נגרע מס כלשהו מקופת המדינה בשל כך.
- 24 **ד. האם העוררת רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק?**
- 25 209. לצורך הכרעה בשאלה המרכזית והמהותית בעררים דן, אם העוררת רכשה "זכות
26 במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, עת זכתה במכרזי "מחיר למשתכן" מושא
27 העררים, ועת חתמה על חוזה החכירה, נספח התנאים המיוחדים וחוזה הבנייה, יש לבחון,
28 בראש ובראשונה, האם מבחינה מהותית קיבלה העוררת מהמדינה זכות "חכירה"
29 כמשמעותה על פי הדין, וככל שהתשובה לשאלה זו תהא חיובית, האם מדובר ב"חכירה"
30 לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 יצוין, כי מצאתי לנכון לדון תחילה בשאלה האם העוררת קיבלה מהמדינה זכות "חכירה"
2 במשמעות החוק, הגם שטענה זו נטענה על ידי העוררת כטענה חלופית, וזאת מאחר שלטעמי,
3 ככל שנקבע כי מבחינה מהותית לא קיבלה העוררת מהמדינה זכות "חכירה" כמשמעותה
4 בחוק מיסוי מקרקעין – הרי שכל יתר הטענות ממילא מתייתרות.
- 5 שכן, בהיעדר "חכירה" מהותית, ממילא אף לא נרכשה "זכות במקרקעין", ולפיכך אף לא
6 קמה חבות בתשלום מס רכישה.
- 7 210. לצורך ההכרעה בשאלות המהותיות שבבסיס העררים דנן יש לבחון את מכלול ההסכמים
8 המשפטיים עליהם חתמה העוררת והמסמכים בהם ולפיהם היא מחויבת, על מנת להגיע
9 למסקנה המשפטית והמיסויית הנובעת ממכלול זה, ולקבוע האם לאחר הזכייה במכרזי
10 "מחיר למשתכן" מושא העררים, הוענקה לעוררת זכות חכירה מהותית, כנדרש על פי חוק
11 מיסוי מקרקעין.
- 12 211. זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין כוללת, בין היתר, חכירה לתקופה העולה על עשרים
13 וחמש שנים, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תוכנה כחכירה
14 לתקופה האמורה. הדגשת המחוקק בהתייחסו לזכות מסוג "הרשאה" כי תוכנה של הזכות
15 היא הרלוונטית, ולא די בצורתה, מלמדת כי מדובר בהגדרה מהותית ולא טכנית-צורנית
16 בלבד, המצריכה בחינה עניינית בהתאם לתוכן המסמכים ומשמעותם השלובה והמצטברת.
- 17 הגדרת "חכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כוללת "**חכירה, חכירת משנה, חכירתה של**
18 **חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות משנה, ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא**
19 **וכן זכות חזקה ייחודית**".
- 20 אלא שלא מצויה בחוק מיסוי מקרקעין הגדרה למונח "חכירה" או למונח "שכירות"
21 כשלעצמם. כפי שצוין לעיל, בפרק העוסק בתשתית המשפטית, יש לפנות לחוק המקרקעין
22 לצורך הגדרת המונחים "שכירות" ו"חכירה" הקבועים בסעיף 3 לחוק המקרקעין, לפיו
23 "**שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא**
24 **לצמיתות; שכירות לתקופה שלמעלה מחמש שנים תיקרא "חכירה"; שכירות לתקופה**
25 **שלמעלה מעשרים וחמש שנים תיקרא "חכירה לדורות"**".
- 26 במסגרת חוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971 הוגדרה מהות השכירות בסעיף 1 לחוק
27 כ"**זכות שהוקנתה בתמורה (להלן – דמי שכירות), להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא**
28 **לצמיתות**".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

212. מכאן אנו למדים, כי על מנת שאדם יחשב כבעל זכות "חכירה" צריך שיהיו בידיו זכויות השימוש והחזקה במקרקעין. בהקשר זה יש אף לתת את הדעת לכך, כי זכות החכירה נגזרת מזכות הבעלות וכי המבדיל בין זכות "חכירה" ובין זכות "בעלות" הוא בהיקפה של הזכות. "בעלות" מוגדרת בסעיף 2 לחוק המקרקעין כ"הזכות להחזיק במקרקעין, להשתמש בהם ולעשות בהם כל דבר וכל עסקה בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם".
- הנה כי כן – המאפיין המרכזי הן של זכות הבעלות והן של זכות החכירה הוא בקיומה של זכות "להחזיק ולהשתמש" במקרקעין, אלא שבמקרה האחד (הבעלות), הזכות היא לתקופה בלתי מוגבלת, דהיינו לצמיתות, ובמקרה האחר (חכירה), לתקופה שאינה לצמיתות. יתר על כן, ברי כי כשם שזכות החכירה יכול שתהא מוגבלת, כך גם זכות הבעלות, שהרי גם זכות זו, על פי הגדרתה, כפופה להגבלות מכוח דין ומכוח הסכם. ועדיין, וכאמור, בשני המקרים נדרש, לכל הפחות, כי לבעל הזכות תהא הזכות היסודית, המאפיינת הן בעלות והן חכירה, והיא הזכות להחזיק ולהשתמש במקרקעין.
213. אלא שכעת נשאלת השאלה, מה מידת השימוש וההחזקה הנדרשים במקרקעין, והאם כל החזקה ושימוש בנכס מקרקעין משמעם "חכירה" לפי החוק?
- הדעת נותנת כי לא כל צורה של החזקה או שימוש במקרקעין יחשבו כ"חכירה". בעל מקרקעין הנותן לאדם אחר רשות להיכנס לנכס שלו ולהשתמש בו למטרה כזו או אחרת, לא יחשב בהכרח כמי שהעניק לאותו אדם זכות "חכירה". נראה, איפוא, כי על מנת שחזקה ושימוש במקרקעין יגיעו כדי "חכירה" במשמעות החוק, הן חוק המקרקעין והן חוק מיסוי מקרקעין, נדרש כי לחוכר תהא יכולת שליטה ממשית במקרקעין, כי הוא יוכל להפיק לעצמו את מירב ההנאה הכלכלית מהמקרקעין, וזאת לאורך התקופה שבה המקרקעין מצויים בהחזקתו ושימושו, דהיינו לאורך תקופת החכירה.
- הפקת ההנאה הכלכלית המירבית מהמקרקעין והשליטה בהם הולכים שלובי זרוע, שכן על מנת שניתן יהיה למקסם את ההנאה הכלכלית, נדרש שלחוכר תהא אפשרות רחבה לבצע פעולות במקרקעין לפי מיטב שיקול דעתו, להחליט על מהות ואופן השימוש במקרקעין, עיתוי השימוש בהם והיקפו, לקבוע ולגדר את הסיכונים שברצונו וביכולתו ליטול ביחס למקרקעין לשם מיקסום השימוש בהם, וכך יש לאפשר לו ליהנות מפירות פעולותיו אלו.
- ראו לעניין זה: אהרון נמדר, **מס שבח מקרקעין**, חלק ראשון, בסיס המס (מהדורה שביעית, 2012) (להלן – **ספרו של נמדר**) בעמודים 157-158:



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "החיוב במס שבח, לפי החוק, הינו מוגבל רק לנכסים העונים על הגדרת "זכות
2 במקרקעין". זכות זו כוללת בתוכה, בראש ובראשונה, את הזכויות הקנייניות
3 המוכרות לפי חוק המקרקעין. ואולם, לא כל זכות "חפצית" תהווה זכות במקרקעין
4 לפי החוק. המחוקק מכיר בזכות במקרקעין רק בזכות המעניקה לבעליה את מירב
5 ההנאות הכלכליות, אך לא זכויות "זוטרות" המותרות את ההנאה הכלכלית
6 המירבית בנכס בידי אחר. ...
7 מטרתו של חוק מיסוי מקרקעין הינה למסות את השבח שנוצר ממכירתם של
8 נכסים הוניים הקשורים בקשר הדוק עם מקרקעין. המאפיין את ה"נכסים" הללו
9 – הנקראים בפי החוק "זכות במקרקעין" – אינה העובדה שהינם זכויות
10 "קנייניות" כמשמעותן בחוק המקרקעין, אלא מידת הזדהותם עם מקרקעין או עם
11 היכולת המירבית להנות הנאה כלכלית מהם.
12 כך, למשל, זכויות כמו "זיקת הנאה" ו"זכות קדימה" אינן נחשבות לזכות
13 במקרקעין לפי החוק למרות היותן זכויות קנייניות. ...
14 המשותף לזכויות הנחשבות לזכות במקרקעין היא העובדה שהן מעניקות לבעליהן
15 את היכולת להנות באופן מירבי מהמקרקעין. חוק מיסוי מקרקעין, המבוסס על
16 "תכנים כלכליים", שם את הדגש על הניצול הכלכלי יותר מאשר על הבטחת זכות
17 הבעלים בנכס עצמו כמקובל בדיני הקניין."
- 18 214. הקביעה האם הוענקה זכות, המגבשת את מירב ההנאות הכלכליות מהנכס, היא עניין לוועדת
19 הערר לענות בו, לאחר בחינה מהותית של מכלול העובדות שהונחו בפניה ושל המסמכים
20 המשפטיים המגלמים את הזכות שהוענקה.
- 21 עצם העובדה שניתנה על ידי הצדדים, או על ידי צד כלשהו, כותרת לזכות וכינוי כ"חכירה"
22 או כ"זכות במקרקעין" – אין משמע כי אכן מדובר ב"זכות במקרקעין" ונדרשת בחינה
23 עניינית, מעמיקה ומהותית, בהתאם לתוכן המשפטי, המיסויי או הכלכלי של המסד העובדתי
24 וההסכמי המונח לבחינה והכרעה.
- 25 215. בראש ובראשונה, ולכל הפחות, נדרש כי הזכות המוענקת תכלול את החזקה הייחודית בנכס
26 המקרקעין כולו, ולא רק בחלקו, ללא מגבלות וסייגים משמעותיים מצד המחכיר. בלי חזקה
27 ייחודית במקרקעין אין בידי החוכר אפשרות שליטה בהם, לפי שיקול דעתו, ומכאן שאף לא
28 תהא בידי גס האפשרות למקסם את הניצול הכלכלי של המקרקעין.
- 29 זאת ועוד, ובהתאם, נדרש שלחוכר תהא האפשרות המקסימאלית לקבוע את מהות והיקף
30 השימוש שיעשה במקרקעין (במסגרת הוראות דיני התכנון והבניה ומגבלות המקרקעין,
31 ובכפוף למגבלות סבירות, המקובלות בהסכמי חכירה, כגון מגבלות בדבר עבירות הזכות ואי
32 חריגה מהמטרה לשמה הוחכרה הזכות) בכדי שיוכל ליהנות מהם הנאה כלכלית מיטבית
33 ומירבית.
- 34 ושוב – קביעת סייגים וגדרים על החזקה והשימוש שיעשה במקרקעין, מגבילה את יכולת
35 ההנאה הכלכלית מהם, על כן יש לבדוק עד לאיזו מידה צומצמה הנאתו של החוכר
36 מהמקרקעין בכדי לקבוע אם אמנם מדובר בחכירה.



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

ו"ע 21-08-26310-08 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 ברור שלא כל צמצום והגבלה בהנאת החוכר מהמקרקעין יוציאו את הזכות מגדר "חכירה".
2 עם זאת, ומנגד, אף ברור הוא כי צמצום והגבלה משמעותיים בהנאת "החוכר", כדי כך שמירב
3 ההנאות הכלכליות אינן עוד בידי אלא מצויות, למעשה, בידי "המחכיר" (מעבר להנאה
4 הכלכלית שיש למחכיר בקבלת דמי החכירה), משמעם הוא כי אין ל"חוכר" חכירה אמיתית
5 במקרקעין, כזו ש"תוכנה" הוא "חכירה".

6 ראו לעניין זה ספרו של נמדר בעמוד 189, שם נאמר:

7 "לשאלה מהי הזכות המעניקה את מירב ההנאות הכלכליות בנכס אין לתת תשובה
8 החלטית. כ"ס תחתון" ניתן לקבוע שהזכות חייבת להעניק לבעליה את החזקה
9 הייחודית בנכס, ולא די בכך שהיא מעניקה זכות שימוש ארעי או באופן מקוטע, או
10 זיקת הנאה בחלק מהנכס ולא בכולו. חכירה, לפי החוק, חייבת להעניק לחוכר את
11 הזכות להחזיק באופן בלעדי ואקסקלוסיבי בנכס. משמעותה של חזקה שכזו הינה
12 מתן שליטה לחוכר בקרקע, כך שהוא יוכל להשתמש במושכר ללא הפרעה מצד
13 המשכיר, ולבצע בנכס פעולות, בהתאם לשיקול דעתו, שהינן המאפיינים של חזקה
14 יחודית. כל הגבלה בזכויות האמורות של החוכר עשויה לגרוע מתוכנה של הזכות
15 ואף להוציאה מכלל זכות במקרקעין, היות וזכויותיו של החוכר תיבחנה לפי משקלן
16 הכולל בנסיבות העניין".

17 וכן ראו לעניין זה מאמרם של ירדנה סרוסי ושגיאה גרשגורן, "חכירה" לעניין חוק מס שבח
18 מקרקעין", מיסים יב/3-א-19, שם צוין:

19 "מכך נוסף ונלמד, שככל שההרשאה להשתמש בקרקע מקיפה יותר, וכך שבעל
20 הזכות הוא הזכאי לקבוע את השימוש הכללי שיעשה במקרקעין (כמובן על פי טיבן
21 ובמסגרת הגבלות חוקיות), מתקרבת החזקתו (לענין חוק מס שבח) להחזקה
22 שב"שכירות".
23

24 לכן, ה"כוח", הסמכויות, האחריות, נטילת הסיכונים וכיו"ב, יובילו למסקנה
25 כלכלית המלמדת על מעמדו של בעל הזכות (הקבלן) ביחס למקרקע (מעמד כשל
26 בעלים), כך שעל הצדדים יוטלו מס שבח ומס רכישה, בו בזמן שייתכן והמאפיינים
27 הקנייניים כשלעצמם לא יעידו על מכירתה של "בעלות קניינית" במקרקעין באותו
28 מועד. בהיקש מהאמור, דרך קל וחומר ולאור התוספת להגדרת זכות במקרקעין
29 שבהוראת תיקון מס' 15 לחוק, נדמה, כי גם לעניין שכירות (שלפי חוק מס שבח)
30 ולעניין הטלת מס שבח במקרה של מכירת חכירה מסוג שכירות ארוכת שנים, נכון
31 להרחיב את מסגרת המאפיינים שלעיל ולכלול בה גם מאפיינים כלכליים כדוגמת
32 ה"כוח", הסמכויות, האחריות, נטילת הסיכונים, מידת הזיקה הכלכלית שנוצרה
33 בין המקרקעין לבין השוכר ומידת הניתוק הכלכלי שנוצר בין המשכיר לבין אותם
34 מקרקעין".

35 זאת ועוד, ההלכה הפסוקה הבחינה הבחן היטב בין עסקה שמהותה מכירה (ורכישה) של זכות
36 במקרקעין, לבין עסקה של הזמנת שירותי בנייה. בתוך כך, התייחסה הפסיקה למתכונת
37 הבחינה וקבעה כי הכרעה בשאלה זו תיעשה בראייה כוללת של כל תנאי ההתקשרות בין
38 הצדדים ותוך בחינה מהותית שלה, להבדיל מבחינה צורנית טכנית וצרה.



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

ו"ע 21-08-2010-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2010-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2010-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 דהיינו: "התמונה המלאה" המשתקפת ממכלול התנאים החוזיים - היא זו הקובעת, ולא מצב
2 חלקי המשתקף ממסמך כזה או אחר, או בכותרת כזו או אחרת שניתנה לעסקה על ידי
3 הצדדים או מי מהם.

4 ראו לעניין זה: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ (10.8.1987)
5 (להלן – פס"ד ש.א.פ.), שם נקבע כי:

6 "אולם כבר נאמר לא פעם שכאשר אנו באים לקבוע מהי מהות ההסכם בענין כלשהו
7 יש לבדוק את מכלול התנאים ולראות את העיסקה כמקשה אחת על כל תנאיה. לכן
8 קשה להסיק מסקנות כאשר משווים תנאי זה או אחר עם תקדים זה או אחר בלי
9 לראות את התמונה הכוללת" (ע"א 765/78 [3]).
10 התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העיסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס, ועל
11 פיהם עלינו לפרש את המונח "מכירת זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק,
12 "המתפשטת הרחק מעבר למשמעות הרגילה בדיני הקניין" (ע"א 265/79, [4]329,
13 בעמ' 703; ע"א 696/82, [5]722), בעמ' 670.

14 ...
15 אחת מאמות המידה לבדיקת המשמעות האמיתית של עיסקה כגון זו היא בחינת
16 היקפו ושיעורו של הכח המסור לקבלן על פי החוזה בכל הנוגע לבניה עצמה ולמכירת
17 הדירות וככל שחופש פעולתו, מידת מעורבותו ומתחם שיקול דעתו בעניינים אלה
18 גדולים יותר, כן תיטה הכף לעבר המסקנה כי לא במבצע בניה ובמורשה גרידא
19 עסקינו, אלא במי שגם רכש, מאחורי המסך הלשוני של החוזה, זכויות בנכס
20 באופן אישי."

21 ראו גם ע"א 7933/01 סלובר נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11.6.2008).

22 וכן ראו לעניין זה ע"א 1444/90 דרעד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (24.8.1992),
23 שם נקבע על ידי כב' הנשיא מ. שמגר:

24 "המבחן שנקבע בע"א 614/82 לבחינת משמעותה האמיתית של התקשרות בין בעל
25 הקרקע מזה לבין מי שמבצע בפועל את הבניה מזה, הוא מבחן גמיש, שתכליתו,
26 כאמור, "בחינת היקפו ושיעורו של הכוח המסור לקבלן על פי החוזה בכל הנוגע
27 לבניה עצמה ולמכירת הדירות"; ודוק, המדובר בכוח המסור על פי החוזה, היינו
28 הבחינה הנדרשת היא של מצב הדברים מבחינה משפטית בעת כריתת החוזה ועל
29 פיו. התנהגות מאוחרת של הצדדים שלא על פי החוזה, או אי עמידה של מי
30 מהצדדים על מלוא זכויותיו החוזיות, אינה מעלה ואינה מורידה. ענייננו בבחינת
31 ההתקשרות הראשונית בין הצדדים, אשר מצאה את ביטויה בחוזה שכרתו
32 ביניהם."

33 ועוד ראו פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 75/79, מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית
34 בע"מ (13.12.1979), שם נקבעה ההלכה הידועה מימים ימימה לפיה:

35



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העיסקה במס, המונחים בהם
2 השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראיה
3 לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר
4 בעיסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא
5 ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בענין על פי טיבה האמיתי של
6 העיסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי."
- 7 פסיקה נוספת, שהתייחסה לאופן קביעת מהותה של עסקה לצורך דיני המס, מצויה בפסק
8 דינו של כבוד הנשיא א. ברק בע"א 6722/99, מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל
9 מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, בפסקה 9:
- 10 "מהותה של עיסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של
11 העיסקה. שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של
12 העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס (ראו:
13 ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור [5], רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל
14 מס רכוש – אזור חדרה [6], בעמ' 403; ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ'
15 חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ [7]). ביסודו עומדים שיקולים של מניעת תכנוני
16 מס בלתי לגיטימיים, הגשמת צדק ושוויון בדיני המס וקידום ניטרליות מערכת
17 המס."
- 18
19 וראו גם פסק דינה של כבוד השופטת א. חיות [כתוארה אז] בע"א 4071/02, קיבוץ מפלסים ואח'
20 נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, באר שבע (פסקה 8 לפסק דינה):
- 21 " העובדה כי בחוזה עצמו בחרו הצדדים לתאר את העיסקה ביניהם כעסקה למתן
22 שירותי בנייה היא לבדה אינה יכולה להכריע את הכף באשר למהות ההתקשרות
23 ביניהם וכבר נפסק כי "שם העיסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע
24 את מהותה של העיסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים
25 בדיני המס" (הנשיא א' ברק בע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ'
26 משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004) וראו גם: ע"א
27 175/79 מנהל מס שבח נ' אביבית, פ"ד לד(1) 802, 804 (1979) (להלן: פרשת
28 אביבית); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385
29 (1998); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ,
30 פ"ד נו(1) 877 (2001) (להלן: פרשת חברת הדרי החוף)). המבחן הקובע הוא מבחן
31 מהותה של העסקה על פי תוכנה הכלכלי האובייקטיבי, כפי שהוא עולה ממכלול
32 תנאי ופרטי העסקה (ראו: ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ.
33 בע"מ, פ"ד מא(3) 738, 735 (1987) (להלן: פרשת ש.א.פ.))."
- 34 בפסיקה קיים סיכום נאה ורלבנטי לענייננו, של העיקרון המנחה בדבר קביעת מהותה של
35 עסקה בהתאם למהותה המשפטית/כלכלית האמיתית, במיוחד כאשר מדובר בהתקשרות
36 שיחסי הכוחות בין הצדדים לה אינם שווים, וצד אחד מתווה וקובע את נוסח ההסכם, וכאשר
37 יש הסבר מניח את הדעת מדוע נערכה ההתקשרות כפי שנערכה.



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

ו"ע 21-08-26310-08 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ראו פסק דינו של כבוד השופט א. ויתקון בע"א 487/77, 503/77 מנהל מס שבח נ' אחים
2 ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121 (19.3.1978) (להלן - פרשת ברקאי):
- 3 "עקרון המהות הכלכלית האמיתית כבסיס לשומה הוא עקרון מנחה במשפט המס
4 בישראל. עקרון זה לא יכול שיהא בסיס רק ככלי אנטי תכנוני של רשות המס.
5 בדומה לדין האמריקאי יש לאפשר לנישום, במידה מבוקרת וזהירה, לטעון למהות
6 כלכלית על פני צורה, תוך הטלת נטל שכנוע מוגבר על הנישום הטוען לכך. ברגיל,
7 עת בחר נישום להתקשר בעסקה בדרך מסוימת או להציגה בדרך מסוימת הנטייה
8 תהא שלא לאפשר לו לטעון כנגד זאת. אולם לעיתים אילוצים כאלו ואחרים כגון
9 אילוץ רגולטורי או אף אילוץ עסקי יכול לשמש בסיס לטעון מצד הנישום כי על אף
10 הצורה שבה עוצבה העסקה, הרי שמהותה לצרכי מס היא שונה. כך למשל כאשר
11 יוכיח הנישום כי עקב פערי כוחות בין הצדדים לעסקה 'נכפה' עליו להסכים לניסוח
12 החוזה באופן מסוים, אשר אינו מבטא בהכרח את מהותה האמיתית של
13 ההתקשרות בין הצדדים."
- 14 217. אבחן כעת את מכלול ההסכמים עליהם חתמה העוררת לאחר שהוכרזה כזוכה במכרזי "מחיר
15 למשתכן" מושא העררים דנן, בכדי לקבוע אם לעוררת הוענקה הזכות ליהנות כלכלית
16 מהמקרקעין באופן מירבי ומיטבי, כמו גם מה מידת החזקה והשימוש שקיבלה ידיה, ובכדי
17 לקבוע אם יש יסוד לטענת העוררת לפיה היא לא רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק.
- 18 218. בהיבט התכנוני וזכויות הבניה, נקבע בתנאי מכרז "מחיר למשתכן" כי הזוכה במכרז
19 (העוררת) אינו רשאי לבצע שינוי בתב"ע הקיימת וככל שיבוצע שינוי בתב"ע על ידי גורם אחר
20 שאינו הזוכה – לא יוכל הזוכה לממש את הזכויות הנוספות אלא אם רמ"י תיתן אישור בכתב
21 לכך, ראו לעניין זה סעיף 2.1.3 וסעיף 2.1.4 לחוברת מכרז טירת הכרמל, נספח 1 לתצהיר מר
22 פרידמן, שם נקבע:
- 23 "2.1.3' הזוכה (או מי מטעמו) לא יורשה לבצע כל שינוי בתכנית התקפה או לקדם
24 תכנית חדשה, זאת למעט בקשת הקלה לפי סעיף 147 לחוק התכנון
25 והבניה, תשכ"ה- 1965 (להלן "חוק התכנון והבניה").
26 רמ"י לא תגבה תמורה נוספת עבור הקרקע בגין הסכמתה להקלה לפי
27 סעיף 147 לחוק התכנון והבניה.
28 2.1.4 ככל והתכנית הנוכחת (התקפה) תשונה על ידי גורם אחר שאינו הזוכה או
29 מי מטעמו והשינוי יגרום לתוספת זכויות מעבר לזכויות הקיימות על פי
30 התכנית הנוכחית (לרבות תוספות ו/או הקלות מכוח התכנית החדשה),
31 הזוכה לא יוכל לממש את הזכויות הנוספות אלא באישור רמ"י בכתב ועל
32 פי שיקול דעתה בלבד. מכל מקום, הזוכה/החוכר לא ישלם סכומים נוספים
33 לרמ"י עבור הקרקע בגין הזכויות הנוספות. "

34

35



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 יתר על כן, בסעיף 2.1.6 למכרז טירת הכרמל נקבע, כי גם במקרה שרשויות התכנון יאשרו
2 הגדלה של מספר הדירות שניתן יהיה לבנות על המקרקעין, הזוכה יוכל לבנות רק דירות
3 "מחיר למשתכן" ולמכור אותן רק לפי המחיר שהוסכם במכרז "מחיר למשתכן" ועל פי
4 תנאיו:
- 5 "2.1.6. ככל שתאושר על ידי גורמי התכנון המוסמכים בקשה להיתר שבמסגרתה
6 יגדל מספר הדירות שניתן לבנות במקרקעין, במסגרת הקלה בהתאם לחוק
7 התכנון והבניה התשכ"ה-1956 (הטעות במקור – א.ו.1.) והתקנות שעודכנו
8 מכוחו ו/או כל החלטה אחרת במסגרתה יגדל מספר הדירות, מתחייב
9 הזוכה לבנות ולמכור את דירות המגורים הנוספות כדירות מחיר למשתכן
10 בסכום ובתנאים כפי שנקבעו בחוברת המכרז. במקרה כזה הזוכה מתחייב
11 לשפות את הרשות והמשרד בגין כל טענה ו/או דרישה ו/או תביעה, אם
12 תהיה, מכל גורם שהוא בשל סעיף זה. הרשות לא תגבה תמורה נוספת עבור
13 הקרקע בגין הסכמתה להגדלת מספר יחידות הדיוור. יחד עם זאת, יובהר,
14 כי הזוכה מתחייב לשאת בתשלום תוספת הוצאות הפיתוח למשרד, על פי
15 קביעת המשרד, בגין האמור לעיל."
- 16 הסכמות והתחייבויות זהות מצויות גם בסעיף 5.א.10 לחוזה הבניה (נספח 2 לתצהיר מר
17 פרידמן) ובסעיפים 29-31 לנספח התנאים המיוחדים (נספח 3 לתצהיר מר פרידמן). הסכמות
18 והתחייבויות זהות קיימות גם במכרז "מחיר למשתכן" בקריית אונו, ראו סעיפים 2.1.3-2.1.4
19 וכן סעיף 2.1.6 למכרז (נספח 6 לתצהיר מר פרידמן), סעיפים 14.1.15-14.1.16 וסעיפים 6 ו-
20 10א(5) לחוזה הבניה (נספח 7 לתצהיר מר פרידמן) וסעיפים 27-28 ו-30 לנספח התנאים
21 המיוחדים (נספח 8 לתצהיר מר פרידמן).
- 22 למען הנוחות, אציין כי יתר התייחסותי לתנאים המשפטיים להם הוכפפה העוררת, יהיה
23 בהתייחס למכרז טירת הכרמל, אלא אם כן יהיה שוני בין המכרזים, או אז אתייחס לכך
24 בנפרד. על כל פנים, ככל שלא תהיה התייחסות נפרדת, משמע שסעיפים זהים קיימים גם
25 במכרז קריית אונו.
- 26 לזוכה במכרזי "מחיר למשתכן" הוכתב על ידי המדינה מפרט מחייב לבניית הדירות, שלא
27 ניתן לסטות ממנו, ובנוסף נקבע כי בגין תוספות או שינויים שיתבקשו על ידי המשתכנים –
28 לא יהיה הזוכה רשאי לגבות תשלום בגינם. ראו סעיף 3.3.11 לחוברת המכרז של טירת הכרמל
29 (נספח 1), שם נקבע:
- 30 "דירת מחיר למשתכן תיבנה בהתאם למפרט שלא יפחת מהמפרט המופיע בנספח
31 ג' לחוזה הבניה (להלן: "מפרט מחייב"), והזוכה לא יגבה מהזכאי (רוכש) תשלום
32 בגין שינויים במפרט המחייב ו/או בגין תוספת למפרט האמור, וזאת החל ממועד
33 חתימת חוזה המכר ועד מועד קבלת החזקה בדירה."



