



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררת: טרקלין יזום ובניה בע"מ, ח.פ. 513615146
ע"י ב"כ עו"ד טלי ירון אלדר ו/או רועי פלר
ו/או עופר גרוס ואח'

נגד

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

החלטה

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. העוררת, טרקלין יזום ובניה בע"מ (להלן – **העוררת**) הגישה בקשה למחיקת חלק מטענות המשיב בכתב התשובה שהוגש מטעמו, מחמת הרחבת חזית (להלן – **בקשת המחיקה**). העוררת טוענת בבקשת המחיקה כי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**) העלה במסגרת כתב התשובה טענות שאין להן זכר בהחלטה בהשגה מושא הערר. בקשת המחיקה הוגשה ביום 8.1.24, מספר ימים לאחר שהוגש כתב התשובה ביום 3.1.24.
2. אקדים ואציין, כי המחלוקת בערר זה עוסקת בשאלה האם העוררת, אשר זכתה במכרז שפורסם על ידי רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) לגבי פרויקט מקרקעין של מחיר למשתכן בישוב עמנואל, חייבת לצרף לשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה, את מה שהוגדר במכרז כ"הוצאות פיתוח נוספות" – קרי: תשלום עבור השתתפות בהקמת מוסדות ציבור, תשלום עבור שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות ("ישן מול חדש") וכן תשלום עבור תשתיות על ("ראש שטח") (להלן יכוננו יחד – **הוצאות הפיתוח הנוספות**).
- עמדת העוררת בכתב הערר היא כי אין לצרף את הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי המכירה, לחילופין – יש לצרפן לפי אחוז הפיתוח בפועל של הוצאות הפיתוח הכלליות, ולחילופין חילופין, נוכח העובדה כי רמ"י נתנה בידי העוררת קבלה בלבד בגין הוצאות הפיתוח הנוספות – משמע כי רמ"י משמשת כ"צינור" בלבד להעברת כספי הוצאות הפיתוח הנוספות לרשות המקומית שאליה מגיעים הכספים האמורים, ועל כן יש לקבוע כי התשלום יהא בניכוי שיעור המע"מ.



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

ו"ע 55770-09-23 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב מצידו טוען בכתב התשובה כי יש לצרף את מלוא הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי
2 המכירה, בכפוף לשינוי אחד בעמדתו, לפיו את רכיב תשתיות-העל יש לצרף לשווי המכירה
3 בהתאם לאחוז הפיתוח בפועל של רכיב זה (להבדיל מאחוז הפיתוח בפועל של הוצאות
4 הפיתוח הכלליות) וכי יש לחייב את העוררת להציג אישור על אחוז הפיתוח בפועל של רכיב
5 "ראש שטח", שאם לא כן יחויב מלוא התשלום גם בגין רכיב זה במס רכישה.
3. בבקשת המחיקה טוענת העוררת כי בהחלטה בהשגה קבע המשיב כי יש לצרף את הוצאות
6 הפיתוח הנוספות לשווי המכירה, מאחר ולטעמו מלוא הוצאות הפיתוח של הפרויקט לרבות
7 הוצאות הפיתוח הנוספות מהוות תמורה נוספת בגין הזכויות במקרקעין. כלומר, המשיב
8 ביסס את עמדתו בהחלטה בהשגה על מה שמכונה "עקרון צירוף כלל התמורות".
9
- 10 העוררת טוענת בבקשת המחיקה כי בכתב התשובה (סעיפים 39-40) העלה המשיב טענה
11 עובדתית חדשה, שלא בא זכרה באף שלב משלבי הדיון השומתיים ואף לא בהחלטה בהשגה,
12 לפיה לצרכי הליך המכרז ערכה רמ"י הערכת שווי של המקרקעין והפחיתה מהשווי של
13 המקרקעין את רכיב הוצאות הפיתוח הכלליות, ועל כן כל תשלום שאיננו עבור הוצאות
14 הפיתוח הכלליות – מהווה למעשה תשלום בגין הקרקע עצמה. לפיכך, עמדת העוררת היא כי
15 יש למחוק את סעיפים 39-40 לכתב התשובה מחמת הרחבת חזית.
- 16 עוד נטען בבקשת המחיקה, כי המשיב שינה בכתב התשובה מעמדתו עובר להגשת הערר בכל
17 הקשור להוספת הרכיב של "ראש שטח" לכלל התמורות, וכעת נטען על ידי המשיב כי יש
18 לראות רכיב זה כתשלום עבור זכות לביצוע או קבלת שירות של פיתוח תשתיות-על עבור
19 מתחמי המקרקעין הכלולים במכרז ולכן חל הרציונל שנקבע בהלכת שרביט ויש לצרף את
20 רכיב תשתיות העל בהתאם לאחוז הפיתוח של רכיב זה בפועל. המשיב העלה בכתב התשובה
21 דרישה להמצאת אישור חדש מהרשות הרלבנטית בעניין אחוז הפיתוח של תשתיות העל, בלא
22 שדרישה כזו הועלתה בעבר ובלא שהעוררת יודעת כלל למי עליה לפנות לצורך זה. העוררת
23 טוענת אפוא כי לאור שינוי העמדה מצד המשיב יש למחוק את סעיף 47 לכתב התשובה.
4. בהחלטה שניתנה ביום 8.1.24 נדרש המשיב להיות ערוך למתן תשובה לטענות הרחבת החזית
24 בישיבת קדם המשפט שהתקיימה ביום 10.1.24.
25
5. בישיבת קדם המשפט מיום 10.1.24 נדונה בקשת המחיקה. המשיב טען בדיון האמור כי
26 לגישתו אין בכתב התשובה משום הרחבת חזית, והפנה לסעיף 8 להחלטה בהשגה שם נאמר
27 כי "מלוא הוצאות הפיתוח של הפרויקט, כמו גם התשלומים הנוספים, מהווים תמורה נוספת
28 בגין רכישת הזכויות במקרקעין."
29



