

## קבוצת רכישה

כ"ו"ע 10-11-10784 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א  
ו"ע 11-11-19700 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - מס רכישה כקרקע ולא כדירה מוגמרת  
(ניתן ביום 5.7.15 בבית המשפט המחוזי בתל אביב בפני השופט מגן אלטוביה והחברים צ' פרידמן וי' בילצקי)

### העובדות

מספר הסכמים נערכו ביחס למקרקעין ברח' עין הקורא 13 בתל אביב:

- א. חוזה מיום 20.8.09 בין צ.פ. חברה לבניין בע"מ (להלן - **המוכרת**) לבין המערערים לגבי רכישת המקרקעין;
  - ב. הסכם שיתוף מחודש אוגוסט 2009 בין המערערים לבין עצמם לפיו הסכימו הצדדים לרכוש את המקרקעין ולהקים עליו בניין דירות, שבו תיוחד לכל אחד מהצדדים דירה מסויימת (להלן - **הסכם השיתוף**);
  - ג. הסכם בין גיאות אפיקי נדל"ן בע"מ (להלן - **גיאות**) לבין העוררים האחרים ולפיו גיאות תעניק שירותי ייעוץ וליווי בבניית הבניין (להלן - **הסכם הייעוץ**).
- ביום 1.10.09 הגישו העוררים שומה עצמית למנהל ובו דיווחו על רכישת המקרקעין (ולא על רכישת דירות). המנהל הוציא להם שומות מס רכישה וחייב אותם לפי שווי של דירות מוגמרות, בהתאם לאומדן שצורף להסכם השיתוף ולדוח הבדיקה העסקית של הפרוייקט. ביום 4.12.01 נערך הסכם בנייה בין העוררים והמוכרת.

### טענות הצדדים

#### העוררים

- א. אמנם הכוונה היתה לרכוש את המקרקעין כדי לרכוש מבנה, אולם הדבר היה נעדר וודאות, ללא מפרט ברור, ללא מועד לסיום הבניה וללא ידיעה על היקף ההשקעה הדרושה.
- ב. מאחר שהמוכרת סווגה כרוכשת מקרקעין, הרי שבהתאם לעקרון הסימטריה ומשמדובר במערכת עובדתית אחת, בהסתמך על **עמוס גולן ואח'**<sup>1</sup> יש לראות בעוררים כמי שרכשו את המקרקעין.
- ג. כל עוד לא מקודמת יוזמת החקיקה בקשר לקבוצת רכישה אין להשית מס רכישה על שווי הבניה העתידית, אלא על רכישת הקרקע בלבד.<sup>2</sup>
- ד. לחלופין, יש לראות בתמורה המוסכמת את שווי הדירות ולא לפי האומדן.
- ה. אם אמנם מדובר ברכישת דירת מגורים, אזי כאלו מן העוררים שהם חסרי דירה זכאים להנות מההקלות הניתנות לרוכשי דירת מגורים יחידה.
- ו. קיים כאן פיצול חוזה ואין לייחס להם כוונה כבר בעת הרכישה להתקשרות בהסכם בניה, כאשר הדבר נעשה רק כעבור שנתיים. התקיימו הליכים לבחירת הקבלן שנמשכו זמן רב.
- ז. ביום מתן ההחלטה בהשגה לא היתה התקשרות עם הקבלן.

#### המנהל

המוכרת הינה חברה קבלנית, אשר התחייבה בהסכם המכר לטפל בקבלת היתר בניה למיזם. התחייבות זו אינה שגרתית כי בדרך כלל המוכר מתנתק מהנכס לאחר מכירתו.

המנהל שם יתנועע על פסק דין **לנג'**<sup>3</sup> שבו קבעה ועדת הערר שהיתה זו רכישת דירות מגורים ולא קרקע, תוך ציון מאפיינים דומים: לרוכשים לא היתה עצמאות לבנות את דירתם באופן שונה מרוכשי הדירות האחרים; היזמים נטלו על עצמם את התכנון, הבניה, הביצוע והמכירה של המיזם; הרוכש ראה בכך רכישת דירת מגורים; מערכת חוזים קשרה בין החוזים השונים ויצרה קשר בין כל המעורבים; הרוכשים לא היו זכאים לחתום על חוזה לרכישת מגרש מבלי לבנות מיד את הדירה, לא היו רשאים לבחור להם עו"ד או קבלן אחר; לקידום המיזם פרסמו היזמים שהם מוכרים קוטגיים על קרקע פרטית וגם כאן.

#### ועדת הערר פסקה

מתוך ההסכם עם המוכרת מסתבר שהמטרה היתה למכור מקרקעין בלבד ולא דירות מגורים. המנהל לא טען לקיום הוראות בהסכם המכר הקושרות בין הממכר או התמורה לבין הבנייה על המקרקעין, כך שנראה שהסכם המכר מגלם עסקת מכר קרקע ותו לא.

מאחר שהמוכרת פעלה כקבלן להוציא היתר בניה עוד לפני הסכם המכר והתחייבותה להוצאת ההיתר לא היה יותר מהשתדלות, לכן לא מצא בית המשפט בהוראות ההסכם זיקה לזהות הקבלן המיועד ולבניה המיועדת שנעשתה לאחר למעלה משנתיים.

גיאות היתה מארגנת הקבוצה והסכם השיתוף נכרת בין יחידי הקבוצה לבין עצמם, ואין חולק שהמוכרת לא היתה צד להסכם זה וממילא נותקה ממערך הזכויות והחובות הכרוכות בבניית הדירות. בהוראות ההסכם

<sup>1</sup> ע"א 5332/08 **עמוס גולן ואח' נ' מנהל מס שבח** (16.8.10), האתר המשפטי **מסטקס**.

<sup>2</sup> האירוע שעליו נסב הדיון היה לפני 1.1.11, יום תחילת תוקפו של תיקון 69 לחוק בעניין קבוצות רכישה.

<sup>3</sup> עמ"ש 5024/99 **לנג' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה** (9.3.00), האתר המשפטי **מסטקס**.

נקבע שאין מדובר בשום פנים ואופן ברכישת דירת מגורים גמורה ובכך נטל כ"א מהצדדים על עצמו סיכון, שאם בסופו של דבר לא תיבנה הדירה לא יהיה גורם ממנו יוכל להיפרע. מקום שאין גורם אחראי, נכון להסיק שהצדדים לא רכשו דירה.

הוראה מפורשת בהסכם קבעה שלאחר רכישת המקרקעין תנהל הנציגות בשם המשתתפים מו"מ עם מתכננים שונים לצורך השלמת תכנון הפרוייקט ולצורך הקמתו. כלומר, בעת כריתת ההסכם לא היה ידוע מי יהיה הקבלן שיבנה את הדירות ולא היתה מערכת חוזית בין המוכרת לבין העוררים בקשר הדירות שייחודו לכ"א מיחידי הקבוצה.