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 זאת ועוד, חוברת המכרז אף קובעת כי רוכש הדירה יוכל לוותר על פריטים מסוימים מבין
2 הפריטים הכלולים במפרט המחייב- ארון מטבח ארון אמבטיה סוללות מים נקודות מאור,
3 בתי תקע ונקודות טלפון - כנגד קבלת זיכוי כספי מהקבלן הזוכה. ראו סעיף 3.3.12 לחוברת
4 המכרז. ראו בהתאם הוראות זהות בסעיפים 4ב' ו- 5ד' לחוזה הבניה וסעיף 15 לנספח
5 התנאים המיוחדים.
- 6 220. ניתן להתרשם מרמת הפירוט של המפרט המחייב והדרישה לעמידה קפדנית בהוראותיו
7 מעיון בו – ראו נספח 4 לתצהיר מר פרידמן, כאשר אף הובהר בפתיח למפרט המחייב כי:
8 **" בכל מקום במפרט בו יש לציין סוג/דגם וכדומה, חובה לפרט סוג/דגם מסוים או**
9 **מסוימים. אין לעשות שימוש באמירות כלליות כגון: "אחר", "לפי בחירת**
10 **האדריכל" וכיוצא בזה. "**
- 11 המפרט המחייב משתרע על פני 15 עמודים, עמוסי פרטים דקדקניים ביחס לכל רכיב מרכיבי
12 דירת המגורים: היקף מערכת החדרים שתכלול הדירה; הגדרות של שטח מינימאלי של
13 הדירה, חדרי הרחצה, מרפסת שירות ומרפסת סוכה; סוג הצבע והטיח של הקירות, גמר
14 התקרה, סוג הריצוף של כל החדרים, הממ"ד, המטבח, חדרי הרחצה והשירותים, מחסן
15 ומרפסות; ארונות המטבח – אורכם, גודלם ועומקם, גובה הסף העליון של משטח העבודה,
16 מבנה ארונות המטבח, סוג הציפוי שלהם, הגוון של הציפוי; ארונות חדר האמבטיה – מפרט
17 של גודל, סוג עץ, צירי ארונות וסוג המשטח המשולב בכיור; מרפסות השירות – כולל מתקן
18 תליית כביסה, הכנה למייבש כביסה, מכונת כביסה וכיוצ"ב; דלת הכניסה לדירת המגורים
19 – סוג הדלת, עינית הצצה, סגר ביטחון פנימי, עובי משקוף וסוג החיפוי של כנף הדלת
20 והמשקוף; דלתות הפנים של הדירה – סוג העץ, גוון העץ, סוגי הצירים, עמידות למים, סוג
21 כנף הדלת והחומר שלה, צבע, משקוף וסוג הנעילה של דלתות האמבטיה והמקלחת; סוג
22 החלונות והתריסים שיהיו בדירה – מבחינת סוג המתכת, הזיגוג, גודל החלונות, צורת
23 הפתיחה והסגירה שלהן, האם חשמליים או ידניים, כמות מסילות בחלונות, הכנה לרשתות;
24 כלים סניטריים לסוגיהם – חיבורי מים קרים וחמים, סוגי ברזים, חומרי הכיורים; מערכת
25 סולארית – דודי שמש וחשמל – היקף, גודל ומיקום; מערכות גז ואיוורור; מיקום מתקני
26 החשמל בדירה, כמות תקעים, שקעים ומפסקים וסוגיהם בכל חדר ושטח בדירה; מתקני
27 קירור וחימום בדירה; מפרט של השטחים הציבוריים של בניין המגורים – קומת כניסה, לובי
28 כניסה, חדר עגלות ואופניים, חניה; סוג אבן החיפוי של הבניין, המדרגות של הבניין, מעליות,
29 קירות הפנים של השטחים הציבוריים, השקיה ומתקני החשמל של הבניין.
- 30 221. המפרט המחייב הוא אף דוגמה לרמת הפיקוח השוטף של המדינה על הבניה וחובת הדיווח
31 השוטף בה חויב הזוכה במכרז. סעיף 3.3.15 למכרז טירת הכרמל קובע (סעיף זהה מצוי
32 בסעיף 19 לנספח התנאים המיוחדים):



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "הזוכה מתחייב להגיש למשרד או מי מטעמו את פירוט מחירי דירות למשתכן
2 (בהתאם למחיר מ"ר דירתי שהציע במסגרת המכרז) על תחשיביהן, ברמת פירוט
3 של דירה, וזאת טרם פרסומן למכירה ולקבל אישורה למחירי הדירות כאמור."
- 4 סעיף 3.3.16 למכרז טירת הכרמל אף הוא עוסק בחיוב הזוכה במכרז לדיווח מפורט (סעיף
5 זהה מצוי בסעיף 20 לנספח התנאים המיוחדים ובסעיף 5'ד' לחוזה הבנייה):
- 6 "הזוכה מתחייב להציג, למשרד או מי מטעמו, ככל שיידרש, בכל עת, כל מידע
7 הנוגע לדירת מחיר למשתכן שבנה לפי מכרז זה, לרבות מחירה, שטחה, מפרטה,
8 חוזה המכר שנחתם לגביה וכל עניין אחר הנוגע לפרויקט."
- 9 גם סעיף 9 לנספח התנאים המיוחדים קובע (סעיף זהה מצוי בסעיף 5'א' לחוזה הבנייה) כי:
- 10 "החוכר יורשה להתחיל במכירת דירות מחיר למשתכן, רק לאחר שידווח למשרד
11 הבינוי והשיכון או רמ"י או למי מטעמם פרטים כמפורט בטופס "הצהרה על דירות
12 מחיר למשתכן" (נספח ג' לחוזה הבנייה)."
- 13 222. בנוסף לאמור בכל המסמכים הנ"ל, העוררת נדרשה לקיים תהליך עבודה סדור מול חברת
14 הבקרה מטעם משרד הבינוי והשיכון, ולמעשה היא כפופה להוראותיה של חברת הבקרה.
- 15 ראו לעניין זה המייל שנשלח ביום 2.8.2017 אל העוררת ומצגת העבודה שצורפה אליו (נספח
16 ב' לתצהיר מר פרידמן) המכיל מידע והוראות ביחס לתהליך העבודה טרם פתיחת ההרשמה
17 להגרלה ועד מכירת הדירות.
- 18 במסמכים אלו כלול תרשים זרימה של לוחות הזמנים לביצוע פעולות שונות על ידי העוררת
19 לאחר הודעת הזכייה במכרז, מסמכים שנדרשה העוררת להגיש לחברת הבקרה לצורך קבלת
20 אישור לקיום כנסים לבחירת דירות. כך, למשל מובהר, כי משרד הבינוי והשיכון יקיים
21 הגרלה ורשימת הזוכים בהגרלה תועבר לקבלן, אשר יידרש תוך כשבוע לאחר מכן ליצור קשר
22 ראשוני עם הזוכים במייל למסירת הסבר על התהליך ולוח הזמנים שלו. על פי מסמכי חברת
23 הבקרה הודגש כי: **"יצירת קשר ראשוני הינה חובה ואינה תלויה במוכנות הקבלן ליציאה
24 לשיווק"**.
- 25 בנוסף, נקבעו במסמכי חברת הבקרה החובה לקיים מפגשי הסברה, לרבות מועד קיומם,
26 מיקום המפגשים, היקף המשתתפים והתוכן הנדרש להעברה בהם על ידי הקבלן הזוכה,
27 כאשר נציגי משרד הבינוי והשיכון מלווים ומנחים את הקבלן בכל התהליך. עוד נקבעה
28 החובה לקיים ימי בחירת דירות בליווי נציג חברת הבקרה, וההיערכות הנדרשת מהקבלן
29 לצורך זה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

223. רמת הפרטנות של מסמך זה היא מקסימלית, עד לרמה של מתן דגשים לקבלן על קביעת סדר בחירת הדירות, הקצאת 45 דקות לכל זוכה בהגרלה לבחירת דירה, מהקורה בכל מצב אפשרי (הגעה של שני בני זוג או אם רק אחד מגיע או אם צד שלישי מגיע בשם בני הזוג וכיוצ"ב), המסמכים עליהם יש להחתיים את הרוכשים, איזה סכום ראשוני ניתן לגבות מהזוכים בהגרלה, והחובה לעדכן בלוח הדירות אצל כל נציג של משרד הבינוי והשיכון את הדירות שנבחרו.
- מסמכי חברת הבקרה קובעים גם את כל התנאים והחייבים לחתימה על הסכם מכר בין הקבלן לבין הזוכה בהגרלה.
- חברת הבקרה אף מבהירה מה קורה לאחר התהליך המפורט לעיל:
- "חברת הבקרה ממשיכה בעבודות הבקרה על הפרויקט לרבות בדיקת חוזים חתומים ובדיקת הגבייה על מנת לוודא כי לא בוצעה גביית יתר/בוצעה גבייה שלא בהתאם להנחיות המכרז.**
- בנוסף, משרד הבינוי שומר לעצמו הזכות לבצע בקרה בדירות לבדיקת התאמת הדירות למפרט המחייב."**
224. ראו גם המייל מיום 22.1.2019 והמצגת שנלווית אליו (נספח ג' לתצהיר מר פרידמן), הכוללים עדכון של כל המכלול שפורט לעיל ביחס למצגת שבנספח ב' לתצהיר מר פרידמן. כך למשל, חברת הבקרה עדכנה על חידוש:
- "התחדשנו! פורטל קבלנים עלה לאוויר!**
- משרד הבינוי והשיכון השיק פורטל קבלנים אשר נועד לייעל את ניהול הפרויקט בהיבטים שונים לרבות עדכון פרטי הפרויקט, קבלת רשימות זוכים באופן שוטף, הזנת בקשות לביטול זכיה לזוכה/ים שלא הגיעו לבחירת הדירות ועוד."**
225. הכפיפות של העוררת להוראות חברת הבקרה באה לידי ביטוי בהתכתבויות במיילים בין נציגי העוררת לבין נציגי חברת הבקרה- ראו **נספח ה'** לתצהיר מר פרידמן, מהם עולה כי למעשה העוררת נדרשת לקבל אישור מחברת הבקרה לכל פעולה, בין אם לצורך קבלת רשימת הזוכים בהגרלות שקיים משרד הבינוי והשיכון, בין אם מדובר בקיום כנס לזוכים ועיתוי קיומו, בין אם מדובר בעדכונים של שטחי גינות בדירות גן או של מרפסות או חניות, ובין אם מדובר באישור נוסח הסכם המכר של הדירות לזוכים בהגרלות.
226. מעבר לכל זאת, מאפיין מרכזי של מכרזי "מחיר למשתכן" הוא השליטה של המדינה על **זהות רוכשי הדירות** בפרויקטים.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 משרד הבינוי והשיכון עורך הגרלות לזכאים, קרי לאותם אנשים שעומדים בקריטריונים
2 שנקבעו על ידו וקיבלו תעודת זכאות לרכישת דירה במסגרת פרויקטים של "מחיר למשתכן".
3 רשימות הזוכים בהגרלות אלו, הרלבנטיות למכרזי "מחיר למשתכן" בהם זכתה, הועברו לידי
4 העוררת, אשר לא היתה מורשית במסגרת הפרויקט למכור דירות לרוכשים אחרים, מלבד
5 אלו שהוגדרו כ"זכאים" וזכו בהגרלות שקיים משרד הבינוי והשיכון.
- 6 סעיף 3.3. למכרז טירת הכרמל קובע את התנאים לבניית ולמכירת דירות בפרויקט "מחיר
7 למשתכן, כאשר תחת סעיף זה מוגדרים כללים חד משמעיים בעניין הרוכשים להם מורשית
8 העוררת למכור את הדירות בפרויקט (סעיפים זהים קיימים גם בחוזה הבניה – ראו סעיפים
9 א'4, א'5 ו-6 לחוזה הבניה) :
- 10 **3.3.1" הזוכה מחויב למכור את כל הדירות במתחם/ים נשוא מכרז זה כדירות**
11 **מחיר למשתכן לתושבי ישראל חסרי דיור אשר הינם בעלי תעודת זכאות**
12 **לרכישת דירת מחיר למשתכן (להלן: "הזכאים") וזאת בהתאם לתנאים**
13 **המפורטים להלן ובחוזה הבניה.**
- 14 **3.3.2 אישור זכאות לצורך רכישת דירת מחיר למשתכן יינתן על ידי המשרד**
15 **לרוכש תושב ישראל, אשר הינו חסר דירה, על פי הקריטריונים של**
16 **המשרד כמפורט בנספח ח'.**
- 17 **3.3.3 הזוכה מתחייב למכור את דירות מחיר למשתכן לזכאים שיבחרו בהליך של**
18 **הגרלה בהתאם לכללים שתקבע הועדה לתכנון ופיתוח, ובהתאם לתנאים**
19 **המפורטים להלן ובחוזה הבנייה.**
- 20 ...
- 21 **3.3.7 הזוכה לא ימכור דירת מחיר למשתכן לזכאי (רוכש) שבינו או בין קרובו,**
22 **לבין הזוכה או קרובו, יחסים מיוחדים כהגדרתם בסעיף 106(א) לחוק מס**
23 **ערך מוסף, התשל"ו-1976."**
- 24 227. סעיף 3.4 למכרז טירת הכרמל עניינו "הקצאה לבני מקום" והוא קובע:
- 25 **"בהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל, הזוכה מתחייב למכור 20% מכלל דירות**
26 **מחיר למשתכן במתחם בו זכה לבני מקום חסרי דירה, וזאת ככל שיופנו אליו**
27 **רוכשים כאמור בעקבות הגרלה שיבצע המשרד.**
- 28 **היה ורשות מקומית תאשר תוספת יחידות דיור במתחם נשוא הזכייה במסגרת**
29 **תקנות התכנון והבניה (סטייה ניכרת מתכנית) תשס"ב-2002 (להלן: "יחידות הדיור**
30 **הנוספות") יעמוד שיעור יחידות הדיור במסלול מחיר למשתכן שיוקצו בעדיפות**
31 **לבני מקום מתוך יחידות הדיור הנוספות על 45%.**
- 32 **עדיפות לבני מקום, במקום בו רכישת דירת מחיר למשתכן היא ע"י בן מקום יחד**
33 **עם אחר שאינו בן מקום, תינתן אך ורק לבני זוג (כהגדרתם בהגדרת "תאמשפחתי"**
34 **בנספח ח' לחוברת המכרז) שאחד מהם הוא בן מקום."**
- 35 228. על השליטה של המדינה בכל הנושא של מכירת הדירות לזכאי משרד השיכון שזכו בהגרלה
36 ניתן ללמוד גם מהמסמכים של חברת הבקרה, אליהם התייחסתי לעיל, נספחים ב' ו-ג'
37 לתצהיר מר פרידמן.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בנוסף, בידי המדינה קיימת השליטה והיכולת להורות לעוררת לבטל חוזה מכר עם רוכש
2 זכאי, אם זכאותו לרכוש דירה בפרויקט "מחיר למשתכן" בוטלה על ידי משרד הבינוי
3 והשיכון.
- 4 ראו כדוגמה לעניין זה החלטה של משרד הבינוי והשיכון על ביטול זכייתו של זוכה מסוים,
5 **נספח ד'** לתצהיר מר פרידמן, וההוראה שניתנה בהתאם על ידי חברת הבקרה לעוררת לבטל
6 את זכייתו ואת רכישת הדירה בפרויקט "מחיר למשתכן" של אותו רוכש, בשל ניהול משק
7 בית משותף עם "ידועה בציבור" עמה הוא מתגורר, בניגוד להצהרתו כי הוא מתגורר בבית
8 הוריו.
- 9 229. העוררת אף אינה יכולה לעשות שימוש אחר בדירות, שאינו בהתאם להוראות המכרז, ואף
10 אינה זכאית להשאיר ברשותה חלקים ברכוש המשותף או זכויות בניה לא מנוצלות. ראו
11 לעניין זה סעיף 5יג' לחוזה הבניה, שם נקבע:
- 12 **"היזם אינו רשאי להשאיר ברשותו כל חלק מן הרכוש המשותף וכן מזכויות הבניה**
13 **הבלתי מנוצלות (העכשוויות והעתידיות), והרכוש המשותף והזכויות יהיו חלק**
14 **בלתי נפרד משיווק דירות מחיר למשתכן."**
- 15 230. על פי הוראות המכרז, נקבע על ידי המדינה מחיר מקסימלי בו יכולה העוררת למכור דירה
16 בפרויקט מחיר למשתכן, ראו סעיף 3.3.9 למכרז טירת הכרמל:
- 17 **"מחיר דירת מחיר למשתכן, לא יעלה על המחיר המתקבל ממכפלת המחיר למ"ר**
18 **דירתי של ההצעה הזוכה, בתוצאת סכומם של כל אלה (להלן: "מחיר דירת מחיר**
19 **למשתכן" או "המחיר המירבי לדירת מחיר למשתכן"), ובתוספת מע"מ, כשיעורו**
20 **ביום התשלום:**
- 21 3.3.9.1 שטח הדירה במטרים רבועים;
22 3.3.9.2 שטח מרפסת שמש, מקורה או לא מקורה, או שטח גינה,
23 המוצמדים לדירה, או צירוף שטחיהם, במטרים מרובעים כשהוא
24 מוכפל ב- 30%;
25 3.3.9.3 שטח מחסן המוצמד לדירה, במטרים מרובעים, כשהוא מועפל ב-
26 40%;
27 3.3.9.4 מספר חניות המוצמדות לדירה, כשהוא מוכפל ב- 200%. יובהר,
28 כי לכל דירה תוצמד לפחות חנייה אחת."
- 29 סעיף 3.3.10 מתייחס להצמדה של מחיר דירת מחיר למשתכן, ובו נקבע:
- 30 **"מחיר דירת מחיר למשתכן יוצמד למדד תשומות הבנייה החל מהמדד שיהא ידוע**
31 **במועד האחרון להגשת ההצעות במכרז, ועד למדד שיהא ידוע ביום החתימה על**
32 **חוזה המכרז או למדד שיהא ידוע ביום החלימה על חוזה המכר או למדד שיהא ידוע**
33 **במועד של 20 חודשים לאחר שלב הבנייה 05, ולפי המוקדם מביניהם.**
- 34



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מחיר דירת מחיר למשתכן שיקבע בהסכם המכר בין הזוכה/היזם לבין רוכש
2 הדירה, יהיה בהתאם לאמור. הזוכה/יזם רשאי להצמיד את התשלומים שנגזרים
3 מהמחיר האמור בהתאם לכללים הקבועים בסעיף 5 לנספח ג' לחוזה הבנייה
4 (תנאים בחוזה אחיד בין היזם לרוכש הדירה).
- 5 הזוכה/יזם או מי מטעמו לא רשאי לגבות כל תמורה נוספת מרוכש הדירה מעבר
6 למחיר דירת מחיר למשתכן, למעט שכ"ט עו"ד בהתאם לתקנות המכר (דירות)
7 (הגבלת גובה ההוצאות המשפטיות), התשע"ה-2014."
- 8 231. בנוסף, נקבעו הוראות מפורשות ומדויקות באשר לנוסח חוזה המכר של דירות "מחיר
9 למשתכן" בין העוררת לזכאי משרד הבינוי והשיכון שזכו בהגרלה. סעיף 3.5 למכרז טירת
10 הכרמל עניינו "הוראות שייקבעו בחוזה המכר שבין הזוכה לרוכש דירת מחיר למשתכן" (ראו
11 גם סעיף 9 לחוזה הבנייה וכן סעיף 23 לנספח התנאים המיוחדים) והוא קובע:
- 12 3.5.1. חוזה המכר יישא את הכותרת "חוזה מכר – דירת מחיר למשתכן"
13 בהדגשה.
- 14 3.5.2. הזוכה מתחייב, שכל החוזים שייחתמו בינו לבין רוכשי הדירות, ינוסחו
15 בהתאם לעקרונות המפורטים בנספח 6 לחוזה הבנייה ("תנאים בחוזה
16 אחיד בין היזם לרוכש הדירה").
- 17 3.5.3. הזוכה יקבע בחוזה המכר של דירת מחיר למשתכן, כי הרוכש לא יהיה
18 רשאי למכור את הדירה לצד שלישי, החל מיום רכישתה ועד חלוף 5 שנים
19 מיום קבלת טופס 4 לדירה, לרבות הסכם להעברת זכויות לאחר תום חמש
20 השנים, אשר נכרת לפני תום חמש השנים האמורות. יחד עם זאת, הרוכש
21 יהיה רשאי להשכיר את הדירה, למטרת מגורים בלבד.
- 22 3.5.4. להבטחת האמור לעיל, ידרוש הזוכה מהרוכש לחתום על תצהיר וכתב
23 התחייבות לטובת המשרד או מי מטעמו, אשר יצורף לחוזה המכר, בנוסח
24 המופיע בנספח ג' 7 לחוזה הבנייה.
- 25 3.5.5. ככל שהרוכש יפר התחייבותו וימכור את דירת מחיר למשתכן טרם חלוף
26 המועד האמור, הוא יחויב בתשלום בסך של 450,000 ₪ למשרד.
- 27 3.5.6. להבטחת עמידת רוכש דירת מחיר למשתכן בתנאי כתב ההתחייבות,
28 תירשם ע"י הזוכה הערת אזהרה במרשם המקרקעין ו/או בספרי הזוכה,
29 האחראי לביצוע הליכי הרישום והליכי העברת הזכויות עד לרישום הערה
30 במרשם המקרקעין. מבלי לגרוע מהאמור לעיל ימצא הזוכה עם חתימת
31 חוזה הבנייה, יפוי כח נוטריוני בלתי חוזר, לטובת המשרד או מי מטעמו,
32 לרישום הערת אזהרה זו וכל הכרוך בכך.
- 33 3.5.7. הקניית זכות בעלות על דירות מחיר למשתכן, תהיה באישור רמ"י ובהתאם
34 לכללים שייקבעו בעניין.
- 35 3.5.8. הזוכה יקבע בחוזה המכר, הוראות בדבר מפרט הדירה והבניין כמפורט
36 להלן:
- 37 3.5.8.1. מפרט הדירה והבניין לא יפחתו מהמפרט המחייב המצורף לחוזה
38 זה.
- 39 3.5.8.2. לא יתאפשר לרוכש לבצע שדרוגים החל ממועד החתימה על חוזה
40 המכר ועד לקבלת מפתח הדירה וכן לא יתאפשר קבלת זיכוי כנגד
41 ויתור על רכיבים במפרט, למעט זיכוי כנגד ויצור על כל רכיבי
42 המפרט כמפורט בסעיף 3.3.12 לעיל.
- 43 3.5.9. הזוכה יקבע בחוזה המכר את גובה הזיכוי הכספי שיינתן לרוכש הדירה
44 כנגד ויתור על פריט מבין הפריטים המנויים בסעיף 3.3.12."



