

בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 47519-02-23 נוף מיגדל בנייה בע"מ נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט אביגדור דורות**המבקשת:**נוף מיגדל בנייה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אביב אבקסיס-כהן, עו"ד גיא כרמי ועו"ד
ציפי חן אלישי

נגד

המשיבה:מדינת ישראל – רשות המסים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006: סע' 3(א), 5(ב)(2), 18(1), 19(ד), 11
 חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 9, 17(א), 79א(א)
 חוק הרשויות המקומיות (עזר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976: סע' 3(א)
 חוק בתי משפט לעניינים מינהליים, תש"ס-2000
 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

מיני-רציו:

* אם צודקת המבקשת בטענתה, כי המשיבה גבתה מס רכישה שלא כדין, בגין תשלומים עבור הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות, הואיל והוצאות אלה טרם בוצעו במועד הרכישה, שכן מדובר בהוצאות פיתוח עתידיות?

* מסים – מיסוי מקרקעין – מס רכישה

המבקשת הגישה בקשה לאישור תובענה מנהלית כייצוגית לפי סעיף 5(ב)(2) לחוק תובענות ייצוגיות. עניינה של הבקשה הוא בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין לגבות מס רכישה בגין תשלומים עבור הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות במסגרת רכישת זכויות במקרקעין.

בית המשפט פסק כלהלן:

המבקשת נתפסת לכלל טעות. בעוד שהוצאות הפיתוח הכלליות (סלילת כבישים, ריצוף מדרכות, תשתיות תאורה, מים וביוב) תורמות לשווי הקרקע שבמכרז, במובן זה שעבודות הפיתוח שבוצעו בפועל מביאות לכך שהזוכה במכרז רוכש מגרש מפותח באופן חלקי ושווי המכירה כולל את הפיתוח

שכבר נעשה, אין כך הדבר ביחס לשדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות. הוצאות אלה נועדו במובהק לשפר את חזות השכונות הוותיקות, ואין לומר כי יש בהן כדי להשביח את המגרש בו זכתה המבקשת במכרז. העובדה כי שדרוג התשתיות בשכונות הוותיקות מתבצע באמצעות תקבולים משיווק קרקע במכרז, אין פירושה כי הזוכה במכרז רוכש מגרש מפותח.

הוא הדין ביחס להקמת מבני ציבור. התשלומים שהזוכה במכרז מתחייב לשלם כתנאי לעסקת הרכישה אינם משפיעים על ערך הקרקע המשווקת, באותו האופן שבו משפיע הפיתוח הכללי על שווי המגרש. התשלומים הנוספים אינם נגבים כנגד פטור מאגרות והיטלים שהרשות יכולה הייתה לחייב את היזם (כגון היטלי סלילה או ביוב) ולא נועדו לפתח את הקרקע המשווקת, אלא לפתח אזורים אחרים בתחומי הרשות המקומית, שאין להם זיקה ישירה לקרקע המשווקת במכרז.

בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, יש לקבוע שהתשלומים הנוספים שהמבקשת התחייבה לשאת בהם הם חלק מהתמורה ששולמה על ידה עבור "הזכות במקרקעין" ולפיכך, אין מדובר בתשלום מס רכישה "שלא כדין", כנדרש במסגרת פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.

החלטה

לפניי בקשה לאישור תובענה מנהלית כייצוגית לפי [סעיף 5\(ב\)2 לחוק תובענות ייצוגיות](#), תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות"). עניינה של הבקשה הוא בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין לגבות מס רכישה בגין תשלומים עבור הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות במסגרת רכישת זכויות במקרקעין.

התשתית העובדתית

1. ביום 28.1.2021 פרסמו רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") ומשרד הבינוי והשיכון מכרז פומבי מספר בש/2021/32 (להלן: "המכרז") לרכישת זכויות חכירה לבניית 149 יחידות דיור ב-2 מתחמים בערד: מתחם 61552, גוש 38258 חלקה 2; ומתחם 61554, גוש 38257, חלקה 5 (להלן: "המקרקעין").

2. ביום 25.4.2021 זכתה המבקשת במכרז לחכירת המתחם שמספרו 61552, תמורת 270,260 ₪. בנוסף, כחלק מתנאי המכרז, התחייבה המבקשת לשאת בתשלום בסך 6,595,128 ₪ בגין כלל "הוצאות הפיתוח" לפי הרכיבים השונים – הוצאות הפיתוח הכללי; שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות; והשתתפות בהקמת מבני ציבור (ראו הטבלה בסעיף 1 לחוברת המכרז).

3. המבקשת הצהירה על העסקה ובשומה העצמית שהגישה למנהל מיסוי מקרקעין בבאר שבע (להלן: "המנהל") חישה את שיעור המס בגין תמורה המשקפת את שווי הקרקע בלבד ללא הוצאות פיתוח. המנהל לא קיבל את שומתה העצמית של המבקשת, ובמסגרת שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא לה לפי [סעיף 79א\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), קבע כי יש להביא בחשבון את הוצאות הפיתוח בקרקע באופן שהחלק שבוצע בפועל, שוויו הוא חלק משווי המקרקעין, כדלקמן: מכפלת הוצאות הפיתוח הכלליות בסך 3,914,033 ₪ בשיעור הפיתוח בפועל 64.73% ויצורפו

לשווי המקרקעין; בנוסף, יש להוסיף לתמורה בגין הממכר גם את מלוא התשלומים הנוספים, לאמור הוצאות שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות והשתתפות בהקמת מבני ציבור (להלן: "התשלומים הנוספים") שהם חלק משווי המקרקעין. זאת על בסיס פסק הדין [ו"ע 5404-10-17 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע \[נבו\]](#) (21.12.2020) (להלן: "עניין עמרם אברהם").

4. המבקשת הגישה השגה על השומה וביום 15.1.23 נדחתה ההשגה.
5. ביום 20.2.2023 נפתח ההליך שבכותרת, במסגרתו מבקשת המבקשת להכיר בתובענה כייצוגית.
6. המבקשת שילמה את מס הרכישה בהתאם לשומת המנהל ובבקשה נכתב כי המבקשת שומרת על זכותה להגיש ערר על ההחלטה בהשגה. בהקשר זה נטען בבקשה, כי אין הצדקה להוליך את המבקשת "במסלול השומתי", מקום שמדובר בסוגיה עקרונית.

