ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963
שליד בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 5404-10-17 עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

לפני **כבוד השופטת יעל ייטב, יו"ר הועדה**
אלון לילי, שמאי מקרקעין, חבר הועדה
גד נתן, שמאי מקרקעין, חבר הועדה

העוררת
עמרם אברהם חברה לבנין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אילן רובינשטיין

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**
ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן, פרקליטות מחוז דרום- אזרחי

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב:

מבוא

1. **האם מוטל על העוררת לשלם מס רכישה על 'הוצאות פיתוח' ועל 'הוצאות פיתוח נוספות', שאותן שילמה בעקבות זכייתה במכרז לרכישת מגרשים לבניית יחידות דיור, זו המחלוקת שלפני.**
2. ערר על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (להלן- "**המשיב**"), שבגדרה נדחו השגות שהגישה העוררת על שומות מס רכישה בגין רכישת מקרקעין בעיר אילת.
3. מינויים של שניים מחברי הוועדה, אשר שמעו את דיון ההוכחות (עו"ד מיכאל בן לולו, ומר גבריאל דנה) לא הוארך, ועל כן ניתן פסק הדין על ידי הוועדה בהרכבה הנוכחי, בהתאם לתקנה 177 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984** (אשר חלה בהליכים לפני ועדת ערר מכוח תקנה 12 **בתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדת ערר), התשכ"ה-1965** (וראו לעניין זה את פסק דינו של כב' השופט י' עמית בע"א 8340/10 **מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המסים בישראל – משרד האוצר** (מיום 30.1.13)).
4. **אקדים ואציין שלאחר שמיעת ראיות הצדדים וטיעוניהם מצאתי שיש לדחות את הערר.**

העובדות

5. העוררת, חברה קבלנית, זכתה ביום 2.5.2016 במכרז לרכישת 3 מתוך 5 מתחמים לבנייה במסגרת "מחיר למשתכן" בעיר אילת. על פי תנאי המכרז שווי הקרקע ותשלומים נילווים היו קבועים, והמתמודדים במכרז נדרשו להציע כתנאי לזכייה את המחיר הסופי הנמוך ביותר של דירה ללקוח.

6. על פי תנאי המכרז נדרשה העוררת לשאת בתשלומים שונים, בנוסף לשווי המקרקעין, ובהם תשלום עבור פיתוח במקרקעין ובסביבתו, וכן תשלומים נוספים בגין מבני ציבור ופיתוח בשכונות הישנות, תשלומים שאינם קשורים במישרין למקרקעין, ואולם תשלומם היווה תנאי לזכייה במכרז (להלן- "**הוצאות הפיתוח הנוספות**").

7. ביום 15.6.2016 הגישה העוררת הצהרה על רכישת המקרקעין, ובה שומת מס רכישה עצמית, שלפיה סכום מס הרכישה לתשלום הוא כדלקמן:

מספר מתחם	סכום בשקלים
3	145,674
4	199,435
5	130,053

8. שווי המכירה שעליו דיווחה העוררת בהצהרתה נקבע על פי סכום התמורה עבור הקרקע, בתוספת 65% מהוצאות הפיתוח בקרקע ומהוצאות הפיתוח הנוספות, בניכוי המע"מ. השיעור של 65% שעליו דיווחה המערערת נקבע על יסוד אישור שצירפה מאת החברה המפתחת של האתר, חברת מבני תעשיה בע"מ (להלן- "**החברה המפתחת**"), שלפיו עמד אחוז הפיתוח במועד הרכישה על 65%.

9. ביום 10.3.2017 דחה המשיב את שומתה העצמית של העוררת, כיון שהפחיתה את שיעור המע"מ, אף שהעסקה פטורה מתשלום מס ערך מוסף, בהתאם לסעיף 5(ד) **בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה- 1985**, ועל כן לא חויבה העוררת במע"מ מלכתחילה. בשומה לפי מיטב השפיטה הוסיף המנהל לתמורה 65% מהוצאות הפיתוח ומהוצאות הפיתוח הנוספות, ושלח לעוררת דרישה לתשלום ההפרשים.

10. ביום 9.5.2017 הגישה העוררת השגה, וטענה לראשונה כי אחוז הפיתוח כפי שנקבע במכתב החברה המפתחת, אינו משקף את מצב הפיתוח בפועל במגרשים שרכשה, ועל כן אין לחייבה במס רכישה על הוצאות הפיתוח. ביום 4.9.2017 נדחתה ההשגה. בהחלטת המשיב נקבע כי יש לאמץ את אחוז הפיתוח שבו נקבה החברה המפתחת,

שהינה גורם אובייקטיבי, בעל המידע הרלוונטי לקביעת היקף עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל. אשר להוצאות הפיתוח הנוספות, נקבע כי מרגע שתשלום עבור רכיבים אלו היווה תנאי לזכייה במכרז לרכישת המגרשים, יש לכלול את התשלומים האמורים בתמורה ששולמה עבור רכישת הזכות במקרקעין, לפי עקרון 'מכלול התמורות' שנקבע בפסיקה.

11. ביום 27.2.2017 נשלחו לעוררת הודעות שבהן תיקן המשיב טעות סופר שנפלה בשתיים מהשומות המקוריות ששלח לעוררת, שערך הקרקע לא נכלל בהן.

12. תחשיב השומות נושא הערר שערך המשיב הוא כדלקמן:

שומה 116125576, גוש 040128, חלקה 74-

	ב- ₪
שווי הקרקע	198,178
65% מהוצאות הפיתוח (4,065,709 ₪)	2,642,711
סה"כ שווי רכישה	2,840,889
6% מס רכישה (דרישה מתוקנת)	170,453
הדרישה המקורית בשל טעות הסופר	158,562

שומה 116125550, גוש 040128 חלקה 70-

	ב- ₪
שווי הקרקע	301,945
65% מהוצאות הפיתוח (5,518,527 ₪)	3,587,043
סה"כ שווי רכישה	3,888,987
6% מס רכישה	233,339

שומה 116125501, גוש 040128 חלקה 77-

	ב-₪
שווי הקרקע	191,504
65% מהוצאות הפיתוח (3,606,977 ₪)	2,344,535
סה"כ שווי רכישה	2,536,039
6% מס רכישה (דרישה מתוקנת)	152,162
הדרישה המקורית בשל טעות הסופר	140,672

<u>המסגרת המשפטית</u>

13. סעיף 9 **בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963** (להלן- "**חוק מיסוי מקרקעין**"), קובע את חובת תשלום מס הרכישה ברכישת זכות במקרקעין, בזו הלשון-

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

14. "**שווי המכירה**" של הזכות, שעל פיו מחושב מס הרכישה, מוגדר בסעיף 17(א) בחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן-

> **"שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום"**

15. '**שווי**' הזכות, מוגדר בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן-

> **"שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –**
>
> **(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;**
> **(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה".**

16. שוויה של זכות נקבע אפוא בראש ובראשונה על פי מבחן אובייקטיבי- הסכום שיש לצפות לו במכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, היינו, שווי השוק, ואולם ככל שהמנהל שוכנע כי התמורה המוסכמת, על פי הסכם מכר שנערך בכתב, נקבעה בתום-לב ומבלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים, ייקבע "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית המוסכמת.