ועדת הערר אבחנה מקרה זה מעניין **לנג**. הגורמים שהתקשרו בהסכם המכר אינם זהים לגורמים שהתקשרו בהסכם השיתוף ואף לא זהים לגורמים שהתקשרו בהסכם הייעוץ. **הפרה של הסכם השיתוף אינה הפרה של הסכם המכר ואין זיקה משפטית בין שני ההסכמים**. במקרה שלפנינו זכאים היו היחידים לבחור להם קבלן משלהם בשונה מעניין לנג. אף שכל אחד מהיחידים ראה לנגד עיניו דירה שתיבנה אין הדבר מכריע את הכף נגדו. אין לראות בהתקשרות המאוחרת עם המוכרת כקבלן כדי ליצור זיקה בין עסקת מכר המקרקעין לבין עסקת הבניה. ליחידים היתה זכות לסלק את הקבלן והוא לא יכול היה להיבנות מכך שמכר לעוררים את הקרקע. ההכרעה בכל הקשור לרכישת המקרקעין היתה נתונה לחברי הקבוצה באמצעות הנציגות ולא לקבלן שבמכירה רגילה נוטל אחריות.

ההתקשרות המאוחרת עם המוכרת כקבלן נתמכה בעדויות שנמסרו. טענת המנהל שהתקשרות חברי הקבוצה עם עורכי הדין הן לחוזה הרכישה והן לתהליך הבניה מעיד על מכירה של דירה מוגמרת, לא שכנעה את בית המשפט כלל. אין בכך להוכיח שרכישת המקרקעין והבניה עליהם זוהי עסקה אחת. גם ייחוד הדירות לחברי הקבוצה במסגרת הסכם שיתוף אינו מעיד על רכישת דירות, בעיקר כאשר המוכרת לא היתה צד להסכם זה.

בעובדה **שגיאות** היתה גורם דומיננטי בייזום ובהוצאת המיזם לפועל, בהיותה כחלק מקבוצת הרוכשים וכיועצת ו/או מארגנת אין כדי להטיל על המוכרת חובה כלשהי לבניית הדירות. ועדת הערר לא נדרשה לתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין בנוגע לקבוצת רכישה מאחר שהוא נעשה לאחר המקרה שלפנינו.

## הערות העורך

1. החל ביום 1.1.11 בתיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין התקבל התיקון הנוגע לקבוצות רכישה. פסק הדין עוסק בתקופה שקדמה לו. עם זאת, פסק הדין שופך אור על המאפיינים של קבוצת רכישה כפי שהותוו בתיקון 69 לחוק ובהם הגדרת "**מסגרת חוזית**" כמשמעותה בסעיף 1 לפקודה הכוללת "מערכת חוזים הקשורים זה בזה שבאמצעותם תפעל הקבוצה לקבלת נכס בנוי."

"**גורם מארגן**" - "מי שפועל בעצמו או באמצעות אחר לארגון קבוצת הרוכשים לצורך הרכישה והבניה, לרבות הכנת המסגרת החוזית, והכל בתמורה בעבור פעולות הארגון כאמור."

"**קבוצת רכישה**" - קבוצת רוכשים המתארגנת לרכישת זכות במקרקעין ולבניה על הקרקע של נכס שהוא אחד המפורטים להלן, באמצעות גורם מארגן, ובלבד שהרוכשים בקבוצה מחוייבים למסגרת חוזית -  
1. נכס שאינו דירת מגורים;  
2. נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."

2. נראה, שאילו היה האירוע מתרחש לאחר תיקון 69 היה קשה להגיע לאותה תוצאה אם כי לא קל לקבוע שהיתה קיימת "מסגרת חוזית" דהיינו, "מערכת חוזים הקשורים זה בזה...". כן יש קושי בכך שמתקיימת ההגדרה של "קבוצת רכישה" אשר קובעת "שהרוכשים בקבוצה מחוייבים למסגרת חוזית".

3. ראו דברי הסבר על "קבוצת רכישה" מ' כהן **דיני מסים** עמ' 25251 וכן באתר המשפטי **מסטקס** וכן תכנון מס באוגדן "תכנוני מס" מאת מ' כהן - י' אילוז עמ' 3801 וכן באתר המשפטי **מסטקס**.



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

**בפני:** ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה  
רו"ח יהושוע בילצקי – חבר  
רו"ח צבי פרידמן - חבר

- העוררים**
1. גיאות אפיקי נדל"ן בע"מ
  2. אריה גלייך
  3. אורית שן טל
  4. דניאל גלייך
  5. דרור הראל אלקיים
  6. ענת הראל
  7. נתי בירנבאום
  8. יהודה בן חמו
  9. סיגלית בן חמו
  10. אורית פינס
  11. אלי מושנוב
  12. מטי מושנוב
  13. עמיאל פלישר
  14. צבי מנחמי
  15. נילי מנחמי
  16. גארי בריזנוב
  17. יפה בריזנוב
  18. איל שרון
  19. סיגל שרון
  20. עודד גיל עם
  21. לימור גיל עם
  22. יחזקאל כליף
  23. ענת כליף
  24. עדי דוידוביץ
  25. שרון סקלדניק גולדפדר
  26. מגן מנגנאג'י אברהם מינו
  27. אסתר זימרון גביש
- ע"י ב"כ עוה"ד נדב שגיא

נגד

**המשיב** מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ע"י ב"כ עוה"ד קרן יזדי-סופר פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2  
3

**פסק דין**

4

5

מגן אלטוביה, שופט - יו"ר:

6

7

לפנינו ערר על החלטת שומות מס רכישה מספר: 10916342, 109163618, 109163485, 109163493,

8

109163501, 109163584, 109163592, 109163600, 109163634, 109163626, 109163568, 109163550,

9

109163543, 109163535, 109163527, 109163576, 109163477, 109163519, 109163741 – שקבע



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המשיב ביחס לעסקה שביצעו המערערים במקרקעין ברחוב עין הקורא 13 תל אביב הידועים כגוש  
2 6944 חלקה 55 (להלן: "המקרקעין").  
3

רקע

6 ביחס למקרקעין נערכו הסכמים כדלהלן:

- 7  
8 א. חוזה מיום 20.8.2009 שנכרת בין צ.פ. חברה לבניין בע"מ (להלן: "המוכרת") לבין  
9 המערערים, לפיו רכשו המערערים את המקרקעין (להלן: "הסכם המכר").  
10 ב. הסכם שיתוף מחודש אוגוסט 2009 שנכרת בין המערערים לבין עצמם, לפיו הסכימו  
11 הצדדים להסכם לרכוש את הזכויות במקרקעין ולהקים על המקרקעין בניין דירות (להלן:  
12 "הבניין") בו תיוחד לכל אחד מהצדדים דירה מסוימת (להלן: "הסכם השיתוף").  
13 ג. הסכם מיום 19.8.2009 שנכרת בין גיאות אפיקי נדל"ן בע"מ (להלן: "גיאות") לבין העוררים  
14 האחרים, לפיו הוסכם שגיאות תעניק שירותי ייעוץ וליווי בבניית הבניין (להלן: "הסכם  
15 הייעוץ").