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

232. נספח ג' 6 לחוזה הבנייה, כולל הנחיות בנוגע לניסוח תנאים מרכזיים בחוזה אחיד בין מוכר
1 לרוכש דירה (להלן – **נוסח תנאים בחוזה אחיד בין יזם לרוכש דירה**) – ראו עמוד 233 לתצהיר
2 מר פרידמן. נספח זה כולל הוראות מדויקות לגבי סעיפים שיש לכלול בחוזה המכר בין
3 העוררת לבין רוכש דירה בפרויקט "מחיר למשתכן" כמו גם נוסחים מחייבים שהעוררת
4 נדרשה לכלול ולהטמיע בחוזה המכר.
5
6 רק לשם הדוגמה אביא את האמור בסעיף 2.ב. לנוסח התנאים בחוזה אחיד בין יזם לרוכש
7 דירה, העוסק ב"איחור במסירה", שם נקבע:
8 "למעט האמור בסעיף זה, לא רשאי המוכר לדחות את מועד המסירה המקורי
9 שנקבע בחוזה מכל סיבה שהיא.
10 להלן יובא נוסח מחייב שעל המוכר לכלול בחוזה בקשר לדחיית מועד המסירה
11 ובקשר לפיצויים בגין דחיית מועד המסירה. המוכר אינו רשאי לשנות נוסח זה או
12 להתנות עליו. על אף האמור, רשאי המוכר לקבוע שיעור פיצוי גבוה יותר מהקבוע
13 בס' 6 לנוסח המחייב שלהלן.
14 **ההוראה בדבר האפשרות לדחות את מועד המסירה תופיע בחוזה בסמוך להוראה**
15 **הקובעת את מועד המסירה.**
16 **להלן נוסח מחייב שיש להטמיע בחוזה:**
233. כך, כולל הנספח העוסק בנוסח תנאים בחוזה אחיד בין יזם לרוכש דירה, הוראות מדויקות
17 לגבי הניסוח של חוזה המכר ביחס לתיאור הנכס, מסירת הדירה, מסירת חזקה, רישום הנכס,
18 תשלום התמורה, אחריות לליקויים ולאי התאמות, תקנון בבית משותף, התערבות בתהליך
19 הבניה, שינוי מיקומם של מתקנים שונים, ייפוי כוח, שינויים בחזית הבניין, העברת זכויות
20 וחובות המוכר, הפרה, ביטול חוזה עם הרוכש, תוקפם של מצגים טרום חוזיים, הוראות
21 לעניין מימון העסקה והבטחת כספי הקונה, מקום השיפוט, מיסים, שכ"ט ע"ד, וכיוצ"ב.
22
23 ביחס לכל אחד מהנושאים האמורים לעיל נקבע התוכן של כל אותן תניות והתחייבויות
24 שיכלול חוזה המכר עם רוכש הדירה בפרויקט "מחיר למשתכן", ובחלקים ניכרים גם נקבע
25 נוסח מחייב, אשר לגביו נקבע על ידי המדינה, כי היזם (המוכר) חייב להטמיעו בחוזה המכר.
234. יתר על כן, חברת הבקרה בודקת את נוסח חוזה המכר ומאשרת אם הוא עומד בתנאים
26 הקבועים בנספח התנאים בחוזה אחיד בין יזם לרוכש דירה. ללא אישורה של חברת הבקרה,
27 העוררת אינה יכולה לקבל אישור לקיים כנסים ואת תהליך בחירת הדירות על ידי הזכאים
28 הזוכים בהגרלת דירות "מחיר למשתכן" בפרויקט, ולמעשה אינה יכולה להתחיל לקדם את
29 תהליך הבנייה.
30



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ראו למשל האמור בעמודים 5-8 למצגת של חברת הבקרה (נספח ג' לתצהירו של מר פרידמן),
2 שם נקבע:
- 3 "להלן רשימת המסמכים להגשה לחברת הבקרה לצורך קבלת אישור לקיום כנסים
4 ובחירת דירות:
5 חוזה מכר על כל נספחיו בקובץ WORD.
6 חוזה המכר ייבדק בהתאם לנספח ג'6 המצורף למכרז, הוראות משרד הבינוי
7 והשיכון, הפסיקה ובפרט פסק דין שו"פ וב. יאיר המהווה פסק דין מנחה בנושא
8 זה.
9
10 מסמך אשר יוגש שלא בהתאם להנחיות ו/או הוגש באופן חלקי יוחזר לקבלן
11 להשלמות.
12 יובהר כי לא ניתן לקיים כנסים ולהתחיל בהליך מכירת הדירות טרם קבלת אישור
13 חברת הבקרה למסמכים וקבלת החלטת ועדה.
14 ...
15 המסמכים ייבדקו ע"י אנשי המקצוע של חברת הבקרה (עו"ד, אדריכלים וכד')
16 באם תואמים את הנחיות המכרז, הנחיות משרד הבינוי והשיכון והחוק.
17 ההערות יועברו על גבי המסמכים שהוגשו ועל כן אין לשלוח קבצי PDF
18 יש לעבוד עם "עקוב אחר שינויים". מסמך שיוגש ללא אופציה זו יוחזר טרם
19 בדיקתו.
20 ככל ויהיו מחלוקות מהותיות בנוגע למסמכים, תתקיים פגישה במשרדי חברת
21 הבקרה בליווי אנשי המקצוע הרלוונטיים.
22 לאחר אישור המסמכים, יועבר אליכם עותק סופי. יש להעלות עותק זה לאתר קבלן
23 לשימוש הזוכים.
- 24 235. בהקשר זה, ניתן להיווכח בתהליך הארוך והמפורט מול חברת הבקרה שנדרשה העוררת
25 לעבור לצורך אישור הסכם המכר מההתכתבויות בין העוררת לחברת הבקרה – נספח ה'
26 לתצהיר מר פרידמן בעמוד 384-389 לתצהיר, מהם עולה רמת המעורבות, הבקרה והשליטה
27 של המדינה על ניסוחו של הסכם המכר שהעוררת תחתום מול רוכשי הדירות בפרויקט "מחיר
28 למשתכן".
- 29 236. המדינה אף קבעה את נוסח כתבי ההתחייבות שהעוררת נדרשה להחתים עליהם את רוכשי
30 הדירות בפרויקט "מחיר למשתכן" – ראו נספח ג'7 לחוזה הבנייה (ראו למשל נספח 7 לתצהיר
31 מר פרידמן עמוד 249-252) הכולל "כתב התחייבות – חסר דירה רוכש דירת מחיר למשתכן"
32 וכן "כתב התחייבות – משפר דיור רוכש דירת מחיר למשתכן".
- 33 237. זאת ועוד, המדינה קבעה והגדירה לעוררת לוח זמנים מדויק להשלמת הבנייה – ראו סעיף 2
34 לפרק א' לחוזה הבניה, שעניינו "לוח זמנים", הקובע:
- 35 א. היזם מתחייב לעמוד בלוח הזמנים ובמועדים הנקובים ולבצע את הפעולות
36 והעבודות, הכל כמפורט להלן ובהתאם להוראות חוזה זה:



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 תוך 50 יום מ"המועד הקובע" לשלם סך השווה לפחות ל-15% מסה"כ
2 תשלום למשרד;
- 3 תוך 60 יום מ"המועד הקובע" להשלים סך השווה לפחות ל-15%
4 מסכום תשלום התמורה המופחתת עבור
5 הקרקע.
- 6 תוך 170 יום מ"המועד הקובע" לחתום על חוזה זה ולהמציא אותו
7 למשרד, להמציא הערבויות הבנקאיות
8 האוטונומיות ולהשלים את מלוא
9 התמורה בגין סה"כ תשלום למשרד.
10 לחתום על חוזה התשתית ולהמציא אותו
11 לרשות המקומית.
- 12 תוך 180 יום מ"המועד הקובע" להשלים את מלוא התמורה המופחתת
13 בגין הקרקע.
- 14 תוך 210 יום מ"המועד הקובע" לחתום על חוזה החכירה ולהמציא אותו
15 לרמ"י.
- 16 תוך 14 חודשים מ"המועד הקובע" שלב בניה 05.
- 17 תוך 18 חודשים מ"המועד הקובע" לסיים ביצוע שלב הבניה 06.
- 18 תוך 38 חודשים מ"המועד הקובע" לסיים ביצוע שלב הבניה 39.
- 19 תוך 40 חודשים מ"המועד הקובע" לסיים ביצוע שלב הבניה 42.
- 20 ב. מובהר ומוסכם בזה, כי לוח הזמנים והמועדים לביצוע הפעולות והעבודות
21 כמפורט בסעיף קטן 2(א) לעיל, הינו תנאי יסודי ומהותי בחוזה זה.
- 22 ג. לא עמד היזם בהוראות סעיף זה או בחלקן, יהיו רשאים המשרד ורמ"י,
23 בנוסף לכל התרופות העומדות להם על פי כל דין, לבטל את זכיית היזם
24 במכרז וכל הכרוך בכך, וכן לבטל חוזה זה."
- 25 238. שלב הבנייה 42 מוגדר בסעיף ההגדרות של חוזה הבניה כסיום עבודות הפיתוח הצמוד וכן
26 קבלת טופס 4 וסיום עבודות הפיתוח הכללי ומסירתן לרשות המקומית.
- 27 משמע, העוררת נדרשה בחוזה הבנייה להשלים את הבנייה בתום 40 חודשים מ"המועד
28 הקובע", שהוגדר כמועד בו החליטה ועדת המכרזים על הזוכה במכרז.
- 29 239. לא ניתן להתעלם גם מחוזה הבנייה כמכלול, שבמבוא שלו מצהיר משרד הבינוי והשיכון כי:
30 "והואיל והמשרד מעוניין בבנייה למגורים, בהשלמת עבודות הפיתוח הכללי
31 ועבודות פיתוח צמוד וכל הכרוך בכך, על פי התנאים והמתכונת המפורטים בחוזה
32 זה.
33 ...



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 והואיל והמשרד ורמ"י קבעו כתנאי מוקדם להקצאת המתחם לזים וכתנאי מוקדם
 2 לחתימה על חוזה חכירה של רמ"י עם הזים, כי על הזים להתקשר בחוזה זה עם
 3 המשרד ולהתחייב כלפיו ובכל ההתחייבויות המפורטות בו.
 4 והואיל והזים מסכים לבנות את יחידות הדיור למגורים ולבצע את הפיתוח הצמוד
 5 אליהן, במתחם בו זכה, ולמכור את דירות מחיר למשתכן לחסרי דירה ו/או משפרי
 6 דיור.
 7 והואיל ועל פי תנאי המכרז, חייב הזים לבנות את כל יחידות הדיור בהן זכה כדירות
 8 מחיר למשתכן, ולמוכרן לתושבי ישראל חסרי דיור אשר הינם בעלי תעודת זכאות
 9 לרכישת דירת מחיר למשתכן ו/או למשפרי דיור, הכל בהתאם להחלטות מועצת
 10 מקרקעי ישראל בעניין מחיר למשתכן שתהיינה בתוקף במועד פרסום המכרז
 11 וכמפורט בחוזה זה ונספחיו.
- 12 פרק ב' לחוזה הבניה כולל הוראות בדבר "פיקוח על ביצוע הוראות המכר והחוזה", ביניהן
 13 קיימת התחייבות של הזים לנהל רישום מדויק של מכירת הדירות ומחיריהן ולהמציא
 14 למשרד הבינוי והשיכון את כל הפרטים שיידרשו על מכירת הדירות וכן להמציא כל חוזה
 15 שנחתם (סעיף 1.1 לפרק ב' לחוזה הבניה).
- 16 בנוסף, נקבע בסעיפים 1.2-1.4 לפרק ב' לחוזה הבניה כי:
- 17 **1.2"** ידוע לזים והוא מסכים לכך שהמשרד יבצע בדיקה מדגמית של דירות
 18 מחיר למשתכן, ולשם כך הזים מתחייב לאפשר לנציגי המשרד או למי
 19 מטעמם לבצע ביקורת שוטפת במשרדיו, הביקורת תכלול בין היתר, בדיקת
 20 הסדרי הפרסום, בדיקת מחיר דירה סופי (יבדקו חוזי הרכישה), בדיקת
 21 המפרט הכלול בהסכם הרכישה מבחינת התאמתו למפרט המחייב, בדיקת
 22 זכאות הרוכשים וכל ההתחייבויות אחרים בהתאם לחוזה זה. כן ייבדק אם
 23 הזים כלל בחוזה המכר את כל המתחייב מהוראות המכרז והוראות חוזה
 24 זה.
- 25 **1.3** הזים ידווח למשרד אחת לחודש על מכירת הדירות.
 26 **1.4** מבלי לגרוע מהוראות חוזה זה, הצדדים מסכימים כי במקרים בהם ימכור
 27 הזים את הדירות שלא בהתאם להוראות החוזה, ינקוט המשרד נגדו בכל
 28 הצעדים העומדים לרשותו, לרבות חילוט ערבויות, תשלום פיצוי מוסכם,
 29 עריכת שומה חדשה לקרקע ופסילת הזים מהשתתפותו במכרזי המשרד
 30 ורמ"י, ובהתאם למפורט בטבלה להלן..."
- 31 המערכת ההסכמית עליה חתמה העוררת כוללת – הן במסמכי המכרז והן בחוזה הבנייה –
 32 הוראות מפורטות אשר אם העוררת תפר אותן, היא תחויב בתשלום פיצויים למדינה
 33 בסכומים הנעים בין 20,000 ש"ח ל- 450,000 ש"ח. כך, למשל, מכירת דירת מחיר למשתכן למי
 34 שאינו חסר דירה או משפר דיור; בניית דירת מחיר למשתכן בשטח ממוצע העולה על השטח
 35 הממוצע שהוגדר בתנאי המכרז; בניית דירת מחיר למשתכן במפרט נחות מהמפרט המחייב;
 36 אי רישום הערת אזהרה ברשם המקרקעין תוך 30 יום מחתימת החוזה; גביית תשלום מרוכש
 37 בגין שינויים במפרט דירת מחיר למשתכן, או בגין תוספת למפרט, וזאת החל ממועד החתימה
 38 על חוזה המכר ועד מועד אכלוס הדירה, ועוד. ראו סעיף 10 למכרז טירת הכרמל וסעיף 1.4
 39 לפרק ב' לחוזה הבנייה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

242. אל מול כל זאת, המשיב מצידו נסמך בעיקרו של דבר על עובדת חתימתו של "חוזה חכירה", שבו צוין כי תקופת החכירה היא ל- 98 שנים מיום הזכייה במכרז, עם אופציה ל-98 שנים נוספות. כמו כן, בפתח של מכרז טירת הכרמל, תחת הכותרת "הזמנה לקבלת הצעות" נאמר:
- 1
2
3
- "רשות מקרקעי ישראל (להלן: "הרשות" או "רמ"י") ומשרד הבינוי והשיכון (להלן: "המשרד") מזמינים בזה הצעות לחתימה על חוזה חכירה ישירה מהוון (ללא הסכם פיתוח) לתקופה של 98 שנים עם אופציה לתקופה נוספת של 98 שנים בתנאים שהיו נהוגים ברשות במועד החידוש (להלן: "חוזה החכירה") וחתימה על חוזה בנייה והשלמת הפיתוח (להלן: "חוזה הבנייה") בגין השטחים שפרטיהם בעת פרסום המכרז הם כמפורט בסעיף 1 (להלן: "מתחם" או "מתחמים")."**
- 4
5
6
7
8
9
- עוד נקבע בחוזה החכירה כי "יום אישור העסקה ייחשב כתחילת החכירה לכל דבר ועניין..."
- 10
11
- כמו כן, בנספח התנאים המיוחדים ישנה התייחסות במספר סעיפים ל"חוכר".
- 12
243. כך גם נכתב בהסכם המכר שנחתם בין העוררת לבין רוכש דירה, זכאי שזכה בהגרלת "מחיר למשתכן" – ראו למשל הסכם מכר – דירת מחיר למשתכן – מס' 73175, בניין 2 דירה 17 מיום 12.8.21 שצורף כחלק מנספח 15 לתצהירו של מר ברק מטעם המשיב (עמוד 182 לנספחי התצהיר הנ"ל), אשר בפתח לו נאמר:
- 13
14
15
16
- "והואיל והחברה הינה בעלת הזכויות בקרקע, כהגדרת מונח זה במבוא להסכם."**
- 17
- במבוא להסכם המכר הנ"ל הוגדרה "העסקה", כדלקמן:
- 18
- "החברה מתחייבת לבנות (באמצעות קבלן/ים) ולמכור לרוכש את הממכר והרוכש מתחייב בזה לרכוש את הממכר מאת החברה בתנאים המפורטים להלן בהסכם זה לרבות נספחיו המצורפים להסכם זה."**
- 19
20
21
244. סעיף 4 להסכם המכר הנ"ל עניינו "קרקע מנהל" וזו לשונו (תתי סעיפים רלוונטיים לענייננו):
- 22
- 4.1" הודע לרוכש כי החברה התקשרה עם המנהל בחוזה חכירה מהוון, לפיו החברה חוכרת מהמנהל את הקרקע, לצורך בניית הבית והבית/ים הנוסף/ים (להלן: "המנהל" ו- "חוזה החכירה" בהתאמה).**
- 23
24
25
-
- 4.3 הודע לרוכש שחוזה החכירה בין החברה לבין המינהל וכן החוזה עם משרד הבינוי (או מי מטעמו) אינם מהווים חוזה/ים לטובת צד שלישי ואינם מקנים לו כל זכויות שהן מעבר לאמור במפורש בהסכם זה.**
- 26
27
28
29
- 4.4 ככל והמינהל ידרוש ובהתאם לנהלי המינהל באותו מועד, הרוכש מתחייב לחתום עם המנהל על חוזה חכירה של הממכר במועד שהחברה תתאם עם הרוכש ולהמציא לחברה אישור מאת המנהל המעיד על חתימת החוזה הנ"ל. חוזה החכירה ותנאיו יהיה זה הנהוג במינהל במועד חתימתו.**
- 30
31
32
33



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 אין באמור בסעיף זה בכדי לגרוע מזכות החברה לעשות שימוש בייפוי כוח
2 נוטריוני בלתי חוזר המצ"ב כנספח "ד", ולחתום בשם הרוכש על חוזה
3 חכירה עם המנהל, אך בכפוף להוראות המכרז וכל דין.
4 הודע לרוכש כי זכויות החכירה בקרקע הנן לתקופה חכירה בת 98 שנים 4.5
5 החל מיום 30.5.2016 (להלן: "תקופת החכירה") עם אופציה להארכה
6 לתקופת חכירה נוספת בת 98 שנים שתחילתה מתום תקופת החכירה."
- 7 האם יש לקבל את עמדת המשיב כך שייקבע כי הלשון הנקוטה בהסכמים הנ"ל, לפיה הוקנתה
8 לעוררת זכות "חכירה", שאותה היא העבירה לרוכשים הזכאים, היא שתקבע את מהות
9 הזכות שבידי העוררת לצורך חוק מיסוי מקרקעין?
- 10 עמדתני היא כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה. בחינת מכלול ההסכמים המשפטיים עליהם
11 חתומה העוררת, מלמדת כי אין בידי העוררת את הזכויות והכוחות המאפיינים בעל זכות
12 "חכירה", דהיינו: אין בידי העוררת את הזכות להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם לצרכיה
13 שלה, להנאתה ולהשאת רווחיה, בדומה לזכות הקיימת בידי "חוכר" של ממש.
- 14 סקירת כלל ההסכמים המשפטיים עליהם נדרשה העוררת לחתום מעלה, כי לעוררת אין
15 שליטה ממשית ומהותית במקרקעין: היא אינה יכולה לקבוע איזה סוג שימוש יעשה
16 במקרקעין, שכן הוראות ההסכמים מחייבים אותה לבנות דירות לצורך מכירתן לזכאי משרד
17 הבינוי והשיכון שזכו בהגרלת "מחיר למשתכן". העוררת אינה יכולה לעשות כל שימוש
18 במקרקעין מלבד בניית דירות לצורך מכירתן לזכאי משרד הבינוי והשיכון שזכו בהגרלות
19 "מחיר למשתכן".
- 20 העוררת אינה זכאית להחליט שהיא לא מוכרת את הדירות אלא משכירה אותן, לפי רצונה;
21 היא אינה רשאית למכור דירות לרוכשים לפי שיקול דעתה, היא אינה רשאית לאפשר, למשל,
22 שימוש בדירות לבעלי מניותיה או לקרובי משפחה. למעשה, אם אחד הזוכים בהגרלה הוא
23 בגדר "קרוב", אזי העוררת מנועה מלמכור לו דירה בשל קיומם של "יחסים מיוחדים".
- 24 העוררת אינה יכולה לקבוע את העיתוי של השימוש במקרקעין, היא אינה יכולה לקבוע מתי
25 היא תבנה את הבניינים ובאיזה היקף תהיה הבנייה – העוררת מחויבת על פי המערך החוזי
26 עליו הוחתמה לפעול בהתאם ללוח זמנים מוגדר ומהודק. ההסכמים כוללים שלבים מובנים
27 ומדוקדקים לביצוע פעולות עד להגעה לטופס 4 לדירות "מחיר למשתכן". יתר על כן, חברת
28 הבקרה עוקבת, מבקרת ומנטרת כל שלב משלבי הבנייה, כמו גם כל שלב בתהליך יצירת
29 הקשר עם רוכשי הדירות, בהתאם לרשימת הזכאים שזכו בהגרלות "מחיר למשתכן".
30 למעשה, כל כנס, כל פרסום, כל מסמך שיש להחתים את רוכשי הדירות עובר בדיקה, בקורת
31 והליך של אישור מדוקדק של חברת הבקרה, בכדי לוודא כי העוררת פועלת אך ורק בהתאם
32 להוראות רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון, ולא סוטה מהן ימין או שמאל.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 יתר על כן, העוררת אינה יכולה לקבוע את זהות רוכשי הדירות, את המחיר בו תמכור את
2 הדירות ואף תנאי הסכם המכר של דירות "מחיר למשתכן" מוכתבים לה על ידי המדינה.
3 העוררת אינה יכולה למכור את הדירות בפרויקט "מחיר למשתכן" לרוכשים לפי שיקול
4 דעתה, אלא היא מחויבת למכור את הדירות רק לחסרי דיור או משפרי דיור העומדים בתנאי
5 הזכאות שנקבעו על ידי המדינה לרכישת דירה בפרויקט "מחיר למשתכן". בנוסף, העוררת
6 מחויבת למכור שיעור מסוים מתוך דירות "מחיר למשתכן" למי שמוגדרים כ"בני המקום",
7 שהינם זכאים לרכישת דירת "מחיר למשתכן", כפי שיוורה לה משרד הבינוי והשיכון.
- 8 כל מסמך שהעוררת נדרשת לחתום מול רוכשי דירות "מחיר למשתכן" נקבע בנוסח שמוכתב
9 ומאושר על ידי חברת הבקרה - נוסח הסכמי מכר הדירות עובר תהליך אישור של חברת
10 הבקרה ולמעשה העוררת אינה רשאית להחתים את רוכשי דירות "מחיר למשתכן" על נוסח
11 של הסכם שלא עבר אישור של חברת הבקרה.
- 12 בנוסף לכך, ישנם סעיפים ונספחים בחוזה המכר מול רוכשי דירות "מחיר למשתכן"
13 שהמדינה (רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון) דרשה מהעוררת לכלול בחוזה המכר, בכדי להבטיח
14 את קיום תנאי הזכאות של "מחיר למשתכן" על ידי הזוכים בהגרלות ולמנוע מכירת דירות
15 "מחיר למשתכן" לצדדים שלישיים שאינם בעלי זכאות, לפני תום חמש שנים מרכישת דירת
16 "מחיר למשתכן".
- 17 יוצא, אפוא, כי בפועל רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון ממשיכים להיות "קשורים בטבורם"
18 למקרקעין ולרוכשי הדירות, ואינם מנתקים מהם מגע, וזאת גם לאחר שנחתם "חוזה
19 החכירה" בין רמ"י לעוררת. המדינה ממשיכה לשלוט ולפקח על המקרקעין והשימוש בהם,
20 לא רק לאחר הסכם החכירה, אלא אף לאחר מכירת הדירה לרוכש הזכאי, שעלה בהגרלה
21 ולמשך תקופה של חמש שנים ממועד רכישת דירת "מחיר למשתכן".
- 22 זאת ועוד, בידי המדינה מצוי הכוח להורות על ביטול חוזה מכר של דירת "מחיר למשתכן"
23 במצב דברים בו הרוכש הזכאי שעלה בהגרלה אינו מקיים את תנאי הזכאות או מוכר את
24 דירת "מחיר למשתכן" שלא בהתאם לתנאי חוזה המכר.
- 25 בנוסף, העוררת אינה יכולה ליזום פעולות לשינוי תב"ע או לקידום תב"ע חדשה. גם אם היקף
26 הזכויות במקרקעין גדל כתוצאה מפעולות של צד שלישי – העוררת אינה יכולה ליהנות
27 מהגידול בזכויות בלי אישור מראש ובכתב מרמ"י, ובמקרה כזה, כל שתוכל לעשות הוא לפעול
28 בהתאם לתנאים שנקבעו לבניה ולמכירה של דירות "מחיר למשתכן".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