17. בענייננו קיים הסכם בכתב, ובהינתן העובדה שמדובר בהסכם בין העוררת לבין רשות מקרקעי ישראל, לא תתכן מחלוקת על כך שהתמורה נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים, ועל כן נפנה לבחינת 'שווי המכירה', שעל פיו מחושב מס הרכישה.

18. "שווי המכירה" נדון בפסיקה במספר הקשרים, שהרלוונטיים לענייננו הם הפסיקה בעניין "**הוצאות הפיתוח**"; הפסיקה שעסקה בקביעת שווי המכירה בהתאם ל'**תוכנה האמתי של העסקה ומהותה האמתית**'; והפסיקה שעסקה בקביעת שווי המכירה על פי '**כלל צירוף התמורות**'.

19. פסיקת בית המשפט העליון שעסקה **במפורש** בנסיבות של התקשרות לביצוע עבודת פיתוח לצד רכישת זכות במקרקעין, קבעה בתחילה כי כאשר הזכות הנרכשת היא קרקע בלתי מפותחת, אין לכלול את הוצאות הפיתוח ב'שווי המכירה', וכפועל יוצא אין לחייב את הוצאות הפיתוח במס רכישה.

20. בע"א 610/78 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד**, פ"ד לג (2) 193 (1979) (להלן-"**פרשת מלמוד**"), נרכשו זכויות במגרש ממנהל מקרקעי ישראל, ובהסכם הרכישה נקבע תנאי מוקדם שלפיו ישולמו דמי פיתוח לעיריית באר שבע. בית המשפט העליון קבע באותה פרשה כי יש להבחין בין התשלום עבור ה'זכויות במקרקעין' לבין התשלום עבור הפיתוח של המקרקעין, מהטעם שתנאי מוקדם של תשלום דמי הפיתוח אינו הופך את התשלום האמור לתמורה עבור ה'זכות במקרקעין'. כב' השופט י' כהן (בהסכמת השופטים מ' בן פורת ומ' אלון) ביאר כי -

> **"העובדה, שתנאי מוקדם לעשיית הסכם כזה היא – שהמשיב ישלם לעירית באר שבע את דמי הפיתוח שאותם היתה העיריה זכאית לגבות מרוכשי המגרשים בהתאם להסכם שבין המנהל ובין העיריה, אין בה כדי לעשות את תשלום דמי פיתוח אלה לחלק מהמחיר, עבור "זכות במקרקעין"... למה הדבר דומה? למקרה שפלוני בעל מגרש התקשר עם קבלן שיבנה על מגרשו בית וגם הוציא הוצאות להכנת תוכניות לשם כך, אך בטרם הוחל בעבודות הבנייה הוא מחליט למכור את מגרשו, אלא שהוא מתנה תנאי, שמי שיקנה את המגרש יקבל על עצמו את כל התחייבויותיו כלפי הקבלן ויחזיר לו את ההוצאות שהוא הוציא להכנת התוכניות. אין מקום לספק שבמקרה המתואר לעיל הוצאות הכנת התוכנית וההתחייבויות שקיבל על עצמו הקונה כלפי הקבלן לא יחשבו לצרכי החוק הנ"ל כחלק מ"שווי המכירה" של זכות במקרקעין. הסיבה לכך היא, שהתחייבויותיו של בעל המגרש כלפי הקבלן הן התחייבויות חוזיות, שאינן בתחומי הגדרת "זכות במקרקעין" לפי החוק. הוא הדין לגבי ההוצאות שהוציא אותן הבעל להכנת תוכניות. גם הוצאות אלה לא ניתן לכלול בביטוי "זכות במקרקעין"... העסקה שנעשתה בין המינהל ובין המשיב היתה – מכירת מגרש בלתי מפותח, בצירוף התחייבות מצד הקונה לשלם דמי פיתוח לעיריה ולבנות על המגרש בעתיד."**

21. בע"א 225/84 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכט**, פ"ד מ (1) 190 (1986) (להלן- "**פרשת הכט**") חזר בית המשפט העליון (מפי כב' הנשיא מ' שמגר (כתוארו אז) ובהסכמת כב' השופטים ד' לוין וג' בך), והבחין בין התמורה בעד המקרקעין לבין הוצאות הפיתוח, אף שדמי הפיתוח היו אמורים להשתלם למנהל מקרקעי ישראל, שהיה עתיד לבצע את הפיתוח וזאת על יסוד הוראות החוזה בין הצדדים. הודגש כי-

> **"לו היו רואים את העיסקה כמכירתה של חלקה מפותחת, או לו היו רואים את הפיתוח כחלק מן העיסקה העיקרית ולא כתנאי מיוחד ונפרד, היו כוללים את הוצאות הפיתוח בגדר תמורת ההתחייבות. הרי לא מדובר כאן בעיסקה בין שני אנשים המבקשים להערים על שלטונות המס ומנסים לפרק באופן מלאכותי את התמורה האחת והאחידה לחלקים מלאכותיים, המדובר בחוזה סטנדרטי עם המינהל שנערך על ידי המינהל ואשר בו עניין הוצאות הפיתוח לא היווה חלק מן התמורה עבור ההתחייבות".**

22. עוד הודגש כי-

> **"הזכות שנרכשה במקרה דנן אינה כוללת את הפיתוח שטרם בוצע. כפי שנבע מן החוזה, היה הפיתוח בגדר תוספת, אשר לא השתלבה מעיקרה עם ההתחייבות העיקרית כפי שנוסחה בחוזה, היינו עם התמורה שנקבעה בו".**

23. בפרשת הכט אף צוין כי-

> **"אין פירושו של דבר, כי לא ניתן לבנות מערכת חוזית אחרת, אשר מוליכה גם למסקנה שונה. כל מקרה ונסיבותיו וכל חוזה ותנאיו...".**

24. בע"א 293/89 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' גרינבלט**, פ"ד מו (4) 456 (1992)(להלן- "**פרשת גרינבלט**"), נקבע פעם נוספת כי מס הרכישה יוטל על תמורת המגרש בלבד, ולא על הוצאות הפיתוח. גם בפרשת גרינבלט נחתמו, בד בבד, בין אותם הצדדים, חוזה למכירת הקרקע וחוזה לפיתוח הקרקע. הודגש, על בסיס הפסיקה הקודמת, כי כל עוד לא בוצע הפיתוח בפועל, לפני מועד הרכישה, אין למסות את דמי הפיתוח במס רכישה. כב' השופט ת' אור, בהסכמת כב' השופטים א' ברק וש' לוין, קבע כי -

> **אמנם קיימת זיקה בין חוזה המכר לחוזה הפיתוח במקרה דנא - תוצר רצון החברה לפתח את האזור בעצמה ולחייב את רוכשי המגרשים להתקשר עמה גם לעניין הפיתוח - אך אין בזיקה זו כדי ללמד, כי המשיבים רכשו מגרש מפותח להבדיל מרכישת מגרש לא מפותח בתוספת התחייבות נפרדת לעבודות עתידיות של פיתוח. קיימים על פי**

החוזים הבחנה והבדל ברורים בין המחיר עבור המגרש לבין התמורה בעיסקה הנוגעת בפיתוח המגרש. מחיר הפיתוח לא נקבע מראש, וייקבע, כך על פי לשון חוזה הפיתוח, רק בתום עבודות הפיתוח. תשלומי הפיתוח עצמם אמורים להשתלם במשך שנתיים וחצי לאחר חתימת החוזה, בעוד שהתמורה עבור המגרש שולמה וחושבה בנפרד מן התמורה עבור עבודות הפיתוח העתידיות. כל אלה ויתר הנסיבות מעידים על כך, כי העיסקה הנוגעת למקרקעין היא, על פי כוונת הצדדים, עיסקה של רכישת מגרש לא מפותח, כשבצדה עיסקה נוספת, נפרדת, לעניין פיתוח המגרש...