16  
17 ביום 1.10.09 הגישו העוררים שומה עצמית למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: "המשיב")  
18 במסגרתה דיווחו על רכישת המקרקעין תוך חישוב מס הרכישה כרכישת מקרקעין בלבד. המשיב  
19 הוציא לעוררים שומות מס רכישה במסגרתן חויבו העוררים במס רכישה לפי שווי של דירות  
20 מוגמרות, בהתאם לאומדן שצורף להסכם השיתוף ולדוח הבדיקה העסקית של הפרויקט.  
21

22 ביום 20.5.2010 הגישו העוררים השגות על השומות שקבע המשיב ביחס למס הרכישה בו חויבו.  
23  
24 ביום 14.9.10 ניתנה החלטת המשיב בהשגות, ולהלן נימוקיו:  
25

26 "..."

- 27 3. בשומות מס הרכישה שהוציא מנהל מס שבח בגין העסקה חויבו  
28 הרוכשים לפי שווי של דירות מוגמרות, בהתאם לאומדן שצורף להסכם  
29 שיתוף ולדו"ח הבדיקה העסקית של הפרויקט.  
30 4. לאחר בחינת הטענות שהועלו בכתב ההשגה ובהמשך לדיון שהתקיים  
31 בהשגה לא מצאתי מקום לתקן את השומות. ואלה נימוקי החלטה:  
32 א. בנספח א' של הסכם השיתוף חולקו היחידות שצפויות להיבנות בין  
33 משתתפי הקבוצה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 כבר בעת החתימה על ההסכם לרכישת הקרקע ידע כל אחד ואחד  
2 מיחידי הקבוצה את מיקומה המדויק של הדירה המיועדת לו בפרויקט.  
3 היכן תהיה ממוקמת, מס' הקומה, כיווני האוויר שלה, מספר החדרים  
4 בדירה שטח הדירה במ"ר ואומדן ראשוני של עלות הדירה.  
5 ב. הרוכשים התחייבו בהסכם השיתוף, אשר נחתם ע"י כל חברי  
6 הקבוצה, להקים על המקרקעין בניין.  
7 לאור ההתחייבות ההדדית אין חברי הקבוצה רשאים להיוותר בעלים  
8 של קרקע בלבד.  
9 זאת ועוד, הרוכשים אינם אדונים לעצמם לתכנון הקרקע כראות עיניהם  
10 (למעט תוספות/שינויים ייחודים) באמצעות קבלן מטעמם, אלא אך ורק  
11 במשותף עם שאר חברי הקבוצה ובאמצעות קבלן שייבחר על ידי  
12 הקבוצה. כמו כן, הם אינם רשאים להחליט באופן עצמאי ונפרד על  
13 תכנון הקרקע ו/או הוצאת היתר בנייה וכד'.  
14 ג. בחינה מהותית כלכלית של כל פרטי העסקה ונסיבותיה מלמדת כי  
15 הרוכשים רכשו דירת מגורים גמורה ולא קרקע לבניית דירת מגורים.  
16 הרוכשים שהצטרפו לפרויקט ראו לנגד עיניהם, בעת שחתמו על שורת  
17 ההסכמים, רכישה של דירה גמורה וכשירה למגורים ולא התכוונו,  
18 בשום שלב, להיות בעלים של קרקע פנויה, אלא בעלים של דירה גמורה  
19 הראויה לשמש למגוריהם או של מי מטעמם.  
20 גמירות הדעת החוזית של כל המתקשרים בעסקה היא לרכישת דירות  
21 ולא לרכישת קרקע.  
22 ד. "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 9 (ג) לחוק כדירה שיש התחייבות של  
23 המוכר לסיים את בנייתה.  
24 טוענים המשיגים כי "המוכר" אינו מחויב לסיים את בניית הדירות שכן  
25 הוא מכר לקבוצה קרקע בלבד.  
26 לעניין זה אני מפנה לפסק דין של בית המשפט העליון בעניין אלדד  
27 חסון, שם נקבע כי די בהתחייבות עצמית של הרוכש לסיים את בניית  
28 הדירה. התחייבות זו אנו מוצאים בענייננו בהתחייבות ההדדית של כל  
29 יחידי הקבוצה במסגרת הסכם השיתוף שנחתם בינם.  
30 ה. הועדה לבחינת היבטי המס בקבוצות רכישה שמונתה ע"י מנהל  
31 רשות המיסים מאמצת את העמדה המפורטת לעיל וקובעת כי יש לראות  
32 ברוכשים המתארגנים במסגרת קבוצת רכישה לשם רכישת דירות  
33 כרוכשי דירות ולא רוכשי קרקע".  
34  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לשלמות התמונה, יצוין, כי לאחר הגשת הערר, התקשרו העוררים עם המוכרת בהסכם בניה מיום  
2 4.12.2011, לפיו שכרו את שירותי הבניה של המוכרת (מוצג מש/14) (להלן: "הסכם הבניה").

3

4

5

טענות העוררים בערר:

6

7 א. העוררים רכשו מהמוכרת את המקרקעין בלבד מתוך כוונה לבנות על המקרקעין מבנה,  
8 אלא שכוונה זו נעדרה וודאות, מאחר ואין מפרט ברור ולא ידוע מתי תסתיימנה עבודות  
9 הבניה ואף לא ידוע היקף ההשקעה הדרושה לבניית המבנה.

10

11 ב. המוכרת סווגה על ידי המשיב כרוכשת מקרקעין ועל כן, משמדובר במערכת עובדתית אחת  
12 ובהתאם לעיקרון הסימטריה שנקבע בע"א 5332/08 עמוס גולן ואח' נ' מנהל מס שבת  
13 (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין גולן") יש לראות בעוררים כמי שרכשו  
14 מקרקעין.

15

16 ג. העוררים מצביעים על יוזמת חקיקה של המשיב, לפיה הוצע לעקוף את ההלכה שנקבעה  
17 בעניין גולן בדרך של תיקון סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963  
18 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), ולראות ברכישה המתבצעת באמצעות קבוצת רכישה לשם  
19 יצירת מוצר מוגמר כאילו נרכש המבנה המוגמר. לטענתם, בכך יש כדי ללמד שכל עוד לא  
20 חוקק התיקון האמור, אין להשית מס רכישה על שווי הבניה העתידית אלא על רכישת  
21 הקרקע בלבד.

22

23 ד. לחילופין טענו העוררים בכתב הערר, כי יש לראות בתמורה המוסכמת את שווי הדירות ולא  
24 לפי אומדן שווי הדירות המוגמרות אשר צורפו להסכם השיתוף לצורך הערכה והמחשה  
25 בלבד.

26

27 ה. עוד טוענים העוררים, כי אם תתקבל גישת המשיב לפיה רכשו העוררים דירת מגורים, אזי  
28 זכאים עוררים 4, 6 ו- 14 בעלי דירת מגורים יחידה, ליהנות ממדרגות מס רכישה הניתנות  
29 לרוכשי דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 9 (ג1א) (2) לחוק מיסוי מקרקעין.

