בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6404/19

ע"א 4504/20

לפני:	כבוד השופט נ' סולברג כבוד השופט ג' קרא כבוד השופטת י' וילנר
המערער בע"א 6404/19:	מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
המערער בע"א 4504/20:	מינהל מיסוי מקרקעין חדרה
	נ ג ד
המשיבה בע"א 6404/19:	אמרלד בניין ופיתוח בע"מ
המשיבות בע"א 4504/20	1. שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ 2. אלקטרה השקעות (1989) בע"מ 3. יורו ישראל (י.ש) בע"מ

ערעורים על פסקי הדין של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה, מיום 10.06.2019 ומיום 5.5.2020, ב[ר"ע 44686-07-16] וב[ר"ע 61323-08-18], [פורסם בנבו] שניתנו על ידי סגן הנשיא ר' סוקול וחברי הוועדה: עו"ד חיים שטרן, עו"ד ד"ר נתן מולכו, ועל ידי כב' השופטת א' וינשטיין וחברי הוועדה עו"ד אהובה סימון ועו"ד חיים שטרן

תאריך הישיבה:	כ"ד בתשרי התשפ"ב	(30.09.2021)
בשם המערערים:	עו"ד עמנואל לינדר	
בשם המשיבות:	עו"ד מאיר מזרחי; עו"ד טלי יהושוע; עו"ד עדי קימל	

ספרות:

איל זמיר **חוק חוזה הקבלנות, תשל"ד-1974 פירוש לחוקי החוזים בעריכת ג' טדסקי** 1994)

דוד גליקסברג **גבולות תכנון המס** 1990)

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 9(א), 17(א)

חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), תשמ"ט-1989

מיני-רציו:

* בימ"ש פסק, בדעת רוב, כי הלכת שרביט עומדת על מכונה, כך שהכללת הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" לא תתאפשר בנסיבות שבהן הרוכש אך מתחייב במסגרת ההסכמית לשאת בעלויות עבודות הפיתוח; הכללת הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" תתאפשר אך ורק בנסיבות שבהן כתוצאה מהתחייבות הרוכש לשאת בעלויות הפיתוח המקרקעין צפויים להיות מושבחים בהתאם לתכנית החלה על המקרקעין בעת המכירה.

* מסים – מס שבח מקרקעין – שווי המכירה

* מסים – מס שבח מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס שבח מקרקעין – זכות במקרקעין

* מסים – מס רכישה – חישובו

.

שני ערעורים על שני פסקי דין של ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בימ"ש המחוזי, בהם בוטלו שומות מס שהשיתו מנהלי מיסוי מקרקעין, שייקראו ביחד המערער, על המשיבות. בשומות המס שבוטלו, המשיבות חויבו לשלם מס רכישה לא רק בעבור רכישת הזכויות במגרש, אלא גם בגין הוצאות הפיתוח שהתחייבו לשלם. הדיון בערעורים נסב אודות השאלה האם יש לכלול במסגרת הסכום שעליו מוטל מס רכישה בגין רכישת זכות במקרקעין את הוצאות הפיתוח של המקרקעין, כאשר הרוכש מתחייב לשאת בהן במסגרת ההסכמית שנכרתה בין הצדדים.

.

בית המשפט העליון (מפי השופטת וילנר ובהסכמת השופט סולברג, בניגוד לדעתו החולקת של השופט קרא) דחה את הערעורים ופסק כי:

מס רכישה הוא המס המוטל על הרוכש בגין עסקת מכר של זכות במקרקעין. המס יהיה בשיעור מהשווי של הזכות במקרקעין הנמכרת. לפיכך, השאלה לצורך קביעת גובה המס היא מהי "הזכות במקרקעין הנמכרת". לאחר מכן, יש לבחון מה שוויה של זכות זו, היינו מה שווי השוק שלה או מה התמורה ששולמה עבור אותה זכות (בתום לב ובלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין המוכר לקונה). מסכום זה יש לגזור את שיעור מס הרכישה.

הפסיקה עסקה במקרים שבהם נערכת עסקת מכר של זכות בעלות או חכירת מקרקעין שאינם מפותחים, והוסכם בין הצדדים כי הרוכש ישלם למוכר סכום נוסף עבור פיתוח המקרקעין. השאלה שהתעוררה בנסיבות אלה הייתה אם הזכות במקרקעין שנמכרה הייתה בעלות (או חכירה) של מקרקעין שאינם מפותחים לצד עסקה נוספת לפיתוחם, או שמא הזכות במקרקעין שנמכרה הייתה בעלות או חכירת מקרקעין מפותחים. משמעות הכרעה שלפיה מדובר במכירת זכות במקרקעין שאינם מפותחים היא כי שווי הזכות הנמכרת הוא בגובה התמורה ששולמה אך עבור המקרקעין עצמם, וכי משווי זה בלבד יש לגזור את גובה המס. לעומת זאת, משמעות הכרעה שלפיה מדובר במכירת זכות במקרקעין מפותחים היא כי שווי הזכות הנמכרת הוא בגובה צירוף התמורות של המקרקעין עצמם ושל פיתוחם, וכי משווי זה יש לגזור את גובה מס הרכישה.

בעניין מלמוד, עניין הכט ועניין גרינבלט נקבע כי הזכות שנמכרה היא זכות בעלות או חכירה במקרקעין שאינם מפותחים, ומשכך אין לצרף את הוצאות הפיתוח לסכום שממנו יש לגזור את גובה המס. בעניין שרביט נקבע כלל לפיו כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול את 'הוצאות הפיתוח' ב'שווי המכירה'; ואילו כאשר כבר בוצעו עבודות הפיתוח בעת הרכישה יש לכלול את 'הוצאות הפיתוח' בשווי המכירה. הכלל סויג עת נקבע כי "אין בכל האמור, כדי לשלול את האפשרות של ראיית חוזה רכישה וחוזה פיתוח, כשני חוזים נפרדים, מלכתחילה ללא קשר למידת הפיתוח שכבר נעשה או שעתיד להיעשות והכל בהתאם לנסיבות".

פסקי דין בעניין אורלי, בעניין פרידמן ובעניין מידטאון, שניתנו לאחר הלכת שרביט לא הובילו לשינוי הלכת שרביט. בפסקי הדין הללו הנסיבות היו כאלה שמימוש ההתחייבות של המוכר שהומחתה לרוכש במסגרת הסכם המכר היה צפוי להשביח את המקרקעין. כלומר, הזכות במקרקעין שנמכרה גילמה, הלכה למעשה, זכות במקרקעין מושבחים, ולפיכך, התמורה בגין ההשבחה הובאה בחשבון ב"שווי המכירה". אין לגזור מהאמור גזירה שווה לעניין הכללת 'הוצאות פיתוח' ב"שווי המכירה" כאשר מימוש ההתחייבות שנטל על עצמו הרוכש – נשיאה בהוצאות הפיתוח כנגד התחייבות המוכר לפעול לפיתוח המקרקעין – אינו מוביל להשבחת המקרקעין. בנסיבות אלה, חלה הלכת שרביט, שלפיה הזכות במקרקעין הנרכשת היא זכות במקרקעין לא מפותחים, ובצדה הסכם לפיתוח עתידי של המקרקעין. לעומת זאת, כאשר רוכש מקבל על עצמו את התחייבות המוכר לשאת בהוצאות הפיתוח או לפתח את המקרקעין בפועל, וזאת כאשר פיתוח המקרקעין הוא תנאי להשבחתם בכל דרך שהיא בהתאם לתכנית החלה בעת המכירה, יש לראות את הזכות במקרקעין הנמכרת כזכות במקרקעין מושבחים (להבדיל ממפותחים), ואת שווי המכירה כשווי המקרקעין בתוספת ההשבחה הצפויה (כפי שהיה בעניין מידטאון).

הכללת הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" לא תתאפשר בנסיבות שבהן הרוכש אך מתחייב לשאת בעלויות עבודות הפיתוח (אשר יעלו את ערך המקרקעין), אלא תתאפשר רק בנסיבות שבהן כתוצאה מהתחייבות זו המקרקעין צפויים להיות מושבחים בהתאם לתכנית החלה על המקרקעין בעת המכירה, היינו, ערכם צפוי לעלות כתוצאה מהחלטה של הרשות התכנונית הרלוונטית, ולא אך בשל מעשה או התחייבות מצד בעל המקרקעין או הרוכש; הלכת שרביט עומדת על מכונה. ודוק, אף במסגרתה הודגש כי בנסיבות מסוימות, בהתאם לבחינת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה, יהיה ניתן לכלול את הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה". בענייננו, התחייבות המשיבות לשאת בעלויות הפיתוח ניתנה כנגד התחייבות המוכרות (או מי מטעמן) לפתח את המקרקעין, ללא כל קשר להשבחתם כתוצאה מכך מכוח תכנית החלה על המקרקעין באותה עת. משכך, נראה כי לעקרונות שנקבעו בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון אין השלכה ישירה על הערעורים הנדונים, ויש להחיל לגביהם את הלכת שרביט הקובעת כי כל עוד עבודות הפיתוח לא בוצעו בפועל בעת המכירה, הרי שהוצאות הפיתוח לא ייחשבו כחלק מ"שווי המכירה". היינו, יש לראות בחוזה המכירה ככולל הסכם לרכישת זכות במקרקעין לא מפותחים והסכם לפיתוחם.

פסק-דין

השופטת י' וילנר:

1. השאלה העקרונית בה יש להכריע במסגרת הערעורים שלפנינו היא אם יש לכלול במסגרת הסכום שעליו מוטל מס רכישה בגין רכישת זכות במקרקעין את הוצאות הפיתוח של המקרקעין הנדונים, כאשר הרוכש מתחייב לשאת בהן במסגרת ההסכמית שנכרתה בין הצדדים.