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תשלום מלוא העלויות הנוספות שהרוכשת נדרשת לשלם (קרי, הוצאות פיתוח הפרויקט
2 והתשלומים הנוספים) הינו מהותית-כלכלית חלק אינטגרלי ובלתי נפרד מההתקשרות
3 לרכישת הזכויות במקרקעין".
- 4 המשיב טען כי מלשון סעיף 8 להחלטה בהשגה עולה כי התמורה בגין הוצאות הפיתוח
5 הנוספות מיוחסת ומהווה חלק משווי המקרקעין. המשיב ציין כי בכוונתו להביא עדות מרמ"י
6 לגבי הערכת שווי המקרקעין והפחתת הוצאות הפיתוח משווי המקרקעין. באשר לרכיב "ראש
7 שטח" נטען כי קיימת חברה שמבצעת את עבודות תשתיות העל והיא זו המוציאה את האישור
8 בדבר אחוזי הביצוע בפועל של עבודות אלו נכון ליום המכירה.
- 9 6. בדיון האמור חזרה העוררת על עמדתה בעניין הרחבת חזית בכל הנוגע לסעיפים 39-40 לכתב
10 התשובה וכן טענה כי המחלוקת הקיימת בין הצדדים היא מחלוקת משפטית ולא מחלוקת
11 עובדתית ועל כן גרסה כי יש לדחות את בקשת המשיב שהועלתה בדיון הנ"ל לקבוע את הערר
12 לשמיעת ראיות. העוררת טענה כי התעקשותו של המשיב להביא ראיות בערר דגן היא ניסיון
13 נוסף להרחבת חזית, לה היא מתנגדת.
- 14 7. בסיום הדיון מיום 10.1.24 נדרש המשיב להודיע עד ליום 31.1.24 אילו מחלוקות עובדתיות
15 הוא סבור כי קיימות בין הצדדים לערר, המצריכות הבאת ראיות. כמו כן, הצדדים נדרשו
16 להידבר על מנת לפתור את סוגית "ראש השטח" והאישור שדרש המשיב להציג בפניו.
- 17 8. ביום 31.1.24 הוגשה הודעה מטעם המשיב, בהמשך להחלטה מיום 10.1.24, לפיה הוא עומד
18 על זכותו להגיש תצהירים. המשיב טען בהודעתו האמורה כי הטענות העובדתיות המצריכות
19 הגשת תצהירים נוגעות:
- 20 א. לעמדתו לפיה ה"ב 28/97 מיום 24.11.1997 עוסקת בהוצאות הפיתוח הכלליות
21 בלבד;
- 22 ב. לעמדתו כי הנחיית הריענון הפנימית שהופצה על ידי עו"ד מיכל סופר מיום 15.3.2017
23 עסקה רק בהוצאות הפיתוח הכלליות;
- 24 ג. לעמדתו לפיה לרשות המיסים לא היתה מדיניות סדורה, מוצהרת או רשמית בנוגע
25 לחיוב במס רכישה בגין רכיבי התשלום במכרזי רמ"י למעט בנוגע לרכיב הוצאות
26 הפיתוח הכללי ומניה וביה לא נעשה כל שינוי מדיניות לגבי הוצאות הפיתוח
27 הנוספות;
- 28 ד. לעמדתו כי טרם פרסום המכרז מושא הערר הביעה רשות המיסים, במסגרת הליכים
29 משפטיים שונים, לרבות בהליך ייצוגי, את עמדתה המפורשת לפיה יש לכלול בשווי
30 המכירה לצרכי מס רכישה את מלוא הוצאות הפיתוח הנוספות;



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ה. לעמדתנו כי התשלומים בגין מימון מוסדות ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות
2 (ישן מול חדש) מהווים סיוע של המדינה לרשויות המקומיות מתוך הכספים הנגבים
3 על ידי רמ"י במכרזיה, וזאת על פי הפרוטוקולים וההחלטות של מועצת מקרקעי
4 ישראל;
- 5 ו. לעמדתנו כי העברת הכספים שגבתה המדינה לצורך שדרוג מבני ציבור וישן מול חדש
6 היא על פי הסכמי גג בין רמ"י או משרד הבינוי והשיכון לבין הרשות המקומית
7 הרלבנטית;
- 8 ז. לעמדתנו כי באף פסק דין לרבות פסק דין **אמרלד** לא נטענה הטענה ולא הוכרעה
9 הפלוגתא מושא הערר בעניין הוצאות הפיתוח הנוספות והכללתן בשווי המכירה
10 לצרכי מס רכישה;
- 11 ח. לעמדתנו כי ההצגה של הוצאות הפיתוח הנוספות בפרסומי המכרזים של רמ"י אינה
12 אחידה;
- 13 ט. לעמדתנו כי הוצאות הפיתוח הנוספות מהוות חלק מהתמורה החוזית עבור הזכות
14 במקרקעין, גם לפי אופן קביעת מחירי המינימום במכרזי רמ"י;
- 15 י. לעמדתנו כי בניגוד לאישורים הניתנים לגבי שיעור הביצוע של הוצאות הפיתוח
16 הכלליות – לא מוכרים ולא ניתנים אישורים דומים לגבי רכיבי "ישן מול חדש"
17 ומימון מבני ציבור.
- 18 9. בנוסף הודיע המשיב באותה הודעה כי התקבלו בידי אישורים ממשרד הבינוי והשיכון לפיהם
19 הביצוע בפועל של רכיב הפיתוח של "ראש שטח" עומד על 1.59% במועד הזכייה של העוררת
20 במכרז ועל כן לטעמו יש לכלול בשווי המכירה 1.59% מהתשלומים ששולמו בגין רכיב "ראש
21 שטח".
- 22 10. העוררת התבקשה להגיש תגובה להודעת המשיב, וזו הוגשה ביום 6.2.24. בתגובה טענה
23 העוררת כי מדובר בניסיון נוסף של המשיב להרחבת חזית אסורה. העוררת טענה כי הטענות
24 אשר פורטו בסעיפים קטנים א' –ב' לסעיף 2 להודעת המשיב הינן טענות משפטיות ולא
25 עובדתיות וכי אף הם בגדר הרחבת חזית.
- 26 ביחס לכל יתר הסעיפים הקטנים שפורטו בסעיף 2 להודעת המשיב – טענה העוררת כי מדובר
27 בהרחבת חזית אסורה. בבחינת למעלה מן הצורך צירפה העוררת אישור של מנכ"ל מועצת
28 עמנואל לפיו נכון למועד זכייתה במכרז לא בוצעו בפועל עבודות לשדרוג מבני ציבור או ישן
29 מול חדש.





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

ו"ע 55770-09-23 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

11. בעקבות עמדת המשיב ותגובת העוררת לה – נקבע מועד לדיון מקדמי נוסף, שהתקיים בסופו של דבר ביום 20.3.24. בדיון טען המשיב כי ביחס לחלק מהטענות שביקש להביא ראיות לגביהן אין המדובר כלל בהרחבת חזית שכן מדובר בטענות העולות בתגובה לטענות העוררת בערר. כמו כן, נטען ביחס ליתר הטענות שהעוררת התנגדה להן מחמת הרחבת חזית – כי בשל העובדה כי הטענות שהועלו בכתב התשובה הועלו גם בעררים נוספים העוסקים בסוגית הוצאות הפיתוח הנוספות ובשל כך שמדובר בסוגיה רוחבית ומשיקולים של מס אמת יש להתיר למשיב להעלותן ולהביא ראיות לגביהן.
12. לאור הערות שהעיר בית המשפט למשיב בדיון האמור, ביקש המשיב שהות לשקול את עמדתו באשר לטענה הנוגעת להיות הוצאות הפיתוח הנוספות חלק מהשווי של המקרקעין על פי הערכות שווי של רמ"י (להלן – **טענת השווי**) וכן באשר לעניין הצורך בהבאת עדים.
13. לאחר מספר ארכות שביקש המשיב הוגשה בסופו של דבר ביום 28.5.24 הודעה נוספת מטעם המשיב והתייחסותו לטענות העוררת להרחבת חזית (להלן – **ההודעה הנוספת**). בהודעתו זו הודיע המשיב כי הוא עומד על בירור טענת השווי; לטעמו אין הרחבת חזית בטענת השווי או בכל טענה אחרת שהועלתה בכתב התשובה וכי הוא עומד על זכותו להגיש תצהירים בעניינים שפורטו על ידו בהודעתו מיום 31.1.24.
- 16 המשיב טען בהודעה הנוספת כי ועדת הערר מוסמכת לאפשר לבעל דין להעלות טענות חדשות בשלב הערר, לרבות בשלבים מאוחרים למועד הגשת כתב הערר או כתב התשובה, לאור חובתה להוציא תחת ידיה שומת מס אמת. בנוסף נטען, כי העלאת טענה מתוך מחלוקת הקיימת בין הצדדים אינה מהווה הרחבת חזית. לגישת המשיב, טענת השווי הועלתה בהליכי השומה ואין בהעלאתה בכתב התשובה משום חידוש כלשהו לעוררת. המשיב הפנה לסעיף 8 להחלטה להשגה, אשר לטעמו מגבש העלאה של טענת השווי וכי אין המדובר בטענה חדשה.
- 22 לחילופין, נטען על ידי המשיב כי גם אם יש בטענת השווי משום חידוש אזי מדובר בטענה התומכת בעמדת המשיב במסגרת המחלוקת הקיימת בין הצדדים וכי היא טענה עובדתית הכרוכה אינהרנטית בעמדתו העקרונית של המשיב במחלוקת מושא הערר. המשיב הוסיף כי לא קיימת הרחבת חזית ביחס לכל יתר הטענות שהוא הודיע כי בכוונתו להביא ראיות לגביהן.
- 26 לחילופי חילופין נטען, כי משיקולי מס אמת וליבון המחלוקת על כל היבטיה יש להתיר למשיב להעלות טענות במסגרת הערר גם אם מדובר בהרחבת חזית, וזאת לאור העובדה כי המחלוקת בנושא הכללת הוצאות הפיתוח הנוספות בשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה הינה מחלוקת רוחבית ויש לחתור להוצאת שומת מס אמת, כאשר לעוררת לא ייגרם כל נזק אם יינתן היתר למשיב להביא ראיות גם ביחס לטענות חדשות שהן בגדר הרחבת חזית.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