30

31 ו. בסיכומיהם עמדו העוררים על טענותיהם שלעיל, והוסיפו כי הם כופרים בטענת המשיב,  
32 במסגרת הערעור כאן, כאילו כבר בעת רכישת הקרקע הוסכם שהמוכרת תבנה את הדירות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ולמעשה קיים כאן פיצול חוזה. לטענתם, התקשרות העוררים עם המוכרת בהסכם הבניה  
2 נעשתה כשנתיים וחצי לאחר עסקת הרכישה של הקרקע ובמנותק ממנה לחלוטין. לביסוס  
3 טענתם זו מצביעים העוררים על כך שהבחירה בקבלן הבניה נעשתה לאחר הליך מכרז בן  
4 שלושה חודשים, הבחירה בקבלן נעשתה לאחר פניה יזומה למעל 20 קבלני ביצוע גיאות אף  
5 התנגדה לבחירת המוכרת כקבלן ביצוע ופעלה לבטל את בחירתו.  
6

7 ז. ביחס להתקשרות העוררים עם המוכרת בהסכם הבניה, טוענים העוררים כי "במועד מתן  
8 החלטתה בחשגה, היינו ביום 14.9.2010, המוכרת כלל לא נבחרה לביצוע הפרויקט, אלא רק  
9 לאחר תקופה ארוכה מעת מתן החלטתה בחשגה. משכך, ברור שהמשיב לא ביסס החלטתו  
10 לעניין שומת מס הרכישה על כך שמוכרת הקרקע הינה גם הקבלן המבצע, שכן עובדה זו  
11 כלל לא הייתה מונחת בפניו בעת שנתן החלטתו". מוסיפים העוררים וטוענים כי מדובר  
12 בטענות שלא הועלו בשום שלב משלבי הדיון השומתי ואשר נשמעו לראשונה מפי המשיב  
13 במהלך דיוני ההוכחות והן בבחינת הרחבת חזית עובדתית ומשפטית אסורה.  
14

### דיון

15  
16  
17 1. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע:

18  
19 **"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה**  
20 **מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי**  
21 **המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל**  
22 **כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."**  
23

24 בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבעו ההגדרות שלהלן:

25  
26 **"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים**  
27 **המחוברים לקרקע חיבור של קבע."**  
28 **"זכות במקרקעין" - בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש**  
29 **שנים..."**  
30

31 מהוראות החוק שלהלן, עולה כי ברכישת קרקע בישראל לרבות המחוברים לו חיבור קבע,  
32 חייב הרוכש במס רכישה.  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 2. בהסכם המכר (נספח ד לערר), התייחסו הצדדים לממכר, וכך קבעו:

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

"הואיל והמוכר מצהיר כי הוא הבעלים הרשום בשלמות בחלקה בשטח רשום של 450 מ"ר, ברח' עין הקורא 13 תל אביב, עליה בנויים מספר מבנים ישנים, הידוע כגוש שומה 6944 חלקה 55 (להלן: "הממכר")."

בסעיף 2 להסכם המכר, נקבע:

"המוכר מוכר בזה לקונה את הממכר, והקונה קונה בזה את הממכר מאת המוכר והכל באופן, בתמורה ובתנאים כאמור בחוזה זה."

בסעיף 7 להסכם המכר, נקבע:

"תמורת הממכר ומלוי כל התחייבויות המוכר כאמור בחוזה זה – הקונה מתחייב לשלם למוכר סך של 4,740,000 ₪...וזאת בתשלומים, במועדים ובתנאים הבאים:

1....

2. יתרת התמורה בסך 2,740,000 ₪... מתחייב הקונה לשלם למוכר ביום (90 ימים מיום חתימת חוזה זה) כנגד מסירת זכות החזקה בממכר..."

מהוראות אלה של הסכם המכר, נראה כי הצדדים להסכם הסכימו שהמוכרת תמכור לעוררים קרקע עליה בנויים מספר מבנים ישנים תמורת 4,740,000 ₪ כאשר התשלום האחרון בסך 2,740,000 ₪ ישולם על ידי העוררים למוכרת כנגד מסירת זכות החזקה בממכר. ועוד. המשיב לא טען לקיומם של הוראות בהסכם המכר, הקושרות בין הממכר או התמורה לבין הבנייה על המקרקעין, ולא מצאתי בהסכם המכר הוראות כאמור. מכל אלה, נראה כי הסכם המכר מגלם עסקת מכר קרקע ותו לאו.

3. לטענת המשיב, המוכרת הינה חברה קבלנית אשר בסעיף 6ב להסכם המכר התחייבה להמשיך ולטפל בקבלת היתר הבניה למיזם. התחייבות זו של המוכרת אינה שגרתית שכן "המוכר בדרך כלל מתנתק מהנכס לאחר מכירתו". בהקשר זה טוען המשיב כי "הסיווג הנכון של ההסכם הזה, עם התניות הברורות בעניין התחייבות המוכרת להשיג היתר בניה סופי, ועם העובדה שהמוכרת היא הקבלן הבונה מובילה למסקנה שמדובר בעסקה של רכישת דירות מגורים מוגמרות.