2. שני ערעורים על שני פסקי דין של ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (להלן: ועדות הערר). ע"א 6404/19 מופנה כלפי פסק הדין בו"ע 44686-07-16 [פורסם בנבו] (כב' סגן הנשיא ר' סוקול, עו"ד ח' שטרן ועו"ד נ' מולכו) מיום 10.6.2019; ואילו ע"א 4504/20 מופנה כלפי פסק הדין בו"ע 61323-08-18 [פורסם בנבו] (כב' השופטת א' וינשטיין, עו"ד א' סימון ועו"ד ח' שטרן) מיום 5.5.2020. בפסקי הדין מושא הערעורים בוטלו שומות מס שהשיתו מנהל מיסוי מקרקעין בחיפה ומנהל מיסוי מקרקעין בחדרה (להלן ביחד: המערער) על המשיבות.

(1) ע"א 6404/19 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אמרלד בניין ופיתוח בע"מ [פורסם בנבו] (להלן: עניין אמרלד)

רקע עובדתי

3. בחודש פברואר 2015 פורסם על-ידי רשות מקרקעי ישראל (להלן: רמ"י) מכרז להחכרת שני מתחמים לבניה בעפולה, המיועדים לבניה של 470 יחידות דיור. חברת דונה להנדסת בניין בע"מ (להלן: דונה) זכתה בחכירת הזכויות במתחם א', וחברת אבני דרך י.י. בע"מ (להלן: אבני דרך) זכתה בחכירת הזכויות במתחם ב'. במסגרת הסכם החכירה, הוסכם כי החוכר חייב לשאת בכל הוצאות הפיתוח של המתחם בו זכה.

4. בהתאם לתנאי המכרז שילמה דונה 3,118,118 ש"ח לרמ"י, וכן התחייבה לשלם לרמ"י 22,166,428 ש"ח בעבור הוצאות פיתוח עתידיות שיבוצעו במתחם א'. אבני דרך שילמה לרמ"י 945,180 ש"ח עבור הזכויות במגרש וכן התחייבה לשלם 23,141,487 ש"ח בעבור הוצאות פיתוח במתחם ב'.

5. שתי החברות שילמו מס רכישה רק בעבור הסכום שהעבירה כל אחת מהן לרמ"י בגין רכישת הזכויות במגרש, מבלי לכלול בסכום האמור את הוצאות הפיתוח שהתחייבו לשלם.

6. בחודש יוני 2015 נערך ונחתם בין המשיבה בע"א 6404/19, אמרלד בניין ופיתוח בע"מ (להלן: אמרלד), לבין אבני דרך הסכם אופציה, שלפיו הוענקה לאמרלד אופציה לקנות את זכויותיה של אבני דרך בחלק ממתחם ב' (מגרשים 208-212 ו-216; להלן בחלק זה: המקרקעין), אשר יועד לבניית 134 יחידות דיור.

בהסכם האופציה נקבע כי לאמרלד ניתנת הזכות לממש את האופציה ולרכוש את המקרקעין עד ליום 15.7.2015, ונקבע כי אם תמומש האופציה, יעמוד מחיר הרכישה על סך של 3,521,969 ש"ח ה"מורכב מצירוף סך של 447,225 ש"ח (חלק יחסי מסכום הזכייה במנהל), בתוספת הצמדה על סכום זה מיום הזכייה ... ועד לתשלום המנהל של סכום זה ובתוספת רווח בסך של 3,074,744 ש"ח, ללא הצמדה ... והכל בתוספת מע"מ כחוק" (סעיף 2(א) להסכם האופציה). עוד נקבע בהסכם האופציה כי אמרלד תשלם הוצאות פיתוח בעבור החלק היחסי של הזכויות של יחידות הדיור שרכשה בסך של 12,920,663 ש"ח. לבסוף נקבע כי תמורת האופציה תשלם אמרלד סך של 175,098 ש"ח וכן סך של 646,033 ש"ח בגין השתתפות בעלויות פיתוח, וכי תשלומים אלו ישולמו ישירות לרמ"י באמצעות נאמן משותף של אמרלד ואבני דרך.

7. עוד בטרם הודיעה על מימוש האופציה, העבירה אמרלד לנאמן של הצדדים את מלוא סכום הרכישה של הזכויות ואת מלוא הסכום הצפוי לתשלום עבור הוצאות הפיתוח, בסך 13,441,868.81 ש"ח. הנאמן העביר את התשלומים לרמ"י. בהמשך לכך, ביום 28.6.2015 הודיעה אמרלד על מימוש האופציה והצדדים חתמו על הסכם מכר, וביום 19.11.2015 העבירה אמרלד לאבני דרך סך של 3,074,444 ש"ח לכיסוי הרווח של אבני דרך בעסקה. כחודש לאחר מכן, התקבל אישור מרמ"י כי אמרלד היא החוכרת בעלת מלוא הזכויות במקרקעין.

יוער כי בשלב זה טרם בוצעו כל עבודות פיתוח במקרקעין.

8. בשים לב לאמור, אמרלד הגישה למערער הצהרות על הסכם האופציה והסכם המכר, במסגרתן היא לא כללה בשווי הרכישה את חלקה בתשלום הוצאות הפיתוח, אלא אך את הסכום ששולם עבור רכישת הזכויות במקרקעין ועבור הרווח של אבני דרך.

9. המערער דחה את הצהרותיה של אמרלד, וקבע כי שווי הרכישה של המקרקעין כולל את התשלום בעבור חלקה של אמרלד בהוצאות הפיתוח. בהתאם, הוציא המערער לאמרלד שומת מס רכישה על הסך הכולל, בגדרה קבע את שווי הרכישה בסך של 16,889,857 ש"ח, ואמרלד נדרשה לשלם מס רכישה בסך של 1,025,978 ש"ח. זאת, בניגוד לשומות שהוצאו לאבני דרך ולדונה, שבהן הוצאות הפיתוח לא נכללו בשווי המכירה.

אמרלד הגישה ערר לוועדת הערר על השומה שהוצאה לה.

פסק הדין של ועדת הערר בעניין אמרלד

10. כפי שצוין לעיל, ועדת הערר קיבלה את עררה של אמרלד, וקבעה כי היא אינה חייבת במס רכישה על התשלומים ששילמה לכיסוי הוצאות פיתוח שטרם בוצעו במועד חתימת הסכם המכר.

11. בפסק הדין צוין כי קיימת פסיקה ענפה העוסקת בשאלה האמורה, וכי ההכרעה בכל מקרה ומקרה צריכה להתקבל על-פי מכלול הנסיבות ופרטי העסקה הנדונה. עוד צוין כי בתי המשפט לא קבעו אמות מידה ברורות להבחנה בין עסקה לרכישת מקרקעין מפותחים לבין שתי עסקאות – האחת לרכישת מקרקעין שאינם מפותחים והשנייה לפיתוח המקרקעין. על רקע האמור, הוצעו בפסק הדין מספר שאלות משנה אשר יוכלו לסייע בהבחנה האמורה. כן נקבע כי עיון בהסכם האופציה ובהסכם המכר במקרה הנדון מעלה כי הצדדים הפרידו באופן ברור בין התשלומים לאבני דרך עבור הזכויות במקרקעין לבין התשלומים לרמ"י עבור עבודות הפיתוח, וכי לא מדובר בהפרדה שרירותית אלא בחישוב מדויק של הסכומים השונים בכל רכיב, המלמד כי כוונתם האמיתית של הצדדים הייתה להפריד בין חלקי התשלום.

12. ועדת הערר הוסיפה וקבעה כי אמרלד "נכנסה בנעליה" של אבני דרך בכל הנוגע לזכויות שנרכשו ממנה, וביצעה את התשלומים שהושתו על אבני דרך בעסקה המקורית מול רמ"י. לפיכך, נקבע כי אין כל הבדל בין האופן שבו רכשה אמרלד את זכויותיה במקרקעין לבין האופן שבו רכשו אבני דרך ודונה את זכויותיהן, שלגביהן קבע המערער כי ניתן להפריד בין עסקת מכר הזכות במקרקעין לבין העסקה לשאת בהוצאות הפיתוח.

(2) ע"א 4504/20 שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה [פורסם בנבו] (להלן: עניין שיכון ובינוי)

רקע עובדתי

13. החברה לפיתוח קיסריה אדמונד בנימין דה רוטשילד בע"מ (להלן: החפ"ק), היא חברה פרטית בבעלות מלאה של קרן קיסריה אדמונד בנימין דה רוטשילד (להלן: קרן קיסריה) ומשמשת כזרוע הביצועית שלה לצורך פיתוחן של אדמות קרן קיסריה.

14. ביום 21.6.2017 פרסמה החפ"ק בקשה לקבלת הצעות מחיר לחכירת מגרשים בשכונת "אור ים" בקיסריה, בה התבקשו יזמים להציע הצעות לפיתוח ולרכישת זכויות במגרשים המיועדים לבניה (להלן: ההזמנה). על-פי הוראות ההזמנה, הזוכים יחתמו על חוזי חכירת משנה עם קרן קיסריה, בעלת זכויות החכירה במקרקעין.

15. כשלושה שבועות לפני פרסום ההזמנה, נחתם הסכם לביצוע עבודות פיתוח בין עיריית אור עקיבא לבין החפ"ק, אשר במסגרתו הוסכם כי החפ"ק תתכנן ותבצע עבור עיריית אור עקיבא את כל עבודות הפיתוח במתחם, ובתמורה לכך תקזז עיריית אור עקיבא את מלוא סכום האגרות והיטלי הפיתוח אותם ניתן לגבות על פי דין. עוד הוסכם כי אם עלויות הפיתוח תהיינה גבוהות יותר ממלוא סכום הקיזוז האמור, יבוצע קיזוז דוד גליקסברג גבולות תכנון המס (1990)
נוסף עד לגובה השלמת התמורה (להלן: הסכם הפיתוח). במסגרת הסכם הפיתוח צוין כי "המתחם בכלל ומגרשי הקרן בפרט הם בלתי מפותחים וטרם בוצעו בהם עבודות פיתוח ו/או הנחת תשתיות כלשהן".