טענות המבקשת בתמצית

7. ביחס להוצאות הפיתוח הכלליות (הכוונה להוצאות לפיתוח השכונה בה נמכרת הקרקע, קרי סלילת כבישים, ריצוף מדרכות, תשתיות תאורה, מים וביוב), חישב המנהל את מס הרכישה בגין החלק היחסי שבוצע (64.73%) אותו הוסיף לעלות הקרקע ובגין התשלומים הנוספים (השתתפות בהקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות) כלל המנהל במסגרת סכום העסקה את מלוא הסכומים ששולמו. שווי הרכישה נקבע לסך של 5,484,908 ₪ וחויב מס הרכישה נקבע לסך של 329,094 ₪. לטענת המבקשת, היה על המנהל לחייב במס רכישה את התשלומים הנוספים לפי החלק היחסי שבוצע (64.73%), דבר שהיה מוביל לשווי רכישה בסך 4,539,286 ₪ ולמס רכישה בסך 272,357 ₪.
8. נטען, אפוא, כי המבקשת זכאית להשבה בסך 56,737 ₪ וכי מתקיימת עילה לפי פרט [11](#) לתוספת השנייה [לחוק תובענות ייצוגיות](#). לטענת המבקשת, הקבוצה הייצוגית מורכבת מכל הנישומים שרכשו זכויות המקרקעין אשר במסגרת שווי הרכישה נכלל שווי הוצאות הפיתוח הנוספות העולה על החלק היחסי של הוצאות הפיתוח שבוצעו בפועל.
9. לטענת המבקשת, יש ליישם את עקרון צירוף כלל התמורות רק בגין הזכות במקרקעין שנמכרה בעסקה ואין לכלול את הוצאות הפיתוח מעבר לחלק היחסי שבוצע בפועל. נטען כי "האבחנות הדקיקות" שהמנהל רוצה ליצור בין רכיבי הפיתוח הינן מלאכותיות וסותרות את ההלכה הפסוקה.
10. המבקשת הצביעה על כך כי נעשו ניסיונות לתקן את החוק בשנים 1991 ו-1994 אולם תיקוני החקיקה לא התקבלו, ועל כן המשיבה אינה יכולה לכפות מדיניות חדשה, הסותרת את פסיקת בית המשפט העליון.

11. נטען כי עמדת המשיבה פוגעת באינטרס ההסתמכות של ציבור הנישומים וזאת לאור הניסיון לשנות את המדיניות רטרואקטיבית.
12. לטענת המבקשת, עמדת המשיבה מובילה לדיסהרמוניה בין זרועות המדינה, כך שזרוע אחת (המשיבה) קובעת כי רכיבי פיתוח מסומים הינם חלק משווי הקרקע, וזרוע אחרת (רמ"י) קובעת ההיפך. בהקשר זה הועלתה טענה חלופית, לפיה, ככל שייקבע כי יש להכליל את מלוא התשלומים הנוספים בשווי העסקה לצורכי מס רכישה, יש להפחית/לנטרל משווי המכירה את המע"מ הכלול ברכיבי פיתוח אלו.

טענות המשיבה בתמצית

13. לטענת המשיבה, יש לדחות את הבקשה הן בשל כך שלא מדובר בגביית מס שלא כדין והן בשל אי עמידת המבקשת ביתר התנאים הקבועים [בחוק תובענות ייצוגיות](#).
14. נטען כי לצורך החיוב במס רכישה יש לבחון את כלל התמורות שהתחייבה הרוכשת לשלם בגין הזכות במקרקעין, בין תשלום למוכר במישרין או למי מטעמו וכי מבנה המכרז נועד להסיט הכנסות ממכירת קרקעות לטובת הרשויות המקומיות ובמקום לשלם את ההוצאות הנוספות כחלק משווי הקרקע ישירות לרמ"י, היזמים משלמים חלק מהתמורה בגין הקרקע במסגרת רכיבי ההוצאות הנוספות (הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות ישנות בשכונות ותיקות).
15. לטענת המשיבה, לפי טיבה וסכומה של המחלוקת, על המבקשת לברר את עניינה בהליך פרטני והיה עליה להגיש ערר על החלטת המנהל בהשגה. נטען כי ברחבי הארץ הוגשו למעלה מ-100 עררים פרטניים וחברי הקבוצה (הפוטנציאליים) מורכבים מיזמים וקבלנים שניהול הליך משפטי אינו זר להם ואף סכום הסעד הכספי האישי (56,737 ₪) אינו מתאים להליך של תובענה ייצוגית.

דיון והכרעה

16. [סעיף 3\(א\) לחוק תובענות ייצוגיות](#) קובע כי לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השנייה, או בעניין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית. פרט 11 לתוספת השנייה מאפשר הגשת בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד הרשות, בתנאי שמדובר בתביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר (ראו: [סעיף 5\(ב\)\(2\) לחוק](#)). ראו לעניין זה את [דנ"מ 5519/15](#) יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ [נבן] (17.12.19) פסקה 22.

17. הסוגיה העיקרית העומדת בלב הליך זה הינה, האם צודקת המבקשת בטענתה, כי המשיבה גבתה מס רכישה שלא כדין, בגין תשלומים עבור הקמת מבני ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות ותיקות, הואיל והוצאות אלה טרם בוצעו במועד הרכישה, שכן מדובר בהוצאות פיתוח עתידיות.
18. תחילה נדון, אפוא, בסוגיה העקרונית הנ"ל ולאחר מכן, ניתן יהיה לפנות ולבחון את התנאים הקבועים בחוק ובסעיף 8 לחוק בפרט (ראו [ת"צ \(י-ם\) 51347-05-20](#) **משה אהרוני נ' מדינת ישראל – רשות המסים [נבן]** [29.3.21] פסקה 8).
19. [סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין](#) קובע את חובת תשלום מס הרכישה, בשיעור משווי המכירה. "שווי המכירה" מוגדר [בסעיף 17\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), כאשר "שווי" הזכות מוגדר [בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#).
20. בפסיקה נקבע כי כאשר הזכות הנרכשת היא קרקע בלתי מפותחת, אין לכלול את הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" וכפועל יוצא מכך, אין לחייב את הוצאות הפיתוח במס רכישה ([ע"א 610/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד](#), פ"ד לג(2) 193 (1979); [ע"א 225/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכט](#), פ"ד מ(1) 190 (1986)).
21. [בע"א 2690/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו \(199\) בע"מ](#) [נבן] (1998) (להלן: "עניין שרביט") הבחין בית המשפט העליון בין נסיבות שבהן טרם הוחל בביצוע עבודות הפיתוח, לבין נסיבות שבהן בוצעו כל עבודות הפיתוח לפני מועד הרכישה, ועל כן נרכשה הקרקע כשהיא מפותחת, אז מתווספות הוצאות הפיתוח למחיר הקרקע. בכל הנוגע לרכישת קרקע מפותחת באופן חלקי, נקבע כי מתווספות ההוצאות שבוצעו למחיר הקרקע, וההוצאות שטרם בוצעו בפועל עד מועד הרכישה, לא יתווספו למחיר הקרקע. בענייננו, אין מחלוקת בין הצדדים כי במועד הרכישה שיעור הפיתוח עמד על 64.73% ובהתאם לכך, נוספו עבודות הפיתוח הכלליות במכפלת האחוז הנ"ל לערך הקרקע, לצורך חישוב מס הרכישה.
22. בפסיקה מאוחרת יותר (אורלי, פרידמן, מידטאון) נדון עיקרון "צירוף התמורות" לעניין שווי המכירה. [בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ](#) [נבן] (16.8.06) התעוררה מחלוקת בנוגע להכללת היטלים ואגרות כחלק משווי המכירה. בית המשפט קבע באותו מקרה כי תשלום האגרות וההיטלים היה מעיקרו של ההסכם וכי התשלום בעד האגרות וההיטלים הוא חלק בלתי נפרד מהתמורה על פי מהותה הכלכלית של העסקה ויש לכלול אותו בשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה. [בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א](#) [נבן] (26.1.10) התעוררה מחלוקת ביחס לתשלומים לצד שלישי. בית המשפט העליון קבע כי ההתחייבויות שנטלו על עצמן החברות הקבלניות בנוגע לפינוי תושבים היו שלובות זו בזו ובלתי ניתנות להפרדה מהתחייבות המנהל להעביר להן את זכויות החכירה במקרקעין, ובהתאם לכך הן נכללו בשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה.

בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 1047/10 פרידמן חכשורי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א [נבו] 15.9.10), הואיל ונקבע שלא הייתה מחלוקת בין הצדדים שהוצאות הפיתוח אינן חלק משווי המכירה ואילו הוצאות הפינוי נחשבו לחלק אינטגרלי מהעסקה. נקבע כי פסק הדין של בית המשפט העליון אינו סותר את הלכת שרביט. בע"א 914/14 מיזטאון נ' מנהל מיסוי מקרקעין [נבו] (31.5.15) נקבע כי ההתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה המערערת נכללות בשווי הרכישה לצורך חישוב המס ונדחתה טענת המערערת לפיה אין להוסיף לשווי הרכישה את עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה, לפי ההגדרה של "עבודות פיתוח" שטרם בוצעו ושאינן ודאות שיבוצעו (עבודות ציבוריות עתידיות).

בפסק הדין בו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה [נבו] (3.7.18) נקבע כי פסקי הדין אורלי, פרידמן חשכורי ומיזטאון לא עסקו בהוצאות פיתוח, אלא בהוצאות אשר תשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין וככאלו הן הוגדרו כחלק משווי המכירה.

בע"א 6404/19 מנהל מס שבח נ' אמרלד בנין ופיתוח [נבו] (22.3.22) דחה בית המשפט העליון (ברוב דעות) את ערעורי מנהל מיסוי מקרקעין וקבע כי הלכת שרביט, המבחינה בין הוצאות פיתוח שבוצעו בפועל לבין התחייבויות לפיתוח עתידי, עודנה עומדת בתוקפה. באותו מקרה התחייבות המשיבות לשאת בעלויות הפיתוח ניתנה כנגד התחייבות המוכרות לפתח את המקרקעין, ללא קשר להשבתם מכוח תכנית שחלה באותה עת. נקבע כי יש להחיל את הלכת שרביט, הקובעת כי כל עוד עבודות הפיתוח לא בוצעו בפועל בעת המכירה, הוצאות הפיתוח לא ייחשבו כחלק משווי המכירה.

23. בעניין ו"ע (ב"ש) 5404-10-17 עמרם אברהם חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ב"ש [נבו] (21.12.20) דנה ועדת הערר בשאלה, האם יש לכלול בשווי המכירה את התשלומים ששימה העוררת כהשתתפות בהקמת מוסדות ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות בעיר אילת. ועדת הערר מצאה שיש לקבל את עמדת המשיב. עיון בהוראות המכרז ובחוזים הרלבנטיים לימד את הוועדה כי העוררת התחייבה לשלם את הוצאות הפיתוח הנוספות, אשר היוו תנאי להשתתפות במכרז. ועדת הערר קבעה כך (בפסקה 74):

"74. בניגוד להוצאות הפיתוח במתחם, שמבחינת מהותן הכלכלית ניתן לסווגן על פי ההלכה הפסוקה כמשולמות עבור עסקה נפרדת מעסקת רכישת הזכויות במקרקעין, הוצאות הפיתוח הנוספות אינן משולמות כתמורה בעסקה נפרדת, אלא מהוות חלק מהתמורה המשולמת בעד רכישת הזכות במקרקעין. תשלומים אלו משולמים בעקיפין, לעירייה, ולא למוכרת, ומבחינת מהותם דינם כדין מס החל על המוכר, המשולם על ידי הרוכש. בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, יש לכלול את הוצאות הפיתוח הנוספות ב'שווי המכירה' (בהתאם להלכות שנקבעו בפרשת חכשורי, ובפרשת מיזטאון)".

הוועדה סברה כי בהתאם לעיקרון צירוף כלל התמורות ניתן היה לכלול את הוצאות הפיתוח הנוספות במלואן בשווי המכירה, אולם המשיב הסתפק ב-65% בלבד מההוצאות הנ"ל, כפי הנראה מטעמי זהירות, והוועדה החליטה שאין מקום לחרוג מהקביעה בשומה.

24. בעניין ת"צ (מרכז) 45460-10-18 נחלי הורד בע"מ נ' רשות המסים בישראל [נבו] (19.4.20) הוגשה בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין זהה לענייננו.

כב' השופט ש' בורנשטיין אישר את בקשת ההסתלקות של המבקשת וקבע כך:

"המלצתי בפני המבקשת להסתלק מבקשת האישור, וזאת מאחר שסברתי כי על פני הדברים התשלומים בגין עבודות הפיתוח הנוספות הם חלק מהתמורה שנדרש הרוכש לשלם עבור הקרקע על פי עקרון של "צירוף כל התמורות", ולפיכך הטלת המס לפי האמור בהלכת שרביט, שעניינה הוצאות פיתוח המתייחסות לקרקע, בוודאי שאינה בבחינת גביית מס שלא כדין, ואולי – ואיני קובע כל מסמרות בעניין זה – אף מדובר בגביית מס בחסר. מכאן, ונוכח סיכוייה הנמוכים של התובענה להתקבל, לא קיימת אפשרות סבירה לכך שתובענה זו תוכרע לטובת הקבוצה".

מן הכלל אל הפרט

25. מטעם המשיבה הוגשה תעודת עובד ציבור שנחתמה על ידי מר אהרון ישראל, מנהל אגף תקצוב ובקרה במשרד הבינוי והשיכון, בגדרה הוסבר כי נערך אומדן של עלויות הפיתוח הצפויות לכלל האתר, הבא לידי ביטוי בטופס 705 המופק לאחר אישור התקציב לכל אתר בפיתוח משרד הבינוי והשיכון. לאחר מכן, וללא קשר לתקציב הפיתוח, מוסיפים חיובים נוספים: שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות ("ישן מול חדש") ותקציב הקמת מוסדות ציבור. חיובים אלה נקבעים על פי כללים שנקבעו בהחלטות מועצת רשות מקרקעי ישראל. בתעודה צוין כי אופן השימוש בכספים אלה ותהליך החשבונות המוגשים בגין חיובי הפיתוח הנוספים, שונה מהכספים המיועדים לעבודות הפיתוח בשכונה. הרשות המקומית מבקשת, לאחר הזכייה במכרז, לאשר רשימת עבודות לתקציבים אלה ולאחר אישור בקשת הרשות המקומית, משרד הבינוי והשיכון מוציא לרשות הרשאה ובה פירוט העבודות המבוקשות. עוד צוין בתעודה, כי אישור אחוזי הפיתוח הציבורי למגרש בו זכתה המבקשת (64.73%) משקף את אחוז הביצוע של עבודות הפיתוח באתר כולו ומחושב כסיכום של כל החשבונות ששולמו בפועל מתוך תקציב הפיתוח בלבד ואינו כולל את חיובי הפיתוח הנוספים. בתצהיר שהוגש בתמיכה לעמדת המשיבה של גב' רחלי בן יהודה, מנהלת מחלקת מיסוי מקרקעין בחטיבה המקצועית של רשות המסים, הוצהר כי במקרים שבהם פיתוח המקרקעין הוא חלק בלתי נפרד מהמכרז, אם הרשות המקומית מוסמכת לגבות היטלי פיתוח, בדרך כלל היא מתחייבת כלפי רמ"י לא לגבות כלל מהזוכה במכרז היטלי פיתוח, או לגבות היטלי פיתוח בהיקף מופחת, והדבר בא לידי ביטוי בצירוף נספח המעיד על כך למסמכי המכרז. לצד זאת,