14. העוררת טענה בתגובה שהוגשה על ידה להודעה הנוספת מטעם המשיב – כי יש לדחותה. 1
העוררת ציינה כי המשיב סותר את עצמו בטענותיו בהודעה הנוספת, שכן מחד טוען הוא כי 2
לא היתה הרחבת חזית בכתב התשובה, ומאידך – כי גם אם ישנן טענות חדשות אזי יש להתיר 3
לו להעלותן. באשר לפסיקה אליה הפנה המשיב בעניין ינקו וייס (ע"א 805/14) ופסיקה 4
נוספת, הרי שההתייחסות בה היא באשר למתן אפשרות לנישום להעלות טענות חדשות בשלב 5
הערעור (או הערר) ולא נתונה זכות כזו על פי הדין בידי המשיב. ממילא מדובר בהתנהלות 6
שהיא בגדר ניצול לרעה של ההליך על ידי המשיב, משנוכח בקלישות טיעוניו בהחלטה בהשגה. 7
- העוררת טוענת כי טענת השווי כמו גם טענות נוספות שהמשיב מבקש להביא ראיות לגביהן 8
מהוות הרחבת חזית, וכי מתן אפשרות למשיב להרחיב את חזית טיעוניו תפגע בה לרעה 9
ותגרום לה נזק בלתי הפיך שכן כלל היערכותה לערר היתה שונה לחלוטין לו היו הטענות 10
החדשות מועלות במסגרת שלב ההשגה וההחלטה בה. המשיב טען כל העת להכללת הוצאות 11
הפיתוח הנוספות בשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה וזאת על בסיס עקרון צירוף כלל 12
התמורות ואילו טענת השווי לא נטענה ולא נדונה כלל. יש לקבוע כי קיים השתק שיפוטי כלפי 13
המשיב בעניין טענת השווי. 14
- עוד הוסיפה העוררת וטענה כי אין בסיס לטענת המשיב לפיה מטעמים של הוצאת שומת מס 15
אמת יש לאפשר לו להרחיב חזית. העוררת אף טענה כי הוצאות הפיתוח הנוספות הן בגדר 16
"היטל" ומטעם זה אין לצרפו לשווי המכירה, והפנתה לעניין זה ל"מכתב קיזוז אגרות 17
והיטלים" המופיע בעמוד 165 למסמכי המכרז, בו צוין כי הרשות המקומית מתחייבת לקזז 18
את האגרות וההיטלים בגין מבני הציבור שהיזם נדרש לשלם לרשות המקומית, כנגד 19
התשלום שבוצע בגין הוצאות הפיתוח הנוספות. 20
- לחילופין, טוענת העוררת כי אם ייקבע כי יש לקבל את עמדת המשיב בעניין הרחבת החזית 21
ולאפשר לו להביא ראיות – יש להתיר גם לעוררת להביא ראיות מטעמה ולחקור את עדי 22
המשיב. בנוסף נטען, כי אם תינתן רשות למשיב להביא ראיות בעניין טענת השווי, אזי יש 23
לצרף את מנהל מע"מ כמשיב נוסף לערר, מאחר ולהכרעה בערר יש השלכה גם לעניין 24
האפשרות לניכוי מס תשומות בגין תשלום הוצאות הפיתוח הנוספות. 25
- ב"כ העוררת אף ציין כי הוא מטפל בשומות ועררים רבים בסוגיה מושא הערר וכי לא קיימת 26
אחידות בעמדת המדינה, והיעדר האחידות גורר בעקבותיו אי ודאות המשליכה על כיסו של 27
הצרכן הסופי. 28
15. בחנתי את מכלול טענות הצדדים, ואני מוצאת כי יש בסיס בדין לטענת העוררת להרחבת 29
חזית בכל הקשור והמתייחס לטענת השווי. 30