16. שלוש המשיבות בע"א 4504/20 (להלן בחלק זה: המשיבות) הגישו הצעה לחכירת מתחמים ומגרשים שונים במתחם והצעותיהן התקבלו. בהתאם לכך, כל אחת מהמשיבות חתמה על הסכמים לרכישת הזכויות במקרקעין עם החפ"ק.

בהסכמים צוין כי מחיר הקרקעות כולל הן את עלות המקרקעין והן את עלות עבודות הפיתוח (אשר על-פי ההזמנה יבוצעו על-ידי החברה לפיתוח קיסריה), כלהלן: (1) חברת שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ (להלן: המשיבה 1) – רכשה את מתחם א'2 הכולל 260 יחידות דיור במגרשים בעלות של 106,555,000 ש"ח לא כולל מע"מ; את מתחם ב'2 הכולל 150 יחידות דיור בעלות של 65,002,000 ש"ח לא כולל מע"מ; ואת מתחם

ד' הכולל 186 יחידות דיור ו-1,800 מ"ר למסחר בעלות של 66,666,000 לא כולל מע"מ. (2) אלקטרה השקעות (1998) בע"מ (להלן: המשיבה 2) – רכשה את מתחם ג' הכולל 286 יחידות דיור, בעלות של 120,450,000 ש"ח לא כולל מע"מ. (3) יורו ישראל (י.ש) בע"מ (להלן: המשיבה 3) – רכשה את מתחם א'1 הכולל 39 יחידות דיור בעלות של 26,260,000 ש"ח לא כולל מע"מ ואת מתחם ב'1 הכולל 39 יחידות דיור בעלות של 19,626,000 לא כולל מע"מ (ראו: העתק מההשגות שהוגשו למערער על-ידי המשיבות, נספח 5 למוצגים מטעם המערער).

17. בהמשך לכך, בתחילת חודש נובמבר 2017 דיווחו המשיבות למערער על הסכמי רכישת הזכויות והגישו שומות עצמיות למס רכישה, במסגרתן הפחיתו את עלויות פיתוח המקרקעין מהסכום הכולל ששילמו בהתאם להסכמים, וזאת על-פי אומדן לגבי העלות העתידית של עבודות הפיתוח בכל אחד מהמתחמים שנרכשו (כך שעלות רכישת המתחמים, ללא הוצאות הפיתוח, על-פי דיווחי המשיבה 1 עמדה על סך של 114,829,890 ש"ח; על-פי דיווחי המשיבה 2 העלות עמדה על סך של 62,820,142 ש"ח; והעלות על-פי דיווחי המשיבה 3 עמדה על סך של 22,965,153 ש"ח; ראו בהתאמה: נספחים י'1-י'4; יא'; יב'1-יב'2 למוצגים מטעם המערער).

במכתב אשר צורף לשומות העצמיות צוין כי במסגרת חישובן פעלו המשיבות בהתאם להלכה הפסוקה ובהתאם למכתב הנחיה של גב' מיכל סופר, מנהלת המחלקה המקצועית מקרקעין וקבלנים ברשות המיסים, המציין כי: "...שומות מס רכישה יוצאו בגין רכיב הקרקע הנמכרת ורכיב הפיתוח הקיים בפועל ביום המכירה" (להלן: מכתב ההנחיה). יצוין כי מכתב ההנחיה נשלח למשרדי השומה השונים.

18. בחודש ינואר 2018 דחה המערער את השומות העצמיות של המשיבות וחייב אותן בתשלום מס רכישה בגין מלוא התמורה החוזית, לרבות הוצאות הפיתוח.

בהשגות שהגישו המשיבות על השומות האמורות, נטען כי שומות המערער עומדות בסתירה להלכה הפסוקה ומבטאות שינוי מדיניות רטרואקטיבי של המערער, זאת בעקבות עמדתו הפומבית של המערער אשר פורסמה בהוראת ביצוע מס' 28/97 בה נקבע כי אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך מס הרכישה כאשר "הקרקע הנמכרת אינה מפותחת והרוכש יחליט לאחר רכישתה אם לפתחה" או כאשר "הקרקע הנמכרת אינה מפותחת, אולם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורת סכום

מסוים, בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע הלא מפותחת ...". עוד מצוין בהוראת הביצוע כי "המקרה בו יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך תשלום מס רכישה הוא כאשר במועד מכירת הזכות במקרקעין כבר קיים הפיתוח בפועל ..." (להלן: הוראת הביצוע).

19. ואולם, ההשגות שהוגשו על-ידי המשיבות נדחו. בהחלטת המערער צוין כי חלה התפתחות בפסיקה ביחס לשאלה הנדונה, וכי יישום העקרונות שנקבעו בפסיקה החדשה על עניינן של המשיבות מוביל למסקנה כי יש לכלול בשווי המכירה עליו מוטל מס הרכישה אף את הוצאות הפיתוח בהן התחייבו המשיבות לשאת ואשר נכללות בתמורה החוזית עבור הזכות במקרקעין שרכשו.

המשיבות הגישו ערר על החלטת המערער לוועדת הערר.

פסק הדין של ועדת הערר בעניין שיכון ובינוי

20. ועדת הערר קיבלה את עררן של המשיבות. בתוך כך, נקבע כי ההלכה הפסוקה בסוגיית הכללת הוצאות הפיתוח כחלק משווי המכירה ברורה, וכי כאשר מקרקעין נרכשים בטרם בוצעו בהם עבודות פיתוח, משמעות הדבר היא כי נרכשות שתי זכויות: האחת – זכות במקרקעין, והשנייה – הזכות לקבלת שירותים של עבודות פיתוח עתידיות. לפיכך, נקבע כי "עצם העובדה ששולמו הוצאות הפיתוח עוד טרם בוצעו העבודות, או שרכישת שתי הזכויות נעשתה בחוזה אחד, או שנקוב בחוזה סכום אחד כולל, או שהתשלום הוא לגוף אחד ממנו נרכשו שתי הזכויות – אינו משנה את טיב הזכויות" (פסקה 50 לפסק הדין). בהתאם לכך, נקבע כי על מרכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – אין מקום לשלם מס רכישה. לעומת זאת, כאשר עבודות הפיתוח בוצעו עד מועד הרכישה, הרי שהן הופכות לחלק בלתי נפרד מהמקרקעין – ושוויין יילקח בחשבון בעת חישוב מס הרכישה. ועדת הערר הוסיפה כי ניסיונו של המערער לערוך הבחנות שונות בין עסקאות, חלף היצמדות למבחן הפשוט האמור שנקבע בפסיקה, עלול לפגוע בעיקרון הפשטות, הבהירות והוודאות של דיני המס, וכן להוביל נישומים שונים לתכנוני מס לא רצויים.

21. ועדת הערר דחתה אף את עמדתו של המערער ביחס למהות העסקה הנדונה לאור העובדה שהמשיבות חתמו על הסכם אחד ובמסגרתו התחייבו לשלם תמורה

כוללת הן עבור רכישת הזכויות במקרקעין והן עבור פיתוחן, מבלי להבחין בין העלויות של כל אחד מהרכיבים האמורים. בתוך כך, נקבע כי בין אם מדובר בהסכם אחד, העוסק הן ברכישת הזכויות במקרקעין והן בפיתוח המקרקעין, ובין אם מדובר בשני הסכמים נפרדים – הרי שכל עוד המקרקעין אינם מפותחים בעת החתימה על הסכם הרכישה, אזי הזכות הנמכרת היא זכות במקרקעין שאינם מפותחים. ועדת הערר אף ייחסה משקל לעובדה שההסכמים נוסחו על-ידי החפ"ק, מבלי שלמשיבות הייתה יכולת להביע דעה או להתנגד למתווה שנקבע – כלומר, להסכם אחד ולסכום כולל. כן נקבע, כי העובדה שבמסמכי הבהרות שהוציאה החפ"ק ובפרסום השיווקי של הפרויקט צוין כי הממכר הוא "מגרש מפותח" אף היא אינה מעלה או מורידה לעניין המסקנה האמורה, שכן המסמכים המחייבים הם המסמכים המשפטיים, ובראשם הסכם רכישת הזכויות על כל נספחיו, ולא פרשנות משפטית חד צדדית של החפ"ק או הבטחות שיווקיות מצדה.

22. בפסק הדין של ועדת הערר התקבלה אף טענת המשיבות שלפיה הן הסתמכו על מצגיה של רשות המסים כפי שבאו לידי ביטוי בהוראת הביצוע ובמכתב ההנחיה של גברת סופר, ושינו מצבן לרעה בשל מצגים אלו. בתוך כך, צוין כי הוראת הביצוע מאמצת את הכלל הפשוט והברור שאף נקבע בפסיקה, שלפיו יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לצורך תשלום מס רכישה אך במקרים שבהם במועד מכירת הזכות במקרקעין כבר קיים הפיתוח בפועל. ועדת הערר דחתה את טענותיו של המערער בנדון, שלפיהן הוראת הביצוע חלה רק על עסקאות בעקבות מכרזים עם רמ"י או רק כאשר ישנם שני הסכמים נפרדים או סכומים נפרדים בהסכם אחד המתייחסים לרכיב הזכויות ולרכיב הפיתוח. עוד צוין כי הוראת הביצוע לא בוטלה, לא שונתה ולא עודכנה על-ידי רשות המסים אף לאחר מתן פסקי הדין שלטענת המערער שינו את המצב המשפטי הקיים, ונקבע כי תשובתו של המערער שלפיה העניין נובע ממחסור בכוח אדם רחוקה מלהניח את הדעת.