סעיפים 5 ו-6 להסכם המכר, קובעים:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 "הקונה מאשר כי ידוע לו שהמוכר הגיש בקשה לקבלת היתר לבנייה על  
2 החלקה (בקשה להיתר מס' ר – 1179 – 2008 (להלן: "הבקשה להיתר" להלן  
3 "היתר הבנייה", לפי העניין).  
4 6. א....  
5 ב. המוכר מתחייב להמשיך לטפל בקבלת היתר בנייה בהתאם לבקשה להיתר  
6 שהמוכר הגיש...  
7 ...  
8 מוסכם ומודגש כי היתר הבנייה יוצא ככל שהדבר יהא אפשרי מבחינת הועדה  
9 המקומית לתכנון ובנייה על שם הקונה ו/או על שם מי שהקונה יורה. אך בכל  
10 מקרה מוסכם כי היתר הבנייה לא יוצא ע"ש המוכר.  
11 ...  
12 מובהר ומודגש בזה כי כל עיכוב ו/או איחור במועד ההליכים לקבלת ההיתר  
13 לרבות אף אם לא ניתן יהיה לקבלו כלל, לא יהווה הפרה ע"י המוכר של חוזה  
14 זה. המוכר מצהיר כי לא ידוע לו על כל מניעה לקבלת היתר הבנייה והוא יפעל  
15 בשקידה ראויה לקבלו".  
16  
17 מהאמור לעיל, עולה כי עוד קודם לכריתת הסכם המכר פעלה המוכרת להוציא היתר בניה והצדדים  
18 הסכימו שהמוכרת תמשיך לפעול לקבלת היתר הבניה. יחד עם זה, הצדדים הסכימו שהחייב של  
19 המוכרת בעניין היתר הבניה יהיה חיוב "השתדלות" וככל שהמוכרת לא תצליח לקבל היתר בניה לא  
20 יהיה בכך משום הפרת חוזה. על כן, איני מוצא בסעיף 6 שבהסכם המכר, זיקה לזהות הקבלן  
21 המיועד לבנות את הבניין על המקרקעין, או איזו שהיא זיקה לבניית הבניין המיועד או להסכם  
22 הבניה שנכרת בין הצדדים לאחר למעלה משנתיים.  
23  
24 4. הסכם השיתוף (נספח ה לכתב הערר) נכרת בין יחיד קבוצת הרכישה לבין עצמו ובכלל זה גיאות  
25 אשר הייתה המארגנת של הקבוצה, ואין חולק שהמוכרת לא הייתה צד להסכם זה.  
26  
27 זאת ועוד. בהואיל האחרון להסכם השיתוף, נקבע:  
28  
29 "הואיל והמשתתפים מצהירים כי ידוע ונהיר להם היטב כי מדובר בפרויקט  
30 של רכישת קרקע בלתי מבונה ובניית בניין עליה בדרך של בניה עצמית,  
31 בהתאם להוראות הסכם זה, וכי אין מדובר בשום פנים ואופן ברכישה של דירת  
32 מגורים גמורה או דירה "על הנייר" או בהתחייבות למכירת דירה כזו, וכי אף  
33 גורם לא התחייב כלפיהם או כלפי מאן דהוא אחר, לספק להם דירה כזו".  
34  
35 דהיינו, בניסוח הוראה זו המהווה חלק בלתי נפרד מההסכם, נטל על עצמו כל אחד מהצדדים  
36 להסכם סיכון שאם בסופו של דבר לא תיבנה הדירה שיוחדה לו, לא יהיה גורם ממנו יוכל להיפרע  
37 בשל כך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 אפשר שהצדדים להסכם השיתוף היו מודעים לאפשרות ש"ייתפסו" בעיני רשויות המס כמי שרכשו  
2 דירת מגורים, ובניסוח הוראה זו של ההסכם ביקשו להתחמק מאפשרות כזו, אולם בכך אין כדי  
3 לסווגם כמי שרכשו דירת מגורים, מקום שעל פי הוראה זו נטל כל אחד מהמשתתפים סיכון ממשי  
4 שבסופו של יום לא יזכה לקבל דירה ולא יהיה לו גורם להיפרע ממנו בגין הנזק הגלום באי בניית  
5 הדירה. במילים אחרות, מקום שמבחינה משפטית משמעות ההוראה האמורה היא שאין בנמצא  
6 גורם אחראי לבניית הדירות שיוחדו לכל אחד מהצדדים, נכון להסיק שהצדדים לא רכשו דירה.  
7 יודגש, כי לא נטען וממילא לא הוכח כי מדובר בהסכם למראית עין.
- 8
- 9 5. כמפורט לעיל, הסכם המכר והסכם השיתוף נכרתו בסמוך, ובכך לכאורה יש כדי ללמד על זיקה בין  
10 הסכם המכר לפיו רכשו העוררים את המקרקעין לבין הסכם השיתוף בו התחייבו הצדדים לממן את  
11 המיזם לבניית הדירות שיוחדו לכל אחד מהם ולקבוע את התנאים לקידום המיזם וניהולו. אלא,  
12 שכאמור המוכרת לא הייתה צד להסכם השיתוף וממילא נותקה ממערך הזכויות והחובות הכרוכות  
13 בבניית הדירות.
- 14
- 15 6. זאת ועוד. בסעיף 6.3 להסכם השיתוף, נקבע:
- 16
- 17 **"לאחר רכישת המקרקעין, תנהל הנציגות בשם המשתתפים מ"מ עם**  
18 **מתכננים שונים לצורך השלמת תכנון הפרויקט, עם ספקים שונים לצורך**  
19 **הקמת הפרויקט ובכלל זה עם קבלן בניין לבניית הפרויקט..."**
- 20
- 21 עוד נקבע בסעיף 8.4 להסכם:
- 22
- 23 **"8.4.1 האסיפה הכללית תהא מוסמכת לבחור ולמנות קבלן, לטעם בניית**  
24 **הפרויקט.**
- 25 **8.4.2 ההתקשרות עם הקבלן מותנית בקבלת אישור מראש ובכתב של הבנק.**
- 26 **8.4.3 הקבלן יעמיד לטובת..."**
- 27
- 28 מהוראות אלה, עולה כי בעת כריתת הסכם המכר, טרם היה ידוע מי ישמש כקבלן בנייה לבניית  
29 הדירות, וממילא בשלב זה, לא הייתה כל מערכת חויות בין המוכרת לבין העוררים בקשר עם כל  
30 הדירות שיוחדו לכל אחד מהעוררים.
- 31
- 32 7. לטענת המשיב נסיבות עניינינו דומים לנסיבות שנדונו בעמ"ש 5024/99 לנג נ' מנהל מס שבח  
33 מקרקעין חדרה, מיסים יד/2 (אפריל 2000) ה-46 (להלן: "עניין לנג") שם מצאה ועדת הערר  
34 שהרוכשים רכשו דירת מגורים ולא קרקע. המשיב מצביע על מרכיבים שונים בעסקה כאן הדומים  
35 למרכיבים בעסקה שנדונה בעניין לאנג, ובכלל זה: לרוכשים לא הייתה עצמאות לבנות את דירתם  
36 באופן שונה מרוכשי הדירות האחרים, היזמים נטלו על עצמם את התכנון, הבניה, הביצוע והמכירה  
37 של המיזם, הרוכש ראה בעסקה רכישה של דירת מגורים, מערכת חוים קשרה בין החוים השונים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ויצרה קשר בין כל המעורבים, הרוכשים לא היו זכאים לחתום על חוזה לרכישת מגרש מבלי לבנות  
2 מיד את הדירה, הרוכשים לא היו רשאים לבחור להם עו"ד או קבלן אחר מזה שנבחר על ידי היוזם,  
3 לקידום המיזם פרסמו היוזמים שהם מוכרים קוטגיים על קרקע פרטית וכך במקרה כאן.  
4  
5 עם כל הכבוד, נראה לי כי דווקא פסק הדין בעניין לגג, תומך במסקנה שבנסיבות עניינינו השונות  
6 מהנסיבות באותו מקרה, אין לראות ברוכשים כמי שרכשו דירות מגורים. בעניין לגג (פסקה 8),  
7 נקבע:

8  
9 "אין חולק כי יש לבחון את העסקאות נשוא העררים לצורך מיסוי כפי שעוצבו  
10 על ידי הצדדים. התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים  
11 בבסיס חיוב המס...  
12 מעיון במערכת החוזים הנ"ל, עולה התמונה הבאה:  
13 א. במבוא לחוזה הצטרפות למושב נורדיה צוין כי המשתכן "במעמד  
14 משותף של חתימת חוזה זה חותם על חוזה נוסף לשם רכישת מגרש... בשטח  
15 עליו מתכננים היוזמים בניית פרויקט של שכונה כפרית בת 270 יחידות דיור  
16 צמודות קרקע.  
17 עוד צוין כי הכללת המשתכן בפרויקט הנ"ל מותנית בהסכמת הישוב נורדיה  
18 ובחתימת המשתכן על חוזים ומסמכים לגבי המגרש וביניהם: חוזה לרכישת  
19 המגרש, הסכם שיתוף המקרקעין, הסכם הצטרפות לישוב נורדיה, חוזה בין  
20 בוני נורדיה והקבלן שיבנה את הבית על המגרש, יפוי כח וכדומה.  
21 בסעיף 23 לחוזה הותנה כי:

22  
23 "המשתכן מאשר מסכים ומתחייב כי הפרה מצדו של אחד החוזים תיצור זיקה  
24 (Linkage) בין אותה הפרה לבין יתר החוזים והפרת אחד החוזים תחשב  
25 כהפרה של כל החוזים מצידו. הפרה יסודית כאמור לעיל תחשב כהפרה  
26 יסודית של כל החוזים והפרה רגילה תחשב כהפרה רגילה של כל החוזים".  
27 מתנאי זה עולה בבירור קיומה של זיקה בין כל החוזים עליו חתם המשתכן  
28 לבניית ביתו על המגרש שרכש".