25. בע"א 2960/95 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ** (מיום 2.11.98)(להלן- "**פרשת שרביט**") חזר בית המשפט (כב' השופטת ט' שטרסברג- כהן, כב' השופט י' טירקל, וכב' הנשיא (כתוארו אז) א' ברק) על עיקרי הלכות פרשות מלמוד, הכט וגרינבלט, והדגיש כי כל מקרה יבחן על פי נסיבותיו תוך ניסיון לאתר את **מהותה הכלכלית האמתית** של העסקה. צוין כי-

"בכל מקרה ומקרה מתחייבת בדיקת נסיבותיו של העניין הנדון, על מנת לקבוע אם מדובר ברכישת זכויות במגרש מפותח או אם העיסקה היא לרכישת זכויות במגרש בלתי מפותח תוך התקשרות נפרדת לפיתוח המגרש. המבחן לעריכת בדיקה זו הוא מבחן משולב, שנקודת המוצא לו היא, כוונת הצדדים כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות למציאות בשטח ולעבודות הפיתוח שכבר בוצעו בעת הרכישה".

26. בית המשפט הבחין בפרשת שרביט (בדומה להבחנות שנעשו בפסיקה המוקדמת יותר) בין נסיבות שבהן **טרם הוחל בביצוע עבודות הפיתוח**, וההוצאות עבור עבודות הפיתוח כלולות בחוזה נפרד **ואמורות להשתלם בעתיד בגין עבודות פיתוח שתבוצענה בעתיד**, לבין נסיבות שבהן בוצעו כל עבודות הפיתוח לפני מועד הרכישה, ועל כן נרכשת הקרקע כשהיא מפותחת, ולפיכך מתווספות הוצאות הפיתוח למחיר הקרקע, או לשווי המכירה.

27. אשר לרכישת קרקע מפותחת באופן חלקי, נקבע כי –

"כל פיתוח שנעשה בקרקע, משביח אותה ומעלה את ערכה. השכל הישר וההיגיון הכלכלי המסחרי והמשפטי, מובילים למסקנה, כי אם בוצע חלק מעבודות הפיתוח, מתווספות ההוצאות לביצוע חלק זה למחיר הקרקע, שהרי הרוכש רוכש את הקרקע כשהיא מפותחת באופן חלקי ושווי המכירה האמיתי שלה הוא השווי הכולל את הפיתוח שכבר נעשה בה".

28. בית המשפט הדגיש כי במצב דברים זה קיים אמנם קושי בהערכת עבודות הפיתוח החלקיות לצורך הוספתן למחיר הקרקע, ואולם "**אין לבחור בדרך הקלה, משום שאין היא משקפת נכונה את העסקה ואת שוויה והיא גורמת לעיוות**". צירוף הוצאות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד הרכישה, למחיר הקרקע, היא הדרך הראויה גם אם עלול החישוב להיתקל בקושי טכני, שכן "**זהו קושי מסוג הקשיים ששלטונות המס מורגלים בהם ומתמודדים איתם בהקשרי מס שונים**". כב' השופט י' טירקל הוסיף בפרשת שרביט כי הקושי להעריך את הוצאות הפיתוח גדול, והוא יחייב התייחסות לשאלות האם נכללות בהוצאות הפיתוח רק הוצאות המשביחות במישרין את הנכס נשוא ה"זכות במקרקעין" (כגון, חיבור לביוב, למים, לחשמל), או שמא נכללות בהן גם הוצאות הפיתוח הסביבתי שאינן משביחות אותו במישרין (כגון, סלילת כבישים, תאורה סביבתית וכדומה).

29. לצד פסיקה זו, שעסקה במפורש בהוצאות הפיתוח, עסקה ההלכה הפסוקה בקביעת 'שווי המכירה' על פי מהותה האמתית של העסקה (בחינה שהוזכרה גם בפרשת שרביט). כפי שהבהירה כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 5025/03 **מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ** (מיום 16.8.06)(להלן- "**פרשת אורלי**"), בהקשר של הכללת היטלים ואגרות כחלק מ"שווי המכירה"-

אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עיסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (ראו ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא (3) 735, 738 (1987)). על מנת להתחקות אחר טיבה של העיסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה (ראו: ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד (1) 802, 804 (1979); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח (3) 341, 347 (2004)). כך למשל ייתכן כי

על פי התוכן הכלכלי, עיסקה שנערכה על ידי הצדדים בשני חוזים נפרדים היא לאמיתו של דבר עיסקה אחת לצרכי מס שאין לפצלה (ראו ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (טרם פורסם, 21.5.06)), ואילו עיסקה שהצדדים ערכו בחוזה אחד היא מבחינת מהותה הכלכלית עיסקה שיש לפצלה לשניים לצרכי מס (ראו: ע"א 152/79 מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז נ' שוורץ, פ"ד לג (3) 807 (1979); ע"א 651/87 מנהל מס שבח, נתניה נ' רושגולד, פ"ד מו (4) 693 (1992)).

30. על יסוד תנאי העסקה והתניות החוזיות בהסכם בין הצדדים, מצא בית המשפט בפרשת אורלי כי תשלום האגרות וההיטלים היה מעיקריו של ההסכם, ועל כן נקבע כי התשלום בעד האגרות וההיטלים הוא חלק בלתי נפרד מהתמורה על פי מהותה הכלכלית של העסקה. כפועל יוצא נכלל התשלום בעד האגרות וההיטלים ב"שווי המכירה" לצורך חבות במס הרכישה.

31. תוכנה הכלכלי האמתי של העסקה הודגש גם בפסק דינו של כב' השופט ע' פוגלמן (בהסכמת השופטים א' פרוקציה ואי' רובינשטיין) בע"א 3534/07 **פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב** (מיום 26.1.2010)(להלן- "**פרשת פרידמן חכשורי**")-

"את מהותה והיקפה של התמורה שעליה הסכימו הצדדים לחוזה הפיתוח יש לקבוע כפועל יוצא של פרשנות החוזה. זאת תיעשה על רקע התכלית החקיקתית עליה עמדנו לעיל, שעניינה קביעת גובהו של מס המתחייב מביצועה של העסקה, בשים לב לתוכנה הכלכלי "האמיתי".