יתר על כן, כך נקבע, מכתב ההנחיה של גב' סופר, המנחה אף הוא את משרדי השומה לפעול בהתאם למבחן הפיתוח הקיים בפועל במקרקעין, יצא למשרדים בחודש מרץ 2017, היינו – לאחר השינוי המשפטי הנטען על-ידי המערער. ועדת הערר דחתה את טענת המערער שלפיה מכתב ההנחיה הוא מסמך פנימי אשר חל רק על מכרזי רמ"י, וקבעה כי רשות המסים לא שיקפה בשום צורה ואופן בפני ציבור הנישומים ומיצגיהם

כי מדיניותה בנושא הוצאות הפיתוח לצרכי מס רכישה, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע ובמכתב ההנחיה, השתנתה או אינה תקפה עוד.

לפיכך, נקבע כי במועד הרלוונטי להגשת הצעותיהן של המשיבות להזמנה (בחודש יוני 2017) ובמועד הגשת השומות העצמיות שלהן, היה קיים מצג של רשות המסים שלפיו עבודות פיתוח שלא בוצעו עד למועד רכישת הזכויות במקרקעין לא ייכללו בשווי המכירה לצורך מס הרכישה. כן נקבע כי יש לתת אמון בעדויות נציגי המשיבות בנדון, וכי אין כל ספק שהמשיבות הסתמכו על הוראת הביצוע ועל מכתב ההנחיה. ועדת הערר הוסיפה וקבעה כי מהראיות עולה כי אילו המשיבות היו יודעות מראש כי תחויבנה בתשלום מס רכישה גם על רכיב הוצאות הפיתוח שלא בוצעו – הן היו מבצעות התאמות להצעותיהן הלוקחות בחשבון את המס הנוסף שיידרשו לשלם.

הערעורים דנן

23. לשם הנוחות, טענות הצדדים יוצגו במאוחד ובתמצית – כאשר מצד אחד יוצגו טענות המערער כפי שבאו לידי ביטוי בשני הערעורים, ומצד שני יוצגו טענות המשיבות בשני הערעורים (אשר יכונו להלן ביחד: המשיבות). טענות הצדדים הוקדשו במידה רבה לניתוח הפסיקה הקיימת ביחס לשאלה העומדת במוקד הערעורים, ואשר תוצג בהרחבה בהמשך במסגרת הדיון.

טענות המערער

24. לטענת המערער, השאלה העיקרית אותה יש לבחון בעת קביעת השומה בגין עסקת מכר זכויות במקרקעין היא מהי מהותה הכלכלית האמתית של העסקה, וזאת כדי לגבות מס אמת. בנסיבות הערעורים הנדונים, כך נטען, המהות הכלכלית של העסקאות היא מכירת זכויות במקרקעין מפותחים, ומשכך יש לראות את מלוא הסכום ששילמו המשיבות, כולל הוצאות הפיתוח, כחלק מהתמורה שהתחייבו לשלם בעבור הזכויות במקרקעין. עוד נטען כי כפי שנקבע בפסיקה, כאשר מדובר בעסקה כוללת אחת, יש להפעיל את "עקרון צירוף כל התמורות" שלפיו, "שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או מי מטעמו" וזאת כדי להגיע לשווי רכישת הזכות במקרקעין כהגדרתו. המערער מוסיף וטוען כי אמנם בעבר נהוג היה לפרש את הפסיקה המוקדמת של בית משפט זה בסוגיה הנדונה באופן המייצר מבחן טכני, שלפיו הוצאות פיתוח בגין עבודות פיתוח שטרם בוצעו בשטח לא ייחשבו כחלק משווי המכירה לעניין מס הרכישה, ואולם בשנים האחרונות חלה התפתחות

בפסיקה אשר הובילה, באופן עקבי, למצב משפטי עדכני, שבגדרו מבחן זה אינו המבחן המכריע ומכל מקום לא היחיד. בתוך כך, נטען כי על-פי הפסיקה החדשה ישנן נסיבות שבהן אף התחייבות מצד הרוכש לשאת בעלויות של עבודות פיתוח שיבוצעו בעתיד עשויה להוביל לחיובו במס הכולל את התמורה האמורה, וכי מסקנה זו משתלבת אף עם עקרון היסוד בדיני חוזים, לפיו חוזה כולל חיובים לביצוע עתידי.

המערער מוסיף וטוען כי ועדות הערר איננן מיישמות נכונה את הפסיקה החדשה של בית משפט זה ביחס לפרשנות שיש ליתן למונח "שווי המכירה" אשר ממנו נגזר החיוב במס הרכישה, וכי הן עודן מיישמות באופן דווקני את הכלל הטכני אשר אפיין את הפרשנות שניתנה בעבר לפסיקה הישנה שלפיו אין לכלול בסכום הרכישה תמורה בגין עבודות פיתוח שטרם בוצעו במקרקעין. עוד נטען כי מפסקי הדין של ועדות הערר נעדר ניתוח מהותי של העסקאות שנדונו, כך שעל אף שמדובר בכל אחד מהמקרים בעסקה אחת כוללת, הרי שהן נבחנו כשתי עסקאות נפרדות.

25. באשר לטענת ההסתמכות, המערער טוען כי המגמה בפסיקת בית משפט זה היא לפעול לצמצום ההכרה בטענות השתק או מניעות כלפי רשות שלטונית, במיוחד במקום בו תוצאת ההכרה תביא לעשיית מעשה בניגוד לדין, ובייחוד בכל הקשור לדיני המס. נטען, אם כן, כי אין לקבל טענת הסתמכות על מצג שתוצאתה מתן פטור או הנחה החורגים מהוראות הדין, וכי בענייננו, בעקבות ההתפתחות הפסיקתית כאמור, הדין השתנה באופן המחייב גביית מס רכישה אף על הוצאות פיתוח בנסיבות המתאימות. כמו כן, מציין המערער כי במועד חתימת העסקאות הפסיקה החדשה כבר הייתה בתוקף, ומשכך המשיבות צריכות היו להכיר את השינוי בהלכה הפסוקה. עוד נטען, כי הוראת הביצוע אינה יכולה להיחשב כמצג שעליו ניתן להסתמך, שכן לאור השינוי בפסיקה יש להתייחס להוראת הביצוע ככזו ש"אבד עליה הכלח" (סעיף 146 להודעת הערעור בעניין שיכון ובינוי). בעניין מכתב ההנחיה, נטען כי מדובר במסמך פנימי, וכי משכך המשיבות לא היו רשאיות להסתמך עליו.

טענות המשיבות

26. המשיבות סומכות ידיהן על החלטות ועדות הערר, וטוענות כי הכלל שלפיו אין לכלול את שוויין של עבודות פיתוח אשר טרם בוצעו במקרקעין בשווי המכירה לצורך קביעת מס הרכישה – עודנו שריר וקיים וכי הפסיקה החדשה אליה מכוון המערער לא שינתה את המצב המשפטי בנדון. לגישת המשיבות, ההתחייבות לשאת

בעלויות עבודות הפיתוח העתידיות היא התחייבות חוזית אשר אינה באה בתחומי הגדרת זכות במקרקעין על-פי החוק. עמדה זו, כך נטען, תואמת את עמדת הפסיקה הקובעת כי אבן הבוחן למהות העסקה הוא "מבחן הביצוע בפועל" הבוחן את מצבם הפיזי של המקרקעין הנרכשים ומבטא באופן הטוב ביותר את "המהות הכלכלית של העסקה".

לטענת המשיבות, ניתוח הפסיקה החדשה שאליה מתייחס המערער, מעלה כי שינוי המגמה היחיד שאירע הוא הקביעה שלפיה שווי המכירה יכלול אף תמורות המשולמות כנגד זכויות בניה נוספות במקרקעין (בנוסף לתמורה עבור זכות הבעלות או החכירה במקרקעין טרם הוספת זכויות הבניה האמורות). ואולם, כך נטען, כאשר ההתחייבות לשאת בהוצאות הפיתוח העתידיות היא התחייבות חוזית בלבד, שאינה עומדת כנגד הגדלת זכויות הבנייה בקרקע – אין להוסיף את ערכן לשווי הזכות הנמכרת לצורך קביעת שומת רכישה.

27. המשיבות מוסיפות וטוענות כי בעבר חל ניסיון לתקן את חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק), כך שייקבע באופן מפורש שמס הרכישה יחול גם על הוצאות פיתוח עתידיות שהרוכש מתחייב לשאת בעלותן, ואולם ניסיון זה לא צלח, ומכאן ניתן ללמוד כי המצב המשפטי הקיים מתיישב עם עמדת המשיבות.

28. תימוכין נוספים לאמור מוצאות המשיבות בכך שבסעיף 9(א) לחוק קיימת התייחסות ייחודית ומפורשת להטלת מס רכישה במצב שבו נרכשת דירה שבנייתה טרם הסתיימה, ואשר יש לגביה התחייבות מצד המוכר לסיום הבניה (רכישה "על הנייר"). לטענת המשיבות, עצם העובדה שהמחוקק לא הסדיר באופן דומה ומפורש הטלת מס רכישה על נסיבות שבהן קיימת התחייבות של המוכר לפתח את המקרקעין בתמורה למימון עלויות הפיתוח על-ידי הרוכש, מלמדת על הסדר שלילי בנדון.