250. בניית הדירות עצמן נתונה למסגרת קשיחה ודקדקנית, מאחר שהעוררת מחויבת לבנות את הדירות ואת הבניינים בהתאם למפרט המחייב, שנקבע על ידי המדינה. כך, קובעת המדינה את השטח המקסימלי של הדירות, כמו גם כל רכיב ופריט בדירה – כל ציר דלת, כל מרצפת, כל אסלה וכל שקע חשמל – הכל מכל וכל נקבע במפרט המחייב – מידות, גוונים, מיקום, כמות ותכולה - והעוררת חייבת לעמוד בכל מה שנקבע במפרט המחייב, כאשר חברת הבקרה בוחנת בצורה מדוקדקת את עמידתה במפרט זה. העוררת אף אינה רשאית בעצמה לשנות מאומה מהמפרט. הרוכש יכול לבקש לוותר על רכיבים ספציפיים ומוגדרים ובמקרה כזה העוררת חייבת לזכות אותו כספית בעלות של אותם רכיבים עליהם ויתר.
- על פי תנאי המערכת ההסכמית עליה חתמה העוררת, מנעה המדינה מהעוררת להציע ולבצע עבור הרוכשים הזכאים תוספות ושדרוגים לדירת "מחיר למשתכן" מעבר למפרט המחייב תמורת תשלום נוסף, וזאת במהלך הבנייה ועד למסירת המפתח לדירה לידי הרוכש הזכאי.
- תניה זו אף היא אספקט בולט של היעדר יכולת למקסם את ההנאה הכלכלית מהמקרקעין ולהשיא את רווחיה. לעוררת אין שליטה על המקרקעין, אם אין ביכולתה להציע לרוכשי דירות "מחיר למשתכן" לשדרג את מפרט הדירה, תמורת תשלום, במהלך הבנייה.
- כך יוצא, למעשה, שאין אינטרס כלכלי לעוררת לחרוג מעבר למפרט הבסיסי המחייב, שכן כל תוספת תהיה על חשבונה, ללא עלות לרוכש, וברי שמבחינה מסחרית העוררת לא תפעל בדרך שתפגע ברווח שהיא אמורה לקבל תמורת הפרויקט.
251. גם מחיר הדירה נקבע למעשה על ידי המדינה: על פי תנאי המכרז – מחיר הקרקע נקבע כתון על ידי רמ"י כמחיר מסובסד, נמוך משווי השוק שלה, אותו נדרשה העוררת לשלם. הצעת העוררת במכרז מתייחסת למחיר של מ"ר דירתי, כאשר המדינה קבעה תקרת מקסימום למחיר מ"ר דירתי. ברגע שהצעת העוררת במכרז התקבלה – הרי שלמעשה מחיר הדירה התקבע, ובהתאם, נקבע הרווח שהעוררת יכולה להרוויח מהעסקה. רווח זה אינו יכול להשתנות במהלך הבנייה של דירות "מחיר למשתכן". העוררת אינה יכולה ליהנות מעליות מחירי המקרקעין, ולמעשה, היכולת היחידה שלה לרווח נוסף היא אם תצליח לחסוך ולצמצם את עלויות הבנייה של דירות "מחיר למשתכן", בעיקר בהיבט התקורות, שכן בהיבט של העלויות הישירות – תנאי ההסכמים המשפטיים עליהם חתמה מצמצמים עד מאוד את האפשרות להשאת רווח.
- אינני מקבלת את טענת המשיב לפיה מחיר הדירה נקבע על ידי העוררת, שכן המדינה לא הותירה בידי העוררת את האפשרות לקבוע את מחיר דירת "מחיר למשתכן" לפי שיקול דעתה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מקום בו נקבע מחיר מקסימלי למ"ר דירת, הרי שהעוררת יכולה רק לנוע בתוך הטווח
2 שהגדירה לה המדינה, בין המחיר המופחת שנקבע לרכישת הקרקע לבין מחיר המקסימום
3 של מ"ר דירתי. קיבוע המחיר של מ"ר דירתי, במשולב עם העובדה כי מחיר הקרקע הינו נתון
4 ידוע וקבוע – מביא לכך שמרווח הרווח של העוררת מתקבע, ובפועל – גם אם מתרחשת עלייה
5 במחירי דירות, או אם שווי המקרקעין עולה – הרי שהעוררת אינה נהנית מכך. ובאותה מידה,
6 העוררת אינה מפסידה מירידת מחיר הדירה או מירידת שווי המקרקעין.
- 7 על כן, הקונספט של מכרז "מחיר למשתכן" מוביל לתוצאה לפיה לעוררת אין למעשה זיקה
8 כלכלית אמיתית עם המקרקעין אותם לכאורה "חכרה" – עם עליית שוויים או עם שינויים
9 בהם. תוצאה זו אינה עולה בקנה אחד עם המהות של רכישת "זכות חכירה" במקרקעין.
10 למעשה, תוצאה זו מאפיינת באופן מיטבי את הזכות הכלכלית הקיימת בידי מי שמעניק
11 שירותי בניה לבעל הקרקע, דהיינו קבלן מבצע. הנאתו הכלכלית אינה מהמקרקעין עצמם.
12 הנאתו היחידה והבלעדית היא מהבניה, ומהריוח שהוא מפיק מאותה בניה.
- 13 יתר על כן, וכפי שהוסבר לעיל, מאחר שמדובר במפרט בניה "קשיח" ודווקני, יכולתו של
14 הקבלן הזוכה להציע מחיר טוב יותר במכרז לעומת מתחריו (דהיינו מחיר מכירה נמוך יותר
15 לזכאים), תלויה בעיקרו של דבר באפשרותו לשאת בתקורות בניה נמוכות יותר מאלו של
16 המתחרים.
- 17 252. מכאן, שהמהות המשפטית האמיתית של ההתקשרות בין המדינה לבין העוררת היא של
18 התקשרות עם פרויקטור מבצע, המהווה את ידה הארוכה של המדינה, כאשר התשלום
19 לפרויקטור כזה בא לידי ביטוי בפער שבין מחיר הקרקע לבין המחיר למ"ר דירתי שהוצע
20 על ידי העוררת במכרז "מחיר למשתכן". העובדה כי התמורה לעוררת, הפרויקטורית, אינה
21 משולמת על ידי מזמינת הבניה – המדינה, אלא על ידי גורם אחר, כביכול צד ג' - רוכש
22 הדירה, בעל הזכאות לדירת "מחיר למשתכן", אינה מעלה או מורידה מבחינת המהות
23 המשפטית האמיתית, מקום בו זהותו של אותו "צד ג'", אף היא נקבעת על ידי המדינה,
24 מזמינת הבניה, והמחיר – אף הוא נקבע על ידי המדינה.
- 25 אדגיש, כי לעמדתני תוצאה זו הינה אינהרנטית למהותו של פרויקט "מחיר למשתכן". כפי
26 שצוין ופורט בפרק העוסק בתכלית והמהות של תכנית "מחיר למשתכן", המדינה יצרה
27 והקימה "פרויקט דגל-לאומי" בכדי לפתור משבר זיור ארוך שנים, ומטרתה היתה להגדיל
28 את היצע הדירות הקיימות לבעלי הזכאות ולאפשר זיור בר השגה למחוסרי זיור במחיר
29 מופחת.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לשם מימושו של פרויקט ממשלתי זה, דרשה המדינה לשלוט בכמות הדירות, גודל הדירות,
2 מיקומן הגיאוגרפי, מפרט הבניה שלהן, מחירי הדירות הנמכרות, כמו גם בקביעת
3 הקריטריונים למכירת הדירות לרוכשים ספציפיים, בעלי איפיון מוגדר (מחוסרי דירות או
4 משפרי דור), בעיתוי המכירה, בתניות בהסכמי המכירה לזכאי "מחיר למשתכן" ובשלילת
5 היכולת להעביר את הדירות הללו מהזכאים לצדדים שלישיים אחרים, שאינם "זכאים",
6 לפרק זמן משמעותי (חמש שנים) – עד כדי ביטול הזכייה בהגרלה ומכירת הדירה.
- 7 משמעות הדבר היא שהמדינה שולטת בכל האספקטים של הפרויקט, וקובעת את כל תנאיו
8 בכל מובן. המדינה רצתה ליצור מצב שבו תהיה כמות מוגדרת של דירות "מחיר למשתכן"
9 – במיקום, שטח ומפרט לפי רצון המדינה, שיימכרו לזכאים שעלו בהגרלות לפי תנאי מכר
10 שנקבעו על ידי המדינה. כך, שהלכה למעשה - המדינה היא הגורם האמיתי המוכר
11 לרוכשים הזכאים את הזכויות בדירות "מחיר למשתכן", אשר נדרשים לחתום על חוזה
12 חכירה מול רמ"י בכדי לקבל את הזכויות המשפטיות בדירות אלו. החברות הקבלניות,
13 והעוררת ביניהן, שניגשו למכרזי "מחיר למשתכן", הינן ה"מוציאות לפועל" של פרויקט
14 "מחיר למשתכן", ומשמשות כפרויקטוריות של המדינה במטרה להגיע לתוצאה הסופית
15 אליה נשאה המדינה את עיניה - הגדלת היצע הדירות לבעלי הזכאות ומתן אפשרות
16 לרכישת דירה במחיר מופחת, שהזוכים בהגרלה יוכלו לעמוד בו.
- 17 253. ברור, כי המחיר המסובסד של המקרקעין במכרזי "מחיר למשתכן" לא נועד להיטיב עם
18 העוררת, אלא מטרתו היא לאפשר לזכאים את רכישת הדירות בפרויקט בהנחה משמעותית.
19 אלמלא מטרה זו אליה נשאה המדינה את עיניה במסגרת פרויקט "מחיר למשתכן", אין כל
20 ספק שהעוררת (וכל יתר החברות הקבלניות שניגשו למכרזי "מחיר למשתכן") לא היו זוכות
21 לרכוש קרקע במחיר מסובסד מהמדינה.
- 22 גם בדרך זו של קביעת המחיר, הן המחיר המשולם על ידי החברה הקבלנית תמורת זכות
23 "החכירה", והן המחיר בו נדרשת החברה למכור את הדירות לזכאים, בא לידי ביטוי
24 הייחודיות של פרויקט "מחיר למשתכן" לעומת כל מכרז אחר שמתפרסם על ידי רמ"י.
25 במקרה הרגיל, כאשר המדינה מבקשת למכור לחברה קבלנית זכויות חכירה במקרקעין, הרי
26 שברור, מתוקף תפקידה של המדינה לשמור על נכסיה ועל הקופה הציבורית, כי היא היתה
27 פועלת למכירת הזכויות בקרקעות במחיר השווה לשווי השוק, ולא זה המקרה שבפנינו.
28 במקרה הנדון כאן, ההנחה במחיר הקרקע נועדה להביא לתוצאה של מתן הנחה לזכאים
29 המשתכנים.
30



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 על כן, התפקיד והשימוש שיועד לעוררת על ידי המדינה הוא של "צינור": תפקידה של
2 העוררת מתמצה בתכנון ובניית דירות "מחיר למשתכן" וזאת למטרה אחת בלבד: על מנת
3 להעבירן לזכאי משרד השיכון והבינוי, בכדי להגשים את מטרת-העל של המדינה במסגרת
4 תכנית "מחיר למשתכן" – הגדלת היצע הדירות במחיר מופחת לצורך השגת דיור למחוסרי
5 דיור ו/או משפרי דיור.
- 6 לא בכדי גם נקבעו סנקציות חוזיות משמעותיות – עד כדי ביטול הזכייה במכרז בנוסף לפיצוי
7 כספי של 450 אלף ₪ במקרה של מכירת דירת "מחיר למשתכן" למי שאינו זכאי או מכירה
8 במחיר העולה על המחיר המירבי לדירה כאמור (ראו שוב סעיף 1.4 לפרק ב' לחוזה הבנייה).
9 באותה מידה קיימת סנקציה משמעותית שהמדינה הטילה על רוכשי הדירות בפרויקט
10 "מחיר למשתכן" ודרשה שתיכלל בחוזה המכר בין העורר לרוכש הזכאי, לפיה רוכש זכאי
11 שימכור את הדירה לפני חלוף 5 שנים – ניתן יהיה לחייבו בסנקציה כספית בסך של 450,000
12 ₪ ואף ביטול המכר.
- 13 משמע, המדינה מעורבת ושולטת בכל התהליך של בניית דירות "מחיר למשתכן" והעברתן
14 לידי הרוכשים הזכאים, ואילו העוררת מוציאה את חזונה של המדינה אל הפועל, הא ותו
15 לא.
- 16 254. מכאן גם עולה כי במקרה הנדון אין לייחס משמעות רבה לעובדה כי בחוזה החכירה עליו
17 חתמה העוררת, נאמר כי לעוררת יש זכות חכירה ל-98 שנים, שכן זכות שאינה מגיעה כדי
18 זכות משפטית אמיתית של "חכירה", אינה הופכת לכזו, רק בשל תקופתה הלכאורית.
19 במילים אחרות, מכפלת מספר כלשהו, גדול ככל שיהיה, במספר אפס, תביא לאותה תוצאה
20 של אפס.
- 21 כאמור לעיל, מכלול ההסכמים המשפטיים עליהם חתומה העוררת מלמד כי לא הוקנו לה
22 הזכויות והכוחות המאפיינים בעל זכות חכירה – היינו: הזכות להחזיק ולהשתמש במקרקעין
23 לצרכיו שלו, להנאתו ולהשאת רווחיו.
- 24 אדגיש פעם נוספת, כי איני מתעלמת מכך שלעיתים בעל הנכס מציב מגבלות ותנאים שונים
25 לחוכר ביחס לשימוש וההחזקה בנכס, למשל – על ידי קביעת מטרת השימוש, או מכירה
26 לאוכלוסיית יעד מסוימת, אך עדיין ניתן לומר כי ניצבת לפנינו רכישה של זכות "חכירה".
27 בסופו של יום, השאלה אינה האם בעל הנכס קבע מגבלות לשימוש של החוכר בנכס, אלא
28 השאלה היא מה עוצמתן ומשמעותן המצטברת של אותן מגבלות, ועד כמה הן חורגות
29 מהמגבלות המקובלות שמטיל בעל נכס על חוכר, על מנת להבטיח כי זכויותיו השיריות
30 כבעל הנכס לא יפגעו במהלך תקופת החכירה ובסיומה.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מקום בו המגבלות שמטיל בעל הנכס על ה"חוכר" מגיעות לדרגה שבה נשלל ממנו כמעט
2 לחלוטין שיקול הדעת באשר למה שהוא רשאי ויכול לעשות בנכס – אין לראות בו "חוכר",
3 אלא יש לראותו כמי שקיבל מבעל הנכס רשות להיכנס למקרקעין על מנת לבצע שירות עבור
4 בעל הנכס.
- 5 במקרה הנדון – כל שקיבלה העוררת מהמדינה הוא רשות, מוגבלת, מצומצמת, מתוחמת
6 ומוגדרת לפרטי פרטים, להיכנס ולהחזיק במקרקעין לצורך בניית דירות "מחיר למשתכן"
7 ומכירתן בהתאם לכללים והתנאים הדווקניים של בעלת המקרקעין, היא המדינה. רשות זו
8 אינה מגיעה כדי "חכירה" לפי תכנה, גם אם הוצמדה לה כותרת של "חכירה".
- 9 לעמדתי, איפוא, אגד הזכויות והחובות שבידי העוררות והמוטלות עליה, על פי המערך .255
10 המשפטי ההסכמי עליו חתמה, זהה הלכה למעשה לזכות שיש בידי קבלן מבצע, המקבל רשות
11 מבעל הנכס להיכנס לנכס ולהחזיק בו לצורך בנייה, המתבצעת בהתאם להוראותיו של בעל
12 הנכס, בהתאם למפרט שבעל הנכס קבע, בהתאם ללוח הזמנים שקבע בעל הנכס, ותוך
13 התחייבות למכור את תוצרי הבנייה למי שבעל הנכס מורה לו למכור בתמורה מוגדרת וקבועה
14 מראש או תוך התחייבות להחזיר את המקרקעין בסיום הבניה לבעל הנכס (וכמובן אין הבדל
15 משפטי או כלכלי בין שני מצבים אלה). כל זאת, עד לסיום הבניה, וכאשר האפשרות היחידה
16 העומדת לו לקבלן המבצע להשאת רווחיו היא באמצעות הקטנת עלויות הבניה והגדלת הפער
17 בין עלויות אלו לבין מחיר מ"ר דירתי אליו התחייב, כפי שהבהרתי לעיל.
- 18 העוררת פעלה, אפוא, בשמם ומטעמם של רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון, בהתאם למדיניות .256
19 הברורה של המדינה באמצעות הממשלה, להקצות קרקעות לבניית דירות "מחיר למשתכן"
20 לזכאים ולהפחית את מחיר הדיור. זכויותיה של העוררת על פי המערך ההסכמי אינן
21 כזכויות של "חוכרת", לא במובן המשפטי הכללי ובוודאי שלא במובן המיסויי.
- 22 לשון ההגדרה של "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין מעידה בבירור כי המבחן לקיומה
23 הוא מבחן מהותי, מבחן של תוכן, ולא מבחן צורני-טכני, דהיינו: זכות שמבחינת תוכנה היא
24 חכירה, תיחשב כזכות במקרקעין.
- 25 צידו השני של המטבע הוא, כי זכות שמבחינת מהותה ותוכנה אינה חכירה, לא תיחשב
26 כ"זכות במקרקעין" על פי החוק, שכן מה שאינו נראה כמו ברווז, אינו הולך כמו ברווז, ואינו
27 מגעגע כמו ברווז – איננו ברווז, גם אם יקראו לו בשם ברווז...
- 28 באותו אופן, ומאותם טעמים ממש, אין לראות בעוררת כמי שמכרה בעצמה ובשמה את .257
29 הזכות במקרקעין לזכאים, רוכשי דירות "מחיר למשתכן".



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

ו"ע 21-08-2017-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2017-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2017-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כשם שקבעתי, כי יש לראות את העוררת כמי ששימשה כקבלן מבצע עבור המדינה,
2 פרויקטורית שתפקידה להוציא לפועל את פרויקט הדגל "מחיר למשתכן" בשם ולטובת
3 המדינה, על פי מדיניותה, בשעה שהעוררת חתמה על אגד ההסכמים המשפטיים בעקבות
4 זכייתה במכרז ובנתה את דירות "מחיר למשתכן" – **כך היא פעלה בשם ומטעם המדינה בעת**
5 **שהיא העבירה את הדירות לזכאים.**
- 6 כפי הובהר בהרחבה לעיל, העוררת לא החליטה בשום שלב למי למכור את דירות "מחיר
7 למשתכן" שבנתה, ובאיזה מחיר. זכות יסודית זו, הקיימת ברגיל בידיו של בעל "זכות חכירה"
8 מרמ"י, ניטלה מהעוררת ומצויה בידי המדינה. על כן, בשעה שהעוררת מעבירה לזכאים את
9 הדירות, היא משמשת אך ורק כידה הארוכה של המדינה, כמי שקיבלה על עצמה, בנוסף
10 לפרויקט הבנייה, גם את הפרויקט של העברת דירות "מחיר למשתכן" לרוכשים הזכאים.
- 11 יצוין ויוזכר, כי על פי הוראות חוזה המכר שבין העוררת לזכאים רוכשי דירות "מחיר
12 למשתכן", נדרשו רוכשי הדירות הללו להתחייב לחתום על חוזה חכירה ישירות מול
13 המדינה, כבעלת המקרקעין, על פי נהליה, ועל כך אין מחלוקת. יתר על כן, בחוזה החכירה
14 נקבעה תניה לפיה יצורף להסכם המכר יפוי כוח בלתי חוזר, המאפשר לעוררת לחתום בשם
15 הרוכש הזכאי על חוזה חכירה מול רמ"י ביחס ל"ממכר" כהגדרתו בהסכם המכר.
- 16 זאת ועוד, במסגרת פסק הדין בבג"ץ 7258/17 זנדברג ואח' נ' משרד הבינוי והשיכון ואח'
17 (21.1.2018) נדונה עתירה של קבוצת זכאים מסדרה ב' בתוכנית "מחיר למשתכן" ביישוב
18 שוהם, ביחס לתנאי ההגרלה ועצם החלוקה של הזכאים ל"סדרות" לפי מועד הגשת הבקשה
19 לתעודת זכאות. כבוד השופט י. עמית (כתוארו אז) סקר בפתיח לפסק דינו בעתירה הנ"ל את
20 מהותה של תכנית "מחיר למשתכן" וקבע:
- 21 "מחיר למשתכן" היא תכנית ממשלתית רחבת היקף, שתכליתה העיקרית
22 היא לאפשר למי שאין בבעלותו דירה לרכוש דירה במחיר נמוך ממחיר
23 השוק. במסגרת התכנית, רשות מקרקעי ישראל משווקת קרקעות באמצעות
24 מכרזים, והזוכה במכרז הוא מי שהתחייב למכור לזכאי התכנית דירות
25 במחיר הנמוך ביותר למ"ר. לאחר זכייה של יזם או קבלן, הוא מחוייב למכור
26 שיעור מסויים מן הדירות לזכאי "מחיר למשתכן", ולשם כך נפתחת הגרלה
27 שאליה מוזמנים להירשם זכאי התכנית. במסגרת הגרלה זו, נקבעים
28 הזוכים בדירות באותו פרויקט. אם יבחרו הזוכים לממש את זכייתם, תינתן
29 להם הזדמנות לרכוש דירה בהתאם לסדר הזכייה בהגרלה. המשמעות היא
30 שהמדינה משווקת דירות באמצעות גורמים פרטיים, וההנחה במחיר הדירה
31 נגזרת מסבסוד של מחיר הקרקע (וחלק מהוצאות הפיתוח). אלו העקרונות
32 הבסיסיים של תכנית "מחיר למשתכן", אך פרטי התכנית השתנו ומשתנים
33 עם הזמן. התכנית מעוגנת בהחלטות ממשלה, בהחלטות מועצת מקרקעי
34 ישראל ובתקנונים, והשינויים העיקריים באים לידי ביטוי בהחלטות
35 עדכניות שמתפרסמות."



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 הנה כי כן, גם בית המשפט העליון כבר הביע עמדתו ביחס למהות ההתקשרות שבין המדינה
2 לבין החברות הקבלניות שזכו במכרזי "מחיר למשתכן". קביעה זו של כבוד הנשיא י. עמית
3 רלבנטית לענייננו במסגרת עררי מיסוי מקרקעין אלו, שכן היא מעידה על הבחינה והראייה
4 הרחבה של מכלול ההסכמים והמהות המשפטית האמיתית הנובעת מהם, והתוצאה
5 המיטוית בהיבט מס הרכישה – בהתאם לכך.
- 6 כאן המקום לציין, כי במסגרת דיון ההוכחות בעררים דנן, הקשתה ועדת הערר על העוררת .259
7 בכל הקשור והמתייחס לעניין זה של העברת דירות "מחיר למשתכן" מהעוררת לידי הזכאים
8 רוכשי הדירות (ראו עמודים 54-52 לפרוטוקול הדיון מיום 2.11.22). בעיקרו של דבר נדרשה
9 הוועדה לשאלה איזו זכות מכרה העוררת לדיירים הזכאים, בהינתן עמדתה של העוררת כי
10 לא רכשה מהמדינה "זכות במקרקעין". עם זאת, בסופו של יום נראה כי התשובות שניתנו על
11 ידי מר פרידמן מניחות את הדעת ועולות בקנה אחד עם המהות המשפטית והכלכלית של
12 ההסכמים כפי שנותחו בהרחבה לעיל (עמוד 52 שורות 23-16, עמוד 53 שורות 5-1):
- 13 **"כב' השופטת: זה ברמה הכי בסיסית. אז ברמה הכי בסיסית מה מכרתם**
14 **לרוכשים?..."**
- 15 **ת. אנחנו מכרנו את אותו חוזה שהמדינה הכתיבה לנו לחתום עם הזוכים.**
- 16 **כב' השופטת: זה בסדר, שמנו את זה בצד.**
- 17 **ת. מה, לכתוב שם משהו אחר לזוכים? לערב אותם במחלוקת שיש לנו עם**
18 **המדינה בנושא של מס הרכישה, לכתוב להם שם שהם קונים מאיתנו זכות**
19 **רק לבנייה ובאותה העת שהמדינה לא תחתום איתם הסכם על מכירת**
20 **הזכות בקרקע? המשמעות היא שזה או לעצור את הכול ולא לחתום איתם**
21 **על חוזים, אף אחד לא ייתן לנו לחתום חוזים עם הרוכשים שהם שונים**
22 **ממה שהמדינה הכתיבה לנו, המדינה לא תאפשר לנו לפצל את החוזים מול**
23 **הרוכשים, בטח לא בנסיבות זה שעוד אין פה הכרעה ולהגיד – כן, אין בעיה**
24 **שאנחנו המדינה נמכור לרוכשים את הקרקעות אתם תמכרו להם את שירותי**
25 **הבנייה, זה המשמעות האחרת היחידה שאני יכול למכור לרוכשים את**
26 **הדירות ולא כמכר של דירה מלאה."**
- 27 בנוסף, אדגיש את הברור מאליו, כי הפורמט ההסכמי, על כל חלקיו – נוסח ונקבע על ידי .260
28 המדינה במסגרת המכרז. המדינה היא זו שקבעה את המארג המשפטי ההסכמי של פרויקט
29 "מחיר למשתכן", וניסחה אותו בהתאם לצרכיה ולנוחותה. העוררת נדרשה לחתום על
30 ההסכמים ושאר המסמכים המשפטיים, **בלא כל יכולת לשנותם**, ולעובדה זו יש לתת משקל
31 של ממש (ראו פרשת **ברקאי**).

32



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לפיכך, כל הטיעון המצוי בסיכומי המשיב (ראו החל מפסקה 166 לסיכומי המשיב עד פסקה
2 171), לפיו על פי ההלכה הפסוקה נישום אינו רשאי לסווג מחדש את עסקאותיו לצרכי מס
3 וכי סמכות זו נתונה רק למשיב – אין בו ממש בנסיבות הקונקרטיות של הערעורים דנן. שכן,
4 העוררת לא היתה צד לניסוח המסמכים וההסכמים המשפטיים עליהם חתמה, והללו נוסחו
5 על ידי המדינה בלבד, ולפיכך אף אין מקום על פי הדין לשלול מהעוררת את האפשרות לטעון
6 ביחס לפרשנות המשפטית של התניות החוזיות עליהן חתמה. כזכור, מטעם זה אף לא מצאתי
7 כי קיימת למשיב טענה של "השתק שיפוטי".
- 8 יתר על כן, בניגוד לכל פסקי הדין אליהם הפנה המשיב בסיכומיו, במקרה דנן העררים
9 עוסקים בבקשות לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר טענת העוררת היא
10 שלא עמדה בזמן אמת על משמעותם המשפטית האמיתית של ההסכמים עליהם חתמה, ועל
11 כך שלמעשה לא רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק. מכאן, שהניסיון לשלול מהעוררת
12 את האפשרות לטעון טענותיה ביחס למהות המשפטית הנובעת מההסכמים האמורים – דינו
13 להידחות.
- 14 זאת ועוד, ממילא טענת המשיב לעיל, הינה בגדר הנחת המבוקש. המשיב סבור, אך בשל
15 העובדה כי נחתם "חוזה חכירה" שבו נאמר כי לעוררת ניתנה זכות חכירה ל- 98 שנים עם
16 אופציה ל- 98 שנים נוספות, כי יש להסתפק בכך ודי בזאת כדי לקבוע כי העוררת רכשה "זכות
17 במקרקעין" מסוג "חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. **ולא היא.**
- 18 כפי שפורט לעיל, בעניין התשתית המשפטית הרלוונטית לצורך בחינת השאלה בדבר קיומה
19 או היעדר קיומה של "זכות במקרקעין", יש לבחון את המערכת ההסכמית בכללותה, על כל
20 תניותיה והגבלותיה. אין די בכך שנכתב בחוזה החכירה כי תקופת החכירה היא ל-"98 שנים
21 עם אופציה ל-98 שנים נוספות, אלא נדרשת בחינה רחבה ומהותית של השאלה האם אמנם
22 מדובר ב"חכירה", על פי כלל ההוראות החוזיות המצויות בכלול החוזים המחייבים את
23 העוררת.
- 24 רק לאחר מכן – אילו נמצא כי מדובר ב"חכירה", ולא זה המקרה הנדון כאן – אזי יש לבחון
25 אם אמנם מהותית ניתנה זכות חכירה לתקופה של 98 שנים או שמא זכות אחרת, יהיה אורכה
26 אשר יהיה. וכפי שהבהרתי לעיל, אם הזכות שבידי העוררת אינה זכות "חכירה", גם אם נאמר
27 בהסכם כי זכות זו הינה לתקופה של 98 שנים, אין בכך כדי לשנות את אופייה של הזכות
28 ולייצר יש מאין זכות חכירה.
- 29