מגיש ההצעה במכרז מתחייב לחתום, כחלק מהמכרז, על הסכם המצורף כנספח למכרז, עם הגורם המפתח שנקבע מראש, בסכום קבוע המצוין במכרז, שחובה לשלם במועד שנקבע במכרז. הזכייה במכרז מותנית בהתקשרות בין הזוכה במכרז לבין הגורם המפתח ובסילוק מלוא התשלום שנקבע במכרז עבור הוצאות הפיתוח. עוד הוצהר, ביחס לתשלומים הנוספים (הוצאות הפיתוח הנוספות), כי מקורם של תשלומים אלה בהחלטות מאוחרות של מועצת מקרקעי ישראל וכן כי רשות מקומית אינה מוסמכת לגבות "היטל מוסדות ציבורי" או "היטל ישן מול חדש". ייעודם התקציבי של הוצאות הפיתוח הנוספות נועד לסייע בשדרוג תשתיות של שכונות ותיקות ובהקמת מבני ציבור. להלן יובא פירוט החלטות מועצת מקרקעי ישראל:

26. בהחלטה מספר 1223 מתאריך 6.12.2010 נקבע ביחס למבני ציבור כי רמ"י או משרד הבינוי והשיכון יגבו סכומים נוספים עבור ביצוע מבני ציבור (ר' בסעיף 6 להחלטה):

"6. מימון ביצוע מבני ציבור

א. בנוסף להיטלי הפיתוח שאושרו לרשויות המקומיות על ידי משרד הפנים או עלויות הפיתוח כפי שאושרו על ידי ועדת הפרויקטים העליונה לפי העניין ייגבו המנהל או משב"ש – לפי העניין, סכומים נוספים עבור ביצוע מבני ציבור בהתאם לתעריפים הבאים."

27. מהחלטות רמ"י עולה כי התשלומים הנוספים אותם גובה רמ"י במסגרת המכרזים הפומביים, כמו גם במכרז מושא ההליך דנא, נועדו לשמש מקור מימון חוץ תקציבי של השלטון המרכזי כך שתקצוב מימון בניית מוסדות הציבור לרשויות המקומיות מושת על הזוכה במכרז כחלק מעלות הקרקע.

28. התחקות אחר הפרוטוקולים של דיוני מועצת מקרקעי ישראל מלמדת על הרכיב המשולם במסגרת המכרז עבור מבני ציבור והוא מרכיב אינטגרלי ממרכיב הקרקע, כאשר מועצת מקרקעי ישראל מוותרת על הכנסותיה מהקרקע לטובת מימון מבני ציבור. בפרוטוקולים מובעת עמדה מפורשת כי התשלומים הנוספים הם תשלום על חשבון מרכיב הקרקע:

"אנחנו חשבנו שצריך להתאים את ההחלטה לערך הקרקע, מקום בו ערך הקרקע גבוה ואז הרשות המקומית מקבלת תשלומי חלף היטל השבחה גבוהים... ולכן יצרנו בהחלטה הזו קורלציה ישירה בין שווי הקרקע לבין התקציב שאנחנו נותנים מהקרקע לטובת הקמת מבני ציבור. ככל שערך הקרקע גבוה יותר התקציב שאנחנו נותנים הוא נמוך יותר, כי יש את אותו חלף היטל השבחה הגדול. ככל שערך הקרקע הוא נמוך יותר התקציב הוא גבוה יותר" (דבריו של מר עדיאל שומרון, מ"מ מנהל רמ"י, בפרוטוקול מועצת מקרקעי ישראל מיום 15.7.2015, עמ' 49 לפרוט').

"... הפער הזה כפול העסקאות הצפויות של כ-25,000, זה מיועד רק ל'מחיר למשתכן', בערך עלות של כ-100 מיליון שקלים. עלות ההחלטה, התוספת

למוסדות ציבור היא כ-100 מיליון שקלים. אתה גובה את זה מהקבלן והוא מפחית לך מההצעה בקרקע" (דברי מר צחי דוד, נציג אגף תקציבים במשרד האוצר בפרוטוקול מיום 15.7.2015, עמ' 50).

29. בדומה למימון מבני ציבור, גם תשלום עבור שדרוג תשתיות ישנות, או במונחי רמ"י "ישן מול חדש" במסגרת מכרזים לשיווק של רמ"י נועד כדי להשתמש בתקבולי רמ"י משיווק קרקעות לטובת שיקום תשתיות בשכונות ותיקות ברשויות שידן אינה משגת לעשות זאת.

30. שדרוג תשתיות ישנות הוא התפתחות של החלטת מועצת מקרקעי ישראל מספר 1112 מיום 21.5.2007, שכותרתה: שדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות "ישן מול חדש". בהחלטה זו נקבע מנגנון השתתפות רמ"י ומשרד השיכון והבינוי במימון שדרוג שכונות ותיקות והקמת מוסדות ציבור במכרזים פומביים למגורים בהם משווקת הקרקע בערכי אפס.

31. המבקשת הדגישה בסיכומיה כי במסגרת כתב התשובה טענה המשיבה לראשונה טענה עובדתית חדשה, לפיה הוצאות הפיתוח הנוספות מהוות חלק משווי הקרקע וכי רמ"י מפחיתה משווי השוק של הקרקע את שוויין של הוצאות אלה ומסיטה אותן לרשות המקומית. נטען כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, הואיל והטענה לא הועלתה בשלב ההשגה. לגופו של עניין נטען כי מדובר בפרשנות בלבד של המשיבה, ללא תמיכה ראייתית וכן כי ישום פרשנות זו, מוביל למסקנה לפיה אין הבדל של ממש בין סוגי הוצאות הפיתוח. בהקשר זה הפנתה המבקשת לחקירתה הנגדית של המצהירה בדיון ההוכחות שהתקיים ביום 21.1.25 בבית המשפט המחוזי מרכז (מב/4), וטענה כי מדובר בהבנה של רשות המסים ממה שנכתב בפרוטוקולים שצוטטו בתצהיר. עוד נטען בהקשר זה, כי היה מצופה מהמשיבה להביא לעדות את הדוברים בדיוני מועצת מקרקעי ישראל ואי הבאת אותם דוברים לעדות צריך לגרום לכך שלא יינתן לפרוטוקולים שצוטטו כל משקל ראייתי. נטען כי באותו האופן שהמשיבה טוענת כלפי ההוצאות הנוספות, שרמ"י "מסבסבת" אותן מתוך הקרקע, הרי שביחס להוצאות הפיתוח הרגילות מתקיימת לכאורה אותה פרקטיקה של גבייה. לפי שיטת המבקשת, ניכוי תשלומי הפיתוח השונים משווי הקרקע המפותחת יניב את שווי הקרקע "נטו", אשר מתקבל בהפחתת תשלומי הפיתוח השונים משווי הקרקע המפותחת.