32. מבחן מקובל לקביעת 'שווי המכירה' שנקבע בפסיקה הוא מבחן 'צירוף כלל התמורות', שלפיו 'שווי המכירה' יכלול את כלל התמורות שקיבל המוכר מהרוכש בגין **הזכויות במקרקעין**, בין אם ניתנו בכסף ובין אם בשווה כסף.

33. כפי שבואר בספרות המקצועית (ראו אהרן נמדר, מס שבח מקרקעין כרך ב (חישוב המס ותשלומו) סעיף 303 (מהדורה שביעית, תשע"ב- 2012) -

"...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר, חובות לצד ג', או לשאת בעבורו בהוצאות אחרות או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הן מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר. ואולם אם הקונה משלם הוצאות שבמהותן מוטלות עליו כקונה לא יחשבו הוצאות אלה כחלק משווי המכירה".

34. כבר בפרשת שרביט ביארה כב' השופטת ט' שטרסברג- כהן לעניין הרציונל העומד בבסיס הכלל של 'צירוף התמורות', כי תכליתו לאתר את מהותה של העסקה, על מנת לגבות מס על שוויה הממשי, ולא "על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות והדבקת תוויות שונות עליהן".

35. כב' השופט ע' פוגלמן פירט בפרשת פרידמן חכשורי, לעניין הכללת הוצאות פינוי ב'שווי המכירה', כי-

"**בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות**"...".

36. על פי עיקרון 'צירוף התמורות', ייכללו ב'שווי המכירה', כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, בין היתר, דמי היתר בגין שינוי ייעוד או ניצול והיטל השבחה שבהם התחייב לשאת הרוכש במקום מוכר המקרקעין, במסגרת עסקת קומבינציה; חובות מס רכוש של מוכר המקרקעין אשר רוכש המקרקעין התחייב לשאת בהם במסגרת הסכם רכישת הזכות במקרקעין; תשלומי מס שבח שבהם מתחייב מוכר המקרקעין בעת מימושה של עסקת מכר מקרקעין, אשר רוכש הזכות במקרקעין התחייב לשאת בהם במקומו (ראו סקירת כב' השופט ע' פוגלמן בפרשת פרידמן חכשורי).

37. כב' השופט ע' פוגלמן הדגיש את 'מבחן ההפרדה', הבוחן האם ניתן **להפריד** בין ההתחייבויות, והאם ההסכם בין הצדדים כלל הסכמה על ביצוע כלל ההתחייבויות, לרבות ההתחייבויות הנלוות. בהתייחסו לפרשת שרביט ולהלכה שנפסקה בגדרה באשר להוצאות הפיתוח כחלק מרכיבי שווי המכירה, ציין כי-

במחלוקת הקונקרטית שעמדה להכרעה בעניין שרביט, נקבע כי לעניין חישוב "שווי המכירה" של זכויות הנמכרות במקרקעין במסגרת חוזי הפיתוח הסטנדרטיים שנידונו באותה פרשה, אין להתחשב בהוצאות הפיתוח שנטל על עצמו רוכש הזכויות. דא עקא, שקביעה קונקרטית זו נעשתה על יסוד אמירה נורמטיבית רחבה יותר שלפיה ההכרעה נגזרת מפרשנותה של המערכת החוזית הקיימת בין הצדדים, תוך מתן משקל לכוונת הצדדים ולנסיבות ההתקשרות ...בעוד שההכרעה בעניין שרביט נסמכה – בין היתר - על האפשרות האמיתית להפריד, בעניינם של חוזי הפיתוח הסטנדרטיים שנידונו שם, בין ההתחייבות להעניק זכויות במקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפיתוחם של המקרקעין, הרי

שבענייננו, כפי שפורט לעיל, נוכח מאפייניו הייחודיים של ההסכם המעגן התקשרות לביצוע פרויקט "פינוי-בינוי", לא ניתן להפריד בין ההתחייבות להעביר ליזם זכויות במקרקעין לבין התחייבותו לשאת בהוצאות פינוי המקרקעין.

38. בפרשת פרידמן חכשורי מצא בית המשפט כי בחינת העסקה מלמדת על כך שההתחייבות להביא לפינוי התושבים המתגוררים במקרקעין אינה נפרדת מהתחייבות המנהל להעביר לרוכשות את זכויות החכירה במקרקעין, ועל כן יש לראות את הוצאות הפינוי שבהן התחייבו הרוכשות לשאת כחלק מהתמורה החוזית המוסכמת.

39. בהחלטה על דחיית בקשה לדיון נוסף הדגיש כב' המשנה לנשיאה (כתוארו אז) א' ריבלין, בדנ"א 1047/10 **פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב** (מיום 15.9.2010) פעם נוספת את 'מבחן ההפרדה' בין העסקאות וקבע כי-

> "**לעיתים מהווה תשלום לצד שלישי – בין אם הוא בגין פינוי או בגין פיתוח – חלק בלתי נפרד מן השווי ולעיתים הוא ניתן להפרדה. במקרה שלפנינו, על יסוד בחינת מכלול ההסכמים בין הצדדים, בא בית המשפט העליון לכלל מסקנה כי ההתחייבויות שנטלו על עצמן העותרות שלובות זו בזו, ולא ניתן להפריד ביניהן**".

40. בפרשת פרידמן חכשורי נדונו כאמור הוצאות הפינוי של המקרקעין. לא הייתה כל מחלוקת בין הצדדים באותה פרשה כי הוצאות הפיתוח אינן חלק משווי המכירה, וכפי שצוין-

> " **בין הצדדים לערעור זה אין פלוגתא כי הוצאות הפיתוח בהן התחייבו המערערות לשאת אינם כלולים ב"שווי המכירה", ומסקנה זו הולמת את מצוותה של הלכת שרביט, כפי שפורט לעיל. ואולם, גורלן של הוצאות הפינוי בעניינו שונה מזה של הוצאות הפיתוח.**"

41. לסיכום נקודה זו, עקרון צירוף 'כלל התמורות' מתייחס לכלל התמורות המשולמות עבור רכישת ה'זכות במקרקעין', ואין לצרף להן את התמורות המשולמות בגין רכישת זכויות אחרות.