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

262. במקרה המונח בפנינו להכרעה, עמדתי היא כי המארג ההסכמי השלם מוביל למסקנה כי העוררת לא רכשה "זכות במקרקעין" מסוג "חכירה" במסגרת מכלול ההתקשרויות החוזיות מול המדינה, תוך שימת לב לאגד הכולל של הזכויות והחובות הקיימות בידי העוררת כפועל יוצא ממכלול ההסכמים בהם התקשרה. אין, אפוא, מקום לקבל את עמדת המשיב המבקש לבודד את הסכם החכירה ולהתייחס רק אליו. **בוודאי כאשר הובהר בחוזה החכירה, כי הוראות חוזה הבנייה ונספח התנאים המיוחדים גוברים על הוראות חוזה החכירה.**
- קריאה סדורה של החוזים עליהם הוחתמה העוררת, מובילה למסקנה כי נראה שנעשה שימוש בחוזה חכירה "סטנדרטי", בו עושה רמ"י שימוש במכרזים "רגילים" לשיווק קרקעות, אך אין מדובר כלל ועיקר במכרז רגיל או בעסקת חכירה סטנדרטית. למעשה, אף המדינה בעצמה הייתה ערה לכך, כי החוזה הסטנדרטי אינו מתאים למכרזי "מחיר למשתכן", ולפיכך קבעה מפורשות כי נספח התנאים המיוחדים וחוזה הבנייה גוברים על חוזה החכירה במקרה של סתירה. דהיינו: אותם חלקים במסגרת ההסכמית הכוללת עליה הוחתמה העוררת, אשר בפועל מייצרים את התמונה המשפטית המלאה, שוללים את קיומה של "זכות במקרקעין" מסוג "חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, במקרה הנדון.
263. שני הצדדים הפנו בסיכומיהם לפסק הדין בעניין עמ"ה 93/90 **חברת קומקום בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב** (23.9.1993) (להלן – **פס"ד הקומקום**), שם נדונה השאלה האם מתן הרשאה לבנות במקרקעין היא בגדר "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. בפסק דין זה נקבע כי אין לכלול בתקופת החכירה את תקופת הבנייה, במהלכה התחייבה המערערת שם, חברת הקומקום, להקים מבנה שישמש אותה בפעילותה העסקית במשך תקופת החכירה.
- סבורני, כי הדברים שנקבעו בפס"ד הקומקום רלבנטיים לענייננו, שכן גם באותה פרשה מצא בית המשפט לנכון לקבוע כי רק החזקה במקרקעין, בלא עשיית שימוש בהם, אינה עולה כדי זכות "חכירה" כמשמעה בחוק מיסוי מקרקעין. בכדי שתתקיים זכות "חכירה" כאמור נדרש שהחוכר יוכל להפיק הנאה כלכלית או אחרת כלשהיא מהנכס, ואילו מתן אפשרות לבנות על המקרקעין אין בה כדי לאפשר הפקת הנאה כלכלית בתקופת הבנייה, אלא ההנאה מהם היא עתידית, לאחר סיום הבניה.
- בהתאמה למקרה הנדון כאן, מאחר שהעוררת למעשה החזיקה במקרקעין בתקופת הבנייה ולאחריה העבירה את הדירות לזכאים הרוכשים – עמדתי היא כי בתקופה זו, תקופת הבניה, החזקת העוררת במקרקעין אינה בעלת סממנים ומאפיינים של "חכירה" בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 העוררת אף הפנתה בסיכומיה (ראו פסקה 110 לסיכומי התשובה של העוררת) להחלטת מיסוי
2 מקרקעין 1009/18 (נספח 8 לכתב הערר), העוסקת במכרז BOT, במסגרתו חברה מסחרית
3 הקימה חניון עבור רשות מקומית, כאשר הוסכם כי בתום תקופת ההקמה, החברה תפעיל
4 את החניון למשך 24 שנים ו-11 חודשים. בהחלטת המיסוי נקבע כי תקופת ההקמה לא תבוא
5 בחשבון בחישוב תקופת החכירה, ויש להתייחס רק לפרק הזמן בו תפעיל החברה את החניון
6 ותוכל להפיק רווחים מהפעלתו.
- 7 בהשוואה למצב הדברים בעררים שבפנינו, בהחלט ניתן לומר כי במשך תקופת הבנייה, שהיא
8 התקופה בה החזיקה העוררת במקרקעין, לא התקיימו התנאים המאפשרים לראות בתקופה
9 זו כ"חכירה" בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.
- 10 נתתי דעתי לטענה נוספת שהועלתה על ידי המשיב, לפיה עמדת העוררת עומדת בסתירה
11 להוראות המכרז בנושא תשלום מיסים, אלא שאין בידי לקבלה.
- 12 בסעיף 5.4.1 למכרז טירת הכרמל (קיימת הוראה זהה בסעיף 5.5.1 למכרז קריית אונו) נקבע
13 כי:
- 14 **"הזוכה ישא בכל המיסים (כגון מס רכישה) החלים עליו בהתאם לדין."**
- 15 אינני סבורה כי קמה חובת תשלום מס רכישה לעוררת בשל האמור בסעיף זה. כל שנקבע
16 בסעיף האמור במכרז הוא, כי ככל שקיימת לעוררת חובה "בהתאם לדין" לתשלום מס – אזי
17 הוא ישולם על ידה. עם זאת, ככל שלא קיימת חובה כזו על פי הדין – ממילא לא ניתן לטעון
18 כי אך בשל האמור בסעיף הנ"ל במכרז תהא העוררת חייבת בתשלום מס.
- 19 גם העובדה שמס הרכישה מאוזכר בסעיף הנ"ל במכרז, אין משמעה כי קיימת חובת תשלום
20 מס רכישה או שהעוררת התחייבה לשלם מס רכישה, כאשר על פי הדין לא קיימת חובה לשלם
21 מס רכישה. אך ברור הוא כי לא ניתן לחייב נישום להתנדב לשלם מס, אם מס זה אינו מוטל
22 עליו לפי הדין.
- 23 המשיב אף טען כי קבלת עמדת העוררת וקביעה כי היא לא רכשה "זכות במקרקעין" ואינה
24 חייבת בתשלום מס רכישה, תוביל לתוצאה של פגיעה בשוויון ביחס ליתר המתמודדים
25 במכרזי "מחיר למשתכן", שיצאו מנקודת הנחה שחלה חבות בתשלום מס רכישה ושקללו
26 נתון זה במסגרת ההצעה שהציעו במכרז.
- 27 גם בעניין זה לא מצאתי כל ממש בטענה זו של המשיב, (אשר ממילא נטענה בלאקוניות
28 ובלשון רפה), וזאת ממספר סיבות:



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ראשית, תפקידה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הוא לבחון ולפרש את המערכת
2 החוזית עליה הוחתמה העוררת ולקבוע האם נובעת ממנה מסקנה בדבר רכישת "זכות
3 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. קביעה זו אינה יכולה ואינה צריכה להיות
4 מושפעת מהשאלה אם תהיה בה משום פגיעה לכאורית בשוויון מול יתר המתמודדים במכרזי
5 "מחיר למשתכן". חיוב בתשלום מס רכישה לא יוכל להיות מושפע מטיעון במישור דיני
6 המכרזים, אלא הוא ייקבע בהתאם לדיני המס ;
- 7 **שנית ועיקר** – כל אחד מהמתמודדים במכרזי "מחיר למשתכן" יכול היה לבחון בעצמו ו/או
8 באמצעות מומחי מס מטעמו, את שאלת החבות במס רכישה ולהגיע למסקנה עצמאית אם
9 קיימת חבות כזו על פי הדין, אם לאו, ולשקלל נתון זה של חבות או היעדר חבות במס רכישה
10 בהצעתו במכרז. על כן, לטעמי לא נוצרת פגיעה בשוויון בשל כך שהעוררת ביקשה תיקון שומה
11 לפי סעיף 85 לחוק וטוענת בעררים דנן כי היא אינה חייבת בתשלום מס רכישה, ובוודאי שאין
12 לחייבה בתשלום מס רכישה רק מטעם שכזה.
- 13 267. שקלתי גם את טענת המשיב לפיה העוררת נתנה לרוכשי דירות "מחיר למשתכן" ערבויות לפי
14 חוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות) תשל"ה – 1974 (להלן – **חוק המכר**
15 **דירות**) ועניין זה מהווה סממן להיותה בעלת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי
16 מקרקעין. אינני סבורה כי הדין עם המשיב בסוגיה זו.
- 17 הגדרת "מוכר" בחוק המכר דירות קובעת:
- 18 "מוכר" – מי שמוכר דירה שבנה או שעתיד לבנות בעצמו או על ידי אדם אחר, על
19 קרקע שלו או של זולתו, על מנת למכרה, לרבות מי שמוכר דירה שקנה אותה, על
20 מנת למכרה, מאדם שבנה או שעתיד לבנות אותה כאמור, למעט מוכר דירה שלא
21 בנה אותה בעצמו ולא קיבל מהקונה תמורה בעד מכירתה."
- 22 סעיף 2 לחוק המכר דירות קובע כי:
- 23 "לא יקבל מוכר מקונה, על חשבון מחיר הדירה, סכום העולה על שבעה אחוזים
24 מהמחיר, אלא אם עשה אחת מאלה, והכל על אף האמור בחוזה המכר:
- 25 (1) מסר לקונה ערבות בנקאית להבטחת החזרתם של כל הכספים ששילם לו
26 הקונה על חשבון המחיר למעט רכיב המע"מ..."
- 27 מכאן, שהעוררת, אשר בנתה את הדירות על מקרקעין שבבעלות המדינה, נכללת בהגדרת
28 "מוכר" לפי חוק המכר דירות, ולכן ניתנו על ידה הערבויות לפי החוק האמור, ואין במתן
29 ערבויות אלו כדי להטות את הכף לטובת טענת המשיב ואין לקבוע אך בשל כך כי העוררת
30 בעלת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

268. המשיב יוצא מנקודת הנחה, נוכח הגדרת "שכירות" בחוק המקרקעין, אשר קובעת כי מדובר בזכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות, אך זאת **בכפוף להגבלות לפי דין או לפי הסכם**, כי קיומן של ההגבלות החוזיות במערכת ההסכמית עליה חתמה העוררת אינן מחריגות אותה מהגדרת "שכירות" ובהתאמה גם מהגדרת "חכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 6 סבורני, כי המשיב שוגה בפרשנותו זו את הדין.
269. אכן, צדדים להסכם שכירות או חכירה – משכיר ושוכר, מחכיר וחוכר - רשאים לקבוע תנוות והגבלות לזכות המוענקת על ידי המשכיר או המחכיר לשוכר/חוכר, וזאת באותה מידה שבעל נכס יכול להתחייב כלפי אחר להגביל עצמו בהחזקה ובשימוש בנכס. אלא שכאמור לעיל, לצרכי פרשנות משפטית לפי דיני המס, נדרשת בחינה מהותית של התוכן והעוצמה של אותן מגבלות שהוטלו על החוכר, בכדי לקבוע אם מדובר בהגבלות שיש בהן, כשלעצמן, או שיש בהצטברותן יחד, כדי לפגום או לשלול את שיקול הדעת והחופש של החוכר להחזיק באופן ייחודי או עצמאי ולהשתמש בנכס, ולפגום או לשלול את היכולת של החוכר ליהנות מהשימוש במקרקעין ולהפיק מהם הנאה כלכלית לשם השאת רווחיו.
- 15 במקרה שלפנינו, כפי שפורט, נומק ובואר לעיל בהרחבה יתרה – העובדה שהעוררת חתמה על חוזה שכותרתו היא "חוזה חכירה" והעובדה שנאמר בו כי תקופת החכירה היא 98 שנים עם אופציה ל- 98 שנים נוספות – אין בהן כדי לסתום את הגולל על קביעת מהותה המשפטית של ההתקשרות החוזית בין הצדדים לחוזה החכירה. זאת, מאחר שחוזה החכירה מכיל תניות נוספות, ביניהן בנספח התנאים מיוחדים, שגוברות על תנאי חוזה החכירה במקרה של סתירה, ובנוסף, ההוראות והמגבלות הקיימות בחוזה הבנייה, המהווה חלק בלתי נפרד ממכלול המערך החוזי, כמו גם מסמכי חברת הבקרה, יוצרים הגבלות משמעותיות על העוררת במישור ההחזקה והשימוש במקרקעין.
- 23 השילוב וההצטברות של התניות והמגבלות שהוטלו על העוררת כתוצאה מהמכלול המשפטי ההסכמי עליו חתמה לאחר הזכייה במכרז "מחיר למשתכן" – מוביל על פי הדין למסקנה לפיה העוררת לא רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
270. יתר על כן, סבורני כי יש לתת את הדעת גם לעובדה כי חוזה הבנייה נחתם עוד **טרם** שנחתם חוזה החכירה. למעשה, אם נבחן את החוזים הקשורים למכרז טירת הכרמל, ניוכח שחוזה הבנייה נחתם ביום 16.11.2016, ואילו חוזה החכירה נחתם ביום 9.1.2017.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 בחוזה הבנייה של פרויקט "מחיר למשתכן" בטירת הכרמל צוין מפורשות בפתיח לחוזה זה,
2 כי:
- 3 "והואיל והמשרד ורמ"י קבעו כתנאי מוקדם להקצאת המתחם ליזם וכתנאי מוקדם
4 לחתימה על חוזה חכירה של רמ"י עם היזם, כי על היזם להתקשר בחוזה זה עם
5 המשרד ולהתחייב כלפיו בכל ההתחייבות המפורטות בו."
- 6 לעניין זה ראו גם סעיף 2 לפרק א' לחוזה הבניה, שעניינו "לוח זמנים", הקובע כי על העוררת
7 לחתום על חוזה הבנייה תוך 170 יום מהמועד הקובע שהוא מועד הזכייה במכרז, ואילו
8 החתימה על חוזה החכירה היא תוך 210 ימים מהמועד הקובע.
- 9 סדר החתימה על החוזים יש בו כדי להעיד אף הוא על המהות האמיתית של מכלול .271
10 ההתקשרויות החוזיות, שכן עולה בבירור כי חוזה הבנייה הוא המסמך המשפטי העיקרי,
11 שחתימתו וקיום תנאיו הם תנאי מוקדם לחתימה על חוזה חכירה. דומני, כי בכל קנה מידה
12 משפטי, מקובל הוא כי תחילה נחתם המסמך המשפטי מכוחו מוענקת הזכות במקרקעין –
13 החכירה - ורק לאחר מכן מוגדרות הפעולות שניתן לעשות במקרקעין שביחס אליהם הוענקו
14 הזכויות, כגון בנייה. במקרה שלנו, ה"חכירה" ניתנת רק בתנאי שחוזה הבנייה נחתם ומבוצע,
15 ועובדה זו היא נדבך נוסף בקביעת המהות והתוכן המשפטי האמיתי לצרכי מס של מכלול
16 ההסכמים עליהם הוחתמה העוררת.
- 17 כפי שצוין לעיל, הסיכונים והסיכויים העומדים לפתחה של העוררת בהתקשרות במערך .272
18 החוזי המשפטי בו התקשרה, לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן" מושא העררים, הם
19 כאלו המאפיינים קבלן-מבצע, פרויקטור, ואינם מאפיינים מי שאמור להיות בעל זכות
20 "חכירה" במקרקעין. העוררת איננה חשופה במצב של מכרז "מחיר למשתכן" לסיכון של
21 ירידה במחירי הדירות או לסיכון שלא תמכור את הדירות ותיוותר עם מלאי של דירות שהיא
22 אינה מצליחה למכור. בנוסף וכפי שכבר צוין, העוררת חשופה רק לסיכון שהוצאות הבנייה
23 שלה יעלו מעבר למחיר מ"ר דירתי לו התחייבה במכרז, וכן לסיכונים סטנדרטיים להם חשוף
24 קבלן-מבצע, כגון ליקויי בניה וכיוצ"ב.
- 25 באותה מידה, היכולת של העוררת להגדיל את רווחיה קיימת רק אם תצליח להוזיל את
26 ולהקטין את עלויות התכנון והבנייה של דירות "מחיר למשתכן".
- 27 בנקודה זו יצוין, כי החלטת המשיב מושא העררים, בעניין הבקשה לתיקון השומה, קבעה כי
28 לעוררת נמכרה "זכות במקרקעין" לפי החלופה הראשונה של הגדרת "מכירה".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כאמור לעיל, עמדתי היא כי מאחר שהעוררת לא קיבלה - מבחינה מהותית ומבחינת התוכן -
2 זכות "חכירה" מהמדינה, ממילא לא מתקיימת החלופה הראשונה בהגדרת "מכירה" לפי
3 סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ומטעם זה יש לקבל את העררים ולדחות את עמדת המשיב.
- 4 יש לחזור ולציין גם, כי אילו בידי המדינה לא היו נותרות זכויות חכירה כלשהן ביחס
5 למקרקעין מושא מכרזי "מחיר למשתכן" – לא היתה דורשת וקובעת כי הרוכשים הזכאים
6 נדרשים לחתום על חוזי חכירה מול רמ"י – ראו סעיף 4.4 להסכם המכר - ולא היתה דורשת
7 מהעוררת כי בהסכמי המכר מול הרוכשים הזכאים תיכלל תניה הקובעת חובה על הרוכש
8 הזכאי לחתום על חוזה חכירה, ואף לא היתה קובעת תניה לפי יצורף להסכם המכר ייפוי כוח
9 בלתי חוזר, המאפשר לעוררת לחתום בשם הרוכש הזכאי על חוזה חכירה מול רמ"י ביחס
10 ל"ממכר" כהגדרתו בהסכם המכר.
- 11 עוד יאמר, כי על אף שבהחלטה על תיקון השומה ישנה התייחסות לחלופה השנייה והשלישית
12 של הגדרת "מכירה", הרי שההתייחסות אינה מנומקת, אלא היא רק על דרך שלילת עמדת
13 העוררת, לפיה חלופות אלו אינן חלות בעניינה.
- 14 אבהיר בקצרה, כי במקרה הנדון אין תחולה אף לא לחלופה השנייה והשלישית שבהגדרת
15 "מכירה".
- 16 כאמור, שלוש מבין ארבע החלופות של הגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין
17 רלבנטיות לבחינה בענייננו, והגדרתן היא כדלקמן:
- 18 **"מכירה", לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –**
- 19 (1) **הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;**
- 20 (2) **הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות**
21 **לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;**
- 22 (3) **הענקתה של זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה של זכות**
23 **במקרקעין או על ויתור על זכות במקרקעין, וכן העברתה או הסבתה של**
24 **זכות להורות כאמור או ויתור עליה;"**
- 25 החלופה השנייה של הגדרת "מכירה" אינה מתקיימת במקרה דנן בשל אותם טעמים
26 ונימוקים לפיהם קבעתי כי החלופה הראשונה אינה מתקיימת. מאחר שהעוררת לא קיבלה
27 זכות "חכירה" כמשמעותה בחוק, ממילא לא קיבלה מהמדינה זכות אובליגטורית לקבל זכות
28 "חכירה" כמובנה בחוק מיסוי מקרקעין.
- 29 באשר לחלופה השלישית, הרי שזו עוסקת בהענקת זכות להורות על הענקת זכות במקרקעין.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ראו לעניין זה: ע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (4) 802, בעמוד
2 810, שם נקבע:
- 3 **"אומר ד"ר א' נמדר, בספרו דיני מסים [מיסוי מקרקעין] מס שבח ומס רכישה**
4 **חושן למשפט, תשמ"ו) 48:**
- 5 **"המקרה המצוי ביותר העונה על דרישת פסקה (3) הינו כשניתן לקבלן**
6 **זכות לבנות על קרקע של הבעלים והוא מקבל גם את הזכות להפנות לבעלים**
7 **את הקונים הרצויים לו".**
- 8 **כך גם נפסק בעמ"ש (י-ם) 4/68.**
- 9 **מקום שקבלן מקבל זכות בלעדית להפנות משתכנים לבעל הקרקע, זכותו זו חייבת**
10 **במס רכישה, אף אם לבעל המקרקעין שמורה זכות לסרב למשתכנים שמופנים**
11 **אליו."**
- 12 ראו גם: ע"א 8249/01 מנהל מס שבח מקרקעין חדרה נ' צינדורף, פ"ד נט(1) 711, 719 וכן
13 ע"א 7933/01 סלובר נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (11.6.2008), שם הובהר:
- 14 **" לצורך הגדרת "זכות במקרקעין" לצורך מיסוי, חשובה מהות הזכות אשר**
15 **שרשרת ההתקשרויות בין כלל הצדדים מאפשרת את העברתה, עד לחוליה**
16 **האחרונה שבה. חוליה אחרונה זו עשויה להקדין אחורנית על החוליות**
17 **הקודמות לה מבחינת אופייה של המערכת החוזית הכוללת כמערכת**
18 **העוסקת בזכויות במקרקעין. בענייננו, שרשרת ההתקשרויות בין האגודה**
19 **לבין המינהל, בין האגודה לחברה, ובין האגודה לבין המערערת נועדה**
20 **לאפשר, בסופו של יום, להקנות זכויות חכירה במקרקעין ל-49 שנים**
21 **לרוכשי יחידות הדיור בדירות המשווקות, אשר יופנו לאגודה על ידי**
22 **המערערת. זכות השיווק הבלעדית שניתנה למערערת לגבי הדירות,**
23 **בליוויית הכח להורות לאגודה, ובאמצעותה למינהל, מי הם הרוכשים**
24 **שעימם יש לכרות הסכם חכירה בבוא העת, מהווה חוליה בשרשרת**
25 **ההתקשרויות, אשר נועדה לאפשר לרוכשי הדירות המשווקות רכישת זכות**
26 **קנין רשומה בדירות בבוא היום. זכות זו נתנה בידי המערערת כח משפטי**
27 **לקבוע את גורלן של יחידות הדיור ואת גורל רוכשיהן, ולהביא בסופו של**
28 **יום, להקניית זכויות קניין להם. על כן, בנסיבות המקרה שלפנינו, הזכות**
29 **שניתנה בידי המערערת הינה, במהותה, "זכות במקרקעין" כמשמעותה**
30 **בסעיף 1 לחוק.**
- 31 278. במקרה הנדון בעררים כאן, ברי כי החלופה השלישית של הגדרת "מכירה" אינה מתקיימת
32 כלל. לא זו בלבד שהעוררת לא קיבלה זכות להפנות למדינה, בעלת המקרקעין, רוכשים
33 לדירות "מחיר למשתכן", בהתאם לבחירתה, אלא היא היתה מחויבת להעביר את הדירות
34 הנ"ל אך ורק לרוכשים זכאים שקבעה המדינה, בהתאם לתנאי הזכאות ולתוצאות ההגרלות
35 שערכה המדינה.
- 36 279. משמע, כי המדינה לא העניקה לעוררת "זכות להורות על הענקת זכות במקרקעין", אלא
37 להפך - הטילה עליה חובה להעניק את הזכות המדוברת.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 העוררת נדרשה לקיים את חובתה על פי תנאי המכרז, כחלק מהפעולות שעליה לבצע,
2 כמוציאה לפועל של פרויקט "מחיר למשתכן" עבור ומטעם המדינה. העוררת לא קיבלה שום
3 "זכות" במקרקעין במשמעות החוק בהקשר של העברת הזכויות לרוכשים הזכאים, אלא
4 הוטלה עליה חובה, כחלק מהשירות שסיפקה למדינה, לדאוג גם להעברת הזכויות בדירות
5 לרוכשים הזכאים. בנסיבות אלו, ממילא אין תימוכין לטענה בדבר ההשפעה שעשויה להיות
6 להכרעה בעררים אלו, ככל שתקבל טענת העוררת, על הזכאים רוכשי הדירות. אין ולא
7 עשויה להיגרם כל פגיעה לזכויות הקנייניות של הזכאים הרוכשים של הדירות בפרויקטים
8 של "מחיר למשתכן". כחלק מהתפישה של פרויקט "מחיר למשתכן" המדינה חתרה לתוצאה
9 לפיה הרוכשים של דירות "מחיר למשתכן" יהיו בעלי זכויות החכירה בהן, וגם בעניין זה
10 שימשה העוררת כמוציאה לפועל. ברי אפוא, כי בוודאי שלא תישמע טענה כלשהי מצד
11 המדינה בעניין תקפות הרישום של הזכויות בדירות "מחיר למשתכן" על שם הרוכשים
12 הזכאים.
- 13 279. אציין בנוסף, כי עצם העובדה שלגבי חלק מהמקרקעין מושא העררים (אלו שלא עברו
14 פרצלציה) לא נדרשה העוררת לרשום בלשכת רישום המקרקעין את זכות החכירה על שמה,
15 ולגבי חלק אחר מהמקרקעין מושא העררים (אלו שעברו הליך של פרצלציה) נדרשה על ידי
16 המדינה לרשום את זכות החכירה על שמה – מעידה על כך שבמקרה דנן הרישום עצמו אינו
17 יוצר את קיומה של זכות ה"חכירה", אלא משמש ככלי "טכני" לצורך ביצוע השירות
18 שהעוררת נדרשה לבצע עבור המדינה ומטעמה – היינו: רישום הזכויות על שם הזכאים רוכשי
19 דירות "מחיר למשתכן".
- 20 ראו לעניין זה את הוראת סעיף 24 לנספח התנאים המיוחדים, שכותרתו "התחייבות החוכר
21 לטיפול ברוכשי הדירות", שם נקבע כי:
- 22 "החוכר יהיה אחראי לכל הפעולות המשפטיות הנדרשות והכרוכות בטיפול ברוכשי
23 היחידות עד לרישום זכויותיהם בלשכת רישום המקרקעין (להלן: "רישום
24 הזכויות"), לרבות הכנת תכניות מדידה ורישומן בלשכת רישום המקרקעין, העברת
25 זכויות, רישום עיקולים, מתן התחייבות לרישום משכנתא, רישום משכנתאות
26 לטובת רוכשי היחידות, רישום בית משותף במבנים בעלי שתי יחידות דיור ומעלה,
27 בדיקת אישורי מיסים ורישום זכויות."
- 28 ניתן אפוא להיווכח, כי בהגדרת תפקידיה של העוררת על פי מכרזי "מחיר למשתכן" קיים גם
29 תפקיד בדומה ל"חברה משכנת", שכן העוררת נדרשה להיות אחראית לכל הרישומים ביחס
30 לדירות "מחיר למשתכן" עד לרישום הזכויות על שם הרוכשים הזכאים.
- 31 יתר על כן, בעדותו של מר יעקב הוא עצמו סבר כי העוררת משמשת כ"טאבו קטן", כלשונו.
32 ראו עמוד 135 לפרוטוקול שורות 6-12:



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "ש: ומאפיין נוסף שאני רוצה להציג לך זה שהיזם מחויב לנהל רישום מדויק
2 ומעודכן של הדירות שנמכרו ומחיריהם, לאפשר ל-רמ"י לבצע בדיקה
3 מדגמית של דירות שנמכרו לנציגים של רמ"י, לבצע ביקורת שוטפת
4 במשרדים של היזם ולדווח ל-רמ"י אחת לחודש על הדירות שנמכרו.
5 מאפיין כזה הוא נפוץ במכרזים רגילים?
- 6 ת: חלקו. אתה אמרת שהוא צריך לנהל את הכול - כן, הוא צריך לנהל את הכול
7 גם במכרזים הרגילים, הוא, נקרא לזה מעין, כדימוי נקרא לזה מעין טאבו
8 קטן, הוא צריך לנהל את כל הרישומים של כל הדיירים, הערות אזהרה,
9 שלהם, את כל...
- 10 280. מכאן, שגם הנימוק שהציג המשיב כתמיכה בעמדתו, לפיו העוררת הגישה דיווח בכל מועד בו
11 נמכרה דירת "מחיר למשתכן" לרוכש זכאי, וביקשה מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50 לחוק
12 – אין בו כדי לשנות ממסקנותיי. העוררת פעלה להעברת זכויות חכירה לרוכשי דירות "מחיר
13 למשתכן", בהתאם להתחייבותה כלפי המדינה על פי המסגרת ההסכמית לה היא מחויבת.
14 העוררת שילמה מס לפקיד השומה על כל רווח שנצמח לה ממכירת דירות "מחיר למשתכן".
15 המשמעות של השימוש בסעיף 50 לחוק היא, כי העוררת הצהירה והביאה אישור מפקיד
16 השומה לכך שהיא אינה צריכה לשלם מס שבח בגין מכירת דירות אלו, אלא עליה לשלם מס
17 הכנסה בהתאם להוראות פקיד השומה. זאת ותו לא.
- 18 281. לא מצאתי כל ממש גם בטענת המשיב לפיה יש לקבוע כי העוררת רכשה "זכות במקרקעין"
19 במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, בשל כך שמשכנה את זכויותיה לצורך קבלת מימון מהבנקים
20 לפרויקט הבניה.
- 21 הנחת המוצא של המשיב היא כי כל זכות שניתן למשכן אותה היא בהכרח "זכות במקרקעין"
22 במשמעות החוק – ולא היא.
- 23 כידוע, אדם יכול להיות בעל זכויות במקרקעין, שאינן בגדר "זכות במקרקעין" במשמעות
24 חוק מיסוי מקרקעין, למשל – אם רכש זכות חכירה ל- 5 שנים או אפילו ל- 20 שנה, ועדיין
25 יוכל לשעבד את זכותו זו לגורם מממן, כגון בנק, בכדי להשיא את הנאתו הכלכלית מהנכס,
26 לפתח ולהשביח אותו לשם הפקת רווח כלכלי. אדם אף יכול לשעבד, על דרך מישכון, כל נכס
27 או זכות אחרת שאינה מגיעה כדי "חכירה" או "שכירות" (ראו חוק המשכון, תשכ"ו-1967).
- 28 על כן, עצם העובדה שהעוררת שעבדה את זכויותיה על פי מכרזי "מחיר למשתכן" מושא
29 העררים לבנקים שנתנו לה מימון לצורך פרויקט הבניה של דירות "מחיר למשתכן, אין בה
30 כשלעצמה, כדי להעיד על רכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק. הבנקים שנתנו לעוררת
31 את המימון עיינו, מן הסתם, בהסכם הבנייה, בהסכם החכירה ובנספח התנאים המיוחדים,
32 ומצאו כי הזכויות שניתנו לה על פי מערך הסכמי זה מצדיק מתן מימון על ידם.