32. לדידי, המבקשת נתפסת לכלל טעות. בעוד שהוצאות הפיתוח הכלליות (סלילת כבישים, ריצוף מדרכות, תשתיות תאורה, מים וביוב) תורמות לשווי הקרקע שבמכרז, במובן זה שעבודות הפיתוח שבוצעו בפועל מביאות לכך שהזוכה במכרז רוכש מגרש מפותח באופן חלקי ושווי המכירה כולל את הפיתוח שכבר נעשה, אין כך הדבר ביחס לשדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות. הוצאות אלה נועדו במובהק לשפר את חזות השכונות הוותיקות, ואין לומר כי יש בהן כדי להשביח את המגרש בו זכתה המבקשת במכרז. העובדה כי

שדרוג התשתיות בשכונות הוותיקות מתבצע באמצעות תקבולים משיווק קרקע במכרז, אין פירושה כי הזוכה במכרז רוכש מגרש מפותח.

33. הוא הדין ביחס להקמת מבני ציבור. התשלומים שהזוכה במכרז מתחייב לשלם כתנאי לעסקת הרכישה אינם משפיעים על ערך הקרקע המשווקת, באותו האופן שבו משפיע הפיתוח הכללי על שווי המגרש. התשלומים הנוספים אינם נגבים כנגד פטור מאגרות והיטלים שהרשות יכולה הייתה לחייב את היזם (כגון היטלי סלילה או ביוב) ולא נועדו לפתח את הקרקע המשווקת, אלא לפתח אזורים אחרים בתחומי הרשות המקומית, שאין להם זיקה ישירה לקרקע המשווקת במכרז.

34. המבקשת הצביעה על כך כי גם בשכונה הספציפית בה מצויה הקרקע המשווקת במכרז, נקבעו מראש השטחים בהם ניתן יהיה להקים מבני ציבור. נטען, אפוא, כי הקמת מבני ציבור תורמת לשווי הקרקע המשווקת, בדומה לתרומה של הוצאות הפיתוח הכלליות. יחד עם זאת, הרשות המקומית תוכל לקבוע בעתיד, מהו מבנה הציבור שיוקם בכל אחד מן השטחים המיועדים בתכנית למבני ציבור (מוסדות חינוך, מתקני ספורט, בית כנסת וכד'). חיוב היזם בתשלום עבור הקמת מוסדות ציבור מהווה התחייבות המוטלת על רוכש הקרקע באופן שלא מאפשר להפריד בין ההתחייבות להעביר ליזם זכויות במקרקעין, לבין התחייבותו לשאת בהוצאות פינוי המקרקעין (בעניין פרידמן חכשורי). השתתפות במימון הקמת מבני ציבור, גם כאלה שייבנו מחוץ לקרקע המשווקת במכרז, נבדלת באופן מהותי מהוצאות הפיתוח הכללי, המביאות לפיתוח הקרקע המשווקת במכרז. בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, יש לכלול את הוצאות הפיתוח הנוספות בשווי המכירה. למסקנה דומה הגיעה ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בבאר שבע בעניין עמרם אברהם והיא עולה בקנה אחד עם המלצת בית המשפט המחוזי מרכז (כב' השופט ש' בורנשטיין) בעניין נחלי הורד.

35. בניגוד לטענת המבקשת, פסק הדין בעניין אמרלד לא עסק בשאלה האם יש להטיל מס רכישה על התשלומים הנוספים, אלא רק על הוצאות הפיתוח הכללי. בית המשפט העליון בעניין אמרלד אימץ את פסק הדין בעניין מידטאון בו נדונו הוצאות עבור הקמת תשתיות שאינן חלק מהפיתוח הישיר של הקרקע (התחייבות להעתיק קו מתח גבוה והתחייבות לבנות משרדים לשימוש עירוני תל-אביב, כאשר בניית משרדים לעירייה דומה להקמת מבני ציבור).

36. מסקנת הדברים היא, כי בהתאם לעקרון צירוף כלל התמורות, יש לקבוע שהתשלומים הנוספים שהמבקשת התחייבה לשאת בהם הם חלק מהתמורה ששולמה על ידה עבור "הזכות במקרקעין" ולפיכך, אין מדובר בתשלום מס רכישה "שלא כדין", כנדרש במסגרת פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. במלים אחרות, סבורני כי נוכח סיכוייה הנמוכים של התובענה להתקבל, לא קיימת אפשרות סבירה לכך שתובענה זו תוכרע לטובת הקבוצה. על פי הפסיקה, כאשר הרשות גובה מס בהתאם לעמדה שאינה סותרת הוראת דין או הלכה פסוקה והיא אף מגינה על עמדתה במישור המשפטי, אין

לראות בכך "גבייה שלא כדין", גם אם קיימות מספר אפשרויות פרשנות, שכן אישור בקשה לתובענה ייצוגית יישמר למקרים בהם הרשות גובה מס, חרף מצב חוקי ברור ([ת"צ \(מרכז\)](#))

[1901-05-15 סלים שלמה עג'מי נ' כרשות המסים \[נבו\]](#) (5.7.16), פסקאות 69-71.

עוללות

37. נותר לדון לסיום בשלוש סוגיות. לטענת המשיבה, היה על המבקשת לנקוט בהליך פרטני (הגשת ערר על החלטת המנהל בהשגה) ולא ניתן "להסתפק" בהגשת תובענה ייצוגית. עוד נטען מטעם המשיבה, כי הסעד הכספי האישי של המבקשת (השבת סך של 56,737 ₪) אינו מתאים להליך של תובענה ייצוגית. מטעם המבקשת הועלתה טענה בדבר הסתירה בין עמדת המשיבה בהליך זה לבין עמדת רמ"י בסוגיית תשלום המע"מ, אשר נדונה בהליך אחר בבית המשפט המחוזי מרכז. נדון עתה בשלוש הסוגיות הנוספות הנ"ל.

38. תחילה נבחן א הטענה בדבר הצורך בהליך פרטני מצד המבקשת (הגשת ערר על החלטת המנהל בהשגה).

39. על פי הפסיקה שדנה במתווה ההשגה שבחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן: "חוק הרשויות המקומיות"), נדרש תובע ייצוגי לפעול תחילה על פי הוראות חוק הרשויות המקומיות בדרך הדיונית הקבועה בו ורק לאחר מכן להמשיך הלאה למסלול אישור תובענה כייצוגית, על פי [חוק תובענות ייצוגיות](#) (דעת הרוב בעניין אספיאדה וכן [עע"מ 9962/16 שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו](#) [נבו] (4.10.18)).