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפי יפורט להלן, אינני סבורה כי ניתן לקבל את טענות המשיב בעניין הרחבת החזית בנושא
2 טענת השווי ועל כן יש למחוק את הטיעון המופיע בכתב התשובה ובמיוחד בסעיפים 39-40
3 לכתב התשובה ואין להתיר למשיב להביא ראיות בעניין זה בערר דנן.
- 4 באשר ליתר הטענות אשר ביחס אליהן ביקש המשיב להביא ראיות (ההפניה היא אל סעיף 2
5 להודעת המשיב מיום 31.1.24), שנטען על ידי העוררת כי הן מהוות הרחבת חזית אסורה –
6 סבורני כי מענה מצד המשיב בכתב התשובה לטענות שהועלו על ידי העוררת בכתב הערר, בין
7 היתר ביחס להוראת ביצוע 28/97, הנחייתה של עו"ד מיכל סופר, קיומה או היעדר קיומה של
8 מדיניות מוצהרת וסדורה בנושא הוצאות הפיתוח הכלליות לעומת הוצאות הפיתוח הנוספות,
9 וכן הבעת עמדה בנושא הוצאות הפיתוח הנוספות, ככל שהיתה, על ידי רשות המיסים
10 בהליכים משפטיים אחרים, כמו גם השאלה אם בפסקי דין כלשהם ובעיקר של בית המשפט
11 העליון נדונה הסוגיה מושא הערר – איננו בגדר הרחבת חזית.
- 12 עם זאת, השאלה אם יש מקום להתיר הגשת תצהירים בעניינים אלו – תיוותר להכרעה לאחר
13 שהמשיב יבהיר את הנדרש ממנו כפי שיפורט בהמשך. עליי לציין, כי כפי שכבר נאמר בדיונים
14 המקדמיים שהתקיימו – הנושאים האמורים לעיל שהמשיב מבקש להביא ראיות לגביהם
15 (לכל הפחות הטענות בסעיפים א', ב', ג' להודעת המשיב מיום 31.1.24) הינם נושאים
16 משפטיים אשר ספק אם יש מקום להביא ראיות בעניינם. אלא שהמשיב התחייב בסעיף 4
17 להודעתו מיום 31.1.24 כי הוא יביא טיעון עובדתי בלבד בקשר עם אותן סוגיות שפירט
18 בהודעתו, ועל כן יש להמתין לקבלת ההבהרות הנדרשות בעניין זה.
- 19 המשיב מבקש לבסס טענתו לפיה טענת השווי הועלתה לדיון בשלב ההשגה והיותה חלק
20 מההחלטה בהשגה, אך ורק על האמור בסעיף 8 להחלטה בהשגה. לעמדתו, עצם השימוש
21 במילה "אינטגרלי" בסעיף 8 להחלטה בהשגה, מעיד על כך כי טענת השווי נכללה בדיון בשלב
22 ההשגה ומטעם זה מצאה את דרכה להחלטה בהשגה. **לא ניתן לקבל טענה זו.**
- 23 17. ראשית יצוין, כי המשיב לא צירף לאף אחת מהודעותיו (זו מיום 31.1.24 וזו מיום 28.5.24)
24 את פרוטוקול הדיון בהשגה או אפילו את פרוטוקול הדיון בשומה בשלב א'.
- 25 עיון בשומה לפי מיטב השפיטה מיום 11.12.2022 שהוצאה לעוררת בשלב א' (נספח ג' לערר),
26 האוחזת בקושי חצי עמוד, מעלה כי המשיב ביסס שומה זו על כך שלטעמו הלכת **שרביט**
27 מתייחסת רק להוצאות פיתוח כלליות ואינה חלה על הוצאות הפיתוח הנוספות וכן על
28 פרשנותו את פסק הדין בעניין **עמרם אברהם** (ו"ע 17-10-5404). לפיכך קבע המשיב בשומה
29 לפי מיטב השפיטה כי יש להוסיף את הוצאות הפיתוח הנוספות במלואן לשווי המכירה
30 בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העוררת הגישה השגה ביום 5.1.2023 (נספח ד' לערר) וטענה כי אין בסיס בדין לשומה לפי
2 מיטב השפיטה, כי הלכת **שרביט** חלה גם על הוצאות הפיתוח הנוספות וכי האמירה הקיימת
3 בפסק הדין שניתן בעניין **עמרם אברהם** הינה בגדר אוביטר ואין המדובר ברציו של פסק הדין
4 וממילא יש לאבחן עובדתית בין הנסיבות הקונקרטיות באותה פרשה לבין המצב בענייננו.
- 5 .18. ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 20.8.23. הפעם אוחזת ההחלטה בהשגה לא פחות מ- 6 עמודים.
6 עמדת המשיב בהחלטה בהשגה מצויה במהותה בסעיף 8 להחלטה, שם נאמר:
- 7 *ילעמדת המנהל, כפי שיפורט להלן, מלוא הוצאות הפיתוח של הפרויקט, כמו גם*
8 *התשלומים הנוספים, מהווים תמורה נוספת בגין רכישת הזכויות במקרקעין. תשלום*
9 *מלוא העלויות הנוספות שהרוכשת נדרשת לשלם (קרי, הוצאות פיתוח הפרויקט*
10 *והתשלומים הנוספים) הנו מהותית-כלכלית חלק אינטגרלי ובלתי נפרד מהתקשרות*
11 *לרכישת הזכויות במקרקעין. כך שבהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, בחישוב*
12 *שווי רכישת הזכות במקרקעין לצורך החיוב במס רכישה יש להביא בחשבון גם את*
13 *התשלומים הנוספים וגם את מלוא התשלום בעבור הוצאות פיתוח הפרויקט."*
- 14 בהמשך, ההחלטה בהשגה עוסקת בתיאור עקרון צירוף כלל התמורות בראי עיניו של המשיב,
15 הפנייה לפסקי הדין בעניין **מידטאון** (ע"א 914/14) **פרידמן חכשורי** (ע"א 3534/07 ודנ"א
16 (1047/10), **וילאר נכסים** (ע"א 6340/08), **יחד הבונים** (ע"א 4140/15), **אורלי** (ע"א 5025/03).
- 17 בסעיף 12 להחלטה בהשגה שוב טוען המשיב כי הוצאות הפיתוח מהוות למעשה חלק
18 אינטגרלי מהזכות הנמכרת במקרקעין, שכן לגישתו הן נועדו לאפשר לרוכשת לנצל את זכויות
19 הבניה המתוכננות במקרקעין ואם לא תבוצענה עבודות הפיתוח לא תוכל הרוכשת למצות את
20 מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין. המשיב קבע אפוא את המהות הכלכלית האמיתית
21 של העסקה לפי גישתו. המשיב קבע כי לפי מסמכי המכרז לא ניתן להפריד בין הזכייה במכרז
22 לבין התשלום בגין הוצאות הפיתוח הנוספות, וכי תשלומן הוא תנאי לזכייה במכרז והן
23 קשורות במקרקעין ובהיקף הזכויות בהם.
- 24 .19. בשום מקום בהחלטה בהשגה לא טען המשיב כי רמ"י ביצעה הערכת שווי של המקרקעין
25 מושא המכרז וכי במסגרת הליכי המכרז "צובעת" רמ"י מראש סכומים שהיו אמורים
26 להתקבל אצלה כתמורה ישירה, ומסיטה אותם לטובת סיוע לרשות המקומית במימון הקמת
27 מוסדות ציבור ושדרוג שכונות ותיקות (ישן מול חדש) – כפי שנטען על ידו בסעיף 39 לכתב
28 התשובה. המשיב טען לראשונה בסעיף 39 לכתב התשובה כי מלכתחילה רמ"י לוקחת כספים
29 שעתידיים להגיע אליה במסגרת התשלום בגין הקרקע המשוקת ומשתמשת בהם לצורך סיוע
30 לרשויות המקומיות בתחומים מוגדרים מראש, ולא דווקא בגבולות או בקשר למתחמים
31 ששווקו מכרז פלוני.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בשום מקום בהחלטה בהשגה לא נאמר כי בידי המשיב מידע לפיו במסגרת הערכת שווי
2 המקרקעין לצרכי המכרז מפחיתה רמ"י את רכיב הוצאות הפיתוח הכלליות בלבד וכי עובדה
3 זו מעידה על כך שכל תשלום שאיננו עבור הוצאות הפיתוח הכלליות – מהווה הלכה למעשה
4 תשלום בגין הקרקע עצמה – כפי שנטען בסעיף 40 לכתב התשובה.
- 5 מדובר בטענות שונות בתכלית מהטענות המצויות בהחלטה בהשגה ולמעשה אין לשלול את
6 טענת העוררת לפיה הטענות המועלות בסעיפים 39-40 לכתב התשובה עומדות בסתירה
7 לטיעון המצוי בהחלטה בהשגה.
- 8 כך או כך, מאחר ועניינה של החלטה זו הוא בטענת הרחבת החזית שהעלתה העוררת – ברור
9 כי טיעון ממין זה, שכאמור לעיל הוגדר בשם "טענת השווי" – לא נדון כלל בשלב ההשגה ולכל
10 הפחות לא הובאה בפניי כל ראיה על ידי המשיב לסתור את טענת העוררת לפיה טענת השווי
11 כלל לא נדונה בשלב ההשגה. יתר על כן, טענת השווי אף לא מצאה את דרכה להחלטה בהשגה.
12 כפי שפורט לעיל, ההחלטה בהשגה ממוקדת בטיעון בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות
13 ובטיעון במישור של המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, בהתאם לגישת המשיב.
- 14 טענת השווי היא טענה ממין אחר, ולפיה התקיימה הערכת שווי של המקרקעין על ידי רמ"י
15 טרם הליך המכרז ונקבע שווי השוק של המקרקעין. דהיינו, אם נניח, לצורך הדוגמה,
16 שהערכת השווי של רמ"י קבעה כי שווי המקרקעין הוא 100, טוען המשיב כי מחיר המינימום
17 במכרז הועמד על 80 וה- 20 הנותרים הוסטו להוצאות הפיתוח הנוספות ולכן יש לקבוע כי גם
18 הן מהוות חלק משווי השוק של המקרקעין.
- 19 טענה זו, קרי – טענת השווי – איננה דומה לעמדה כפי שהובעה בהחלטה בהשגה, הנשענת על
20 עיקרון צירוף כלל התמורות.
- 21 טענת השווי היא טענה שונה ולמעשה אין היא באה בגדרו של עקרון צירוף כלל התמורות,
22 אלא למעשה מדובר בטיעון עובדתי חדש, לפיו הוצאות הפיתוח הנוספות הן חלק משווי
23 השוק של המקרקעין לפי הערכת השווי שביצעה רמ"י טרם המכרז - לא בשל עיקרון צירוף
24 כלל התמורות אלא על בסיס שמאי, של הערכת שווי שוק של המקרקעין. על כן, יש לדחות
25 את טענת המשיב לפיה טענת השווי "איננה אלא טענה עובדתית, שכרוכה באופן אינהרנטי
26 בעמדתו העקרונית של המשיב במחלוקת הקיימת בתיק, אשר נועדה לתמוך בעמדתו זו בנוגע
27 לשווי המכירה לצרכי מס רכישה בו חייבת העוררת" (סעיף 15 להודעת המשיב מיום 28.5.24).
28 כפי שנקבע לעיל, טענת השווי איננה נובעת מהטיעון בהחלטה בהשגה ולמעשה אף עומדת
29 בסתירה לו.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, אין מחלוקת כי המשיב לא איפשר כלל לעוררת להעלות טענות בפניו בנוגע ל"טענת
2 השוויון". במהלך הדיון המקדמי מיום 10.1.24 ציין ב"כ המשיב כי בכוונת המשיב להביא
3 ראיות מטעם רמ"י לגבי העובדה שהוצאות הפיתוח הנוספות הופחתו משווי המקרקעין כפי
4 שנטען בכתב התשובה (עמוד 3 לפרוטוקול שורות 16-17).
- 5 בהמשך לכך נשאל ב"כ המשיב שאלות על ידי בית המשפט (עמוד 3 שורות 19-30):
- 6 **"בית המשפט: אי פעם במהלך הדיון בהשגה הצגתם עמדת רמ"י בנושא הזה לפני**
7 **העוררת?**
- 8 **ב"כ המשיב: לא.**
- 9 **בית המשפט: איך העוררת אמורה להתמודד עם זה בשלב הערר. אתם גורסים שאת**
10 **הוצאות הפיתוח הנוספות רמ"י מפחיתה משווי השוק של המקרקעין. אתם**
11 **אומרים שהצירוף של זה, פלוס מה שכתוב במכרז בעמודה של שווי המקרקעין, זה**
12 **פלוס זה ביחד, זה שווי המקרקעין שרמ"י מתייחסת אליו.**
- 13 **ב"כ המשיב: הפניתי לפרוטוקולים של רמ"י ויש קישור בפסיקה למטה ומפנה**
14 **לעמוד המדויק שבו נכתב ויש שם אסמכתאות, זה מופיע באינטרנט זה מסמך**
15 **ציבורי.**
- 16 **בית המשפט: זה לא מסמך ציבורי. יש הרבה מסמכים ציבוריים. כשדנים בהשגה,**
17 **נדמה לי שצריך להניח בפני הצד שעומדים להוציא לו את השומה על מה המשיב**
18 **מסתמך. הם לא צריכים לתור ברחבי האינטרנט אחר הנושא שרלוונטי. ..."**
- 19 23. נראה איפוא, כי המשיב עצמו אינו יכול לטעון כי אין המדובר בהרחבת חזית, שעה שהוא
20 עצמו לא העמיד את העוררת על טענת השווי בשלב הדיון בהשגה. הניסיון לטעון כי קיימים
21 פרוטוקולים או החלטות של רמ"י בעניין זה – רק מחזק את המסקנה כי מדובר בהרחבת
22 חזית.
- 23 24. המשיב הינו חלק מרשות המיסים, זרוע של רשות שלטונית, ובבואו למלא את תפקידו כמי
24 שאמור לדון בהשגה, המוגשת לו על ידי נישום שהוצאה לו שומה לפי מיטב השפיטה – חובתו
25 היא להציג בפני הנישום מבעוד מועד את המידע, המסמכים והאסמכתאות שהוא מסתמך
26 עליהם לצורך מתן ההחלטה בהשגה.
- 27 דיון בהשגה, כשמו כן הוא – מיועד לדון בטענות המועלות על ידי הנישום, וככל שבידי המשיב
28 טיעונים לסתור את טענות הנישום, החורגים מהשומה לפי מיטב השפיטה – חובתו היא
29 להציג בפני העוררת את טיעונו ולאפשר לה להתמודד עמו.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אם ימצא בסופו של דיון כאמור כי הוא אינו מקבל את טענות הנישום – נדרש המשיב לנמק
2 מדוע לא יקבל טענותיו. אך בוודאי שאין להשלים או להסכין עם הליך השגה שבו הנישום
3 מעלה טענותיו בכתב ההשגה, טוען טענות בעל פה בפני המשיב – ככל שניתנת לו כדין וכראוי
4 זכות הטיעון הקבועה בחוק - ואילו המשיב ממלא פיו מים בדיון, לא חושף בפני הנישום את
5 מכלול טענותיו והנמקותיו לדחיית ההשגה ולא מאפשר לנישום לממש באופן אמיתי ומהותי
6 את זכות הטיעון המוקנית לו בדיון.
- 7 הנישום אינו אמור לגשש כסומא בעלטה במסגרת הדיון בהשגה. הנישום ניזון מהחלטה
8 בשומה לפי מיטב השפיטה והנימוקים שניתנו בה, ובהתאם לכך הוא עורך את השגתו
9 ומעלה טענות כלפי שומת שלב א' והנמקותיה. לכל המאוחר בשלב הדיון בהשגה אמור
10 הנישום להתוודע לטענות נוספות מצד המשיב, ככל שקיימות, ולקבל הזדמנות נאותה
11 להתמודד עימן בדיוני ההשגה. ממילא, הכללת נימוקים עובדתיים או משפטיים בהחלטה
12 בהשגה שהנישום לא קיבל אפשרות ממשית ועניינית להתייחס אליהם ולהתמודד עמם
13 בדיון – מהווה פגיעה שלא כדין בזכות הטיעון של הנישום. המשמעות של הגשת ערר במצב
14 דברים כזה היא הסטת כובד המשקל לשלב הערר והפיכת שלב הערר לשלב הראשון שבו
15 באות לכלל ליבון ודיון מכלול הטענות של הצדדים. לא לכך נועד שלב הערר.
- 16 בענייננו וכאמור לעיל – השומה לפי מיטב השפיטה מנמקת את הוספת הוצאות הפיתוח
17 הנוספות לשווי המכירה לצרכי מס הרכישה בנימוקים משפטיים בלבד. בהתאם לכך הוגשה
18 ההשגה על ידי העוררת והועלו בה טיעונים משפטיים שונים.
- 19 אם אמנם במהלך הדיון בהשגה נידונה טענת השווי – היה על המשיב להציג את פרוטוקול
20 הדיון בהשגה, לצורך הוכחת טענתו כי אין המדובר בהרחבת חזית.
21 אלא שהמשיב לא פעל כן.
- 22 למעשה, המשיב לא הגיש בשום שלב **תגובה** מסודרת כדין לבקשת המחיקה. המשיב הגיש
23 "הודעות" וכן "התייחסות" לטענת הרחבת החזית. אילו רצה המשיב להגיב כדבעי לבקשת
24 המחיקה ולטעון כי טענת השווי עלתה לדיון בשלב ההשגה - היה עליו לצרף תצהיר לתגובתו,
25 כמו גם לצרף את פרוטוקול הדיון בהשגה. משלא עשה כן – פועל הדבר לחובתו ומחזק את
26 המסקנה כי טענת השווי היא בגדר הרחבת חזית אסורה.
- 27 בהודעה הנוספת של המשיב מיום 28.5.24 נסמך המשיב על פסק הדין בעניין **ינקו וייס** ואף
28 ציטט מתוך פסקה 25 לפסק הדין האמור. המשיב סבור כי ועדת הערר מוסמכת לאפשר
29 העלאת טענות חדשות בשלב הערר.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 אלא שהציטוט שהובא על ידי המשיב הינו מקוטע וחלקי ביותר, תוך שהוצאה המהות
2 מהקשרה הרחב. אקדים ואציין כי בעניין ינקו וייס התעוררה מחלוקת בעניין טענת
3 התיישנות שהעלתה המערערת שם (מדובר בערעור מס הכנסה) בעניין השומה שהוצאה לה
4 על ידי פקיד השומה, לגישתה (שהתקבלה) לאחר המועד הקבוע בדין. באותה פרשה טען פקיד
5 השומה כי המערערת שם לא העלתה טענת התיישנות בשלב ההשגה ואף לא במועד הראשון
6 האפשרי בשלב הערעור ועל כן גרס כי דינה להידחות על הסף בלא בחינה לגופה.