42. בע"א 914/14 **מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב** (מיום 31.5.2015)(להלן- "**פרשת מידטאון**"), סקר כב' השופט י' דנציגר (בהסכמת השופטים

ד' ברק ארז ומ' מזוז), את התמורה שחלה בהלכה הפסוקה ביחס להוצאות הפיתוח וציין כי פסיקה מוקדמת של בית המשפט העליון הבחינה בין התשלום עבור ה"זכות במקרקעין" לבין התשלום עבור **הפיתוח** של אותם מקרקעין (פרשת **מלמוד**, פרשת **הכט**, ופרשת **גרינבלט**). בהתאם לגישה האמורה, ככל שהוצאות מסוימות סווגו כהוצאות פיתוח, נקבע שאין לראותן כחלק משווי הרכישה של הזכות במקרקעין. בסקירתו ציין כב' השופט דנציגר כי לאחר פסק הדין בפרשת הכט, 'ניכר מעבר הדרגתי מהכרעה הנשענת על סיווג 'סוג ההוצאות', להכרעה המתמקדת בבדיקה פרטנית של כל מקרה ומקרה'. בפרשת שרביט, חזר אמנם בית המשפט על העיקרון שלפיו יש להבחין בין התמורה ששולמה בעד הזכות במקרקעין לבין התמורה בעד פיתוח המקרקעין, ואולם יחד עם זאת ביארה כב' השופטת ט' שטרסברג- כהן לעניין הרציונל העומד בבסיס הכלל של 'צירוף התמורות', כי תכליתו לאתר את מהותה של העסקה, על מנת לגבות מס על שוויה הממשי, ולא "על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות והדבקת תוויות שונות עליהן". הודגש בפרשת שרביט כי על מנת לקבוע האם מדובר ברכישת זכויות במגרש מפותח או בשתי עסקאות נפרדות: רכישת זכויות במגרש בלתי מפותח, והתקשרות נפרדת לפיתוח המגרש, יש לבחון כל מקרה בהתאם לנסיבותיו. המבחן לעריכת הבדיקה הוא מבחן משולב, הבוחן בראש ובראשונה את **כוונת הצדדים**, הנלמדת מההסכם, אך גם את **נסיבות ההתקשרות והמציאות בשטח** באשר לעבודות הפיתוח שכבר בוצעו בעת הרכישה.

43. כב' השופט דנציגר הזכיר בפרשת מידטאון, כי מגמת ההתחקות אחר מהותה הכלכלית האמתית של העסקה נמשכה גם בפרשת אורלי, ואומצה גם בפרשת פרידמן חכשורי. לסיכום קבע כב' השופט דנציגר כי הפסיקה המאוחרת יותר התרחקה מהעקרונות שנקבעו בפסיקה המוקדמת, ולא עסקה עוד בשאלת סיווג ההוצאות, שכן סיווג ההוצאות כ"הוצאות פיתוח" לא יוביל בהכרח למסקנה שלפיה לא יכללו ההוצאות ב'שווי המכירה'. הפסיקה המאוחרת התמקדה בשאלה האם מבחינת **מהותה הכלכלית** של העסקה מהוות העלויות הנוספות התקשרות נפרדת, או שמא מדובר בחלק אינטגראלי משוויה של הזכות במקרקעין. כפי שניתן ללמוד מפרשת אורלי ומפרשת פרידמן חכשורי, הזכות במקרקעין איננה מוגבלת לעצם הבעלות בקרקע, ולעתים, כמו בפרשת אורלי, מעוניין הרוכש לרכוש קרקע הכוללת היתר בנייה, ועל כן עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור ההיתר. לעיתים, כמו בעניין פרידמן חכשורי, מעוניין הרוכש

לרכוש קרקע פנויה מדיירים ועליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור פינוי הדיירים. העובדה שמדובר בשתי התחייבות נפרדות אינה שוללת את המסקנה כי שתיהן מהוות חלק מעסקת רכישה כוללת אחת.

44. בפרשת מידטאון מצא כב' השופט דנציגר כי 'שווי המכירה' כולל את התשלומים ששולמו בעד עבודות ציבוריות עתידיות, אף שמבחינת סוג העבודות יש לסווג את ההתחייבות לתשלום שהומחתה כ"עבודות פיתוח", וזאת מהטעם שמבחינת תכליתן נועדו העבודות לאפשר למערערת לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, וככל שלא תבוצענה לא תוכל המערערת למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין-

> **"... גם אם מבחינת סוג העבודות יש לסווג את ההתחייבות שהומחתה למערערת כ"עבודות פיתוח", הרי שמבחינת תכליתן הן נועדו לאפשר למערערת לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, וכי אם לא תבוצענה לא תוכל המערערת למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין. סבורני כי הדמיון בין עלויות אלה לעלויות בהן דן בית המשפט בעניין אורלי ובעניין פרידמן חכשורי הינו בולט לעין ומחייב להגיע למסקנה דומה גם כאן. לפיכך, מבחינת מהותה הכלכלית, יש להתייחס אל העסקה דנן כמכלול אחד: כשם שבצדה האחד של העסקה – צד הממכר – ניצבים המקרקעין, לרבות האפשרות לנצל את זכויות הבנייה בהם, כך בצדה האחר – הוא צד התמורה – ניצבים הן התשלום לתנובה והן שוויה של ההתחייבות כלפי העירייה. ודוק – יש להניח כי ניצול זכויות הבניה במקרקעין הוא זה שהניע את המערערת להתקשר בהסכם מלכתחילה – וכי ללא האפשרות לנצל את הזכויות לא הייתה מסכימה לעסקה."**

45. בשנים האחרונות נדונו 'הוצאות הפיתוח' והיחס בינן לבין 'שווי המכירה' מספר פעמים על ידי וועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בחיפה, **בו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (מיום 3.7.18) (להלן- "**פרשת אאורה**"); ו"ע 43281-10-17 **שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (מיום 5.7.2018); ו"ע **67093-06-16 אלמוג ב. ז. בניה והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה** (מיום 17.10.18)(להלן- "**פרשת אלמוג**"); **וו"ע 61323-08-18 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה** (מיום 5.5.2020).

46. בפרשת אורורה הודגש כי -

"יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים בהם ניטלה התחייבות על ידי הרוכש לשאת בתשלום אשר מעצם טיבו וטבעו אמור לחול על המוכר, באופן שהתחייבות הקונה לשאת בה משמעה, למעשה, הגדלת מחירו של הנכס הנמכר (ראו למשל – עניין קפלן); או על מקרים בהם ברור כי כלל התמורות שולמו בגין הזכות במקרקעין הנמכרת ולא בגין "העיסקה" בכללותה. על כן, יש להימנע מהטלת מס על רכיבים שאינם חלק מן הזכות במקרקעין הנמכרת בעסקה, גם אם שולמה בגינם תמורה במסגרת העסקה ויש "לסנן" רכיבים אלו משווי המכירה לצורך קביעת החבות במס רכישה.