40. על פי דעת הרוב בעניין אספיאדה ([עע"מ 6993/15 עיריית תל אביב יפו נ' אספיאדה בע"מ](#) [נבו] (16.6.16), חוק הרשויות המקומיות מורה כי נישום המבקש להעלות טענות בעילות מסוימות רשאי לעשות כן תחילה באמצעות הגשת השגה למנהל הארנונה, ובהמשך לכך על ידי הגשת ערר על החלטת המנהל לוועדת הערר. רק לאחר שימצה הנישום הליך זה הוא יוכל להביא את עניינו לפתחו של בית המשפט על ידי הגשת ערעור מנהלי לפי [חוק בתי המשפט לעניינים מנהליים](#), התש"ס-2000. צוין כי המכנה המשותף של העילות שיוחדו למסלול ההשגה הוא שהן בעלות אופי עובדתי-קונקרטי. נקבע כי בבסיס ההסדר הקבוע בחוק עומדים מספר טעמים: ראשית, טענות הנוגעות לסיווג הראוי של נכסים כרוכות בדרך כלל בבירור עובדתי נרחב. שנית, סדרי הדין הגמישים ומאפיינים ייחודיים נוספים של הליכי ההשגה והערר מאפשרים לקיים הליך יעיל, זול ומהיר, באופן יחסי (פסקה 22 לחוות דעתה של כבי השופטת ד' ברק-ארז). עוד צוין כי בהסדרים אלה בענייני הארנונה יש כדי להקל, ולו במעט, מן הנטל שבו נושאים בתי המשפט בתחום הארנונה. עוד צוין בדעת הרוב כי ישנן טענות בעילות אחרות בענייני ארנונה שאותן ניתן ואף ראוי להביא לבית המשפט בדרך של עתירה מנהלית, כדוגמת טענה בדבר אי חוקיות של צו הארנונה או טענה כי חיוב הארנונה אינו חוקי מאחר שהוא מנוגד להסכם שנעשה עם

הרשות המקומית. הודגש כי העקרונות לפיהן יש למצות תחילה את ההליך הפרטני, יפים ביחס לתובענות ייצוגיות בעילות הקבועות [בסעיף 3\(א\)](#) לחוק הרשויות המקומיות, שהסמכות בהן מסורה לוועדת הערר. לעומת זאת, אין מניעה להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות להשבת כספים שנגבו על ידה בארנונה, בעילות שאינן נמצאות בסמכותה של וועדת הערר (פסקה 26 לחוות דעתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז).

41. השופטת (כתוארה אז) א' חיות, שהייתה בדעת מיעוט, סברה כי אין מניעה להגיש תובענה ייצוגית גם בגין אותן עילות שנופלות בגדרו של מסלול ההשגה בחוק הרשויות המקומיות, ובלבד שהיא עומדת בעקרונות שקובע [חוק תובענות ייצוגיות](#) לאישורה של תובענה כזו. דעת המיעוט התייחסה לצורך השוואה גם ליחס שבין תובענה ייצוגית לערעור מס הכנסה:

"ואכן, ניתן למנות תובענות ייצוגיות רבות אשר אילו היו מוגשות כתביעות אישיות היו מתבררות במסגרת מסלול דינוני מיוחד שנקבע לשם כך בחוק. למעשה, מצב הדברים שבו תובע נדרש להגיש את בקשתו לאישור תובענה ייצוגית בערכאה שונה מזו המוסמכת לדון בתביעתו האישית הוא מצב שכיח למדי. כך, למשל, יחיד המבקש להשיג על שומה הנוגעת להכנסתו החייבת במס נדרש להגיש השגה לפקיד השומה ועל ההחלטה בהשגה הוא רשאי להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי (ראו: סעיפים 150-158 [לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש]). על כן, נישום שהיה מגיש תביעה או עתירה ומעלה בה השגות על השומה שהוצאה לו מבלי שהגיש קודם לכן השגה לפקיד השומה "היה נדחה על הסף מאחר שלא צעד בנתיב הסטטוטורי" שנועד לבירור טענותיו (פסקה 25 לחוות דעת של השופטת ברק ארז). אף על פי כן, תביעות השבה ייצוגיות שעניינן גבייה ביתר של מס הכנסה, למשל בטענה הנוגעת לאופן הסיווג לצרכי מס של מרכיב מסוים בשכר העבודה במשק, מתבררות במסלול זה בלא שהתובע הייצוגי נדחה ומופנה לבירור השגתו במסלול הייחודי האישי (ראו, למשל: [עע"מ 7206/12 לוי נ' רשות המסים](#) [פורסם בבנו] (30.6.2014))."

לפי עמדת המיעוט, קשה להצדיק את העמדה לפיה המסלול הדינוני שקבע המחוקק לבירור תביעות אישיות של נישומים החייבים בארנונה חוסם אותם מלהגיש תובענה ייצוגית בהינתן העובדה שקיומו של מסלול סטטוטורי דומה לבירור טענות בנוגע לגביית יתר של מס הכנסה, אינו מונע הגשת תובענות ייצוגיות. לפי דעת המיעוט, הגישה לפיה מי שנדרש לברר את תביעתו האישית בנוגע לתשלום חובה שבו חויב במסלול סטטוטורי

מיוחד אינו רשאי להגיש תובענה ייצוגית בגין גביית יתר שלא כדין, תצמצם במידה ניכרת את תשלומי החובה שניתן להגיש בעניינם תובענה ייצוגית ותרוקן במידה רבה מתוכן את פרט 11 שבתוספת השנייה [לחוק תובענות ייצוגיות](#).

42. בסיום פסק דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, מצויה התייחסות לחוות דעתה של כב' השופטת חיות. נאמר כי הצגת הדברים על ידי כב' השופטת חיות מסייעת לחדד את העמדה שעמדה בבסיס חוות הדעת של הרוב. מפאת חשיבות הדברים נצטטם במלואם (פסקאות 38-39):