29. לבסוף, מדגישות המשיבות את טענת ההסתמכות שלהן ואת קביעות ועדות הערר בנדון, אשר הושתתו, בין היתר, על ממצאי עובדה אשר אין ערכאת הערעור נוטה להתערב בהם. עוד נטען כי עמדת המערער הנוכחית מלמדת על שינוי מדיניות שלא כדין, באופן רטרואקטיבי, אשר מוביל לאכיפה בררנית. בנוסף לאמור, אמרלד מדגישה כי כפי שאף קבעה ועדת הערר, יש לראותה כמי שנכנסה בנעלי אבני דרך, ואין מקום להחיל עליה דין שונה.

דיון והכרעה

30. השאלה העקרונית המרכזית בה יש להכריע במסגרת הערעורים שלפנינו היא אם יש לכלול את הוצאות פיתוח המקרקעין בסכום שעליו מוטל מס רכישה בגין מכירת הזכות במקרקעין הנדונים. כפי שיפורט להלן, הפסיקה עסקה בשאלה זו ובשאלות משיקות לה בהזדמנויות שונות, אך הצדדים חלוקים ביחס למסקנות שיש לגזור ממנה, ובעיקר מהפסיקה המאוחרת שעסקה בנושא. משכך, אעמוד על התשתית הנורמטיבית הרלוונטית לענייננו – ראשית על סעיפי החוק המסדירים את החיוב במס רכישה, ובהמשך על השתלשלות הפסיקה בנדון בנוגע להכללתן של הוצאות הפיתוח בסכום שעליו מוטל מס הרכישה. לבסוף, אעמוד על העקרונות וההבחנות שנקבעו בפסיקה ואפנה להכרעה במחלוקת העקרונית שבין הצדדים.

התשתית הנורמטיבית

סעיפי החוק

31. החיוב במס בגין רכישת מקרקעין מעוגן בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין:

> מס רכישה
> 9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה ...

הגדרת המונח "שווי המכירה" קבועה בסעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כלהלן:

> שווי המכירה
> 17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום.

הגדרת המונח "שווי" קבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כלהלן:

"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;

32. מצירוף סעיפי החוק וההגדרות שבו עולה כי מס רכישה הוא המס המוטל על הרוכש בגין עסקת מכר של זכות במקרקעין, וכי המס יהיה בשיעור מהשווי של הזכות במקרקעין הנמכרת. לפיכך, השאלה הראשונה בה יש להכריע לצורך קביעת גובה המס היא – מהי "הזכות במקרקעין הנמכרת"? לאחר מכן, יש לבחון את השאלה – מהו שוויה של זכות זו, היינו – מה שווי השוק שלה או מה התמורה ששולמה עבור אותה זכות (בתום לב ובלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין המוכר לקונה)? מסכום זה, יש לגזור את שיעור מס הרכישה.

סקירת הפסיקה הרלוונטית

33. לאורך השנים הפסיקה עסקה במקרים שבהם נערכת עסקת מכר של זכות בעלות או חכירת מקרקעין שאינם מפותחים, והוסכם בין הצדדים כי הרוכש ישלם למוכר סכום נוסף (שפעמים רבות עולה עשרות מונים על עלות המקרקעין עצמם) עבור פיתוח המקרקעין. השאלה שהתעוררה בנסיבות אלה הייתה אם הזכות במקרקעין שנמכרה הייתה בעלות (או חכירה) של מקרקעין שאינם מפותחים לצד עסקה נוספת לפיתוחם, או שמא הזכות במקרקעין שנמכרה הייתה בעלות או חכירת מקרקעין מפותחים. משמעות הכרעה שלפיה מדובר במכירת זכות במקרקעין שאינם מפותחים היא כי שווי הזכות הנמכרת הוא בגובה התמורה ששולמה אך עבור המקרקעין עצמם, וכי משווי זה בלבד יש לגזור את גובה המס. לעומת זאת, משמעות הכרעה שלפיה מדובר במכירת זכות במקרקעין מפותחים היא כי שווי הזכות הנמכרת הוא בגובה צירוף התמורות של המקרקעין עצמם ושל פיתוחם, וכי משווי זה יש לגזור את גובה מס הרכישה.

34. (1) עניין מלמוד, עניין הכט ועניין גרינבלט: שלושת פסקי הדין הראשונים שעסקו בשאלה האמורה, הכריעו כי הזכות שנמכרה היא זכות בעלות או חכירה במקרקעין שאינם מפותחים, וכי משכך אין לצרף את הוצאות הפיתוח לסכום שממנו יש

לגזור את גובה המס (ראו: ע"א 610/78 מינהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד, פ"ד לג(2) 193 (1979) (להלן: עניין מלמוד); ע"א 225/84 מינהל מס שבח מקרקעין נ' הכט, פ"ד מ(1) 190 (1986) (להלן: עניין הכט); ע"א 293/89 מינהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' גרינבלט, פ"ד מו(4) 456 (1992) (להלן: עניין גרינבלט)).

כך, בעניין מלמוד, נקבע כי "מה שקנה המשיב הוא מגרש בלתי מפותח וזה היה המצב בעת גיבוש העסקה" (עניין מלמוד, עמ' 196), ובעניין הכט צוין כי "הזכות שנרכשה במקרה דנן אינה כוללת את הפיתוח שטרם בוצע" (עניין הכט, עמ' 193). ואולם, לצד זאת הובהר כי המסקנה האמורה נובעת מהנסיבות הקונקרטיות של המקרים שנדונו, ועל יסוד המערכת החוזית שנערכה בין הצדדים בכל אחד מהם, וכי "אין פירושו של דבר, כי לא ניתן לבנות מערכת חוזית אחרת, אשר מוליכה גם למסקנה שונה. כל מקרה ונסיבותיו וכל חוזה ותנאיו, ואך מובן הוא, שאיני מביע את דעתי בשאלה, מה יהיה הדין ... אם הזכות הנמכרת תוגדר בדרך אחרת" (ראו: עניין הכט, עמ' 193).

עוד יוער, למען שלמות התמונה, כי בעניין גרינבלט צוין גם כי המערער רשאי לפעול לתיקון חקיקתי של המצב הקיים, וכי ניסיון כאמור (שלא צלח) נעשה במסגרת סעיף 10 להצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס 2), תשנ"א-1991, בו הוצע לכלול באופן מפורש את הוצאות הפיתוח שהרוכש התחייב לשלם למוכר במונח "שווי המכירה" של זכות במקרקעין.

35. (2) עניין שרביט: בהמשך, נדונה השאלה האמורה בע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991) [פורסם בנבו] (2.11.1998) (להלן: עניין שרביט), ובמסגרת ההכרעה נקבע כי יש לייחס משקל מכריע לשאלה אם במועד עריכת הסכם המכירה כבר בוצעו עבודות הפיתוח במקרקעין הנדונים, אם לאו. כך, נקבע כי:

> "כאשר בוצעו כל עבודות הפיתוח לפני מועד הרכישה, נרכשת הקרקע כשהיא מפותחת ולפיכך מתווספות הוצאות הפיתוח למחיר הקרקע ואילו כאשר לא בוצע דבר, אין התשלום עבור הוצאות פיתוח עתידיות מתווסף למחיר הקרקע שהרי הרוכש רוכש קרקע בלתי מפותחת. מה הדין כאשר הקרקע נרכשת כשהיא מפותחת באופן חלקי? ... כל פיתוח שנעשה בקרקע, משביח אותה ומעלה את ערכה. השכל הישר וההגיון 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 ...לסיכום, כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול את 'הוצאות הפיתוח' ב'שווי המכירה' ואילו כאשר כבר בוצעו עבודות הפיתוח בעת הרכישה, באופן מלא או חלקי, יש לכלול את 'הוצאות הפיתוח' באופן מלא או חלקי, ב'שווי המכירה'" (עניין שרביט, פסקאות 7-9).

ואולם, יצוין כי הבהירות והפשטות של הכלל שנקבע לעיל סויג עם סיומו של פסק הדין בעניין שרביט, עת נקבע כלהלן:

> "אין בכל האמור, כדי לשלול את האפשרות של ראיית חוזה רכישה וחוזה פיתוח, כשני חוזים נפרדים, מלכתחילה ללא קשר למידת הפיתוח שכבר נעשה או שעתיד להיעשות והכל בהתאם לנסיבות" (שם, פסקה 10).

לאחר פסק הדין בעניין שרביט, בו, כאמור, נקבע כלל פשוט ובהיר ביחס לשאלה באילו נסיבות יש לכלול את הוצאות הפיתוח במחיר המקרקעין לצורך חישוב גובה מס הרכישה, ניתנו שני פסקי דין נוספים אשר אמנם לא עסקו בהוצאות פיתוח אלא בהוצאות אחרות שנלוו לעסקת מכר המקרקעין, אך אף להם השלכה על ענייננו.

36. (3) עניין אורלי: פסק הדין הראשון מבין השניים הנזכרים הוא פסק הדין שניתן ב[ע"א 5025/03] מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נגד אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ [פורסם בנבו] (16.8.2006) (להלן: עניין אורלי)). באותו מקרה רכשה חברת מרלז מחלמיש (חברה ממשלתית עירונית לשיקום הדיור בתל אביב) זכויות במגרש, והתחייבה לבנות עליו יחידות דיור ולקבל היתר בנייה לשם כך. מרלז הגישה את הבקשה להיתר וזו אושרה על-ידי הוועדה המקומית לתכנון ובנייה תל אביב-יפו, אך היתר הבניה לא הוצא בפועל משום שמרלז לא שילמה את ההיטלים והאגרות הנדרשים לשם כך. כעבור שנה, מרלז מכרה לחברת אורלי את זכויותיה במגרש, ובחוזה ביניהן קיבלה על עצמה אורלי את רוב חובותיה של מרלז כלפי חלמיש, והתחייבה לשלם למרלז תמורה עבור הזכויות במגרש, כמו גם סכום נוסף הנדרש למימון אגרות הבניה וההיטלים שתשלומם היווה תנאי להוצאת היתר הבנייה. השאלה שנדונה בפסק הדין

היא אם הסכום ששולם על-ידי אורלי למרלז לצורך מימון ההיטלים ואגרות הבנייה מהווה חלק מן התמורה על פי החוזה לצורך חישוב מס הרכישה.