7 עמדת פקיד השומה נדחתה על ידי בית המשפט העליון בעניין ינקו וייס, מפי כבוד השופט
8 גיבוראן ז"ל:

9 "דין טענה זו להידחות. אכן, צודק המשיב כי ערעור על שומת מס אינו דומה להליך
10 המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, אלא מהווה המשך של הליך ההשגה על
11 השומה. הנישום אינו יכול לנצל את הליך הערעור ל"שיפור עמדות", שאחרת
12 תרוקן מתוכן משמעותו של הליך ההשגה בפני רשות המס (ראו: רע"א 777/14
13 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014)). עם זאת, ברע"א 1830/14 רובומטיקס
14 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015) צוין, כי בסמכותו של
15 בית המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק
16 מחובתו לוודא שהשומה תהא שומת אמת, ובלבד שיובטח כי אפשרות זו לא תנוצל
17 לרעה.

18 למותר לציין, כי השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים, בהם הפעלתה אינה
19 גורמת נזק דיוני לצד האחר לכך; אינה פוגעת ביעילות הדיונית; ואינה פוגעת
20 בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס, וביכולת לערוך במסגרת
21 ההכרעה בהשגה בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים (והשוו לע"א 5238/13
22 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין - מחוז ת"א, בפסקאות 6-7 (5.3.2015), שם פורטו
23 שיקולים אלו כשיקולים המצדיקים את מניעת האפשרות להעלות טענות חדשות
24 שלא בהזדמנות הראשונה). בהתקיים תנאים אלו, רשאי בית המשפט לבחון,
25 בהתאם לשיקול דעתו, האם נסיבות העניין אכן מצדיקות את הפעלת הסמכות
26 לאפשר העלאת טענות לראשונה בשלב ערעור המס. " [פסקה 25 לפסק הדין –
27 ההדגשות אינן במקור]

28 בית המשפט העליון בפרשת ינקו וייס נשען על פסיקה קודמת בפרשת רובומטיקס (ע"א
29 1830/14), שם נדונה טענה להרחבת חזית שהעלה המשיב שם – פקיד השומה למפעלים
30 גדולים, ונקבע:

31 "רשמנו לפנינו את דברי בא כוח המשיב שקרא לכל העוסקים בתחום דיני המס
32 לאמץ גישה עניינית וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס. גם לפי גישת
33 המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות
34 במסגרת הליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה
35 מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. הדבר
36 מסור לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדן בעניין.

37



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הטעם לכך נעוץ, לטענת המשיב, בכך שבית המשפט המחוזי אמור אמנם להכריע
2 במחלוקת בין שני בעלי דין החלוקים ביניהם, הנישום מצד אחד ופקיד השומה מצד
3 שני, אך מוטלת עליו החובה לוודא שהשומה שהוצאה לנישום היא שומת אמת
4 ושהוראות הדין בתחום המס תיושמו באופן נכון ומתוך חתירה לכך שישולם מס
5 אמת על ידי הנישום.
- 6 אנו מקבלים את הצהרת המשיב - כפי שהיא עולה מתגובתו לבקשה שלפנינו -
7 לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני
8 בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה,
9 בנתון לשיקול דעת הערכאה הדיונית, וכי טענות המבקשת בעניין שלפנינו אינן אלא
10 "התפרצות לדלת פתוחה". ואכן, בית משפט זה פסק זה מכבר כי בדונו בערעור מס,
11 יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי
12 רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת (ע"א 495/63
13 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686).
- 14 ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל
15 מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע
16 ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה
17 שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה."
- 18 המשיב לא הפנה את בית המשפט לפסיקה מחייבת במקרה דומה לענייננו, בו רשות המיסים
19 היא זו הטוענת כי יש לאפשר לה להרחיב את חזית טענותיה בין שלב ההשגה לבין שלב הערר
20 (או הערעור) – ולא בכדי.
- 21 הנחת המוצא היא כי הרשות השלטונית, האחראית על הליך ההשגה והמוציאה תחת ידה
22 את ההחלטה בהשגה, פועלת כדין, בשקיפות, בתום לב, באופן סדור ושלם במתן ההחלטה
23 בהשגה.
- 24 בהתאם, הנחת יסוד היא כי הערר מתייחס להחלטה בהשגה כמות שניתנה ועל בסיס
25 הטיעונים שהועלו בשלב ההשגה, הראיות, המסמכים, האסמכתאות וכל המידע שעמד בפני
26 המשיב בעת מתן ההחלטה בהשגה.
- 27 בשלב הערר נדרשת ועדת הערר לבחון את שיקול דעתו של המשיב במתן ההחלטה בהשגה
28 בהסתמך על מלוא החומר שעמד לנגד עיניו במועד האמור. כידוע, הדיון בוועדת הערר אינו
29 דיון "דה נובו", היינו – אין המדובר בהליך משפטי בו שומעת ועדת הערר ראיות כאילו לא
30 התקיים הליך שומתי דו-שלבי קודם לכך. ההליך בוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין הינו
31 הליך משפטי מתחום המשפט המינהלי, בו נבחנת סבירות החלטתו של המשיב בהשגה על
32 בסיס הראיות שהיו בידי המשיב (הן אלו שהגיעו לידי מנת הנישום והן אלו שהגיעו לידי
33 באופן עצמאי בעקבות חקירה ודרישה מצידו) והמסקנות שהסיק מהעובדות שהוצגו והיו
34 בפניו, לאחר שניתנה אפשרות הולמת וראויה לנישום להתייחס לכלל הראיות והממצאים.