"בעיקרו של דבר, ברצוני להדגיש כי עמדתי בנושא שבפנינו נגזרת מן הייחוד של מסלול ההשגה בדיני הארנונה, שהוא מסלול שונה ובעל מאפיינים מיוחדים בהשוואה לחלק ממסלולי ההשגה האחרים שאליהם התייחסה חברתי. מסלול ההשגה בדיני הארנונה הוא בעל שני מאפיינים ייחודיים. ראשית, החובה להגיש השגה למנהל הארנונה, ובהמשך לכך ערר לוועדת ערר, נסבה על עילות צרות ומוגדרות, בעלות מאפיינים עובדתיים-קונקרטיים בעיקרם (ראו לעיל בפסקאות 20-21 לחוות דעתי). לעומת זאת, בתחום מס ההכנסה הגשת השגה אינה מוגבלת לעילות מסוימות, ויכולה להשתרע על כל מחלוקת מול פקיד השומה, גם כזו שהיא בעלת מאפיינים משפטיים מובהקים. שנית, וחשוב אף יותר, בתחום דיני הארנונה, במקרים שבהם נדחית ההשגה, הליך הביקורת הראשוני על החלטה המינהלית מתקיים בפני ועדת ערר. משמעות הדברים היא שהמחוקק סבר כי הבירור העובדתי ייעשה בפני גוף מקצועי, מעין שיפוטי, וינוהל מחוץ למערכת בתי המשפט. הכרה באפשרות להגיש תובענה ייצוגית מבלי לעבור במסלול האמור משמעותה היא הכנסת הבירור העובדתי-קונקרטי בנושאי ארנונה אל תחומם של בתי המשפט, בניגוד לבחירה להעבירו אל ועדת ערר. גם בעניין זה מובחנים דיני הארנונה מדיני מס ההכנסה. כאשר נישום במס הכנסה מבקש לערער על החלטה לדחות את ההשגה שהגיש לרשות המינהלית – הוא אינו נדרש לפנות לטריבונל מינהלי, אלא יכול להגיש ערעור לבית משפט מחוזי (סעיף 153 [לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש]). אם כן, בשונה מאשר בדיני הארנונה, בתחום מס ההכנסה הביקורת השיפוטית הראשונית על החלטתה של הרשות מתבצעת על-ידי בית המשפט, ולכך השפעה מכרעת על היקף הבירור העובדתי שמתבצע על-ידו (ראו למשל: [ע"א 4160/13 סלע](#) בנגב חברה לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר-שבע, [פורסם בנבו] פסקה כ"ח (10.5.2015)). אם כן, ככל שמתעוררת השאלה במה שונה עניינם של חייבי הארנונה מנישומי מס הכנסה התשובה בעיני ברורה – ההסדר החקיקתי בשני התחומים הוא שונה מעיקרו. הדגש בהקשר הנוכחי אינו מושם בכך שהחקיקה

מכירה בהליך של השגה, אלא בכך שבירור ההשגה מוביל להתדיינות בפני טריבונל מינהלי, בעל כשירות שונה מזו של בית משפט, וזאת בהתייחס לעילות עובדתיות מוגבלות שבעניינן יש חשיבות לבחינת נסיבותיו של כל מקרה".

מדברים אלה ניתן להבין, כי גם על פי דעת הרוב, ההלכה בעניין אספיאדה היא ייחודית לדיני הארנונה ואין ליישמה באופן פשטני ביחס לערעורי מס.

43. המבקשת הזכירה את פסיקת בית המשפט המחוזי בבש"א [\(מחוזי תל-אביב\) 30602/07](#) מדינת ישראל-רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע [נבו] (4.2.09). בעניין גבע נדונה שאלת היחס שבין ההליך השומתי להליך של תובענה ייצוגית ונקבע שעל המבקש בהליך של תובענה ייצוגית לפתוח תחילה בהליכי ההשגה הנדרשים על פי דין המס הספציפי, ורק אם עמדתו לא תתקבל במסגרת זו - יגיש ערעור ובקשה לאישור תובענה ייצוגית, והדיון בשניים יאוחד. זאת, מכיוון שיעילות הדיון מחייבת כי משעה שתתקבל עמדת בית המשפט במסגרת ההליך הערעורי, ניתן יהיה להמשיך ולברר את בקשת האישור, ובכך יקוצרו ההליכים ותושג יעילות דיונית והימנעות מהכרעות סותרות. כמו כן, בכך יתאפשר דיאלוג הכרחי בין הנישום לרשות, הקודם להליך השיפוטי. יחד עם זאת, הובהר בעניין גבע כי במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, יתכן שראוי לאפשר לנישום לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל, אף בטרם מוצה ההליך השומתי. כן צוין שם כי כאשר הסעד המתבקש הוא כי הרשות תחדל מלנהוג בדרך מסוימת ללא תביעת השבה, יתכן שהעותר לא יידרש לעבור דרך מסננת ההליך השומתי, והודגש כי כל מקרה ייבחן לגופו.

44. בית המשפט המחוזי מרכז (כב' השופט ש' בורנשטיין) התייחס לדברים בהחלטתו בתיק [ת"צ 58029-11-14](#) מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל משרד האוצר-רשות המיסים [נבו] (14.2.17), בה קבע (פסקאות 86 ו-88) כדלקמן:

"בעניין ת"צ [\(מחוזי מרכז\) 20306-12-13](#) מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים [פורסם בנבו] (26.9.2016) הבעתי דעה לפיה, ככלל, אין מקום לאשר בקשה לתובענה ייצוגית בתחום דיני המס בטרם מיצה המבקש את המסלול "השומתי", תוך הפנייה לדברים שנקבעו בבש"א [\(מחוזי ת"א\) 30602/07](#) מדינת ישראל - רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע [פורסם בנבו] (4.2.2009) (להלן: "עניין גבע")... בענייננו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר החריגים לכלל, בהיותו נוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב של נישומים. בנוסף, נראה כי בנסיבות

העניין לא היה הליך שומתי מייתר את ההליך הייצוגי, וזאת לאור עמדתה העקרונית של המשיבה".

45. בית המשפט המחוזי בת"א (כב' השופט א' יקואל) התייחס לדברים בהחלטתו בת"צ [53101-06-16](#) דרור שלי נ' רשות המסים [נבו] (22.9.19) בה קבע (פסקה 34) כדלקמן:

"גם ביחס למבקש 2, מקובלת עליי עמדת המבקשים לפיה משמדובר בסוגיה עקרונית, אין להוליכו במסלול השומתי על מנת למצות את טענותיו, כאשר מדובר במחלוקת פרשנית עקרונית שעמדת הרשות לגביה ידועה מראש (השוו: [בש"א 32091/07](#) רדעי נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (22.9.09); [ת"מ 124-08](#) גוילי נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ [פורסם בנבו] (21.6.10), כהפניית המבקשים; [בש"א \(ת"א-יפו\) 30602/07](#) מדינת ישראל - רשות המסים נ' עו"ד אריה גבע, [פורסם בנבו] תק-מח 2009(1), 5234, 5248 (2009)). במיוחד כך, כאשר הסכום השנוי במחלוקת הוא זעום, באופן שאינו מתיישב עם התשומות הכרוכות בניהול הליך שומתי, כשלעצמו".

46. בענייננו, מדובר בסוגיה בעלת חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראויה להיכלל בגדר החרیגים לכלל, בהיותה נוגעת לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב של נישומים, כך שהליך פרטני לא היה מייתר את ההליך הייצוגי, לאור עמדתה העקרונית של המשיבה. משום כך, סברתי שיש לקבל את עמדת המבקשת לפיה אין להכשיל את בקשתה עקב אי הגשת ערר על ההחלטה בהשגה.