בפסק הדין בעניין אורלי נקבע כי עיון במערכת היחסים החוזיים שבין חברת אורלי לחברת מרלז מעלה כי העסקה כללה מבחינת תוכנה הכלכלי לא רק את רכישת הזכויות הקנייניות במגרש אלא גם את רכישת הזכות שעמדה למרלז לקבלת היתר בנייה מיידי, על פי הבקשה והתוכניות שהגישה, וכי העובדה שאורלי היא שמימנה את תשלום האגרות וההיטלים אינה הופכת חלק זה של העסקה לעסקה נפרדת של מתן שירותים להוצאת היתר גרידא מצד מרלז. כן הודגש, כי הזכות שעמדה למרלז לקבל על שמה היתר בנייה שאושר כבר נשאה ערך כלכלי ממשי, וכי אין מקום להבחנה בין התחייבותו של קונה לממן את האגרות וההיטלים שעל המוכר לשלם לצורך הוצאת ההיתר על שמו (כפי שנעשה במקרה שלפנינו), ובין התחייבותו של קונה להחזיר למוכר בדיעבד את סכומי האגרות וההיטלים ששילם לצורך הוצאת היתר כאמור. בשני המקרים, כך נקבע, החייב בתשלום האגרות וההיטלים הוא המוכר כמי שהגיש את הבקשה, ובשני המקרים הוצאת ההיתר על שם המוכר יש לה משמעות כלכלית המשתקפת בהסכם שערכו הצדדים. על רקע האמור, נקבע כי התשלום ששילמה אורלי עבור האגרות וההיטלים היווה חלק בלתי נפרד מהתמורה, וכי משכך יש לכלול תשלום זה ב"שווי המכירה" לצורך מס הרכישה החל על אורלי בגין העסקה.

37. (4) עניין פרידמן: פסק הדין השני אשר אינו עוסק במישרין בהוצאות פיתוח, אך יש לו השלכה לענייננו הוא פסק הדין שניתן ב[ע"א 3534/07](#) פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב [פורסם בנבו] (26.1.2010) (להלן: עניין פרידמן). באותו מקרה המערערות זכו במכרז שפרסם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) יחד עם עיריית תל אביב לביצוע פרויקט "פינוי בינוי" במתחם "שכונת הארגזים" בתל אביב. כחלק מתנאי המכרז, הוטלו על הזוכה החובה לדאוג לפינוים של התושבים שהתגוררו במקרקעין והחובה לשאת בעלויות פיצוים של התושבים המפונים. חשוב להדגיש כי תכנית המתאר התנתה את מתן היתרי הבניה בפינוי התושבים. השאלה שנדונה היא האם התמורה ששולמה לצורך חישוב מס הרכישה כוללת את עלויות הפינוי הצפויות במסגרת הפרויקט או אך את הסכום ששולם עבור חכירת המקרקעין.

בפסק הדין עמד בית משפט זה על "עקרון צירוף כל התמורות", שלפיו "...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו" עבור הזכות הנמכרת (ראו: אהרן נמדר מיסוי מקרקעין כרך ד (חישוב המס ותשלומו) 303 (מהדורה חמישית, 2007)). במקרה הנדון, כך נקבע, התחייבותו של המינהל להעניק למערערות זכויות במקרקעין איננה ניתנת להפרדה אמיתית מהתחייבותן של המערערות להביא לפינוים של המקרקעין, וכי הכללת הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" היא נגזרת של "עקרון צירוף כל התמורות" שהוצג לעיל. ואולם, לצד זאת הובהר כי הכללת הוצאות הפינוי ב"שווי המכירה" נובעת מכך שעובר לכריתת הסכם המכר, הייתה קיימת התחייבות של מוכר המקרקעין, המינהל, שלא להביא לפינויו של דייר המתגורר במקרקעין, מבלי שפינוי זה ילווה בדמי פינוי שישולמו לאותו דייר. כן צוינה ההבחנה בין הוצאות פיתוח לבין הוצאות הפינוי, כלהלן:

> "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 בענייננו שונה מזה של הוצאות הפיתוח. שכן בהתחייבן לשאת בעלויות הנובעות מביצועה של מלאכת הפינוי, לקחו על עצמן המערערות, הלכה למעשה, מחוייבות מצד המינהל כלפי הדיירים המתגוררים בנכס. משלקחו על עצמן המערערות (רוכשות הזכות במקרקעין) מחויבות שהייתה מוטלת על המינהל (מוכר הזכות) כלפי צד שלישי, מחויבים אנו לבחון את ערכה הכלכלי של מחויבות זו במסגרת התמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים; זאת בהתאם ל'עקרון צירוף כל התמורות'... דעתי היא כי התמורה החוזית לה התחייבו המערערות במסגרת ההסכם, הינה סכום של התמורה במזומן שהתחייבו להעביר, בצירוף כל התחייבות אחרת של מוכר המקרקעין – המינהל – שהסכימו המערערות לקחת על עצמן במסגרת חוזה הפיתוח" (עניין פרידמן, פסקה 17).

38. סיכום ביניים: פסקי הדין בעניין אורלי ובעניין פרידמן לא עסקו בשאלת הכללתן של הוצאות פיתוח ב"שווי המכירה" לצורך חישובו של מס הרכישה, ומשכך הם אינם משליכים באופן ישיר על ענייננו. ואולם, פסקי הדין האמורים עסקו אף הם בשאלה מהי העסקה האמיתית שנכרתה בין הצדדים, ובפרט – מהי הזכות במקרקעין שנמכרה ומהי התמורה ששולמה בעד זכות זו.

בתוך כך, נראה כי בעניין אורלי נקבע כי הזכות במקרקעין שנמכרה היא בעלות במגרש הכולל היתר בנייה, אשר אושר זה מכבר, ומשכך התמורה עבור זכות זו שיקפה את עלות המקרקעין עצמם ואת השבחתם עקב אישור ההיתר (נראה כי במקרה הנדון התמורה עבור שווי ההשבחה הוגדרה כהשבת האגרות וההיטלים שהוצאו לצורך הוצאת ההיתר). עוד יודגש, כי החובה להוצאת ההיתר, ובכלל זה לתשלום אגרות הבנייה וההיטלים בגינו, היא חובה חוזית שרבצה על מרלז (המוכרת לאורלי) כלפי חלמיש (ממנה רכשה מרלז את הזכויות במגרש) מכוח חוזה המכר ביניהן. חובה זו הומחתה לחברת אורלי כחלק מחוזה העברת הזכויות במגרש בינה לבין מרלז.

בדומה לכך, בעניין פרידמן נקבע כי הזכות במקרקעין שנמכרה היא חכירת מגרשים פנויים מתושבים המתגוררים בהם (על אף שבעת החתימה על הסכם המכר המגרשים היו תפוסים), וכי התמורה עבור זכות זו שיקפה את שווי המגרשים כאשר הם פנויים. משכך, נקבע כי התמורה (היינו, שווי הזכות שנמכרה) כוללת הן את עלות המגרשים עצמם והן את עלות הפינוי של התושבים ופיצויים. כן הודגש בעניין פרידמן, כי החובה לפיצוי התושבים היא חובה אשר רבצה על המוכר (מינהל מקרקעי ישראל), ואשר הומחתה לרוכשות כחלק מתנאי רכישת הזכויות במגרש, וכי פינוי התושבים היווה תנאי למתן היתרי הבנייה על-פי תכנית המתאר, אשר יוביל להשבחת המקרקעין.

39. (5) עניין מידטאון: המשמעויות של פסקי הדין בעניין אורלי ובעניין פרידמן לעניין סוגיית הוצאות הפיתוח נדונו בפסק דין שניתן בע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב [פורסם בנבו] (31.5.2015) (להלן: עניין מידטאון). באותו מקרה חברת מידטאון רכשה מתנובה זכויות במקרקעין תמורת 530 מיליון ש"ח והתחייבה לבצע עבודות פיתוח עתידיות במקרקעין שעלותן הוערכה על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין ב-35 מיליון ש"ח. ההתחייבות לביצוע עבודות הפיתוח הייתה למעשה התחייבות של תנובה כלפי עיריית תל אביב-יפו והיא נועדה לאפשר ניצול של זכויות הבנייה המתוכננות במקרקעין, שאם לא כן לא ניתן היה לאשר זכויות בנייה אלה. התחייבות זו, כאמור, הומחתה למידטאון במסגרת חוזה מכר המקרקעין.

בפסק הדין בעניין מידטאון נסקרה הפסיקה שעסקה בשאלת הכללתן של הוצאות פיתוח ב"שווי המכירה" לצורך קביעת גובה מס הרכישה, וכן פסקי הדין בעניין אורלי ובעניין פרידמן. בהמשך לסקירה זו נקבע כי:

> "מן המקובץ עולה כי הפסיקה החדשה התרחקה באופן הדרגתי מן הרציונאלים שעמדו בבסיסה של הפסיקה שקדמה לה. הפסיקה החדשה איננה עוסקת בשאלת הסיווג של ההוצאות, שכן סיווג של הוצאות כ'הוצאות פיתוח' לא יוביל למסקנה האוטומטית כי הוצאות אלה לא יכללו בסך שווי המכירה. במקום זאת, מתמקדת הפסיקה בשאלה האם מבחינת מהותה הכלכלית של העסקה העלויות הנוספות מהוות התקשרות נפרדת, או שמא מדובר בחלק אינטגראלי משוויה של הזכות במקרקעין. ודוק – כפי שניתן ללמוד מעניין אורלי ומעניין פרידמן חכשורי, הזכות במקרקעין מושא עסקה פלונית איננה מוגבלת בהקשר הזה לעצם הבעלות בקרקע כפי שהיא. לעתים, כמו בעניין אורלי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע הכוללת היתר בנייה, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור ההיתר. פעמים אחרות, כמו בעניין פרידמן חכשורי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע כשהיא פנויה מדיירים על מנת להוציא לפועל פרויקט של פינוי-בינוי, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור פינוי הדיירים. בשני המקרים, העובדה שמדובר בשתי התחייבות נפרדות אינה שוללת את המסקנה כי שתיהן מהוות חלק מעסקת רכישה כוללת אחת. למותר לציין כי אין מדובר בהבחנה פשוטה כלל ועיקר, אלא בשאלה הנגזרת מנסיבותיו של המקרה הקונקרטי" (עניין מידטאון, פסקה 23).