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

ו"ע 21-08-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2021 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2017 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 טענות העוררת בעררים דגן כי מערך הסכמי זה לא הקנה לה "זכות במקרקעין" במשמעות
2 חוק מיסוי מקרקעין וכי היא אינה חייבת במס רכישה בשל כך, אין בהן כדי לשמוט את
3 הבסיס של הסכמי המימון מול הבנקים או לייצר טענה מצד מאן דהוא ל"מצג שווא" כלפי
4 הבנקים נותני המימון. ממילא אך ברור הוא כי שיקול הדעת של הבנקים במתן המימון אינו
5 נוגע כלל לשאלה אם נרכשה "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, אם לאו.
- 6 282. באשר לטענה שהועלתה על ידי המשיב, במסגרת סעיפים 33-34 לתצהירו של מר ברק, כי
7 בדוחות הכספיים של העוררת היא הצהירה מפורשות על רכישת זכות חכירה במכרזי "מחיר
8 למשתכן" וכי היא סיווגה את הפרויקטים של "מחיר למשתכן" כנכס, מלאי בניינים למכירה,
9 ועל כן העידה על עצמה כי מדובר ברכישת נכס ולא מתן שירות – סבורני כי טענה זו לא הוכחה
10 כלל על ידי המשיב במסגרת הבאת הראיות בפנינו, ואף נסתרה על ידי עדותו של המומחה
11 מטעם העוררת, רו"ח שמואל מרקו. יתר על כן, טיעון זה אין בו כדי לשנות את המסקנה אליה
12 הגעתי לאחר ניתוח המערך ההסכמי בכללותו כאמור לעיל, כי לא ניתן לראות בעוררת כמי
13 שרכשה "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין במסגרת מכרזי "מחיר למשתכן".
- 14 283. המשיב נסמך בטענתו הנ"ל על האמור בתצהירו של מר ברק, אשר כפי שהובהר לעיל, אינו
15 רואה חשבון ואינו מומחה בתחום של כללי החשבונאות. מר ברק הפנה לביאור 8 בדו"ח
16 המערער לשנת 2020 (נספח 16 לתצהיר מר ברק) לכותרת "מלאי בניינים למכירה" והסיק
17 מכך כי העוררת הצהירה על רכישת נכס. בנוסף הפנה מר ברק לפרק העוסק ב"תיאור עסקי
18 התאגיד" בדוח הכספי לשנת 2020 (נספח 17 לתצהיר מר ברק), וטען כי העוררת תיארה את
19 עסקי הבנייה והייזום שלה, בין השאר בפרויקטים של "מחיר למשתכן" ככאלו הכוללים
20 רכישת זכויות במקרקעין. מר ברק לא התמודד, ולא יכול היה להתמודד עם חוות הדעת של
21 רו"ח מרקו, בהיעדר מומחיות בתחום, אך עדיין מצא לנכון להיאחז באמור בדוח הכספי של
22 העוררת כאסמכתא לביסוס עמדת המשיב. סבורני, כי לאחר שהוגשה חוות הדעת של רו"ח
23 מרקו, אם רצה המשיב להמשיך ולדבוק במשמעות שהוא ביקש מוועדת הערר לייחס לאופן
24 הרישום החשבונאי, היה עליו להציג חוות דעת מומחה נגדית, וזאת לא עשה.
- 25 חקירתו הנגדית של מר ברק בעניין זה חיזקה את המסקנה כי אין יסוד לעמדה שהוצגה על
26 ידו בכל הנוגע למשמעותו של הרישום החשבונאי.
- 27 מחקירתו אף עלה כי כל שעשה המשיב הוא להניח בפני הוועדה את האמור בדוחות הכספיים
28 של העוררת, בלא שתובהר המשמעות של הרישום החשבונאי בדוחות אלו, ומתוך צפייה כי
29 ועדת הערר תייחס לאותו רישום משמעות שאינה בהכרח עולה בקנה אחד עם העקרונות
30 החשבונאיים המקובלים.



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

ו"ע 21-08-26310-08 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 ראו חקירתו הנגדית של מר ברק בעמודים 154 שורה 18-23, עמודים 155-156, ועמוד 157
2 שורות שורות 1-8:

- 3 ש: אוקיי. האם בעיסוק היומיומי שלך אתה עוסק בתקנים חשבונאיים,
4 בביקורת?
5 ת: לא.
6 ש: אני שואל את זה כי בתצהיר שלך בסעיף 33 אתה מנסה ללמוד מהדוחות
7 הכספיים ש"אשדר" הגישה, אתה בעצם טוען שהסיווג של הזכות בדוחות
8 הכספיים של "אשדר" תומך בכך שמדובר בזכות חכירה כמובנה בחוק
9 מיסוי מקרקעין, נכון? אתה טוען טענה כזאת.
10 ת: אוקיי, אם אני טוען אז ראיתי את ה-
11 ש: על בסיס איזה ידע מקצועי בעצם אתה יכול לטעון טענה כזאת אם אתה לא
12 רואה חשבון, לא עוסק בביקורת, לא עוסק בתקנים חשבונאיים, על בסיס
13 איזה ידע אתה יכול לטעון כזאת טענה?
14 ת: קודם כול גם מפ-, גם ברמת מפקח מיסוי מקרקעין חשופים לדוחות
15 כספיים ולמאזנים,
16 ש: חשופים אליהם.
17 ת: חשופים ויודעים להתייחס אליהם.
18 ש: אוקיי.
19 ת: אנחנו מנתחים... מקרקעין לפי מאזנים וכו', ברמה האישית, אולי לא
20 הזכרתי, אני בוגר גם קורס מפקחי מס הכנסה, אמנם לפני הרבה שנים
21 אבל אני יודע להסתכל על מאזנים ודוחות כספיים.
22 ש: כן, אבל השאלה שלנו זה איזה משמעות... אתה התייחסת בתצהיר, איזה
23 משמעות אתה מייחס לסיווג כזה או אחר של הדירות בתוך הדוחות
24 הכספיים, לגבי השאלה הזאת אני שואל מה בעצם...
25 ת: אם אני רואה שהמתחמים האלה יושבים בדוחות הכספיים תחת סעיף של
26 מלאי אני מתייחס אליהם בהתאם.
27 ש: בתור מה אתה מתייחס אליהם?
28 ת: ... חברה שמחזיקה מלאי המטרה שלה זה להוציא את המלאי החוצה ולא
29 להחזיק אותו לא 15 ולא 25 שנה.
30 ש: אבל אתה היית היום כל היום באולם בעצם בחקירות של כל ה-, בעצם כל
31 הגורמים שהיו פה היום, אתה שמעת בטח את רו"ח שמואל מרקו ממשרד
32 BDO שהוא בעצם, הוא מהמחלקה המקצועית ב-BDO, זה מה שהוא
33 עושה, והוא נתן פה חוות דעת מומחה וגם חזר על זה באולם שהוא היה
34 מסווג את ה-, בדיוק באותה הצורה מסווג את הדירות, את הדוחות
35 הכספיים גם עם הטענה שלנו שמבחינה מיסויית זה לא זכות במקרקעין,
36 גם אם תתקבל זה לא היה משפיע על הסיווג שלו, אתה,
37 שמעתי אותך, כן.
38 ש: אוקיי. לא חשבתם אפילו אולי חוות דעת שתסתור את הטענה הזאת אם
39 אתם חושבים שהיא לא נכונה? כי אתה מעיד על זה ואתה אין לך השכלה
40 מתאימה חוץ מהקורס הזה שעשית של מס הכנסה.
41 ת: אל תזלזל בקורס הזה שעשית, עם כל הכבוד.
42 ש: אני לא מזלזל בקורס,
43 לא,
44 ש: אני מניח אבל שאם נציב את זה מול מומחה שזה מה שהוא עושה ומעיד
45 על זה אני מניח שהוא בנושא הזה יותר בקיא.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ת: האדון שהיה פה מומחה לדבר, כל מה שאמרנו זה שבמקרה הזה
2 המתחמים האלה כולם בסיטואציות גם במאזנים וגם בביאורים ובעוד
3 דברים שאם אפשר אני אפרט אותם הוצגו כנכסים של החברה ולשם היה
4 הכיוון.
5 ש: אתה יודע שגם אם זה היה זכות חכירה ל-20 שנה, שהיא בוודאות לא
6 נחשבת זכות במקרקעין מבחינת מס רכישה, עדיין זה היה מוצג כמלאי
7 בסדר, אבל הנכסים האלה מופיעים שמה.
8 ש: אבל זה עדיין היה מוצג כמלאי ולמרות זאת אתה מנסה להסיק משהו מזה
9 שזה הוצג כמלאי.
10 ת: אני מסיק את זה גם מהביאורים שמתייחסים לזה, שהחברה ממשיכה
11 לפעול במתחמים של מחיר למשתכן.
12 ש: מה הבעיה בזה שהחברה ממשיכה לפעול...
13 ת: אין בעיה, אז אני אומר ש-
14 ש: למה שלא תפעל במחיר... למה... גם אם זה לא זכות במקרקעין למה שהיא
15 לא תמשיך להתקשר ב-
16 ת: כן, אבל זה יושב במצבת הנכסים שלה ואם היה פה נכס שהוא בשכירות
17 ל-3 שנים הוא לא היה יושב איפה שיושבים הנכסים האלה במאזן, זה
18 הכול.
19 ש: ואיך אתה יכול להגיד דבר כזה?
20 ת: ממרום שנות ניסיוני."

21 284. כאמור, מטעם העוררת הוגשה חוות דעת חשבונאית של רו"ח מרקו ממשרד רואי חשבון זיו
22 האפט (סומנה כמוצג ע/1), שנועדה להסביר את הטיפול החשבונאי בהצגת זכויות חכירה
23 במסגרת סעיף מלאי המקרקעין. רו"ח מרקו קבע בחוות דעתו כי קבלת עמדת העוררת לפיה
24 הזכויות במכרזי "מחיר למשתכן" אינו בגדר רכישת "זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי
25 מקרקעין אינה משנה את הרישום החשבונאי. מסקנתו של רו"ח מרקו היא כי מדובר בזכות
26 שימוש, המהווה נכס, שמהווה מלאי בהתאם לתקן IAS2 ולאור הוראות IAS1. רו"ח מרקו
27 ציין כי אין בכך סתירה להוראות IFRS16 לגבי אופן ההצגה של נכסי זכות שימוש, וכי הצגה
28 של נכס כאמור כמלאי, לצורך מכירתו במהלך העסקים הרגיל של העוררת, מהווה הצגה
29 נאותה על פי כללי החשבונאות המקובלים.

30 במסגרת החקירה הנגדית עמד רו"ח מרקו על מסקנותיו והללו לא נסתרו על ידי המשיב. יצוין
31 גם, כי החקירה הנגדית התמקדה בשאלות שאינן מעולמות התקינה החשבונאית, והמשיב
32 ניסה לכוון את תשובות רו"ח מרקו לכיוון המשפטי או המיסויי, כאשר חוות הדעת לא נועדה
33 למטרה זו, אלא למטרה של הבהרה כי אופן הדיווח על פי התקינה החשבונאית אינו שונה,
34 בין אם ייקבע כי מדובר ברכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק ובין אם ייקבע כי אין
35 המדובר ברכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק, וכי כך או כך היה נרשם נכס תחת סעיף
36 מלאי בנינים.

37 על כן לא ניתן להסיק מהדיווח החשבונאי את המסקנה אליה ניסה המשיב לכוון את הוועדה
38 בטיעונו, כפי שהופיעו בסעיפים 33 ו-34 לתצהירו של מר ברק מטעם המשיב.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 סיכומה של עדות רו"ח מרקו מצויה בשאלה שנשאל על ידי בית המשפט וענה תשובה ברורה
2 (עמוד 22 לתמלול שורות 4-12):
- 3 **"כב' השופטת:** אני אניח שחוות הדעת היא מאוחרת כמובן להגשת הערר ולטענות שנטענו
4 במסגרת הבקשה לתיקון השומה במיסוי מקרקעין, אדוני סבור אבל שאם
5 היו באים אליך ומציגים את הנתונים כפי שהם מוצגים במסגרת הערר הזה
6 על המגבלות שטוענת "אשדר" שקיימות עליה כחלק מהמסגרת החוזית
7 שהיא התקשרה איתה בעקבות המכרז, עדיין התוצאה לפי הגישה בחוות
8 הדעת היתה שהדיווח החשבונאי הוא נכון ורלוונטי למצב הדברים הזה?
9 ת. כן. הוא עדיין רלוונטי וגם לענייננו פה לעניין המיסוי לא רלוונטי להחלטה
10 פה ולא היה משנה את ההחלטה גם אם ביהמ"ש היה פוסק אחרת, עדיין
11 הנכס הזה רשום כמלאי בספרים."
- 12 285. לפיכך, יש לדחות את טענת המשיב המבקש לייחס משמעות לדיווח החשבונאי לצרכי ביסוס
13 עמדתו בעררים דנן, בשאלה אם העוררת רכשה או לא רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות
14 חוק מיסוי מקרקעין. כעולה מחוות הדעת של רו"ח מרקו ומעדותו בפנינו, המקובלת עליי
15 ושלא מצאתי כל בסיס שלא לקבלה, אופן הדיווח החשבונאי לא היה שונה בין אם מדובר
16 ב"זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין ובין אם לא מדובר ב"זכות במקרקעין"
17 לפי החוק ועל כן אין לדיווח החשבונאי השפעה או השלכה לפרשנות המשפטית והמיסויית
18 הנדרשת בעררים דנן.
- 19 286. המשיב אף הגיש תצהיר מטעמו של מר אורן יעקב, סגן מנהל אגף שיווק ומכרזים ברמ"י.
20 בחלקים ניכרים בתצהירו של מר יעקב נטען על ידו כי "אין שוני מהותי בין תנאי מכרז זה
21 [מחיר למשתכן" – ו.א.] לתנאים הקבועים במכרזים אחרים שמפרסמת רמ"י ליזמים ו/או
22 קבלנים לרכישת זכויות חכירה במקרקעין, אשר לגביהם אין כל טענה כי רמ"י מוכרת זכות
23 כלשהי לרוכשים באופן ישיר (ובכלל) וברור שאין זה כך". עדות זו נועדה לשכנענו, כי אין
24 לפרש באופן שונה את המערך ההסכמי של מכרזי "מחיר למשתכן" לעומת מכרזים "רגילים"
25 שעורכת רמ"י.
- 26 אלא, שלא השתכנעתי כלל ועיקר כי יש לקבל את עדותו זו של מר יעקב, ממספר טעמים.
- 27 287. טעם ראשון, נעוץ בכך שמלבד אמירות כלליות בתצהירו של מר יעקב בדבר היעדר שוני בין
28 מכרזי "מחיר למשתכן" למכרזי רמ"י "רגילים", לא צורפו דוגמאות כלשהן של מכרזים
29 "רגילים", מהן ניתן היה ללמוד על דמיון כנטען בתנאי המכרזים והמערכת ההסכמית
30 הנלווית להם.
- 31 כפי שיפורט להלן, מי שהציג דוגמה של מכרז "רגיל" היא דווקא העוררת (ראו מוצג ע/6) וזאת
32 בכדי לסתור את הטעון הכללי שבתצהירו של מר יעקב.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 שנית, גם אם במכרזים רגילים אחרים של רמ"י, שאינם מכרזי "מחיר למשתכן", קיימות
2 תניות מגבילות על זכות החכירה במסגרת המכרז והמערכת ההסכמית הרלבנטית לו, לא
3 הוכח בפנינו כי במכרזים "רגילים" כאמור של רמ"י מצוי השילוב וההצטרפות של תניות
4 מגבילות, בהיקף, בכמות, בתוכן ובעוצמה של התניות המגבילות המצויות במכרזי "מחיר
5 למשתכן".
- 6 שלישית, תפקידה של ועדת הערר הוא לבחון את המערכת ההסכמית הרלבנטית של מכרזי
7 "מחיר למשתכן", המונחת בפניה, בכדי להגיע למסקנה האם מכוחה הועברה לעוררת "זכות
8 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. ככל שטענה כאמור לעניין סיווג הזכות
9 המועברת לא הועלתה או נדונה במסגרת מכרז כלשהו אחר של רמ"י, שאינו מכרז "מחיר
10 למשתכן", אין להסיק, רק בשל כך, כי יש לקבוע כי במכרזי "מחיר למשתכן" הועברה זכות
11 "חכירה" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין לידי העוררת.
- 12 288. אם לא די בכך, הרי שמר יעקב בעדותו למעשה הפריך וסתר את אמירתו בתצהירו לפיה אין
13 הבדל בין מכרזי מחיר למשתכן לבין מכרז רגיל של רמ"י. ראו עדותו מעמוד 123 שורה 19 עד
14 עמוד 124 שורה 13:
- 15 "ש: בסדר גמור. עכשיו תראה, בסעיף 8 לתצהיר שלך אתה טוען שאין שוני
16 מהותי, אני מצטט- "אין שוני מהותי בין התנאים של מכרז מחיר למשתכן
17 לתנאים של מכרזים אחרים של רמ"י ברכישת זכויות חכירה במקרקעין",
18 נכון? ככה אתה כותב.
19 ת: נכון.
20 ש: ואני רוצה להציע לך שיש שוני מאוד מהותי בין התנאים של מחיר למשתכן
21 לתנאים של מכרזים אחרים של רמ"י וש במחיר למשתכן מוטלות מגבלות
22 רבות ומהותיות על הזכויות שמקבלים היזמים הזוכים שמאוד מצמצמות
23 את שיקול הדעת שלהם לגבי השימוש בקרקע באותה תקופת בנייה שהם
24 מחזיקים בה, מסכים איתי למה שאמרתי?
25 ת: שיש להם מגבלות, בוודאי אני מסכים שיש מגבלות,
26 ש: כן, אבל אני רוצה,
27 ת: אנחנו נתנו קרקע בהנחה וקבענו באיזה תנאים הם יוכלו לממש את הקרקע
28 הזאת,
29 ש: כן,
30 ת: בגלל שהקרקע היא במחיר מאוד מוזל.
31 כב' השופטת: אלה מגבלות שהם שגרתיות להסכמים ומכרזים אחרים של
32 רמ"י?
33 ת: לא."
- 34 וראו גם עדותו של מר יעקב מעמוד 125 שורה 11 עד עמוד 130 שורה 4, שם נדרשה התייחסותו
35 לקריטריונים אופייניים למכרזי "מחיר למשתכן" אל מול מכרזים "רגילים" של רמ"י (מפאת
36 חשיבותם של הדברים שנאמרו על ידי מר יעקב בהקשר זה, תובא להלן חקירתו בפירוט
37 ובהרחבה):



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 כ"ב' השופטת: אני שואלת על מגבלות בהקשרים של למי למכור, מתי למכור,
2 בכמה למכור, אם למכור, יש מכרזים כאלה של רמ"י שהם לא מחיר
3 למשתכן שאדוני מכיר,
4 ת: לרוב לא, יש... בואי נגיד לאחרונה התחילו בחלק מהפרויקטים לרשום
5 כהערה שצריך לזכור למכור אחוז מסוים לתושבי המקום, שזה נובע
6 מהסכמים שלנו עם ה-, הסכמי גג עם רשות מקומית, התחייבו ל-30 אחוז
7 תושבי המקום או משהו כזה, אז גם במכרזים רגילים יש כאלה מקומות
8 שהתחילו לשים איזושהי התניה כזאת,
9 [....]
10 ת: אבל במהות זה הרעיון של מחיר למשתכן, זה לא בכל המכרזים.
11 ש: כן, אז הנקודה הזאת היא נקודה חשובה לטענה הזאת שלך בסעיף 8 ולכן
12 אני רוצה... אתה לא צירפת לתצהיר שלך דוגמא למכרז רגיל שהוא לא
13 מחיר למשתכן, אני רוצה לצורך הדיון להציג לך ולביהמ"ש, לוועדה,
14 סליחה, דוגמא למכרז רגיל כזה, להגיש את זה ואני לא אפנה לשם, אני
15 אסביר למה,
16 [....]
17 עו"ד ורטהיים: זה מכרז 35/2022 של רמ"י בנתיבות,
18 כב' השופטת: רק שנייה, דוגמת מכרז בנתיבות מסומן ע' 6. כן,
19 ש: ואני רוצה עכשיו להציג לך מספר מאפיינים ייחודיים לתכנית מחיר
20 למשתכן וכל מאפיין שאני אגיד אני רוצה שתאשר לי קודם כול שהוא קיים
21 במחיר למשתכן ודבר שני- שהוא לא קיים בחוזים רגילים למכירת זכות
22 במקרקעין של רמ"י, אוקיי,
23 ת: אוקיי,
24 ש: אם יש לך הסתייגות או מזה שהמאפיין הזה הוא חלק ממחיר למשתכן או
25 שאתה טוען שהמאפיין הזה כן נמצא בחוזים רגילים של רמ"י אז תעצור
26 אותי, בסדר, ונבדוק את זה. אז המאפיין הראשון שהזכרתי אותו קודם זה
27 אותה חובה למכור, חובה חוזית על היזם למכור את כל הדירות שהוא רוכש,
28 אתה מסכים איתי שזה... כבר אישרת לי שזה נמצא ב-,
29 ת: אמרתי גם מקודם, בחלק מהפרויקטים זה היה כל הדירות וחלק
30 מהפרויקטים זה חלק מהדירות.
31 ש: לא, בסדר, אני אולי לצורך הדיון אין צורך להגיד כל פעם שזה לא חל על
32 דירות שוק חופשי בתוך מכרזי מחיר למשתכן,
33 ת: אוקיי,
34 ש: כי אני מתייחס רק לדירות מחיר למשתכן בתוך מכרזי מחיר למשתכן, לא
35 על דירות בשוק החופשי שעליהם נדבר עוד מעט, אני מדבר איתך רק על
36 דירות מחיר למשתכן, לגבי החובה למכור את כל דירות מחיר למשתכן היא
37 קיימת, זה... קיימת, זה ההנחיות של המכרז, כן.
38 ת: אין את החובה הזאת בהסכמים רגילים ש-רמ"י עושה עם יזמים למכירת
39 זכות במקרקעין, אין חובה למכור את כל הדירות, נכון?
40 ת: לא, לרוב אין דבר כזה, אמרתי יש מקרים חריגים עכשיו שהוסיפו משהו
41 כמו 30 אחוז תושבי מקום אבל זה לא לפי רשימה שמית.
42 ש: לא, אבל 30 אחוז הם חייבים למכור, הם לא יכולים את ה-30 אחוז האלה
43 להחזיק?
44 ת: לא, חייבים למכור לתושבי המקום.
45 ש: אוקיי.
46 ת: זה כתוב.
47 ש: אבל חוץ מהדבר הזה שציינת אתה לא מכיר במכרזים רגילים של רמ"י
48 למכירת זכות במקרקעין חובה למכור דירות?
49 ת: לא.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ש: היזם יכול להחליט אני משאיר אצלי את הדירה, משכיר את הדירה, אין
2 בעיה?
3 ת: נכון.
4 ש: מאפיין שני- שהמדינה קובעת ליזם את זהות הרוכשים של הדירות, למי
5 הוא צריך למכור, זה מאפיין של מחיר למשתכן, נכון?
6 ת: נכון.
7 ש: אתה מכיר מכרזים רגילים שיש את הדבר הזה?
8 ת: יש את הדיור להשכרה שגם יש מנגנון של התחלה וזכאים ששוכרים את
9 הדירות בסופו של דבר.
10 ש: כן. ודיור להשכרה שזה,
11 ת: דיור להשכרה זה גם לזכאים רק במקום מכירה של דירות יש את חברת
12 "דירה להשכיר" לצורך העניין שאנחנו מוציאים איתם מכרזים משותפים,
13 ש: כן.
14 ת: ויש יזמים שבונים פרויקט והוא לשכירות ארוכת טווח שיש שמה זכאים.
15 ש: אבל יש עוד,
16 ת: אז יש שמה רשימה של...
17 ש: עוד דוגמא ייחודית לחוזים מיוחדים של השכרה שבהם זה לא נמצא אבל
18 אני שואל אותך- החוזה הרגיל... כי תראה,
19 ת: לא, זה שונה מהחוזה ה-
20 ש: תראה, אני,
21 ת: בחוזה הרגיל אין רשימה של שמות של [דיירים].
22 ש: אתה בסעיף 8 לתצהיר,
23 [...]
24 עו"ד ורטהיים: כן, כן, אני מבין. לא, אבל... לא, אבל אני אגיד למה אני
25 אומר את זה, [פונה לעד] כי בסעיף 8 לתצהיר שלך אתה אמרת שאין שוני
26 מהותי בין תנאי מכרז זה לתנאים הקבועים במכרזים אחרים ליזמים,
27 שלגביהם אין טענה ש-רמ"י מוכרת זכות כלשהי לרוכשים באופן ישיר,
28 אני מדבר איתך על המכרז הרגיל, לא מכרזים ייחודיים אחרים, מכרז רגיל
29 של מכירת זכות במקרקעין אם יש חובה, אם המדינה קובעת בעצם ליזם
30 למי הוא צריך למכור.
31 ת: לא, אז אמרתי,
32 ש: אוקיי. המאפיין הבא... עכשיו עוד דבר, אתה יודע שבמחיר למשתכן אסור
33 ליזם למכור את הדירות לקרובי משפחה שלו, לשותפים עסקיים שלו, אתה
34 מכיר את המגבלה הזאת?
35 ת: אבל זה מגבלה... חלק מהמגבלות של התנאים של המכרז, נכון, כי בסופו
36 של דבר אם אנחנו נותנים קרקע בהנחה ואנחנו רוצים לתת את זה לרשימה
37 של דיירים אנחנו לא רוצים שיווצרו עיוותים יש שמה שוויון בין הדיירים,
38 יש כל מיני דברים שאנחנו רוצים לשמור עליהם אז,
39 ש: ובמכרז רגיל יש איסור על היזם למכור את הדירה לקרוב משפחה?
40 ת: לא.
41 ש: מאפיין נוסף, המפרט של הדירה הוא בעצם מוכתב מראש על ידי המדינה,
42 אומרים בעצם ליזם זה המפרט של הדירה שאתה צריך למכור את זה אחרי
43 זה לרוכש,
44 ת: אנחנו אומרים לו מה המפרט המינימלי שהוא צריך לתת על מנת... עוד
45 פעם, נתנו, אנחנו נותנים את הקרקע במחיר מאוד נמוך, אנחנו רוצים לתת
46 אותה לרשימת דיירים ספציפית ובמחיר שהוא התחרה עליו והוא הציע
47 מחיר נמוך אבל אנחנו רוצים לדעת להבטיח את עצמנו, אנחנו רוצים משהו,
48 ש: כן.
49 ת: רף מינימלי שיהיה שמה בתוך [הפרויקט הזה]
50 ש: אתה אומר שזה המינימלי, אבל היזם יכול בעצם לשדרג את זה בתשלום



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מול הרוכשים?
2 ת: לא בתשלום,
3 ש: לא בתשלום?
4 ת: לא, לא בתשלום.
5 ש: אז אתה בעצם אומר היז-,
6 ת: הוא רוצה להרים את הפרויקט ולעשות פרויקט יותר יוקרתי הוא כמובן
7 מוזמן,
8 ש: כן. אם הוא רוצה להיות כאילו,
9 ת: אבל ברגע שהוא התחרה על מחיר נמוך למ"ר דירתי אנחנו צריכים להבטיח
10 את הרף המינימלי של מה [שהזוכים] יקבלו.
11 ש: אז במכרזים אחרים רגילים אתם גם אומרים לו זה הרף המינימלי של
12 המפרט ליזם?
13 ת: לא,
14 ש: ...
15 ת: אנחנו לא מנהלים לו את המפרט, המפרט שלו. "
- 16 289. תשובות ברוח זהה ניתנו על ידי מר יעקב בהמשך חקירתו הנגדית גם ביחס ליתר המאפיינים
17 של מכרזי "מחיר למשתכן" לעומת מכרזים "רגילים" של רמ"י, ראו בין היתר בעמוד 133
18 שורות 16-23 ועמוד 134 שורות 1-7:
- 19 " ש: עכשיו, מאפיין נוסף [שמבדיל] מחיר למשתכן שהיזם לא רשאי לעשות
20 שינויים בתב"ע או לקדם תב"ע חדשה וגם אם מישהו אחר מקדם תב"ע
21 חדשה אז בעצם הוא יוכל לממש את הזכויות הנוספות היזם מכוח התב"ע
22 החדשה רק באישור של רמ"י לפי שיקול דעתה בלבד ובתנאים שייקבעו
23 על ידה, נכון?
24 ת: נכון.
25 ש: זה מאפיין חוזים רגילים של רמ"י? שאומרים ליזם אתה מקבל בעצם,
26 אתה [חותם] עכשיו ל-98 שנים אבל... עד לתב"ע החדשה, כאן אתה כבר
27 לא יכול בעצם לקדם אותה, לא יכול ליהנות ממנה.
28 ת: אולי יש מקרים חריגים שאנחנו לא מאפשרים לקדם תכנית חדשה אבל
29 באופן כללי לא, פה אנחנו רצינו יחידות דיוור כמה שיותר מהר, לא רצינו
30 שיזמים ילכו לעבור הליך שינוי תב"ע וכמובן פרק הזמן יהיה ארוך
31 מהצפוי,
32 ש: ...
33 ת: אז רצינו את היחידות כמה שיותר מהר לכן ביקשנו שהוא לא, הורינו, לא
34 ביקשנו, שהוא לא יקדם תכניות אבל אותו... יכול להגיד לך כמובן שיש
35 הוועדות המקומיות או יש צדדים אחרים שמקדמים תכניות."
- 36 מכאן יוצא איפוא, שהטענה המרכזית בתצהירו של מר יעקב הופרכה לחלוטין, ולמעשה
37 עדותו תומכת דווקא בעמדת העוררת, הטוענת כי מכרזי "מחיר למשתכן" הינם שונים
38 בתכלית ממכרזים רגילים שמפרסמת רמ"י לרכישת זכויות במקרקעין.
- 39 290. אוסיף עוד ואציין, כי אין בידי לקבל טענות נוספות שהועלו בתצהירו של מר יעקב, בין היתר
40 הטענה לפיה גם במכרזים רגילים של רמ"י קיימות סנקציות נגד היזם, דוגמת הסנקציות
41 הקיימות במכרזי "מחיר למשתכן".