47. עוד הודגש בפרשת אאורה כי פסקי הדין **בפרשת אורלי, פרשת פרידמן חכשורי ופרשת מידטאון** לא עסקו בהוצאות הפיתוח, אלא בהוצאות אשר תשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, וככאלו הן הוגדרו כחלק משווי המכירה-

"**בעניין** אורלי **נקבע כי לא ניתן היה לממש את פוטנציאל הבנייה במקרקעין ללא תשלום האגרות וההיטלים עבור היתרי הבנייה; בעניין** חכשורי **נקבע כי לא ניתן לממש את פרויקט הפינוי- בינוי מבלי לפנות את הדיירים היושבים על הקרקע, ולכן הוצאות פינוי המקרקעין הינן חלק בלתי נפרד מהמקרקעין, ובעניין זה בית המשפט העליון אף ביצע הבחנה מהלכת** שרביט **וקבע כי שם ניתן היה להפריד בין ההתחייבות להעניק זכויות במקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפיתוחם של המקרקעין. לבסוף, בעניין** מידטאון **נקבע כי ההתחייבות לשלם עבור עבודות ציבוריות, גם אם במהותן הן עבודות פיתוח, נועדה לאפשר את מימוש זכויות הבנייה במקום ועל כן יש לראות בהן "מעין היטל השבחה" ולא הוצאות פיתוח..."**

48. בפרשת אלמוג התרשמה הוועדה כי הנסיבות היו שונות מהנסיבות שנדונו עד כה בפסיקה, ועל כן קבעה כי -

"... הצדדים ראו בעסקת הרכישה כעסקה כוללת, ולא הבחינו בין תשלום עבור הזכויות במקרקעין לבין תשלום החזר ההוצאות עבור עבודות פיתוח שלא בוצעו. גם המוכרת וגם הרוכשת ביקשו לכרות הסכם ביחס לזכויות במקרקעין מתוך ידיעה כי ככל שטרם הושלמו עבודות הפיתוח, הרי שקיימת התחייבות של ערים להשלימן וכי הרוכשת תוכל לאכוף על ערים את השלמת החסר. לשם כך הוסכם על המחאת כל הזכויות וכל ההתחייבויות על פי ההסכם עם ערים לעוררת. שווי הזכויות אותן רכשה העוררת כולל בחובו את התחייבות ערים להשלמת העבודות,

מבלי שהצדדים סברו שהיקף העבודות שנותרו לביצוע רלוונטי לעסקה או לקביעת התמורה. מכאן שמהותה הכלכלית האמתית של העסקה הייתה רכישת זכויות במקרקעין מפותחים, מתוך ידיעה, הבנה והסכמה שהשלמת הפיתוח, ככל שתידרש, כלולה בזכויות הנמכרות".

49. וועדת הערר מצאה בפרשת אלמוג שלא עלה בידי העוררת להוכיח בדרך כלשהי, שעבודות הפיתוח, כולן או חלקן, טרם בוצעו, ועל כן קיבלה את עמדתו של המשיב שלפיה יש להוסיף את הוצאות הפיתוח לשווי המכירה ולחייבן במס רכישה.

<u>מן הכלל אל הפרט</u>

<u>הוצאות הפיתוח</u>

50. המחלוקת בין הצדדים בסוגיית 'הוצאות הפיתוח' מתמקדת בשאלת עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל, היינו: האם בוצעו עבודות פיתוח לפני מועד הרכישה, אשר יש לצרפן לשווי המכירה, ובאיזה שיעור. לא התגלעה בין הצדדים בענייננו מחלוקת בשאלה כללית יותר, האם יש לראות בתשלומים בעד הוצאות הפיתוח תמורה נוספת בעד הזכות במקרקעין גם אם טרם בוצעו עבודות פיתוח בפועל.

51. עמדתם של שני הצדדים כאחד מעוגנת בהלכת פרשת שרביט. העוררת טענה כי היא רכשה קרקע בלתי מפותחת, ועל כן, בהתאם לפרשת שרביט, אין לחייב את הוצאות הפיתוח במס רכישה. לכל היותר בוצעו עבודות פיתוח בשיעור של 13% בלבד, בהתאם לאמור בחוות הדעת מטעמה, ועל כן ניתן, לכל היותר, לחייב במס רכישה 13% מהוצאות הפיתוח שבהן חויבה; המשיב טען מנגד כי העוררת רכשה קרקע מפותחת באופן חלקי, ועל כן יש להוסיף לשווי המכירה חלק יחסי מהוצאות הפיתוח ששילמה העוררת. עוד טען כי את שיעור הפיתוח החלקי שבוצע בפועל יש לקבוע בהתאם לשיעור שנקבע על ידי החברה המפתחת באישור שהוגש, שלפיו בוצעו עד מועד הרכישה 65% מעבודות הפיתוח.

52. אף שבהצהרתה על רכישת המקרקעין דיווחה העוררת כאמור על ביצוע עבודות פיתוח בשיעור של 65%, על יסוד המכתב מטעם החברה המפתחת, ושילמה מס רכישה על 65% מהוצאות הפיתוח ומהוצאות הפיתוח הנוספות, שינתה כאמור העוררת את טעמיה בהשגתה, וטענה שאין לקבל את הערכת החברה המפתחת באשר לאחוז הפיתוח שבוצע עד מועד הרכישה. לטענת העוררת לא בוצעו עבודות פיתוח כלשהן במגרשים שרכשה, ולחילופין בוצעו עבודות פיתוח בשיעור של 13%. לטענתה של העוררת, מתחם שחמון 6, הוא רובע שלם חדש הנבנה בעיר אילת, המתפרש על פני

שטח של כ- 812 דונם, ועבודות הפיתוח הנעשות בכלל הרובע אינן רלוונטיות להוצאות הפיתוח שיש לצרף לשווי המכירה של המגרשים שרכשה לשם החיוב במס רכישה, כפי שהוצאות הפיתוח של כלל העיר אילת אינן רלוונטיות לצורך הטלת מס הרכישה. המגרשים שרכשה העוררת מצויים לטענתה בקצה אתר שחמון 6, בשלב ג', בחלק המצוי מזרחית לכביש 60, שכלל לא פותח במועד זכיית העוררת במכרז, אלא יועד לפיתוח בעתיד.

53. בתמיכה לטענתה הגישה העוררת חוות דעת של **המהנדס רוני סתיו- פשה** (להלן- "**המומחה**"), מיום 10.12.18, אשר בגדרה פורט כי רובע שחמון 6 הינו הרובע הדרום מזרחי של שכונת שחמון באילת, הכולל 1,636 יחידות דיור. מכרזי קרקע ראשונים במתחם שווקו בחודש מרץ 2006, בעוד שהמתחם שבו 10 המגרשים נושא הערר מצוי בשלב ג', שבו מתוכננת הקמת 200 יחידות דיור בלבד, כבישים פנימיים, שטחים ציבוריים פתוחים, כולל טיילת וכיוצ"ב. בחוות הדעת פירט המומחה כי עבודות הפיתוח במתחם כוללות עבודות עפר לקבלת פני מגרשים אופקיים, עבודות תשתית, ביוב, מים, כבישים, תאורת רחוב, משעולים בין המגרשים, עבודות גינון, שצ"פים והכשרת כביש.

54. על פי האמור בחוות הדעת, התייחסות החברה המפתחת במכתבה לאחוז של 65% מעבודות הפיתוח הייתה לעבודות הפיתוח במתחם שחמון 6 בכללותו, ולא לעבודות הפיתוח במגרשים הספציפיים הרלוונטיים לערר. מתצלומים שצולמו בחודש מאי 2016, מועד הזכייה במכרז, ניתן ללמוד כי עד אותו מועד בוצעה בתחום שלב ג' עבודת עפר כללית בלבד, הכוללת חפירה ומילוי לצורך הסדרת פני המגרשים והדרכים בלבד. באותו שלב טרם בוצעו עבודות תשתית כלשהן. על יסוד בדיקה שערך מודד מוסמך, אינג' אלון בן נתן, באשר לנפח עבודות העפר שבוצעו במגרשים שבהם זכתה העוררת, אמד המומחה את עלות החפירה במגרשים, על פי מחירי משרד השיכון, בסכום של 0.9 מיליון ₪. כמו כן ערך המומחה אומדן של ביצוע עבודות תשתית בשלב ג', כגון כבישי גישה, קו מים ראשי, וכיוצ"ב, ומצא כי אומדן עבודות הפיתוח אשר הושלמו עד מאי 2016 מסתכם ל- 2.36 מיליון ₪ בלבד. אחוז הפיתוח עמד אפוא, על פי תחשיבו של המומחה, על 13% בלבד. לחילופין ערך המומחה חישוב ללא עלות הקמת מוסדות הציבור, והגיע לשיעור ביצוע של 16.3% בלבד מעבודות הפיתוח.