29  
30 בהמשך, נקבע:

31  
32 "מערכת חוזים זו עולה, כי היוזמים, באמצעות חברת בוני נורדיה, שהוקמה  
33 על ידם נטלו על עצמם את התכנון, המכירה, הבניה והביצוע של הפרויקט.  
34 מבחינת המשתכן עולה בבירור, כי טיבה ומהותה של העסקה כפי שעוצבה  
35 היא בניית בית מגורים. אין מדובר כאן במכירת זכות במגרש ללא קשר עם  
36 פרויקט הבנייה היוזם.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 המערכת החוזית נועדה ליצור קשר וזיקה בין הגורמים המעורבים בהקמת  
2 הפרויקט, החל מבעלי המקרקעין וחברת בוני נודיה כזימים, הקבלנים  
3 והמשתכנים".
- 4
- 5 בענייננו, הגורמים שהתקשרו בהסכם המכר אינם זהים לגורמים שהתקשרו בהסכם השיתוף ואף  
6 אינם זהים לגורמים שהתקשרו בהסכמי הייעוץ (נספח ו לערר). זאת ועוד בשונה מהמקרה שנדון  
7 בעניין לנו באופן מהותי, הפרה של הסכם השיתוף, אינה הפרה של הסכם המכר, וממילא ביטול של  
8 הסכם השיתוף בשל הפרה יסודית מצד אחד הצדדים, אינו מוכח את הצדדים להסכם השיתוף  
9 בביטול הסכם המכר. דהיינו, אין זיקה משפטית בין שני הסכמים אלו.
- 10
- 11 זאת ועוד. כפי שפורט לעיל, על פי הסכם השיתוף, העוררים היו זכאים לבחור את הקבלן שיבנה את  
12 המבנה ועניין זה לא נכפה עליהם על ידי המוכרת או על ידי גיאות או כל גורם אחר, ובכך שונה  
13 ענייננו מהמקרה שנדון בעניין לנו.
- 14
- 15 אין חולק שכל אחד מהעוררים התקשר בהסכם המכר ובהסכם השיתוף כאשר ראה לנגד עיניו את  
16 בניית דירת המגורים שיוחדה לו בהסכם השיתוף (שי' 22 ע' 11 לפרוטוקול הדיון מיום 5.6.2013).  
17 נסיבה זו דומה למקרה שנדון בעניין לנו, אלא שנסובה זו כמו נסיבות נוספות שאינן מהותיות, אינן  
18 מכריעות את הכף נגד הוראות הסכם המכר ו/או הסכם השיתוף.
- 19
- 20 8. לאחר שהוצאה השומה נשוא הערעור כאן, התקשרו העוררים עם המוכרת בהסכם הבניה (מוצג  
21 מש/14), ומתעוררת השאלה האם יש בכוחה של נסיבה זו להטות את הכף ולראות בעוררים כמי  
22 שרכשו דירת מגורים, כטענת המשיב.
- 23
- 24 קודם שאדון במשמעותה של נסיבה זו והשלכותיה לעניין המס, ראיתי לנכון, לציין שעם גילוי  
25 העובדה שבין המוכרת לבין העוררים נכרת הסכם הבניה ומשטרם חלפו 4 שנים מיום עשיית  
26 השומה, אפשר שנכון היה למשיב לעשות שימוש בסמכות הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין,  
27 ולבסס את שומתו על העובדות החדשות שהתבררו לו.
- 28
- 29 לגופו של עניין, נראה כי אין בהתקשרות המאוחרת בין העוררים לבין המוכרת, כדי ליצור זיקה  
30 משפטית בין עסקת מכר המקרקעין לבין עסקת הבניה. אכן, מדובר בצדדים זהים, אולם מלבד כך  
31 המשיב לא הצביע על הוראה בהסכם הבניה המאוחר להסכם המכר שיש בה כדי לקשור משפטית  
32 בין שני ההסכמים. זאת ועוד. בסעיף 11.10.1 להסכם הבניה הוענקה למזמין (העוררים) זכות קיזוז  
33 של כל סכום שהקבלן (המוכרת) חייב למזמין לפי הסכם הבניה, למעט עסקאות אחרות שנעשו  
34 ביניהם. בסעיף, 25 להסכם הבניה העוסק בביטול ההסכם במקרה של הפרה מצד הקבלן או נסיבות  
35 המקנות למזמין זכות לביטול ההסכם, נקבע כי "המזמין יהיה רשאי לבטל את ההסכם באמצעות  
36 הודעת ביטול בכתב שתשלח לקבלן, לסלק את ידו של הקבלן מאתר הבניה, לתפוס את החזקה בו  
37 ולהשלים את הבניין בעצמו או באמצעות קבלן אחר או בכל דרך אחרת...". נמצא, שאף אם יסולק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הקבלן מאתר הבנייה בהתקיים אחת העילות לסילוקו, אין הקבלן יכול להיבנות מהעובדה שהוא  
2 מכר לעוררים את הקרקע. בכך, יש כדי לתמוך עוד במסקנה לפיה אין זיקה משפטית או בכלל בין  
3 הסכם הבניה להסכם המכר.  
4
- 5 יוער, כי עוד קודם להתקשרות בהסכם הבנייה הגישו העוררים תביעה (מוצג מש/7) בגין נזקים  
6 שלטענתם נגרמו להם בקשר עם ביצוע המיזם (ת.א 31375-10-11). תביעה זו, על סך למעלה מ- 5  
7 מיליון ₪, הוגשה נגד גיאות ואחרים ולא נגד המוכרת. יש בכך כדי לתמוך במסקנה, שבשלב זה  
8 טרם הייתה למוכרת כל אחריות כלפי העוררים, ככל שמדובר בבניית הבניין.  
9
- 10 .9. אפשר שרכישת המקרקעין ובניית הבניין נהגו על ידי יום מיזם וזה פעל לארגן את הרוכשים  
11 המעוניינים ואת הספקים ואנשי המקצוע, אולם מהסכם השיתוף עולה כי ההכרעה בכל הקשור  
12 ברכישת המקרקעין ובבניית הבניין הייתה נתונה לחברי הקבוצה, באמצעות נציגות נבחרת (סעיפים  
13 2,7, 5.2, 5.4, 6.3, 1 – סעיף 8 על כל סעיפי המשנה בו). בכך נטלו על עצמם חברי הקבוצה את הסיכון  
14 ביחס להשלמת המיזם ועלותו. מצב דברים זה שונה מהותית מרכישת דירה מקבלן, אשר הוא לבדו  
15 נושא בסיכון ביחס להשלמת המיזם, בעוד הרוכשים מתחייבים לשלם את התמורה המוסכמת אשר  
16 בדרך כלל מובטחת בערבויות מכר.  
17
- 18 .10. מטעם העוררים העיד, מר אריה גלייך (להלן: "מר גלייך"), ובחקירתו התייחס מר גלייך לנסיבות  
19 בהן התקשרו העוררים עם המוכרת בהסכם הבניה, וכך העיד (ש' 11 ע' 15 לפרוטוקול הדיון מיום  
20 5.6.2013):
- 21 "ש. האם זה מקרה שהקבלן שבונה את הבניין והחברה שמכרה את  
22 המקרקעין היא במקרה גם הקבלן וגם בנתה את הבניין, האם כל זה  
23 מקרה?  
24 ת. אני חושב שכן. מתוך הידע שיש לי, זה קשור לדברים אחרים,  
25 ההתרחשות שקרתה סביב מה שקרה. בנושא הקבלן היו לנו אסיפות  
26 במסגרת הקבוצה ובגלל זה יש את התביעה הזאת. מי שייצג אותנו  
27 בהתחלה התרשל בתפקידו ואנו נאלצנו לבחור קבלן אחר. נאלצנו לבקש  
28 הצעות מחירים מקבלנים אחרים. באסיפה נבחר הקבלן הזה כי ההצעה  
29 שלו הייתה הכי אטרקטיבית. הכוונה לצ.פ. אני לא מכיר את צ.פ. וגם  
30 לא הכרתי לפני כן. מבחינתי זה מקרה.  
31 ...  
32 ש. אתה יודע שהיו יועצים של הקבוצה שסברו שהצעתו של הקבלן  
33 הנבחר היא יקרה יותר לעומת הצעות אחרות שהובאו בפני הקבוצה?  
34 ת. לא זכור לי לגבי יועצים. אני לא מכיר את זה.  
35 ...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ש. אולי היו דיבורים בעל פה עם הקבלן לפני התאריך הזה?  
2 ת. למיטב ידיעתי לא היה שום קשר לגבי הבנייה הזאת עם הקבלן לפני  
3 התאריך הזה".