במקרה הנדון, כך נקבע, אף אם מבחינת סוג העבודות יש לסווגן כ"עבודות פיתוח", הרי שמבחינת תכליתן הן נועדו לאפשר למידטאון לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות, וכי אם עבודות אלה לא תבוצענה היא לא תוכל למצות את מלוא הפוטנציאל הכלכלי של המקרקעין. במילים אחרות, נקבע כי הזכות במקרקעין שנמכרה היא זכות לבעלות במקרקעין הכוללים את האפשרות לנצל את זכויות הבנייה האמורות, וכי התמורה עבור זכות זו כוללת הן את עלות המקרקעין והן את עלות הוצאות עבודות הפיתוח אשר ביצוען היה תנאי לניצול זכויות הבנייה, כלומר להשבחת המקרקעין. בהקשר זה נקבע כי:

> "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" (עניין מידטאון, פסקה 24).

העקרונות העולים מהפסיקה – האם חל שינוי במצב המשפטי בעקבות הפסיקה החדשה, ואם כן – מהו?

40. כאמור, המערער סבור כי פסקי הדין שניתנו בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון הובילו לשינוי המצב המשפטי שנקבע בעניין שרביט, כך שבנסיבות המתאימות, כאשר רוכש של זכות במקרקעין מתחייב לשאת בעלות פיתוחם, הוצאות הפיתוח ייכללו ב"שווי המכירה", היינו במסגרת הסכום שממנו ייגזר גובה מס הרכישה, וזאת אף אם במועד הרכישה עבודות הפיתוח טרם בוצעו בפועל. לשיטת המערער, בעניין אורלי נקבע כי הזכות שנרכשה היא מקרקעין הכוללים היתר בניה, וזאת על אף שבמועד הרכישה ההיתר טרם ניתן בפועל, ובעניין פרידמן נקבע כי הזכות שנרכשה היא מקרקעין פנויים, וזאת על אף שבמועד הרכישה הם היו תפוסים. לטענתו, יישום ההלכות האמורות על עניינו מוליך למסקנה שבנסיבות המתאימות עצם העובדה שבמועד המכירה המקרקעין אינם מפותחים אין משמעה שלא ניתן לראות את הזכות הנמכרת כזכות במקרקעין מפותחים, שכן קיימת התחייבות חוזית לפיתוחם בעתיד וניתנת תמורה כנגד התחייבות זו. עוד נטען כי בעניין מידטאון יושמה עמדת המערער האמורה, ונקבע כי לאור מהות העסקה יש לכלול את הוצאות הפיתוח בגדר התמורה החוזית. על רקע ניתוח הפסיקה כאמור, טוען המערער שיש לקבל את הערעורים, ולקבוע כי הן בעניין אמרלד והן בעניין שיכון ובינוי יש לכלול את הוצאות הפיתוח במסגרת "שווי המכירה".

41. כפי שיובהר להלן, עמדתי שונה, ואיני סבורה כי פסקי הדין בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון מוליכים למסקנות שלהן טוען המערער.

42. בשלושת פסקי הדין בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון הנסיבות היו כאלה שמימוש ההתחייבות של המוכר אשר הומחתה לרוכש במסגרת הסכם המכר היה צפוי להשביח את המקרקעין. כלומר, הזכות במקרקעין שנמכרה גילמה, הלכה למעשה, זכות במקרקעין מושבחים, ולפיכך, התמורה בגין ההשבחה הובאה בחשבון ב"שווי המכירה".

כך, בעניין אורלי, תשלום עבור היתר הבניה כחלק מהתמורה בגין הזכויות במקרקעין גילם רכישת זכות במקרקעין שאושר לגביהם היתר בניה, על כל המשמעות הכלכלית הנובעת מכך; אף בעניין פרידמן, פינוי הדיירים ופיצויים צפוי היה להביא למתן היתרי הבנייה בהתאם לתוכנית המתאר שחלה על המקרקעין; ובעניין מידטאון, פיתוח המקרקעין צפוי היה לאפשר לרוכש לנצל את זכויות הבנייה המתוכננות ובכך להשביח את המקרקעין.

43. בנסיבות ייחודיות אלה, כאשר כנגד תמורה חוזית מוסכמת בה מתחייב לשאת הרוכש (תשלומי ההיטלים ואגרות הבנייה בעניין אורלי; עלויות הפינוי והפיצוי של התושבים בעניין פרידמן; ועלויות הפיתוח בעניין מידטאון) עומדת לו זכות להשבחת המקרקעין – היינו להעלאת שווים בהתאם לתכנית שחלה בעת עריכת הסכם המכר – אזי יש לראות את הזכות במקרקעין הנמכרת כזכות במקרקעין המושבחים, ואת "שווי המכירה" כגובה התמורה המשקפת את שווים של המקרקעין המושבחים.

44. ואולם, אין לגזור מהאמור לעיל גזירה שווה לעניין הכללתן של 'הוצאות פיתוח' ב"שווי המכירה" בנסיבות שבהן התנאים שנזכרו לעיל אינן מתקיימים. היינו, כאשר מימוש ההתחייבות שנטל על עצמו הרוכש (נשיאה בהוצאות הפיתוח כנגד התחייבותו של המוכר לפעול לפיתוח המקרקעין), אינו מוביל להשבחת המקרקעין בהתאם לתכנית שחלה ותקפה באותה עת. בנסיבות אלה, חלה הלכת שרביט, שלפיה הזכות במקרקעין הנרכשת היא זכות במקרקעין לא מפותחים, ובצדה הסכם לפיתוח עתידי של המקרקעין. לעומת זאת, כאשר רוכש מקבל על עצמו את התחייבות המוכר לשאת בהוצאות הפיתוח או לפתח את המקרקעין בפועל, וזאת כאשר פיתוח המקרקעין הוא תנאי להשבחתם בכל דרך שהיא בהתאם לתכנית החלה בעת המכירה, הרי שיש לראות את הזכות במקרקעין הנמכרת כזכות במקרקעין מושבחים (להבדיל ממפותחים), ואת שווי המכירה כשווי המקרקעין בתוספת ההשבחה הצפויה (כפי שהיו הנסיבות בעניין מידטאון).

ויובהר – מובן כי פיתוח מקרקעין מעלה את ערכם (כשם שבניית בית על מקרקעין פנויים מעלה את ערך הזכות במקרקעין הנדונים, וכפי שאף שיפוץ דירה מעלה את ערך הזכות הנמכרת במקרקעין). ואולם, הכללת הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" לא תתאפשר בנסיבות שבהן הרוכש אך מתחייב לשאת בעלויות עבודות הפיתוח (אשר כאמור יעלו את ערך המקרקעין), אלא היא תתאפשר אך ורק בנסיבות שבהן כתוצאה מהתחייבות זו המקרקעין צפויים להיות מושבחים בהתאם לתכנית החלה על המקרקעין בעת המכירה – היינו, ערכם צפוי לעלות כתוצאה מהחלטה של הרשות התכנונית הרלוונטית, ולא אך בשל מעשה או התחייבות מצד בעל המקרקעין או הרוכש.

45. חיזוק למסקנה האמורה, שלפיה פסקי הדין בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון לא כוונו לשינוי הלכת שרביט, אלא עסקו בנסיבות בהן מימוש ההתחייבות של הרוכש צפויה הייתה להשביח את המקרקעין, ניתן לראות בפסקי הדין האמורים עצמם, אשר הבחינו באופן מפורש בין המקרים, כפי שפורט לעיל (ראו לעיל בפסקאות 37 ו-39). במילים אחרות, הפסיקה החדשה, כפי שמכנה אותה המערער, ראתה עצמה מחויבת להלכת שרביט, וקבעה כי היא אינה סותרת אותה. אף אני סבורה כי הלכת שרביט עומדת על מכונה, ואזכיר כי אף במסגרתה (ובמסגרת פסקי הדין שקדמו לה ועסקו בסוגיה) הודגש כי בנסיבות מסוימות, בהתאם לבחינת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה, יהיה ניתן לכלול את הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה". נסיבות אלה, כפי שצוין לעיל, הן כאלה שאירעו למשל בעניין מידטאון, אך זאת בשל ההשבחה שהייתה צפויה למקרקעין כתוצאה מפיתוחם (האפשרות לנצל את זכויות הבנייה בהתאם לתכנית שחלה באותה עת), ולא בשל עצם ההתחייבות לפתחם.