55. המשיב הסתמך בשומתו (מעבר להסתמכותו על הצהרתה הראשונית של העוררת), על מכתב החברה המפתחת, מיום 18.6.2016, שלפיו על פי אומדן לחודש מאי 2016, בוצעו כ- 65% מעבודות הפיתוח באתר, וטען כאמור מנגד שיש לאמץ את שיעור

הפיתוח שנקבע על ידי החברה המפתחת, לכלל מתחם שחמון 6, שכן תחשיב זה מעוגן בהסכמת הצדדים, והוא נערך על ידי גורם אובייקטיבי, הבקי בעבודות הפיתוח שבוצעו.

56. אקדים ואציין כי מצאתי שיש להעדיף לעניין קביעת עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד הרכישה את עמדתו של המשיב, אשר התבסס כאמור על מכתב החברה המפתחת, שלפיה שיעור עבודות הפיתוח שבוצעו עומד על 65% על פני עמדתה של העוררת.

57. כפי שנקבע בפרשת שרביט, נקודת המוצא של המבחן המשולב, שבעזרתו יש לקבוע את מהותה האמתית של העסקה, האם מדובר ברכישת קרקע מפותחת, או ברכישת קרקע בלתי מפותחת, היא **כוונת הצדדים**, כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, בשילוב עם **מבחן "פיזי"**, הבוחן את המציאות בשטח, היינו את עבודות הפיתוח שבוצעו לפני מועד הרכישה. ההנחה שביסוד המבחן האמור היא שעבודות הפיתוח שבוצעו תורמות לשווי הקרקע ועל כן יש לראותן כחלק משווי המכירה.

58. הפתרון לשאלה האם לשם קביעת 'שווי המכירה' רלוונטיות עבודות הפיתוח בכלל אתר שחמון 6, או בחלק ממנו, כפי שטענה העוררת, נלמד בראש ובראשונה מכוונת הצדדים כפי שבאה לידי ביטוי במכרז ובהסכמים הרלוונטיים. מעיון במכרז וכן בחוזים שנחתמו ניתן ללמוד כי האתר הוגדר כ'מתחם שחמון 6' (כמפורט בסיכומי המשיב), והעוררת התחייבה לשאת בחלק יחסי מהוצאות הפיתוח של כלל מתחם שחמון 6, ולא באלו של המגרשים שבהם זכתה, או באלו של שלב ג', כפי שכונה האזור על ידי העוררת והמומחה מטעמה.

59. מר גיא אלון (להלן- "**מר אלון**"), שמאי מקרקעין בהשכלתו ועובד החברה המפתחת, החתום על המכתב שעליו הסתמך המשיב, המבאר מהו אחוז הפיתוח בפועל, הבהיר בחקירתו הנגדית, (פרוטוקול הדיון מיום 4.11.19, שורות 16-26), כי עבודות הפיתוח אינן רק בקשר למגרשים שאותם רכשה העוררת, אלא לגבי אתר שחמון 6 בכללותו. כן השיב כי שלב ג' אינו יכול להיחשב שכונה לצורך הערכת עבודות הפיתוח, שכן האזור האמור נשען על תשתיות המשרתות אותו (עמ' 25 בפרוטוקול הדיון מיום 4.11.19, שורות 5-21).

60. מר אלי מימון (להלן- "**מר מימון**"), מהנדס החברה המפתחת, וראש אגף פיתוח ותשתית, המרכז מטעם החברה המפתחת את נושא הפיתוח הציבורי ועבודות המנהל, הסביר בחקירתו הנגדית כי האומדן לפיתוח מתחם שחמון 6, התייחס לכלל העבודות הציבוריות: מים ביוב, ניקוז, שצפ"ים, קירות תמך לכבישים (מפורט בעמודה 1),

לתשתיות שמחברות בין השכונות, שעלותן הוטלה על כלל היחידות בשחמונים, לרבות שחמון 6, ועבודות פיתוח שנעשו במגרשים שרכשו היזמים עצמם (עמ' 28-27 בפרוטוקול הדיון מיום 4.11.2019). כן השיב כי מדובר בחלק מתנאי המכרז, ואין אפשרות שלא לשלם הוצאות אלו. (ראו גם הסבריו לעניין הפניית המכרז וההסכמים לתב"ע החלה על כלל שחמון 6, ולהגדרת שחמון 6 בכללותו כמתחם שלפיו הוגדרו עבודות הפיתוח, עמ' 29 בחקירתו הנגדית). עוד הסביר כי אין במקום "שלב ג'", אלא מתחמי שיווק אשר שווקו בהדרגה. מר מימון ביאר בחקירתו הנגדית כי אילו היו רואים את המגרשים ששווקו לעוררת כחטיבה עצמאית, לא היה ניתן למגרשים פיתוח הנותן מענה לצרכיהם, בעוד שעבודות הפיתוח בכלל מתחם שחמון 6 נותנות מענה כולל לצרכי המגרשים, ברמת תחבורה, תשתיות ושטחי ציבור פתוחים (עמ' 32, שורות 14-11).

61. העוררת לא ביססה בדרך כלשהי את טענתה שלפיה אין רלוונטיות לשווי כלל עבודות הפיתוח המבוצעות במתחם שחמון 6 לעניין שווי המכירה של הזכויות במקרקעין שרכשה. לעמדתה אין עיגון בהסכמים בין הצדדים, והמומחה הודה בחקירתו הנגדית כי הוא לא קרא את ההסכמים הרלוונטיים (ראו למשל עמ' 13 בפרוטוקול הדיון). התייחסותו של המומחה לעבודות בפיתוח במגרשים עצמם הינה שרירותית, אינה מתיישבת עם האמור בהסכמים בין הצדדים, אף אינה מוכיחה שאין לעבודות הפיתוח באתר בכללותו כדי להשפיע על שווי המקרקעין.