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 אין ספק כי במכרזי רמ"י רגילים קיימת בידיה האפשרות לנקוט בסנקציות כלפי היזם – בין
2 אם סנקציות כספיות (פיצוי) ובין אם סנקציה של ביטול הזכייה במכרז - אם הפר את חובותיו
3 על פי המכרז, אך ספק גדול בעיניי אם במכרזים הרגילים קיימות הסנקציות הספציפיות,
4 בסכומים הפיצוי הספציפיים, על פי טבלה מוגדרת וספציפית – כפי שקיימות במכרזי "מחיר
5 למשתכן".
- 6 די לנו אם נעיין במוצג ע/6, נוסח מכרז של רמ"י ב"רמות יורם" בנתיבות, שהוצג בפני מר
7 יעקב במהלך חקירתו הנגדית על ידי ב"כ העוררת, בכדי שניווכח בשוני בין מכרז "רגיל"
8 לרכישת זכויות חכירה לבין מכרז "מחיר למשתכן", לרבות בעניין הסנקציות.
- 9 גם בטיעון המצוי בתצהירו של מר יעקב בעניין המדרג בין הסנקציות החוזיות, הפרוצדורה
10 להפעלתן, התדירות בהן הופעלו וכיוצ"ב – אין ממש לענייננו והוא אינו רלבנטי.
- 11 השאלה אם סנקציות הופעלו ומומשו – אינה ממין העניין. הדגש לענייננו נעוץ בעובדה כי
12 לרמ"י וכן למשרד הבינוי והשיכון (ביחס לחוזה הבנייה) הוענקו הכוחות על פי המערך החוזי
13 לנקוט בסנקציות ייחודיות וספציפיות ביותר, שאינן קיימות בחוזים רגילים הנכרתים לאחר
14 זכייה במכרז רגיל לרכישת זכויות מרמ"י.
- 15 292. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לקבוע כי מעמדה של העוררת במקרקעין
16 מושא העררים אינו מעמד של "חוכרת" וכי היא לא רכשה ולא קיבלה מהמדינה במסגרת
17 זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" "זכות חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, לא מבחינה
18 מהותית ולא לפי תוכנה.
- 19 על כן, ונוכח העובדה כי העוררת לא קיבלה זכות כאמור, הרי שגם לא חלה עליה הוראת סעיף
20 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין והעוררת אינה חייבת בתשלום מס רכישה על פי הדין.
- 21 **ה. האם העוררת קיבלה זכות להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנה?**
- 22 293. מבלי לגרוע מקביעתי לעיל, לפיה העוררת אינה בגדר "חוכרת" של המקרקעין, למען
23 הזהירות, אדון גם בטענה החלופית של העוררת, לפיה בשום שלב היא לא קיבלה מהמדינה
24 זכות משפטית להחזיק במקרקעין מושא מכרזי "מחיר למשתכן" לתקופה העולה על 25 שנה.
25 דהיינו – הדיון יהא בהנחה, שגם אילו היה נקבע כי מבחינה מהותית העוררת רכשה "זכות
26 חכירה", ולא היא - עדיין אין לקבוע כי מדובר ב"חכירה" לתקופה העולה על 25 שנים, ולכן
27 אין המדובר ב"חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין גם מטעם זה.



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

294. על פי ההגדרה של "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק, נכללת "חכירה" במסגרת ההגדרה של זכות זו, ובתנאי, בין היתר, שהיא לתקופה העולה על 25 שנים. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין אף מגדיר את המונח "חכירה לתקופה" והוא קובע כי מדובר ב'**תקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.**
295. הפסיקה והספרות המשפטית התייחסו לאופן בו יש לבחון את התקופה לגביה ניתנה זכות חכירה, כך שיהא ברור מהמערכת ההסכמית הרלבנטית כי הוענקה זכות משפטית ודאית, אכיפה וברורה להחזיק במקרקעין לתקופה של למעלה מ- 25 שנים. ראו לעניין זה בספרו של נמדר בעמוד 184, המתייחס ל"אופייה המשפטי של הזכות":
- "כך הוא הדין לגבי זכות החכירה שהיא צריכה להיות בעלת תוקף משפטי מחייב ושניתן יהיה לאוכפה בבתי המשפט. בית המשפט קבע כי זכות שהיא בבחינת "תחזית" לגבי התנהגות הצדדים בעתיד, איננה עולה כדי זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין. אין להסתפק לענין זה על תחזית לגבי נוהג הצדדים אלא צריך שתקיים חובה משפטית כדי שהזכות תיחשב לזכות במקרקעין. ... ואולם לפי קביעת בית המשפט, זכותו של החוכר צריכה להיות זכות משפטית הניתנת לאכיפה... "
- וכן ראו ספרו של נמדר בעמוד 191-192 בשאלה מהי חכירה לתקופה העולה על 25 שנים:
- "בהתאם לכך, בתי המשפט פסקו כי הסכם חכירה שבו יש לחוכר זכות להאריך את תקופת החכירה מעבר ל-25 שנים הינו הסכם חכירה החייב במס. ואולם, הסכם חכירה שבמקורו הינו לתקופה הקצרה מתקופה זו, או אם יש למחכיר זכות לקצרה לתקופה הפחותה מהתקופה האמורה, לא יתחייב במס, למרות שהצדדים נהגו לחדש את ההסכם מידי פעם, והוא התמשך בסופו של דבר על פני תקופה העולה על 25 שנים."
296. בע"א 5925/15 אחים סבירסקי, שותפות רשומה נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, התייחס כבוד השופט י. דנציגר לאופן בו יש לבחון את תקופת החכירה ואת השאלה אם היא עולה על 25 שנים (פסקה 23 לפסק דינו):
- "...למסקנה כי הדיירות המוגנת איננה נחשבת לזכות במקרקעין לפי החוק ניתן לתת הסבר נוסף: כדי שזכות כזו, שמהותה קבלת החזקה הייחודית במקרקעין, תיחשב לחכירה, לא די שהיא תנבע מזכות חוזית, אלא שתקופת החכירה צריכה להשתרע על פני תקופה העולה על 25 שנים... נכון הוא שהדיירות המוגנת משתרעת, לרוב, על פני תקופה ארוכה אף יותר, ובתנאים מסוימים היא אף עוברת בירושה, אך אין בטחון שהזכות תתמשך לתקופה של למעלה מ-25 שנים, שכן, בקרות אירועים מסוימים, המחוקק מתיר לבעלים לדרוש את פינויו של הדייר לפי עילות שונות... משתי הסיבות האמורות ניתן לקבוע כי זכות הדיירות המוגנת איננה זכות במקרקעין ומכירתה לא תתחייב במס שבח אלא במס ריווחי הון לפי הפקודה" (אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך א 186-187 (מהדורה שביעית, 2012))."



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1
2 לעניין זה ראו גם את דברי כב' השופט יי כהן בע"א 340/76 גרד נ' מנהל מס שבח מקרקעין
3 ת"א (פסקה 3 לפסק דינו):
- 4 "כשהגדיר המחוקק "זכות במקרקעין" הוא בחר כמבחן לא את אורך התקופה שבה
5 מחזיק האדם במקרקעין בפועל ולא את צפיותיו של הקונה לגבי העתיד, אלא את
6 זכותו המשפטית של בעל הזכות, בין אם זו זכות בדין או זכות ביושר."
- 7 וכן ראו את פסק הדין בערר נשוא ו"ע 18-04-13864 יהושוע וייס ואח' נ' מנהל מיסוי
8 מקרקעין (מרכז) (10.8.2020) בפסקה 42.ב. לפסק הדין.
- 9 מכאן ליישום הדין על עובדות המקרה שלפנינו: 297
- 10 כאמור, עמדת המשיב נסמכת על כך שהעוררת חתומה על חוזה החכירה שבו נקבעה תקופת
11 ה"חכירה" ל-98 שנים עם אופציה ל-98 שנים נוספות.
- 12 אלא שהוראות חוזה החכירה נסוגות במקרה של סתירה מפני הוראות נספח התנאים
13 המיוחדים ומפני הוראות חוזה הבנייה.
- 14 לפיכך, יש לבחון האם בחוזה הבנייה ובנספח התנאים המיוחדים מצויות הוראות העומדות
15 בסתירה לתקופת החכירה המצויה בחוזה החכירה והמסייגות את משך התקופה לפרק זמן
16 קצר מ-25 שנים.
- 17 אקדים ואציין כבר עתה, כי מתוך המערך ההסכמי, עליו הוחתמה העוררת לאחר זכייתה 298
18 במכרזי "מחיר למשתכן" מושא העררים דנן, עולה כי בידי העוררת אף לא היתה כל שליטה
19 או שיקול דעת באשר לפרק הזמן בו היא תוכל להחזיק במקרקעין מושא מכרזי "מחיר
20 למשתכן" הנ"ל.
- 21 כפי שתואר לעיל בהרחבה, העוררת התחייבה במסגרת מכרזי "מחיר למשתכן" לבנות את
22 דירות "מחיר למשתכן" בפרק הזמן המוגדר והמדויק שנקבע בחוזה הבנייה ובנספח התנאים
23 המיוחדים, ולהעביר את הדירות לידי הרוכשים הזכאים.
- 24 סעיף 3.3.1. למכרז טירת הכרמל קובע:
- 25 "הזוכה מתחייב למכור את כל הדירות במתחם/ים נשוא מכרז זה כדירות מחיר
26 למשתכן לתושבי ישראל חסרי דיוור אשר הינם בעלי תעודת זכאות לרכישת דירת
27 מחיר למשתכן (להלן: "הזכאים") וזאת בהתאם לתנאים המפורטים להלן ובחוזה
28 הבנייה".
- 29 סעיף 3.3.3. למכרז טירת הכרמל קובע:



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 "הזוכה מתחייב למכור את דירות מחיר למשתכן לזכאים שיבחרו בהליך של הגרלה
2 בהתאם לכללים שתיקבע הועדה לתכנון ופיתוח, ובהתאם לתנאים המפורטים להלן
3 ובחווה הבנייה."
4 סעיף זה מצוי גם בסעיף 6 לנספח התנאים המיוחדים וכן בסעיף 8(ב) לחווה הבנייה, שם
5 נקבע:
6 "היזם ימכור את דירות מחיר למשתכן לחסרי דירה אשר יזכו בהגרלה שיעודך
7 המשרד, ובהתאם לכללים שיקבעו."
8 גם בפתיח של חווה הבנייה הוצהר מפורשות: 299.
9 "והואיל ועל פי תנאי המכרז, חייב היזם לבנות את כל יחידות הדיור בהן זכה
10 כדירות מחיר למשתכן, ולמוכרן לתושבי ישראל חסרי דיור אשר הינם בעלי תעודת
11 זכאות לרכישת דירת מחיר למשתכן ו/או למשפרי דיור, הכל בהתאם להחלטות
12 מועצת מקרקעי ישראל בעניין מחיר למשתכן שתהיינה בתוקף במועד פרסום
13 המכרז וכמפורט בחווה זה ונספחיו."
14 בנוסף, יש לציין כי בסעיף 2 לנספח התנאים המיוחדים נקבעו ההוראות שהפרתן תיחשב
15 כהפרה יסודית של חווה ה"חכירה" אשר תקנה לרמ"י את הזכות לביטולו, ובין היתר נקבע
16 בסעיף 2(ב) כי הפרת התנאי בדבר מכירת הדירות לפי המפורט בחווה הבנייה תהווה הפרה
17 יסודית שתקנה לרמ"י את הזכות לבטל את הזכייה במכרז.
18 כמו כן, סעיף 10.8 לתקנון הגרלה בחירת זכאים לרכישת דירת במסלולי "מחיר למשתכן"
19 שפרסמה המדינה מיום 31.12.2018 (על תיקוניו) קובע כי על היזם לחתום על חווה מכר עם
20 רוכשי דירת "מחיר למשתכן" בתום 10 ימי עבודה מיום בו בחרו הרוכשים דירה בפרויקט:
21 "10.8. לאחר בחירת הדירה, יופנה כל זוכה על ידי היזם לחתימה על הסכר מכר
22 (להלן – "מועד החתימה על הסכם המכר") בתוך 10 ימי עבודה, והזוכה לא
23 יהיה רשאי לשנות את בחירתו".
24 300. כעולה ממסמכי חברת הבקרה שנשלחו לעוררת לאחר הזכייה במכרז (ראו נספח ב' לתצהירו
25 של מר פרידמן) ובמיוחד מתרשים הזרימה הראשוני ולוחות הזמנים, העוררת נדרשה לחתום
26 על חוזי מכר עם הרוכשים הזכאים בתוך 10 ימים מהמועד שבו הרוכשים הזכאים בחרו את
27 דירות "מחיר למשתכן" בפרויקט.
28 העוררת נדרשה להעביר את נוסח חווה המכר לבדיקה ואישור של חברת הבקרה, ורק לאחר
29 שהנוסח אושר כאמור, יכולה היתה העוררת לקיים מפגשי הסברה עם הרוכשים הזכאים
30 ולאפשר להם בחירה של דירות. לאחר מכן, בתום 10 ימים – חווה המכר עם הרוכשים
31 הזכאים צריך היה להיות חתום.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

301. לפיכך, מקובלת עליי טענת העוררת, לפיה היא מעולם לא קיבלה לידיה זכות חכירה של המקרקעין לתקופה של 98 שנים ועוד 98 שנים, וכי בפועל מרגע זכייתה במכרז היתה העוררת כפופה ללוח זמנים מוגדר, לפיו היא נדרשה לבנות את דירות "מחיר למשתכן" בתוך פרק זמן של 40 חודשים ממועד הזכייה במכרז, בהתאם ללוח הזמנים שנקבע בחוזה הבנייה. למעשה, חוזה המכר מול הרוכשים הזכאים כבר היה חתום עוד טרם שהבנייה הושלמה, במסגרת הזמן שנקבעה כאמור לעיל על ידי חברת הבקרה (הפועלת מטעם משרד הבינוי והשיכון).
- לכן, העוררת יכולה היתה להחזיק במקרקעין לצרכי הבנייה והעברת הדירות לידי הרוכשים הזכאים לתקופה של שנים ספורות, ולכל היותר לתקופה שאינה עולה על חמש שנים.
- על כל פנים, בשום שלב לא היתה בידי העוררת זכות משפטית תקפה ואכיפה לחכירת המקרקעין לתקופה של מעל 25 שנים.
302. נתתי דעתי לטענת המשיב, לפיה גם במכרזים "רגילים" של רמ"י, היזם שזוכה במכרז בונה על המקרקעין ומוכר דירות (או נכסים אחרים) בפרק זמן שהוא קצר מ- 25 שנים, ולכן, לשיטת המשיב, אין הבדל בין החכירה לפי מכרז "מחיר למשתכן" לבין החכירה במכרז רגיל של רמ"י.
- סבורני כי המשיב שוגה בטענתו זו.
- כפי שפורט ובואר לעיל, השאלה המצריכה בחינה היא שאלת קיומה של זכות משפטית ברת אכיפה, שהיא ברורה וודאית. דהיינו: עלינו לבחון ולקבוע האם העוררת קיבלה לידיה בעקבות הזכייה במכרז "מחיר למשתכן" ולאחר החתימה על המערך ההסכמי עליו נדרשה לחתום ואותו נדרשה לקיים (חוזה חכירה, נספח תנאים מיוחדים, חוזה בנייה ומסמכי ותנאי חברת הבקרה) זכות משפטית של חכירה לתקופה של מעל 25 שנים, שאת אכיפתה היא תוכל לדרוש בבית המשפט.
- אין ספק בעיניי, כי במקרה הנדון בפנינו – לא קיבלה העוררת זכות משפטית שכזו שניתן לאוכפה בבית המשפט, ולמעשה – ההיפך הוא הנכון.
- במועדים בהם נחתמו כל ההסכמים בין העוררת לבין המדינה, היתה קיימת וודאות ברורה לפיה חוזי המכר של הדירות ייחתמו תוך פרק זמן קצר, לאחר הוצאת היתרי הבנייה, וכי העוררת כפופה ומחויבת לקיים את הוראות המדינה להעביר ולמכור את דירות "מחיר למשתכן" לידי הרוכשים הזכאים, במועדים שנקבעו על ידי המדינה, באמצעות חברת הבקרה.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לעוררת לא היתה כל זכות להחליט אחרת, דהיינו – לא היתה לה זכות להחליט כי היא אינה
2 מוכרת את הדירות, אלא, למשל משאירה אותן בחזקתה, או משכירה אותן, ואף לא היתה
3 לה כל זכות להחליט על עיתוי מכירת הדירות.
- 4 מנכ"ל העוררת מר פרידמן, נחקר בעניין זה בחקירה נגדית ועמד באופן ברור ונחרץ על עובדות
5 אלו, ראו עמוד 81 לתמלול הפרוטוקול שורות 8-23 ועמוד 82 שורות 1-5:
- 6 **ש: תראה, אתה טוען, אמרת את זה מקודם, שאין לכם, אתם לא יכולים**
7 **להחזיק במקרקעין יותר מ-25 שנים,**
8 **ת: אנחנו לא יכולים להחזיק אפילו 5 שנים, אנחנו צריכים לעמוד בכללים**
9 **שקבעו לנו,**
10 **ש: אתה יכול,**
11 **ת: שהם פרקי זמן מאוד קצרים.**
12 **ש: להפנות אותי לאיזושהי הוראה במכרז שקובעת לך פרק זמן למכירת**
13 **הדירה?**
14 **ת: ההוראה היא שעלי ליישם את הכללים שייקבעו על ידי אותה ועדה**
15 **ובהמשך ההוראות הגיעו מחברת הבקרה.**
16 **ש: אני שואל, האם אתה יכול להפנות אותי להוראה שאומרת אתה צריך**
17 **למכור, לא לבנות, למכור תוך פרק זמן מסוים?**
18 **ת: אני אומר הסעיף שאומר במכרז שאני צריך למכור בהתאם לכללים**
19 **שייקבעו, הכללים נקבעו אחרי זה באותם אה...**
20 **ש: תראה לי איזה כלל שאומר שאתה צריך למכור לזכאים תוך X שנים.**
21 **ת: בנספח א' זה ההנחיות הראשוניות שקיבלנו מחברת הבקרה, חברת**
22 **הבקרה קבעה תוך כמה זמן מיום שמעבירים לנו את הרשימות של הזוכים**
23 **עלינו לזמן אותם לכנס ותוך כמה ימים מהכנס אנחנו צריכים לזמן אותם**
24 **לבחירת דירה ותוך כמה ימים מיום בחירת הדירה צריכים להזמין אותם**
25 **לחתימה על חוזה, כל זה מפורט.**
26 **ש: מיום החתימה על החוזה! אני מדבר שוב- הוראה שאומרת שאתה צריך**
27 **למכור, להשלים את,**
28 **ת: חתימת חוזה זה למכירה. מה זה חתימת חוזה עם הזכאי- זה מכירה!"**
- 29 יש לזכור כי כל המהות והמטרה של פרויקט "מחיר למשתכן" היא לספק בהקדם האפשרי
30 דירות במחיר מוזל לחסרי דיור או למשפרי דיור, בהתאם לתנאים שהמדינה קבעה. לכן,
31 מטרת המדינה במערך ההסכמי שנחתם עם העוררת הוא לגרום ולהביא לכך שהעוררת תבנה
32 את דירות "מחיר למשתכן" בפרק זמן מוגדר ומדויק – בתוך 40 חודשים ממועד הזכייה
33 במכרז, ותעביר אותן לידי הרוכשים הזכאים שעלו בהגרלה בתוך פרק זמן קצר ככל הניתן.
34 המדינה היא זו אשר חייבה את העוררת להעביר את דירות "מחיר למשתכן" לידי הרוכשים
35 הזכאים, במועד כפי שקבעה המדינה. מבחינה משפטית לעוררת לא היתה כל שליטה על
36 המועד של העברת הדירות.
- 37 מצב דברים זה שונה משפטית לחלוטין ממצב הדברים בו מצוי יזם שזכה במכרז רגיל של
38 רמ"י לרכישת זכויות חכירה במקרקעין מסוימים.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 במכרז רגיל, היזם אמנם נדרש לבנות על המקרקעין, אך הוא זה ששולט וקובע את מועד
2 המכירה של הדירות לצדדים שלישיים, לפי שיקול דעתו ולפי רצונו. יתרה מזאת, יזם שזכה
3 במכרז רגיל של רמ"י יכול להחליט כי הוא אינו מוכר את הדירות שבנה, אלא מחזיק בהן
4 לצרכיו הוא, או משכיר אותן, או פועל ביחס אליהן לפי שיקול דעתו, בלא התערבות של
5 המדינה, בין היתר מתוך צפייה כי מחיר הדירות יעלה והריווח שלו יגדל בהתאם. כאמור,
6 במקרה שלפנינו, לא רק שהקבלן אינו יכול להחליט להותיר בידי אדם הדירות לתקופה נוספת
7 על מנת ליהנות מעליית ערכן, אלא שאף אין לו כל יתרון כלכלי בכך. היפוכו של דבר הוא
8 הנכון – אם יעכב את מכירת הדירות, ייגרם לו הפסד, שהרי מחיר הדירות לא ישתנה ואילו
9 עלויות המימון תמשכנה להכביד על כתפיו.
- 10 יתר על כן, מתוך עדותו של נציג רמ"י מר יעקב שהעיד מטעם המשיב, עולה בבירור כי גם
11 לגישת רמ"י, העוררת אינה זכאית לדרוש את קיומה של חכירה לתקופה של מעל 25 שנה ואף
12 לא לאכוף אותה. ראו תמלול הפרוטוקול בעמוד 113 שורה 2 עד עמוד 115 :
- 13 **ש" :** בוא ניקח לצורך העניין את עמוד 335 ותרשים הזרימה שם, נניח ש-, אני
14 עכשיו מדבר על תרחיש היפותטי שאני רוצה להציג לך שיש איזה מכרז
15 כלשהו ש"אשדר" זכתה לצורך הדוגמא ומגיע המועד וחברת הבקרה
16 מקיימת את ההגרלה, הזוכה חסר הדיור בוחר את הדירה, מוזמן לנס
17 מידע ומגיע המועד שבאותו עמוד 335 סוף-סוף מוכר את הדירה ולפי מה
18 שכתוב פה 14 ימים ממועד מכירת הדירות הוא צריך בעצם לחתום על חוזה
19 מכר מול "אשדר", נכון? זה מה שכתוב פה.
20 **ת :** אוקיי,
21 **ש :** עכשיו נניח שהיזם אומר לעצמו- מה אני צריך את הדבר הזה, השוק רותח
22 עכשיו, המחירים משתוללים ואני לא כל-כך רוצה למכור לאותו זוכה, לא
23 כל-כך רוצה למכור לו את הדירה, במקום זה אני אחליט לא למכור את
24 הדירה ואני אחזיק את הדירה אצלי בוא נניח 10 שנים, 20 שנה, נשכיר
25 אותה בינתיים או אולי במקום להשכיר אותה הוא נותן לאיזה קרוב שלו
26 לגור בה בינתיים או ישכיר אותה ויקבל דמי שכירות, השוק עכשיו ממש
27 משתולל, נחכה 10 שנים, 20 שנים ואחרי זה אני אחליט מה לעשות איתה.
28 נגיד שזו הסיטואציה, זה ככה אומרת לעצמה חברת "אשדר", המנכ"ל,
29 ככה הוא מחליט, האם להבנתך כמי שמלווה את המכרז ואת החוזים, האם
30 להבנתך היא יכולה לעשות את הדבר הזה, מותר לה לקבל את החלטה
31 הזאת?
32 **ת :** תראה, היא התקשרה במכרז שהתנאים שלו מאוד ברורים, היא קיבלה
33 קרקע בזכויות, קרקע במחיר מאוד נמוך על מנת לממש את מטרת הפרויקט
34 של מחיר למשתכן, להבנתי היא לא יכולה לעשות דבר כזה כי כל המטרה
35 של המחיר למשתכן הוא לבנות דירות, לתת במחיר זול לזכאים ממשרד
36 הבינוי והשיכון, כמובן יש בתנאי המכרז וגם בחוזים שהיא חותמת
37 סנקציות,
38 **ש :** כן,
39 **ת :** יש ערבויות, יש קנסות, יש 450 אלף שקל קנס על כל יחידה, יש שמה
40 הרבה תנאים כאילו במה לאיים עליה תוך כדי התהליך, כאילו,
41 **ש :** אגב אתה נתקלת פעם בכל ההיסטו-
42 **ת :** במקרה קיצון כזה,



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

306. נציג רמ"י מר יעקב גם אישר בחקירתו בפני ועדת הערר כי למעשה פרק זמן הממוצע של החזקת המקרקעין על ידי העוררת עד למכירת דירות "מחיר למשתכן" לידי הרוכשים הזכאים עומד על כ- 3.5 שנים. ראו עמוד 122 לתמלול משורה 14 ועמוד 123 עד שורה 8 :

"כב' השופטת: מי שעולה בהגרלה והרשימה של שמות הזכאים מועברת לחברת "אשדר" אומר מר ורטהיים, הוא מציע לאדוני שזה פרק הזמן שחולף מהזכייה במכרז כולל הוצאת היתר בנייה, כולל חתימה על חוזה זה בערך 3 שנים, כ-3 וחצי שנים,
ת: זה יכול להיות 3.5 שנים וזה יכול להיות גם כמה חודשים בודדים,
כב' השופטת: יכול להיות, כן.
ת: השאלה איך מתקדמים עם ההיתרים.