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

ו"ע 55770-09-23 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אוסיף, כי אין בידי לקבל את עמדת המשיב לפיה הוא רשאי להעלות טענות חדשות בשלב
2 הערר ללא כל הגבלה.
- 3 המשיב איננו ככל בעל דין אחר. המשיב הוא זרוע של רשות שלטונית שהפעילה את שיקול
4 דעתה על בסיס עובדתי ומשפטי. המשיב בוחן ראיות, מגיע בעקבות ממצאיו העובדתיים
5 למסקנות משפטיות וקובע את החלטתו בהתאם למיטב שיקול דעתו. הנישום מעלה טיעונו
6 – בשלב ההשגה ובוודאי שבשלב הערר – בהתאם לעובדות וההנמקות המשפטיות המוצגות
7 על ידי המשיב בהחלטותיו בשומה לפי מיטב השפיטה ובהחלטה בהשגה.
- 8 מכאן, שאם על פי ההלכה הפסוקה (עניין ינקו וייס ועניין רובומטיקס) - התרת העלאתן של
9 טענות חדשות על ידי נישום בשלב הערר או הערעור תיעשה במשורה ובמקרים חריגים – אזי
10 ככל שמדובר בטענות חדשות המועלות על ידי המשיב, התרתן העלאתן בשלב הערר תהא
11 במקרים חריגים שבחריגים.
- 12 המקרה הנדון מושא החלטה זו אינו נופל בגדרי החריג שבחריג.
- 13 32. אכן, צודק המשיב כי המחלוקת בסוגית הוספת הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי המכירה
14 לצרכי חישוב מס הרכישה היא מחלוקת רוחבית, ואמנם בעניין זה הוגשו עשרות עררים
15 לוועדת הערר שבבית המשפט המחוזי בחיפה, ואין ספק כי היקף העררים שהוגשו ברחבי
16 הארץ מגיע לעשרות רבות של עררים.
- 17 אך דווקא בשל כך, ועוד יותר בשל העובדה כי נושא הוספת הוצאות פיתוח (כלשהן) לשווי
18 המכירה אינו מגיע לפתחן של הערכאות השיפוטיות בפעם הראשונה, אלא מדובר למצער
19 ב"סיבוב" שלישי של הסוגיה, כאשר עמדות המשיב בסבבים הקודמים נדחו שוב ושוב על ידי
20 ועדות הערר ובית המשפט העליון – ברור כי החלטות המשיב בהשגות חייבות להיות ברורות,
21 חד משמעיות, מפורשות ומנומקות כדבעי.
- 22 המשיב אינו יכול לבוא בשערי בית המשפט ולטעון בכתב תשובה לערר טענות חדשות שלא
23 מצאו דרכן להחלטה בהשגה, בלא הסבר כלשהו, לא כל שכן כזה המניח את הדעת.
- 24 33. מאחר ולוועדת הערר בחיפה כבר הוגשו, כאמור, ב"סיבוב" הנוכחי עשרות עררים בסוגיה של
25 הוצאות הפיתוח הנוספות, הרי שטענת הרחבת החזית מושא החלטה זו לא נטענת בפעם
26 הראשונה ואינה נטענת רק על ידי העוררת דנן. טענות להרחבת חזית כלפי טענות המועלות
27 בכתב התשובה של המשיב ובמיוחד טענת השווי – מועלות באופן תדיר על ידי עוררות רבות
28 נוספות בעררים העוסקים בסוגיית הוספת הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי המכירה.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אכן, קיימות עוררות אחרות (חברות קבלניות יזמיות) שלא העלו כלפי המשיב, בעררים שלהן
2 העוסקים באותה סוגיה, טענות להרחבת חזית – זאת, בין במודע ובין שלא במודע. היו גם
3 עוררות שלא הסכימו לנהל את הערר כאשר לא ניתנה להן האפשרות בשלב השומתי ובשלב
4 ההשגה להגיב לטענת השווי, והגיעו להסכמה להחזיר את הדיון לשלב השגה חוזר. כך או כך,
5 דרך התנהלותן של עוררות כאלה ואחרות, בוודאי שאין בה כדי לכפות את ידיה של העוררת
6 כאן, או לשלול מהעוררות שכן העלו את טענת הרחבת החזית, והעוררת כאן ביניהן, את
7 האפשרות לטעון טענה כזו ואת הדיון בה לגופה. הדיונים בעשרות העררים שהוגשו בסוגיה
8 מושא הערר כאן – לא אוחדו. לא ניתן לשלול מהעוררת את זכותה להעלות טענות להרחבת
9 חזית רק בשל כך שקיימים עררים אחרים בהם הטענה להרחבת חזית לא הועלתה מסיבות
10 שונות או שהדיון בהם חזר בהסכמה לשלב ההשגה.
- 11 34. דווקא בשל העובדה שהוגשו עשרות עררים והועלו כלפי המשיב טענות רבות להרחבת חזית
12 הרי שהרושם שנוצר הוא כי המשיב מנסה לבצע "מקצה שיפורים" לעמדתו כפי שהובעה
13 בהחלטות בהשגות, וזאת במסגרת כתבי התשובה בעררים ועל ידי העלאת טענות חדשות
14 שאינן מצויות בהחלטות בהשגות.
- 15 אילו היה המשיב מעלה טענה משפטית חדשה – ניתן היה עוד לשקול את השאלה אם יש
16 מקום לאפשר העלאתה רק בשלב הערר, ככל שלא ניתנה הזדמנות לעוררת להתמודד עם
17 הטענה בשלב השומה או ההשגה. אולם, טענת השווי איננה בגדר טענה משפטית חדשה.
18 מדובר בטענה עובדתית חדשה, שכאמור, לא בא זכרה בהליך השומתי על שני שלביו.
- 19 35. אינני סבורה כי יש בסיס בדיון במקרה שכזה לאפשר למשיב להעלות טענות עובדתיות חדשות
20 בשלב הערר, שכן יש בכך משום ניצול לרעה של הליך הערר.
- 21 **המקום והזמן לזיקוק מלוא טיעוני המשיב בסוגיית הוצאות הפיתוח הנוספות הוא בשלב**
22 **השומתי ובמיוחד בשלב ההשגה, לא כל שכן שעה שנושא צירוף הוצאות פיתוח לשווי**
23 **המכירה אינו נושא חדש. הניסיון של המשיב להסיט את כובד המשקל לשלב הערר – דינו**
24 **להידחות הן עניינית והן מטעמים של מדיניות שיפוטית ראויה, שכן בכך יהיה כדי לרוקן**
25 **מתוכן את ההליך השומתי, בניגוד לכוונת המחוקק ולהלכה הפסוקה.**
- 26 36. באשר לטענת המשיב כי מניעתו מהעלאת טענת השווי והבאת ראיות בעניינה תפגע בהגעה
27 לשומת מס אמת – דומני כי בנסיבות העניין הנדון בערר זה, ושוב – בשים לב לעובדה כי
28 סוגיית הוצאות הפיתוח אינה סוגיה שעולה לדיון משפטי בפעם הראשונה, הרי שגם במונח
29 "שומת מס אמת" נעשה שימוש לא ראוי על ידי המשיב.