4  
5 בחקירתו החוזרת העיד מר גלייך (ש, ש' 4 ע' 21):

6  
7 "ש. מדוע החלטתם לבחור ב.צ.פ. ומתי?  
8 ת. התכנסנו כדי לדון בנושא של הצעות מחיר מקבלנים שונים.  
9 ש. גאות הציעו לכם את הקבלנים האלה?  
10 ת. גאות לא הציעה אותם.  
11 ש. לעניין הנסיבות שהובילו לבחירה של ב.צ.פ. כקבלן. איך החלטתם?  
12 ת. גאות הביא כל מיני הצעות והייתה לנו ישיבה בנושא. הוא נבחר  
13 בהצבעה. אני לא יודע לומר למה ספציפית הוא שנבחר.  
14 ...  
15 ש. האם ב.צ.פ. הוא מוכר הקרקע וגם הקבלן זה מקרי?  
16 ת. כן".

17  
18 לא מצאתי ראיות לסתור את עדותו של מר גלייך, והעובדה שהסכם הבנייה בין העוררים  
19 לבין המוכרת (הקבלן) נכרת תקופה ארוכה לאחר כריתת הסכם המכר (כשנתיים), תומכת  
20 בגרסתו של מר גלייך, לפיה לא הייתה שום הסכמה מוקדמת בין העוררים לבין המוכרת  
21 בקשר עם בניית הבניין.

22  
23 כאן המקום לציין כי מטעם המשיב העיד המפקח רואי זרנצ'נסקי, ובחקירתו הראשית  
24 התייחס לעובדה שהמוכרת היא שבסופו של דבר גם בנתה את הבניין, וכך העיד (ש' 5 ע' 25  
25 לפרוטוקול הדין מיום 14.7.2013):

26  
27 "ש. מה עמדת המשיב ביחס למקרייות הזאת.  
28 ת. ברור שהסברה הזאת שהמוכרת שהיא חברה קבלנית שאנו יודעים  
29 שיש לה עסקאות של מכירת דירות קבלן ולאור העובדה שהיא לא  
30 מתנתקת לאחר המכירה וממשיכה ללוות את הוצאת היתר הבניה,  
31 עלתה סברה שהיא גם זאת שתבצע את הבניה בפועל, מה שאכן  
32 קרה...".

33  
34 עם כל הכבוד, אין ליתן לסברה זו של המשיב או של המפקח זרנצ'נסקי משקל אל מול שלל  
35 הראיות מהן עולה שאין כל קשר משפטי או זיקה בין הסכם הרכישה לבין הסכם הבניה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1
- 2 11. המשיב מצביע על כך שכבר בסמוך לרכישת המקרקעין הסכימו חברי הקבוצה לשלם לעורכי הדין
- 3 שייצגו אותם גם ברכישת המקרקעין וגם בהליך בניית הבניין (מוצג מש/6). לטענתו, בכך יש
- 4 אינדיקציה "לרכישה מקבלי", שהרי שכר הטרחה משולם על שווי דירה גמורה.
- 5
- 6 טענה זו של המשיב אינה נראית לי כלל וכלל. כאמור אין חולק שבעת רכישת המקרקעין התכוונו
- 7 הרוכשים לבנות על המקרקעין מבנה שיכלול את הדירות שיוחדו לכל אחד מהם בהסכם השיתוף.
- 8 ממילא, זקוקים היו לייצוג משפטי גם לצורך רכישת המקרקעין וגם לצורך הבניה. אלא, שבהתחשב
- 9 בנסיבות שפורטו לעיל, אין בכך כדי להוביל למסקנה לפיה רכישת המקרקעין ובניית הבניין על
- 10 המקרקעין מהווים עסקה אחת. בהחלט סביר שהרוכשים אשר התכוונו לבנות על המקרקעין בניין
- 11 שיכלול את הדירות שיוחדו לכל אחד מהם, ראו לנכון להתקשר עם עורך דין כדי שזה ילווה אותם
- 12 משפטית לאורך כל המסלול שהתוו לעצמם.
- 13
- 14 12. מנספח א להסכם השיתוף (מוצג מש/1) ודו"ח אפס (מוצג מש/2) ניתן ללמוד כי ישנו פירוט מלא לגבי
- 15 כל יחידת דיור – מספר דירה, מספר קומה, סוג דירה, מ"ר נטו, מרפסת, עורף/חזית וכד' עד כדי
- 16 שווי, ובכך לטענת המשיב, יש כדי ללמד שכבר בעת כריתת הסכמי המכר והשיתוף רכשו חברי
- 17 הקבוצה את דירת המגורים שיוחדה להם.
- 18
- 19 בהתחשב בנסיבות העניין, איני סבור שייחוד דירות במסגרת הסכם השיתוף בו התקשרו העוררים
- 20 בינם לבין עצמם, יש בו כדי ללמד על רכישת הדירות שיוחדו לכל אחד מהעוררים, ובודאי שאין
- 21 לראות זאת כך, מקום שהמוכרת כלל לא הייתה צד להסכם זה. דו"ח אפס ממילא נדרש לצורך
- 22 הליוי הבנקאי גם כאשר רוכש הקרקע הוא המבצע את הבניה.
- 23
- 24 13. במסגרת ביקורת שערך המשיב באתר הבניה במקרקעין, נמצא שהמוכרת היא הקבלנית שבונה את
- 25 הבניין. מוסיף המשיב וטוען כי עובדה זו, בדבר זהות החברה הקבלנית שבונה את הבניין במקרקעין
- 26 שנרכשו על ידי העוררים לא הובאה לידיעתו ואף לא לידיעת ועדת הערר והיא לא נכללה
- 27 בתצהירי העוררים אף שאלה הוגשו לאחר התחלת הבניה.
- 28
- 29 כאמור, הליכי השומה, הדיון בהשגה וקביעת השומה נשוא ערר זה, נערכו בטרם נכרת
- 30 הסכם הבניה, ולא מצאתי שהייתה הסכמה קודמת בין העוררים לבין המוכרת בקשר עם
- 31 בניית הבניין, על כן, אין להניח שלעת ההיא היו העוררים מסוגלים לספק למשיב מידע
- 32 אודות זהות הקבלן המיועד לבנות את הבניין.
- 33
- 34 אשר לתצהירים שהוגשו במסגרת הערר כאן, בהחלט יש לראות טעם לפגם בכך שמידע
- 35 אודות קבלן הבניה לא נכלל בהם. לאחר ששקלתי את הדברים הגעתי לכלל דעה כי אין
- 36 בכך כדי לשנות ממסקנותיי עד כאן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