...
ש: אז השאלה שלי, בעצם... אני אומר לגבי 3 המכרזים הספציפיים האלה "אשדר" לא הייתה יכולה בעצם להחזיק בקרקע יותר מאותם 3.5 שנים גג שבגג לגבי כל המכרזים האלה, לא הייתה לה אפשרות להחזיק יותר מ- 3.5 שנים כי אנחנו רואים שהיא בעצם הגישה, זכתה במכרז, הוציאה היתר, לפי הטבלה שהראיתי לך אחרי הוצאת היתר היא צריכה להגיש את המסמכים לחברת הבקרה ואז ככה וככה ימים אחרי זה מקיימים הגרלה, ככה וככה ימים אחרי בחירת זוכה, ככה וככה ימים אחרי הזוכה צריך לחתום איתו על חוזה, כל הסיפור הזה זה גג-גג-גג 3.5 שנים ועיגלתי את זה למעלה, אז יותר מ-3.5 שנים לא הייתה לה יכולת להחליט שהיא מחזיקה יותר מ-3.5 שנים, בכל ה-3 דוגמאות האלה.
ת: על היחידות של המחיר למשתכן?
ש: כן.
ת: לא, את היחידות האלה היא צריכה להעביר לזכאים."

307. עוד ובנוסף נשאל נציג רמ"י מר יעקב בחקירתו הנגדית בעניין סעיפי הסנקציה המקנים למדינה, ולא לעוררת, פיצוי של 450,000 ₪ אם הרוכש הזכאי מוכר את דירת "מחיר למשתכן" לפני תום התקופה של חמש השנים ממועד קבלת דירה, והמשמעות של קביעת הסנקציה האמורה לטובת המדינה דווקא – ראו עמוד 146 שורות 8-23 ועמוד 147 עד 148 שורות 1-8 :

"ש: אז השאלה שלי, אתה אמרת שאין תשלומים שמועברים... בעצם אם הבנתי נכון אתה אמרת המדינה סוג של יוצאת מהתמונה במובן מערכת היחסים עכשיו בין היזם לבין הרוכש, אנחנו רואים שיש כאן כן תשלומים בנסיבות מסוימות שהרוכש הסופי, המשתכן, צריך לשלם למדינה, לא ליזם.
ת: אני יכול להגיד לך שבוודאות לא הייתה סיטואציה כזאת, לא בכדי אני לא זוכר את הסעיף הזה, לא קרה שגבינו מאיזשהו דייר 450 אלף שקל, למרות שכתוב.
ת: יכול להיות שיש פה סנקציות שאנחנו מנסים להגן עליהם בכל מיני דברים אבל...
ש: אבל למה תשלומים למדינה, למה התשלום הוא לא ליזם?
ת: כי,
ש: הרי ההסכם הוא בין היזם לבין המשתכן,



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ת: ההסכם הוא בין היזם,
2 ש: למה שהמשתכן ישלם למדינה?
3 ת: רגע, שנייה!
4 ש: מאיפה המדינה הגיעה?
5 ת: גם הדייר פה קיבל הטבה מהמדינה, הדייר מקבל זכות לרכוש דירה במחיר
6 מאוד נמוך ממחיר השוק, כן, זה המדינה גרמה לזה לקרות והיא לא רוצה
7 שאנשים יתחילו... ייהנו מההטבה ומחר ימכרו את הדירה, אנחנו רוצים
8 שאנשים יגורו שמה, לא יהפכו את זה לשוק משני, זה נועד למטרה בגלל
9 שהם חסרי דיור.
10 ש: אז כמו שהזכרת עכשיו, אתה אומר בעצם שבמחיר למשתכן המטרה של
11 המחיר המופחת שהמחיר המופחת הזה יתגלגל למשתכן, נכון, לחסרי
12 הדיור?
13 ת: נכון, זה המחיר שהוא הציע.
14 ש: המטרה לא הייתה שמי שיהנה מאותו מחיר מופחת לעומת מחירי השוק
15 יהיה היזם?
16 ת: אני חושב שהוא גם נהנה מזה, הוא לא סתם הגיש הצעה למכרז, אבל
17 ההצעה שלו במכרז, כן, זה המחיר המוזל יותר לדייר,
18 לא, אבל הוא לא נהנה מההפרש מחיר השוק למכירת דירה כי אתם כבר
19 קבעתם לו את 2 הפרמטרים, את מחיר הקרקע קבעתם וקבעתם לו גם את
20 המחיר המירבי שהוא יכול למכור לצד ג' כדי לגלגל את ההנחה הזאת לצד
21 שלישי, נכון?
22 [....]
23 ת: צריך לזכור שהמחיר לקרקע הוא לא מחיר השוק, מחיר הקרקע שקבענו
24 הוא מחיר מופחת, הוא מחיר מאוד נמוך, הוא 20 אחוז...
25 ש: זה ההנחה שאנחנו מדברים עליה, ברור.
26 ת: נכון. ובעקבות זה הוא תמחר את ההצעה שלו.
27 ש: אבל מי רציתם שיהנה מההנחה הזאת, הייתה לכם מגמה במכרז להיטיב
28 עם יזמים, עם...
29 ת: לא, המגמה היא... אמרתי, שהדיירים יקבלו מחיר דירה נמוך משווי
30 השוק.
31 ש: אז הרעיון היה שהיזם יגלגל את ההנחה הזאת, את ההטבה הזאת
32 שהמדינה נותנת למשתכנים?
33 ת: נכון.
34 ש: אוקיי. וברור שבעצם אם היזם ממשיך להחזיק בקרקע זה מסכל את כל
35 המטרה של הפרויקט, אם ההנחה לא תגולגל בסוף למשתכן אז זה יסכל
36 את כל הפרויקט הזה של מחיר למשתכן.
37 ת: ברור."
- 38 308. בנקודה זו ראוי להתייחס גם לטענות המשיב בעניין המכרז בקריית אונו שבו נמכרו דירות
39 "מחיר למשתכן" וגם דירות במחירי השוק החופשי, ביחס של 80% לדירות "מחיר למשתכן"
40 לעומת 20% לדירות בשוק החופשי.
- 41 לא מצאתי ממש בטענות המשיב למלאכותיות בהבחנה בין רכישת זכויות החכירה בדירות
42 השוק החופשי לעומת דירות "מחיר למשתכן". כל טענות העוררת בעררים דגן ממוקדים
43 במכרזי "מחיר למשתכן", אשר ביחס אליהם נטען כי העוררת אינה חייבת במס רכישה.



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

ו"ע 21-08-26310-08 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 העוררת לא טענה כלל כי היא אינה חייבת בתשלום מס רכישה ביחס לרכישת הזכויות
2 במקרקעין הנוגעות לבניית הדירות בשוק החופשי. אף אין מחלוקת כי העוררת לא רכשה את
3 הזכויות במקרקעין עליהן נבנו הדירות בשוק החופשי במחיר קרקע מופחת כמו המחיר
4 שנמכרו הקרקעות שנועדו לדירות "מחיר למשתכן".
- 5 309. העובדה שבבניין אחד בפרויקט בקריית אונו יכול שנבנו 80% מהדירות כדירות "מחיר
6 למשתכן" ו- 20% מהדירות נבנו כדירות למכירה בשוק החופשי אינה מייצרת "מלאכותיות",
7 שכן ברור שמחיר הקרקע ששילמה העוררת בגין דירות השוק החופשי הוא שונה; ברור
8 שהעוררת זכאית לבנות את דירות השוק החופשי במפרט כפי ראות עיניה; רשאית להציע
9 שדרוגים בתשלום לרוכשי דירות השוק החופשי; העוררת רשאית למכור את דירות השוק
10 החופשי בעיתוי כפי ראות עיניה, או לא למכור אותן אם אינה רוצה למכור אלא דווקא
11 להשכיר או לפעול ביחס אליהן בכל דרך אחרת; וברור לגמרי שהעוררת רשאית למכור את
12 הדירות בשוק החופשי במחיר כפי ראות עיניה ולפי שיקול דעתה המוחלט.
- 13 גם אם משך הבנייה עשוי להיות זהה, בהינתן שמדובר באותו בניין, אין משמע כי מבחינה
14 משפטית מדובר באותן זכויות ביחס לקרקע המיוחסת לדירות "מחיר למשתכן" לעומת
15 הקרקע המיוחסת לדירות המיועדות למכירה בשוק החופשי. כאמור, הבחינה אם מדובר
16 ברכישת זכות "חכירה" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, אם לא - היא בחינה מהותית ולא
17 טכנית.
- 18 310. גם נציג רמ"י מר יעקב, הבהיר בחקירתו הנגדית כי קיימת אבחנה משמעותית בין שני סוגי
19 הדירות (עמוד 149 שורות 11-23 עמוד 150 שורות 1-6):
- 20 "ש: עכשיו תראה, אתה התייחסת גם בתצהיר שלך וגם עכשיו למכרזים
21 מעורבים ואני מציע לך שהשוני הזה שאני הזכרתי, כל ההבדלים האלה
22 שדיברנו בין מחיר למשתכן לבין מכרזים רגילים, מכרזי שוק רגילים, הוא
23 קיים לא רק בין המכרזים אלא גם במכרז מעורב כשיש לך באותו מכרז
24 דירות של חופשי ודירות מחיר למשתכן אז אותו שוני בדיוק קיים בין
25 הדירות שנמכרות במכרז לפי שוק חופשי ודירות מחיר למשתכן, מסכים
26 איתי?"
- 27 ת: לא הבנת את השאלה, אבל המגבלות לא חלות על היחידות של המחיר של
28 השוק החופשי, הוא יכול למכור אותם...
- 29 ש: כל המאפיינים הייחודיים שדיברנו עליהם עכשיו ואני יכול לחזור אבל
30 אתם לא רוצים, כל המאפיינים הייחודיים שדיברתי עליהם של
31 ההתערבות בהסכם בין היזם לצדדים שלישיים, הגבלה במחיר המכירה,
32 המפרט המינימלי, כל הדברים האלה שדיברנו, ואני לא אחזור על כולם,
33 לא קיימים בפרויקט מעורב לגבי הדירות שוק חופשי.
34 ת: הם לא קיימים.
35
36



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 **ש:** אז ממש באותו פרויקט נמכרות על ידי אותו יזם שזכה במכרז 2 דירות,
2 **אולי אפילו באותו בניין, אחת כפופה לכל המגבלות האלה ואחת לא כי היא**
3 **דירת שוק חופשי, נכון?**
4 **ת:** **נכון. שזה בגדול מה שמניע אותו גם לתת את ההצעה במכרז של ה-, לשקף**
5 **את המחיר הזה שהוא שקלל בהצעה שלו, שהוא יודע שאין לו מגבלה בשוק**
6 **החופשי."**
- 7 311. הטענה שנטענה על ידי המשיב בסיכומיו, לפיה יש ליצור אבחנה בין "הנכס הנרכש" לבין
8 "תקופת החזקתו האפשרית מכוח הסכם ו/או בפועל" – אינה מקובלת עליו כלל והיא למעשה
9 עומדת בסתירה להלכה הפסוקה. **מהות הנכס הנרכש נקבעת בהתאם לתניות ולמגבלות**
10 **החוזיות שהוטלו על רוכש הזכויות בהסכם בינו לבין המדינה, ולא ניתן לנתק בין התקופה**
11 **שכביכול נקבעה בחוזה החכירה, לבין יתר הוראות המערך ההסכמי הכולל, אשר אין**
12 **מחלוקת כי הן גוברות על הוראות חוזה החכירה.**
- 13 אכן, כפי שהובהר לעיל, נראה כי המדינה עשתה שימוש בנוסח סטנדרטי של חוזה חכירה שבו
14 נעשה שימוש במכרזים רגילים של רמ"י, ועליו "הלבישה" את המסמכים הקונקרטיים
15 לתכנית "מחיר למשתכן". מטעם זה אף נקבע, כי הוראות נספח התנאים המיוחדים כמו גם
16 הוראות חוזה הבניה גוברות על חוזה החכירה ככל שישנה סתירה.
- 17 312. גם הטיעון שבפי המשיב לפיו לא מצויה במערך ההסכמי הוראה הקובעת את מועד מכירת
18 הדירות – **איננו מבוסס כלל ועיקר.**
- 19 המועד של מכירת דירות "מחיר למשתכן" לרוכשים הזכאים שעלו בהגרלת משרד הבינוי
20 והשיכון, נובע מתוך מכלול התניות בנספח התנאים המיוחדים, בחוזה הבניה ובהוראות
21 חברת הבקרה, אשר לפיהן ברור כי לצורך מימוש המטרות והתכליות של פרויקט "מחיר
22 למשתכן – הענקת דיור במחיר מוזל לחסרי דיור ומשפרי דיור – קבעה המדינה בדיוק מהו
23 המועד בו ייחתם חוזה מכר של דירות "מחיר למשתכן" בין העוררת לבין הרוכשים, כאשר
24 לעוררת אין כל שיקול דעת בנושא זה – לא בעניין מועד החתימה על חוזה המכר, וכפי שפורט
25 לעיל – גם לא בעניין תוכנו של חוזה המכר.
- 26 **בסופו של יום, השאלה הרלוונטית היחידה היא האם העוררת יכולה מבחינה משפטית**
27 **להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים. ככל שבמישור המשפטי לא קיים כל**
28 **פוטנציאל לפיו העוררת תוכל להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, אזי המסקנה**
29 **המתבקשת היא כי אין המדובר ברכישת זכות "חכירה" לפי חוק מיסוי מקרקעין, גם אם**
30 **בחוזה "החכירה" נאמר כי תקופת החכירה היא 98 שנים.**



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 לא מצאתי גם כל ממש בטיעון של המשיב לפיו הסנקציה בגין הפרה של אי מכירת דירות .313
2 "מחיר למשתכן" לרוכשים הזכאים היא סנקציה כספית בלבד, ולכן אין לראות במגבלה על
3 תקופת ההחזקה במקרקעין ככזו המאיינת את קיומה של "זכות במקרקעין" במשמעות
4 החוק.
- 5 ראשית, במישור העובדתי גרידא, הטיעון אינו נכון, משום שבנספח התנאים המיוחדים נקבע
6 מפורשות אילו הפרות של חוזה הבנייה מהוות הפרות יסודיות המקנות זכות ביטול למדינה,
7 ואחת מההפרות היסודיות היא הפרת התנאי של מכירת דירות "מחיר למשתכן". ממילא בכל
8 מקום שבו נקבעו הסנקציות הכספיות, המהוות פיצוי מוסכם, הרי שהן נקבעו מבלי לגרוע
9 מכל סעד אחר העומד לזכות המדינה על פי דין – ראו סעיף 10 למכרז קריית אונו, למשל.
- 10 שנית, ברור כי על פי הדין, גם אילולא היה נאמר מפורשות במערך ההסכמי כי ההוראות
11 בדבר מכירת דירות "מחיר למשתכן" לרוכשים הזכאים בהתאם ללוח הזמנים שנקבע על ידי
12 המדינה, הן הוראות המהוות תנאים יסודיים בהסכם, הרי שלאור מהותו של פרויקט "מחיר
13 למשתכן" מדובר בתנאי יסודי, אשר בהתאם סעיף 15(ב) לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת
14 חוזה) תשל"א-1970, על אף הפיצוי המוסכם – לא נגרעת זכאותה של המדינה לדרוש ביטול
15 הסכם.
- 16 שלישית, ספק גדול בעיניי אם המשיב יכול לטעון בשם המדינה כי היא היתה מסתפקת
17 בפיצוי של 450,000 ₪ בגין אי מכירת דירת "מחיר למשתכן" לרוכש זכאי ולא היתה דורשת
18 ביטול הסכם, שכן כפי שחזרנו ושנינו – מכרזי "מחיר למשתכן" אינם דומים למכרזים רגילים
19 של רמ"י, והם נועדו לאפשר רכישת דירה במחיר מוזל למחוסרי דור, כאשר עיתוי רכישת
20 הדירה וקבלתה בידי הרוכש הזכאי הוא מעיקרי הפרויקט של "מחיר למשתכן" ובסיס מרכזי
21 במימושו. ברי, כי אין לצפות שרוכש זכאי שעלה בהגרלה ימתין עשרות שנים לקבלת דירה
22 במחיר מוזל, שכן בכך נשמט יסוד מרכזי של תכנית זו.
- 23 כפי שכבר ציינתי לעיל, גם העובדה שנטענה על ידי נציג רמ"י מר יעקב בתצהירו, לפיה רמ"י .314
24 העניקה לעיתים הארכות מועד לקיום תנאי מכרז "מחיר למשתכן", אין בה כדי לשנות
25 ממסקנתי, שכן מדובר בעניין שבשיקול דעת, לפני משורת הדין, ולא במצב המשפטי הקבוע
26 במערך ההסכמי הרלבנטי. ממילא, אין ספק כי כל הארכת מועד שלא ניתנה על ידי רמ"י אינה
27 עולה אלא על חודשים ספורים ובכל מקרה אין להעלות על הדעת מקרה שבו הוארך, או
28 יוארך, המועד למכירת דירת "מחיר למשתכן" לתקופה של מעל 25 שנה.



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

ו"ע 26310-08-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 72884-10-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 10167-11-21 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

315. גם את הטענה שהועלתה על ידי המשיב לפיה מכירת דירות "מחיר למשתכן" בפרקי הזמן שהן נמכרו, נובעת מהתחייבויותיה לבנק המלווה ולא מהתניות שנקבעו במערך ההסכמי עליו הוחתמה על ידי המדינה – אין בידי לקבל.
- כפי שהובהר בהרחבה רבה לעיל – שאלת קיומה או העדר קיומה של "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין נובעת ממכלול ההסכמים המשפטיים שנחתמו בין הגורם המעניק את הזכויות (המדינה) לבין מקבל הזכויות (העוררת), ולא מהסכמים חיצוניים, מול גורם מממן. אין להקים את הגולם על יוצרו. המימון תלוי במערכת ההסכמית, ולא להיפך, ובוודאי שהוא אינו מגדיר את מהות הזכות הנמכרת. יתר על כן, אם המערך ההסכמי כופה על העוררת למכור את דירות "מחיר למשתכן" בפרק זמן שאינו עולה על 48 חודשים ממועד הזכייה במכרז, אזי המימון יותאם למסגרת החוזית האמורה.
- זאת ועוד, מנכ"ל העוררת, מר פרידמן, התייחס לעניין זה במסגרת חקירתו הנגדית והפריך תיזה זו של המשיב, כאילו מכירת הדירות נוגעת רק להתחייבות העוררת כלפי הבנק המממן. ראו עמוד 88 לתמלול הפרוטוקול משורה 23-14 ועמוד 89 שורות 9-1:
- ש': אבל גם יש שיקול של הבנק, שוב... אז אתה מדבר איתי על מצב של סוף פרויקט שעמדת בכל ההתחייבויות כלפי הבנק ואז אתה כביכול חופשי לעשות, אבל מצב של תחילת פרויקט ויש לך מחויבות כלפי הבנק למכור דירות בקצב מסוים.**
- ת: לא! אם הייתי מקבל את ההחלטה שכל הדירות או שחצי מהדירות בפרויקט אני מייעד אותם להשכרה בתחילת הליווי הבנקאי אז זה הסכם הליווי שהייתי חותם עם הבנק, כשאני מראש מייעד את הדירות למכירה אז אני חותם עם הבנק הסכם אחד, אם אני מחליט החלטה לייעד חלק מהדירות ...**
- ש: אז בוא נעבור לפרויקטים שלנו, בפרויקטים שלנו המחויבות כלפי הבנק זה למכור את הדירות תוך פרק זמן מוקצב,**
- ת: כי זה המחויבות כלפי המדינה.**
- ש: לא, גם קרית אונו,**
- ת: לא הייתה לי זכות.**
- ש: גם קרית אונו המחיר, דירות בשוק החופשי, גם שם...**
- ת: אין לי זכות. אני לא מכיר את ה-, לפרטי פרטים את ההסכם עם קרית אונו, אין לי שום מניעה, אני אומר לך היום, להשאיר דירות בבעלותי שמיועדות למכירה בשוק החופשי בקרית אונו ולא למכור אותם.**
- ש: סיימת את ההתחייבויות שלך כלפי הבנק בקרית אונו?**
- ת: לא. אבל זה החלטה שלי, אני מחר יכול להביא עוד הון עצמי ממקורותיי ולהסיר את כל ההלוואות של הבנק והבנק ייתן לי להחזיק בדירות."**
316. **סיכומו של דבר** הוא כי יש לקבוע, שהעוררת לא רכשה "זכות במקרקעין" במסגרת זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" גם מהטעם שכעולה ממכלול המסמכים, כמו גם מעדותו של נציג רמ"י מר יעקב בעצמו, העוררת לא קיבלה זכות להחזיק במקרקעין לתקופה העולה על 25 שנה.



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

ו"ע 21-08-2016-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-2016-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-2016-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 סוף דבר:
- 2 317. לאור כל האמור בפסק הדין לעיל, אציע לחבריי כי יש לקבל את העררים על כל חלקיהם,
3 ולקבוע:
- 4 א. כי התקיימו תנאי סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין ועל כן יש להורות למשיב
5 לתקן את שומותיה העצמיות של העוררת מחמת טעות משפטית שהתגלתה לעוררת
6 רק בדיעבד.
- 7 ב. כי במסגרת זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" וחתירתה על המערך ההסכמי בעקבות
8 זכייה זו (חוזה חכירה, נספח תנאים מיוחדים וחוזה הבנייה) כמו גם בשל כפיפותה
9 ומחויבותה לפעול בהתאם להוראות חברת הבקרה שמונתה על ידי משרד הבינוי
10 והשיכון, מכלול המסמכים המשפטיים ומאפייניהם הייחודיים מובילים למסקנה כי
11 העוררת לא רכשה מהמדינה "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין –
12 לא במישור התוכן והמהות, שכן הוטלו עליה מגבלות רבות ומשמעותיות אשר שללו
13 ממנה את היכולת להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם לתועלתה שלה, להפיק את
14 מירב ההנאה הכלכלית מהמקרקעין ולהשיא את רווחיה מהם; ולא במישור תקופת
15 ההחזקה במקרקעין, שכן העוררת לא קיבלה זכות משפטית ודאית, ידועה, ברורה
16 וברת אכיפה לתקופה העולה על 25 שנים.
- 17 ג. כי הלכה למעשה המהות המשפטית האמיתית של ההתקשרות בין המדינה לבין
18 העוררת בעקבות הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן", כעולה מהמערך ההסכמי עליו
19 הוחתמה, היא התקשרות עם קבלן מבצע, הפועל בשמה ומטעמה של המדינה לצורך
20 מימוש מדיניותה במסגרת פרויקט הדגל של "מחיר למשתכן" והוצאתה לפועל. כל
21 זאת, על ידי בניית דירות "מחיר למשתכן" וביצוע כל הפעולות המשפטיות הנדרשות,
22 כידה הארוכה של המדינה, לצורך העברתן לידי הרוכשים, אשר עלו בהגרלות של
23 משרד הבינוי והשיכון, ואשר זכאים לפיה תנאי הזכאות שנקבעו על ידי המדינה –
24 לרכוש דירה במחיר מופחת בהיותם מחוסרי דיור או משפרי דיור.
- 25 ד. כתוצאה מכל האמור, כי העוררת אינה חייבת בתשלום מס רכישה על מרכיב הקרקע
26 בפרויקט "דירות מחיר למשתכן" ועל כל אחד מהמשיבים לבטל את שומות מס
27 הרכישה בגין המקרקעין הנ"ל ולהחזיר לעוררת את מס הרכישה ששולם על ידה
28 בקשר עם זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן" מושא העררים.



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

ו"ע 21-08-26310 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-10-72884 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 21-11-10167 אשדר חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 ה. כייש לחייב את המשיבים בהוצאות העוררת ובשכ"ט עו"ד העוררת בסך של 100,000
2 ש, בשים לב היקף הטענות שנטענו במסגרת העררים דנן ולעמדה החריגה שהוצגה
3 על ידי המשיבים בעניין סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.
4 **חבר הוועדה, עו"ד רפאל מרסיאנו:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת
5 אורית וינשטיין, על כל חלקיו.
6 **חבר הוועדה, עו"ד אילן תמאס:** קראתי את חוות דעתה המלומדת והמפורטת של יו"ר הוועדה כב'
7 השופטת אורית וינשטיין והנני מסכים לה על כל חלקיה ואני סבור כי היא משקפת את שומת מס
8 האמת במקרה הנדון.
9
10 **אשר על כן, נפסק בהתאם לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת א. וינשטיין.**
11

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

12 ניתן היום, י"ח שבט תשפ"ו, 05 פברואר 2026, בהעדר הצדדים.
13
14
15

אילן תמאס, עו"ד
חבר הוועדה

רפאל מרסיאנו, עו"ד
חבר הוועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

16
17
18