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

ו"ע 55770-09-23 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בפראפראזה לאמרתו של כבוד השופט מ. חשין בעניין ע"א 573/83, אינני סבורה כי ניתן
2 לעשות שימוש במונח "מס אמת" משל היה "ימזרון סתם שאדם מקפלו וזורקו ממקום
3 למקום...".
- 4 לא ניתן להיתלות במקרה דנן בנימוק של הגעה לשומת מס אמת. מצב הדברים הוא שגירסת
5 המשיב בערר דנן, כמו גם בעררים נוספים העוסקים באותה סוגיה, היא "גרסה מתפתחת",
6 ואין מקום להתיר זאת, שכן יש בכך משום פגיעה בזכויות מהותיות של הנישומים והעוררת
7 ביניהם.
- 8 לפיכך, טענת הרחבת החזית שהעלתה העוררת בבקשת המחיקה, ביחס לטענת השווי כפי .37
9 שהועלתה בכתב התשובה ובמיוחד בסעיפים 39 ו-40 לכתב התשובה – מתקבלת.
- 10 באשר ליתר הטיעונים אשר ביחס אליהם מבקש המשיב להביא ראיות – כפי שפורטו .38
11 בהודעתו מיום 31.1.24 בסעיף 2 ס"ק א"י – אשר העוררת טוענת להרחבת חזית ביחס
12 אליהן, או טוענת כי אין מקום להתיר הבאת ראיות ביחס לאותם טיעונים בהיותם משפטיים:
- 13 לגבי טיעון א' – הוראת ביצוע 28/97 - המשיב מבקש להביא ראיה לכך שהוראת הביצוע
14 עוסקת רק בהוצאות הפיתוח הכללי. סבורני כי הוראת הביצוע מדברת בעד עצמה ופרשנותה,
15 ככל שנדרשת, נתונה לוועדת הערר. אם יש בידי המשיב ראיות עובדתיות הקשורות בהוראת
16 הביצוע הנ"ל – שאינן פרשנות של הוראת הביצוע או הסקת מסקנות הימנה – על המשיב
17 להודיע בתוך 7 ימים מהיום (ימי הפגרה באים במניין הימים) מה הן הראיות העובדתיות
18 שבכוונתו להביא בעניין זה. ככל שטיעון זה נשען על פרשנות של המסמך והמצוי או הלא מצוי
19 בו – עניין זה יותר לסיכומים.
- 20 לגבי טיעון ב' – ההנחיה הפנימית של עו"ד מיכל סופר – אף היא מדברת בעד עצמה ואין
21 להביא עד לצורך פרשנותה שכן לוועדת הערר מוקנית סמכות הפרשנות של המסמך הנ"ל.
- 22 אם יש בידי המשיב ראיות עובדתיות הקשורות בהנחיה הפנימית הנ"ל – שאינן פרשנות של
23 ההנחיה הפנימית או הסקת מסקנות הימנה – על המשיב להודיע בתוך 7 ימים מהיום (ימי
24 הפגרה באים במניין הימים) מה הן הראיות העובדתיות שבכוונתו להביא בעניין זה. ככל
25 שטיעון זה נשען על פרשנות של המסמך והמצוי או הלא מצוי בו – עניין זה יותר לסיכומים.
- 26 לגבי טיעון ג' – שאלת היעדר קיומה של מדיניות סדורה או מוצהרת או רשמית בנוגע לחיוב
27 במס רכישה בגין הוצאות הפיתוח הנוספות – על המשיב להודיע בתוך 7 ימים מהיום (ימי
28 הפגרה באים במניין הימים) מה הן הראיות העובדתיות שבכוונתו להביא בעניין זה.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שוב יודגש, כי ככל שטיעון זה נשען על פרשנות של מסמכים והמצוי או הלא מצוי בהם – עניין
2 זה יוותר לסיכומים.
- 3 **לגבי טיעון ד'** – המשיב מבקש להביא ראיות לכך שבמסגרת הליכים משפטיים שונים הביעה
4 רשות המיסים במפורש את עמדתה כי יש לכלול בשווי המכירה את מלוא הוצאות הפיתוח
5 הנוספות. מעבר לעובדה שנראה כי טיעון זה עשוי לעמוד בסתירה לטיעון ג' - **על המשיב**
6 **להודיע בתוך 7 ימים מהיום (ימי הפגרה באים במניין הימים) מה הן הראיות העובדתיות**
7 **שבכוונתו להביא בעניין זה**. וגם בעניין זה שוב יודגש, כי ככל שטיעון זה נשען על הפניה
8 למסמכים או פרשנות של מסמכים והמצוי או הלא מצוי בהם – עניין זה יוותר לסיכומים.
- 9 **לגבי טיעון ה' וטיעון ו'** – **יודיעו הצדדים בתוך 7 ימים מהיום (ימי הפגרה באים במניין**
10 **הימים) אם קיימת מחלוקת עובדתית בנושא זה**. סבורני, כי לא אמורה להיות מחלוקת
11 **עובדתית בין הצדדים בקשר עם מסמכים עליהם נשענים הטיעונים דגן ופרשנותם – היא עניין**
12 **לוועדת הערר לענות בו**.
- 13 **לגבי טיעון ז'** – השאלה אם בפסק הדין בעניין אמרלד הוכרעה המחלוקת מושא הערר כאן –
14 יחולו ההוראות כפי שנקבעו ביחס לטיעונים א'-ד' לעיל, דהיינו: **על המשיב להודיע בתוך 7**
15 **ימים מהיום (ימי הפגרה באים במניין הימים) מה הן הראיות העובדתיות שבכוונתו להביא**
16 **בעניין זה**. ככל שטיעון זה נשען על פרשנות של פסק הדין והמצוי או הלא מצוי בו – עניין זה
17 יוותר לסיכומים.
- 18 **לגבי טיעון ח'** – לפיו ההצגה של התשלומים הנוספים בפרסומי המכרזים של רמ"י אינה
19 אחידה – **אינני מתירה הבאת ראיות בעניין זה בשל היעדר רלבנטיות**. הליך הערר כאן עוסק
20 בעניין המכרז שבו זכתה העוררת. הערר איננו הליך ייצוגי ולא נועד לבחינת מכרזים של
21 חברות קבלניות יזמיות אחרות.
- 22 **לגבי טיעון ט'** – זהו הטיעון העוסק בטענת השווי והוא מהווה הרחבת חזית אסורה ואינני
23 מתירה כאמור את העלאת טענת השווי וממילא גם לא הבאת ראיות בעניינה.
- 24 **לגבי טיעון י'** – השאלה אם בניגוד לאישורים הניתנים בנוגע לאחוז הביצוע של הוצאות פיתוח
25 כלליות – לא מוכרים אישורים דומים לגבי שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות (ישן מול חדש)
26 ומימון מבני ציבור – **הצדדים יודיעו בתוך 7 ימים מהיום (ימי הפגרה באים במניין הימים)**
27 **האם קיימת מחלוקת עובדתית ביניהם בעניין זה, שכן למיטב הבנתי לא אמורה להיות**
28 **מחלוקת עובדתית בנושא זה**. שאלת המשמעות של היעדר אישורים בנוגע לאחוז הביצוע של
29 רכיבי ישן מול חדש והשתתפות במבני ציבור היא עניין לסיכומים.



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

ו"ע 23-09-55770 טרקלין יזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לאור העובדה כי טענת הרחבת החזית הראשית בנוגע לטענת השווי התקבלה, ולאור העובדה 39
2 כי ניתנו הוראות כאמור בסעיף 38 להחלטה זו לעיל, הרי שההחלטה לגבי סדרי שמיעת הערר
3 תינתן לאחר שיבוצע האמור בסעיף 38 לעיל.
- 4 בשים לב לכל האמור לעיל ולקביעה בעניין הרחבת החזית, המשיב יישא בהוצאות העוררת
5 בגין בקשת המחיקה והתגובות שנדרשה העוררת להגיש בעקבות שתי ההודעות מטעם
6 המשיב, וזאת בסך כולל של 10,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא
7 הסכום ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

8

9

המזכירות תשלח החלטה זו לב"כ הצדדים.

10

תזכורת פנימית ליום 8.8.24

11

12

ניתנה היום, כ"ד תמוז תשפ"ד, 30 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

13



אורית וינשטיין, שופטת

14

15