62. על פי המכרז והחוזים הרלוונטיים הסכימה העוררת אפוא לשאת בחלק יחסי מכלל עבודות הפיתוח באתר שחמון 6. הסכמתה מעידה על כך שעבודות פיתוח אלו רלוונטיות למגרשים שרכשה, ואכן, עבודות הפיתוח הסביבתיות, הכוללות תשתיות כגון דרכי גישה, מערכות חשמל, מים וביוב, וכיוצ"ב, נועדו לאפשר את הבניה במגרשים שבהם זכתה העוררת ואת השימוש בבנייה לצרכי מגורים. מטרת הרכישה, כפי שהובהרה בתנאי המכרז ובחוזה בין הצדדים, הייתה בניית דירות במסגרת תכנית "מחיר למשתכן", וברור שלשם הגשמת מטרת הרכישה, הן על מנת לאפשר את ביצוע עבודות הבנייה של העוררת, הן כדי להכשיר את האזור בכללותו למגורים, היה צורך בביצוע עבודות פיתוח מסיביות באתר. הסבריהם של נציגי החברה המפתחת, מר אלון ומר מימון, תומכים בכך שעבודות הפיתוח שבוצעו בכלל האתר מאפשרות את הגישה למגרשים שאותם רכשה העוררת, את הבנייה בהם, ואת השימוש בהם למטרת מגורים.

63. **לפיכך מצאתי לקבוע כי יש לבחון את עבודות הפיתוח שבוצעו בכלל מתחם שחמון 6, שכן עבודות אלו משרתות את המגרשים שנרכשו, ומשפיעות על שווי המכירה של הזכויות במקרקעין שנרכשו.**

64. אשר לקביעת היקף ביצוע עבודות הפיתוח בפועל, מצאתי שיש לאמץ את התחשיב של החברה המפתחת, שלפיו בוצעו 65% מעבודות הפיתוח שלגביהן התחייבה העוררת. במכתב מיום 14.5.2019 ביאר מר מימון כי התקציב שאושר לפרויקט שחמון 6 ביום 6.12.2005 לכל שטח התכנית עמד על 160,241,451 ₪ לתשתיות ציבוריות, ובנוסף 24,868,170 ₪ לעבודות במגרשים, סה"כ – 185,109,621 ₪. התקציב הכולל במועד השיווק עמד (בתוספת הצמדות למדד) על 256,290,728 ₪, וסך ההוצאות לאותו מועד עמד על 173,262,110 ₪. חלוקת ההוצאות בפועל בתקציב המקורי הסתכמה בחודש מאיר 2016 ב- 67%, ולצורך הזהירות נכתב במכתבו כי שיעור הפיתוח היה כ- 65%.

65. בעדותו ביאר כי במועד ששווקו המגרשים לעוררת היו מפותחים מרבית הכבישים במתחם, למעט שני כבישים בתוך האזור של מגרשי העוררת, פותחו קווי המים, הביוב, הניקוז, תאורה ושטחים ציבוריים בכל שטח התכנית, תאורה וכיכרות (עמ' 31 שורות 12-10).

66. קביעת שיעור הוצאות הפיתוח שהושלמו עד מועד הרכישה נעשתה על ידי החברה המפתחת על בסיסי הכירות עם תנאי המכרז והחוזים, אומדני הוצאות הפיתוח והעבודות שבוצעו בשטח. החברה המפתחת אינה רק הגורם המקצועי הקרוב לביצוע העבודות והבקי בתמחיר ובעלויות בפועל, הוא גם גורם האובייקטיבי והנטרלי, ואינני רואה כל סיבה שלא לאמץ את קביעתו.

67. לעומת זאת, המהנדס מטעם העוררת לא היה בקי בהסכמים בין הצדדים, אף לא בעבודות הפיתוח הרלוונטיות המשפיעות על שווים של המגרשים. ניכר היה מחוות דעתו ומתשובותיו בחקירתו הנגדית כי התייחסותו החלקית להוצאות הפיתוח היא מגמתית ושרירותית, ואינה מביאה בחשבון את כלל עבודות הפיתוח שבוצעו, המשליכות על ערכם של המגרשים.

68. החלטתו של המשיב לאמץ את קביעת החברה המפתחת באשר להוצאות הפיתוח שבוצעו לשם קביעת שווי הרכישה, היא סבירה והגיונית, ולא מצאתי שעלה בידי העוררת להפריך את החישוב האמור. לפיכך יש לאמץ את עמדתו של המשיב בעניין זה.

<u>הוצאות הפיתוח הנוספות</u>

69. מחלוקת שניה בין הצדדים היא באשר ל'הוצאות הפיתוח הנוספות', היינו לתשלומים ששילמה העותרת כהשתתפות בהקמת מוסדות ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות בעיר אילת.

70. לטענת העוררת, תשלומים אלו אינם קשורים למקרקעין בדרך כלשהי, ועל כן אין להביאם בחשבון בקביעת 'שווי המכירה' של הזכויות במקרקעין שרכשה. המשיב טען מנגד כי ההוצאות היו תנאי סף, ותכליתן הייתה לאפשר לעוררת לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, שכן ככל שלא ישולמו, לא יהיה באפשרות העוררת למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין, ועל כן יש לראותן כחלק משווי המכירה לשם תשלום מס הרכישה.

71. **גם לעניין זה מצאתי שיש לקבל את עמדת המשיב.**

72. עיון בהוראות המכרז ובחוזים הרלוונטיים, מלמד כי העוררת התחייבה לשלם את הוצאות הפיתוח הנוספות, שהיוו תנאי להשתתפות במכרז.

73. מר מימון השיב בחקירתו הנגדית (עמ' 28, שורות 15-10) כי הוצאות הפיתוח הנוספות קשורות לתקנות רשות מקרקעי ישראל, ולהחלטת הרשות, על רקע הסכמים בין רשות מקרקעי ישראל לבין הרשויות המקומיות, וכי "מדובר במס", אשר הוגדר כהשתתפות בהקמת מוסדות ציבור ושדרוג תשתיות בשכונות הוותיקות. עוד הבהיר כי מדובר בחלק מתנאי המכרז (עמ' 28, שורות 18-16).

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 פרידמן חכשורי, ובפרשת מידטאון).

75. בהתאם לכלל צירוף התמורות ניתן היה לכלול את הוצאות הפיתוח הנוספות במלואן בשווי המכירה, ואולם המשיב הסתפק כאמור ב- 65% בלבד מההוצאות האמורות, כפי הנראה מטעמי זהירות, ומטעמי נוהג, ואינני מוצאת מקום לחרוג מהקביעה

בשומה. (ראו גם את דבריו של כב' השופט ש' בורנשטין בעניין זה, בת"צ (מרכז) **45460-10-18 נחלי הורד בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (מיום 19.4.2020)).

76. לפיכך יש לדחות את הערר גם בעניין זה.

<u>סיכום</u>

77. אשר על כן אני דוחה את הערר וקובעת שהשומות יעמדו בעינן. העוררת תשלם למשיב, בתוך 30 ימים, את הוצאותיו בסכום כולל של 35,000 ₪.

מר אלון לילי, חבר הועדה:

קראתי בעיון את פסיקתה של יו"ר הועדה ואני מסכים לתוצאה אליה הגיעה.

מר גד נתן, חבר הוועדה:

אני מסכים.

הוחלט כאמור בהחלטת כב' השופטת יעל ייטב, יו"ר הועדה.

ניתן היום, ו' טבת תשפ"א, 21 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת **יו"ר הוועדה**	**מר אלון לילי,** **שמאי מקרקעין,** **חבר הוועדה**	**מר גד נתן,** **שמאי מקרקעין** **חבר הוועדה**