14. לטענת המשיב, גיאות הייתה הגורם המארגן הפועל למען חברי הקבוצה ביזום המיזם, הוצאתו אל הפועל וארגון בנק מלווה בתמורה לשכר. בנוסף גיאות הינה חלק מקבוצת הרכישה ורשאית להירשם כבעלים של היחידה המסחרית במיזם. באלה יש כדי לתמוך במסקנה שמדובר ברכישת דירות מגורים.
- אכן, מהסכמי השיתוף והייעוץ עולה שגיאות אמורה הייתה ללוות ולייעץ לחברי הקבוצה בביצוע המיזם ואפשר אף שהיא הייתה הגורם הדומיננטי ביזום והוצאת המיזם לפועל, בין בהיותה חלק מקבוצת הרוכשים ובין בכובעה כיועצת /או מארגנת. אלא שבכך אין כדי להטיל על מוכרת הקרקע חובה כלשהי לבניית הדירות שהתכוונו העוררים לבנות על המקרקעין שרכשו, ועל כן, איני מוצא בנסיבה זו, אינדיקציה לכך שהעוררים רכשו מהמוכרת דירת מגורים.
15. המקרקעין נרכשו ביום 20.8.2009 קודם לכניסתו לתוקף של תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 69"), אשר חוקק במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011. על כן, איני רואה צורך להידרש להוראות התיקון האמור במסגרת הליך זה.
16. בעא 5332/08 עמוס גולן ועוד 39 אח' נ' מנהל מס שבח (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין גולן") נקבע:

"עסקת מכר מקרקעין ועסקת רכישת מקרקעין הן שתי פעולות היונקות את חיותן זו מזו, בהיותן נובעות ממערכת עובדתית אחת, וביצועה של האחת מקימה לתחיה את חברתה, באופן שאין האחת עומדת על רגליה שלה במנותק מקיומה של האחרת. במילותיו של פרופ' יצחק הדרי בספרו מיסוי מקרקעין כרך ד – מס רכישה ומס מכירה (מהדורה שניה, 2008) 31 (להלן: הדרי):

...

בענייננו, מוסכם על הכל כי הקבלן לא רכש כל זכות במקרקעין מהמושב, והקבלן אף לא חוייב במס על מכירת "בתי מגורים מושלמים" (כולל רכיב ערך הקרקע) למעוררים – המתישבים. חרף זאת, ועד הערר חזרה והעניקה דגש רב למעמדו של הקבלן, וקבעה כי "המשתכנים קנו מהקבלן דירת מגורים מוגמרת". ברם, כפי שהובהר, לא ניתן לנתק בין פעולת המכירה לבין פעולת





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 יולי 2015

ו"ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 הרכישה, ומשעה שנקבע שהקבלן מעולם לא אחז בזכויות ברות  
2 מכירה במקרקעין, פשיטא שלא יכול היה למכרן למערערים,  
3 וממילא לא ניתן לומר שהמערערים רכשו אותן מידיו. קביעתה  
4 של ועדת הערר כי לפעולת הרכישה של המערערים יש זכות קיום  
5 עצמאית במנותק מהשאלה אם בוצעה פעולת מכירה כלשהי אם  
6 לאו, מתעלמת מהזיקה הישירה הקושרת בין מכירת זכות  
7 במקרקעין לבין רכישתה, וככזו אינה יכולה לעמוד. " (שם, בעמ'  
8 .201)

9 ...

10 טענתו של המשיב לפיה יש לבחון את התוכן הכלכלי ואת המהות  
11 האמיתית של העסקה, חלף הסתפקות בבחינת צורתה  
12 הפורמאלית, מעוגנת בפסיקה ונכונה כשלעצמה, והדברים  
13 ידועים. ואולם, בנסיבותיו של הערעור דנן אין בהעלאתה כדי  
14 להעלות או להוריד, ואין בה כדי להביא ליצירתה של "רכישת  
15 זכות במקרקעין" יש מאין.

16  
17 אכן, נסיבות עניינו שונות מהמקרה שנדון בעניין גולן, אולם מהאמור לעיל, ניתן ללמוד כי  
18 מקום שאין תשתית עובדתית ומשפטית שיש בה כדי לסתור את ההסכמים בהם התקשרו  
19 העוררים בזמן אמת, אין ליצור מציאות שאינה קיימת.

20  
21 17. נוכח מסקנותיי שלעיל, לא ראיתי לנכון להתייחס לנסיבות נוספות עליהן הצביע המשיב,  
22 בהן הקשרים בין חלק מהעוררים למוכרת ואף לא לטענות שנכללו בכתבי הטענות שהוגשו  
23 במסגרת התביעה שהגישו העוררים (ת.א 31375-10-11) שלטעמי אין רלבנטיות להכרעה  
24 כאן, מעבר למפורט לעיל.

25  
26 18. לו תשמע דעתי הייתי מציע לקבל את שני העררים ולחייב את המשיב בהוצאות משפט  
27 ושכ"ט עו"ד בסך 115,000 ₪ זאת בן השאר בהתחשב במספר דיוני ההוכחות שנדרשו.  
28  
29

30 מגן אדטוביה, שופט

15 מתוך 16



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

02 יולי 2015

ו'ע 10784-11-10 גיאות אפיקי נדל"ן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו'ע 19700-11-11 שמעוני נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

רו"ח צבי פרידמן – חבר :

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע כבי יו"ר הועדה השופט מגן אלטוביה.

10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19

צבי פרידמן, רו"ח

רו"ח יהושע בילצקי

אני מסכים עם פסק הדין.

יהושע בילצקי, רו"ח

20  
21  
22  
23  
24  
25  
26