47. עתה נעבור לבחון את טענת המשיבה כי מדובר בסעד כספי אישי שאינו מתאים להליך של תובענה ייצוגית. הסעד האישי הינו השבה של מס רכישה בגובה 56,737 ₪. על פי הפסיקה, ממאפייני התביעה הייצוגית הוא כי לא משתלם לחבר קבוצה להגיש תביעה בודדת ואישית, שכן מדובר בסכומים נמוכים מאוד, ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה. במלים אחרות, כאשר המשמעות הכספית של התביעה לחבר בקבוצה היא משמעותית, הרי שיש לאפשר לו להביא בפני בית המשפט את תביעתו האישיות ואין לכבול אותו לתוצאות הליך שנפתח שיוזמת אחרים ולוותר על זכותו לנהל את הערר לפי ראות עיניו, כאשר הוא מיוצג על פי בחירתו. במקרה זה, וביחס למבקשת, הסכום של 56,737 ₪ אינו סכום זניח שבגיניו לא נהוג לפנות לערכאות, במיוחד כאשר מדובר ביזם בתחום המקרקעין שהינו "שחקן חוזר". לפי כתבי הטענות, הוגשו כבר למעלה מ-100 עררים פרטניים על ידי יזמים וקבלנים, לנוכח עמדתה העקרונית של המשיבה. מהודעות הפרישה שהוגשו בהליך הייצוגי נגד רמ"י בבית המשפט המחוזי מרכז, עולה כי ביחס לחברות אלה בקבוצה, מדובר בסכומי השבה גבוהים בהרבה. כך, מהודעת הפרישה של שתי חברות מקבוצת לוזון רונסון עולה כי סך הוצאות הפיתוח הנוספות ששולמו על ידן מגיע לכ-62 מיליון ₪ ומהודעת הפרישה של ארבע חברות מקבוצת אביב מליסרון, עולה כי סך הוצאות הפיתוח הנוספות מגיע לכ-292,000,000 ₪. במלים אחרות, מדובר בסכומי

השבה גבוהים ביותר (מיליוני ₪). המסקנה היא שיש לקבל את עמדת המשיבה בהקשר זה. אין זה נכון כי במסגרת התובענה הייצוגית ימצו את הבירור לגבי כל נישום בקבוצה והסכומים הנדונים גבוהים דיים בכדי שנישומים יפעלו באופן עצמאי, כל אחד לפי חכמתו, ומכאן המסקנה היא, שהתובענה הייצוגית אינה האמצעי היעיל והנכון להכריע במחלוקת.

48. לסיום, נבחן את טענת המבקשת בנוגע להליך האחר שהתנהל בבית המשפט המחוזי מרכז. נטען, שראוי היה כי שווי הרכישה שידווח על ידי רמ"י ויאושר על ידי המשיבה יהיה זהה לשווי שקבעה המשיבה בשומות דנן. נטען, כי מצופה היה שחשבוניות המס שיונפקו יכללו את הוצאות הפיתוח הנוספות, אולם אישורי מס השבח של רמ"י מלמדים כי שווי המכירה נקבע לפי שווי הקרקע בלבד, ללא הכללת הוצאות הפיתוח הנוספות לפי שוויין המלא. חשבונית המס שהונפקה למבקשת כוללת רק את שווי הקרקע ואינה משקפת נתון לפיו שווי הקרקע כולל את הוצאות הפיתוח הנוספות. נטען, כי עמדת המשיבה בשומת המנהל צריכה לעלות בקנה אחד עם חשבונית המס המונפקת על ידי רמ"י ועם דיווחי רמ"י לצורך שומת מס השבח. משום כך, נטען מטעם המבקשת כי ככל שייקבע שיש להכליל את רכיבי הפיתוח הנוספים בשווי המכירה לצרכי מס רכישה, אזי יש להפחית משווי המכירה את סכום המע"מ הכלול ברכיבי פיתוח אלו, כך שלא ישולם מס רכישה בגיננו.

49. אכן, על גופים שונים הפועלים בשם המדינה לדבר בקול אחד. קשה להלום מקרה שבו נקבע על ידי המשיבה כי הוצאות הפיתוח הנוספות הן חלק משווי הקרקע ואילו רמ"י תנהג באופן אחר. יחד עם זאת, יש חשיבות לאופן סיומו של ההליך הייצוגי נגד רמ"י בבית המשפט המחוזי מרכז.

50. בבית המשפט המחוזי מרכז התנהלו שתי בקשות לאישור תובענות ייצוגיות נגד רמ"י (ת"צ 63442-02-24 הגבעה פרויקטים הנדסיים נ' רשות מקרקעי ישראל; ת"צ 18209-03-24 תצפית מכרזים 2021 בע"מ נ' רשות מקרקעי ישראל ורשות המסים) [נבו] בטענה כי היה על רמ"י להוציא חשבונית מס בגין התשלומים עבור הוצאות הפיתוח הנוספות, וכן שהוצאות קבלה בלבד מנעה מחברי הקבוצה לנכות מס תשומות. ביום 28.5.25 פרסמו המבקשות והמשיבות הודעה בדבר הסדר פשרה, אשר הוגש לבית המשפט המחוזי מרכז ביום 16.2.25. ביום 5.1.26 ניתן תוקף של פסק דין להסדר הפשרה, על פיו תבוצע השבה בשיעור של 8.5% מגובה הוצאות הפיתוח הנוספות ונקבע כי מכאן ואילך, יוצאו חשבוניות בגין כל רכיב הוצאות הפיתוח הנוספות. לצורך קבלת ההשבה, על חברי הקבוצה להציג, בין היתר, אישור על תשלום מס הרכישה בגין הוצאות הפיתוח הנוספות, או לחילופין, הרשאה לקיזוז חוב מס הרכישה בגין הוצאות הפיתוח הנוספות באמצעות ההשבה. עוד נקבע בהסדר הפשרה, כי סכום ההשבה לא יופחת משווי המכירה לצורך מס הרכישה. לאחר מכן הגישו מספר גורמים לבית המשפט הודעות פרישה, בהתאם לסעיף 18(ו) ולסעיף 19(ד) לחוק תובענות ייצוגיות. העולה מן המקובץ הוא כי אותם גורמים שלא הגישו הודעות פרישה, אשר הסכימו למעשה להסדר הפשרה, יקבלו השבה בגובה

8.5% וסכום ההשבה לא יופחת משווי המכירה לצרכי מס הרכישה. גורמים אשר הגישו לבית המשפט הודעות פרישה גילו דעתם כי הם אינם מעוניינים שהסדר הפרשה יחול עליהם והם יהיו רשאים לתבוע השבה של מלוא סכום תביעתם. לגבי אותם גורמים, אין מקום שבית משפט זה יקבע מסמרות בנוגע להפחתת סכום המע"מ משווי המכירה לצרכי מס רכישה, בוודאי שלא במסגרת הליך זה, בו רמ"י אינה צד ודעתה לא נשמעה.

סוף דבר

51. לאור כל האמור לעיל, נקבע בזאת כי גביית מס הרכישה מהמבקשת הייתה כדין ומשום כך, לא מתמלאים התנאים [שבסעיף 11](#) לתוספת השנייה [לחוק תובענות ייצוגיות](#). בנוסף, נקבע שהתובענה הייצוגית אינה האמצעי היעיל והנכון להכרעה במחלוקת.
52. אשר על כן, הבקשה לאישור התובענה הייצוגית, נדחית בזאת.
53. המבקשת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורכי דינה בסך כולל של 25,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 יום מהיום. לאחר מכן יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תמציא החלטה זו לבאי כוח הצדדים.

ניתנה היום, ז' ניסן תשפ"ו, 25 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)