46. עוד אציין, כי כמו המשיבות אף אני סבורה שיש לייחס משקל מסוים לעובדה שניסיונות לעגן באופן מפורש במסגרת חוק מיסוי מקרקעין את הכללתן של הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" לא צלחו (ראו בעניין גרינבלט, עמ' 460-461). עובדה זו מלמדת שהמחוקק נדרש לסוגיה האמורה, אך עמדתה של רשות המסים בדבר המדיניות הראויה בסוגיה לא התקבלה על-ידו, ומכל מקום הניסיונות לעגנה בחוק לא נשאו פרי. על רקע האמור, אמנם לא ניתן לקבוע כי המחוקק גילה דעתו באופן מפורש בסוגיה, שכן ניסיונות חקיקה אינם צולחים מסיבות שונות, ואולם נראה כי בפני רשות המסים פתוחה הדרך להוסיף ולנסות להביא לשינוי המצב המשפטי הקיים באמצעות שינוי החקיקה, כפי שאף הוער לפני שנים רבות בעניין גרינבלט.

מן הכלל אל הפרט

47. בענייננו, המערער לא טען כי התחייבות המשיבות לשאת בעלויות פיתוח המקרקעין היא התחייבות אשר הומחתה להן על-ידי המוכר, ואשר קיומה הוא תנאי להשבחה צפויה של המקרקעין בהתאם לתכנית החלה לגביהם בעת המכירה. מטענות הצדדים עולה כי התחייבות המשיבות לשאת בעלויות הפיתוח ניתנה כנגד התחייבות המוכרות (או מי מטעמן) לפתח את המקרקעין, ללא כל קשר להשבחתם כתוצאה מכך מכוח תכנית החלה על המקרקעין באותה עת. משכך, נראה כי לעקרונות שנקבעו בעניין אורלי, פרידמן ו-מידטאון אין השלכה ישירה על הערעורים הנדונים, ויש להחיל לגביהם את הלכת שרביט הקובעת כי כל עוד עבודות הפיתוח לא בוצעו בפועל בעת המכירה,

הרי שהוצאות הפיתוח לא ייחשבו כחלק מ"שווי המכירה". היינו, יש לראות בחוזה המכירה ככולל הסכם לרכישת זכות במקרקעין לא מפותחים והסכם לפיתוחם.

טענת ההסתמכות

48. לאור התוצאה אליה הגעתי, אין הכרח להוסיף ולדון בטענת המערער כנגד קביעת הוועדות שלפיה המשיבות היו רשאיות להסתמך על המצג שיצר (וראו לעניין זה: ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 22 [פורסם בנבו] (17.8.2016)). ואולם, בשולי הדברים, מצאתי להעיר כי טוב יעשו רשויות מינהליות בכלל, ורשות המסים בפרט, אם יפעלו לעדכון הוראותיהן והנחיותיהן המפורסמות בציבור, ואשר עליהן נוטה הציבור להסתמך בפעולותיו, וזאת בהתאם לדין החל. כך בענייננו, ככל שרשות המסים סברה שהדין השתנה וכי בהתאם לכך היא רשאית להטיל מס רכישה בנסיבות מסוימות גם על רכיב הוצאות הפיתוח – זאת בניגוד לאמור באופן מפורש בהוראת הביצוע שהוציאה תחת ידה – היה עליה לפעול לעדכון הוראותיה בנדון בהתאם ולהבהיר לציבור מהן לשיטתה נסיבות אלה. מובן כי סתירה בין הוראת הביצוע הפומבית של הרשות ומכתב ההנחיה למשרדי השומה בנושא לבין השומות הפרטניות שהוצאו למשיבות בענייננו אינה מצב רצוי או תקין, ויש להימנע מכך.

49. סוף דבר: לאור כל האמור, אציע לחבריי לדחות את שני הערעורים.

עוד אציע כי המערער יישא בהוצאות אמרלד בסך של 15,000 ש"ח, ובהוצאות המשיבות בעניין שיכון ובינוי בסך של 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג:

אני מסכים למסקנתה של חברתי, השופטת י' וילנר, ולעיקרי נימוקיה. כמותה, אף אני סבור כי אין מקום לסטות מן ההלכה שנקבעה בע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991) בע"מ [פורסם בנבו] (2.11.1998) (להלן: הלכת

שרביט), באשר להבחנה בין הוצאות פיתוח קיימות להוצאות פיתוח עתידיות, לצורך חישוב מס רכישה.

לא שוכנעתי, כי פסקי הדין שניתנו בשנים האחרונות מחייבים את המסקנה שלפיה הלכת שרביט איבדה מתוקפה, כך שיש לכלול בגדר 'שווי המכירה' לצורך חישוב מס רכישה, גם את שוויין של התחייבויות לפיתוח עתידי. גם אם ניתן לומר שפסקי הדין המאוחרים התרחקו במידת-מה מן הרציונאלים שעמדו בבסיס הלכת שרביט (ראו: ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב, פסקה 23 [פורסם בנבו] (31.5.2015)), אין בכך כדי ללמד כי נס ליחה של הלכה זו. יש לראות את פסקי הדין הללו כפיתוח של ההלכה, בנסיבות שנדונו באותם מקרים, ולא כסטייה ממנה. תמיכה לכך מצויה בפסקי הדין עצמם, אשר בגדרם הובחנה במפורש הלכת שרביט מהעניינים שנדונו שם, מבלי לקבוע כי הלכת שרביט בטלה וחלפה מן העולם – שלא כטענת המערערים בהליך שלפנינו.

אוסיף, כי אינני מוצא טעם לקבוע מסמרות בשאלת היחס המדויק שבין הלכת שרביט לבין פסקי הדין המאוחרים לה, ובשאלה מהו החוט המקשר בין פסקי דין אלו. חברתי, השופטת וילנר, מצאה נוסחה משלה לפתרון שאלה זו (פסקאות 42-44 לחוות דעתה). כשלעצמי, די לי בכך שלא שוכנעתי מנימוקי המערערים, כי יש מקום לסטות מהלכת שרביט, לגבי העניין הקונקרטי שנפסק בה: הכללת הוצאות פיתוח עתידיות לצורך חישוב מס הרכישה. הלכה זו הביאה עמה מבחן שימושי, פרקטי, הקובע כי 'שווי המכירה' לעניין חישוב מס רכישה, יכלול בקרבו גם הוצאות בגין פיתוח שבוצע עוד קודם לכן במקרקעין, עובר למועד הרכישה. זאת, בניגוד להוצאות פיתוח עתידי, שטרם בוצע. גם לא שוכנעתי כי מבחן 'המהות הכלכלית של העסקה' – אשר הוזכר בהלכת שרביט – מחייבנו להגיע למסקנה אחרת. טענה זו הריהי בבחינת הנחת המבוקש; בהחלט יתכן שהתשלום עבור הוצאות הפיתוח העתידי, הוא רכיב התמורה בהסכם נפרד לפיתוח עתידי של הקרקע, ואיננו חלק ממרכיבי התמורה ששולמה עבור רכישת הזכות במקרקעין.

ש ו פ ט

<u>השופט ג' קרא:</u>

1. לאחר שעיינתי בחוות דעתה המקיפה של חברתי השופטת י' וילנר, ודברי חברי השופט נ' סולברג שהסכים עם מסקנתה ועיקרי נימוקיה, לא מצאתי לצרף את דעתי לדעתם משסבור אני שיש לקבל את הערעור.

2. חברתי פרשה יריעה נרחבת של ההתפתחות הפסיקתית בשאלה העקרונית "האם יש לכלול במסגרת הסכום שעליו מוטל מס רכישה בגין רכישת זכות במקרקעין את הוצאות הפיתוח של המקרקעין הנידונים, כאשר הרוכש מתחייב לשאת בהן במסגרת ההסכמות שנכרתה בין הצדדים"? לאור רוחב היריעה, שנפרשה כאמור, אמנע מחזרה על הדברים ואמקד את דבריי בנימוקי עמדתי.

3. אני סבור, כי הפסיקה המאוחרת בעניין ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ [פורסם בנבו] (16.8.2006) (להלן: עניין אורלי), ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב [פורסם בנבו] (26.1.2010) (להלן: עניין פרידמן), וע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב [פורסם בנבו] (31.5.2015) (להלן: עניין מידטאון) הביאה לשינוי בהלכה שנקבעה בעניין ע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991) [פורסם בנבו] (11.2.1998) (להלן: עניין שרביט). תמים דעים אני עם דבריו של השופט (בדימ') י' דנציגר כי לצורך הכרעה בשאלה אם שווי המכירה של זכות במקרקעין כולל גם "הוצאות פיתוח", אין להסתפק בסיווג התשלום וכו'. יש לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה, כך שאם תשלום הוצאות הפיתוח הוא חלק בלתי נפרד מן ההתקשרות בין הצדדים, או אז אותו תשלום יכלל בשווי המכירה של הזכות במקרקעין.

> "מן המקובץ עולה כי הפסיקה החדשה התרחקה באופן הדרגתי מן הרציונאלים שעמדו בבסיסה של הפסיקה שקדמה לה. הפסיקה החדשה איננה עוסקת בשאלת הסיווג של ההוצאות, שכן סיווג של הוצאות כ"הוצאות פיתוח" לא יוביל למסקנה האוטומטית כי הוצאות אלה לא יכללו בסך שווי המכירה [דגשים שלי, ג'.ק.]. במקום זאת, מתמקדת הפסיקה בשאלה האם מבחינת מהותה הכלכלית של העסקה העלויות הנוספות מהוות התקשרות נפרדת, או שמא מדובר בחלק אינטגראלי משוויה של הזכות במקרקעין [דגשים שלי, ג'.ק.]. ודוק – כפי שניתן ללמוד מעניין אורלי ומעניין פרידמן חכשורי, הזכות במקרקעין מושא עסקה פלונית איננה מוגבלת בהקשר הזה לעצם הבעלות בקרקע כפי שהיא [הדגשות שלי, ג'.ק.]. לעתים,

> כמו בעניין אורלי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע הכוללת היתר בנייה, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור ההיתר. פעמים אחרות, כמו בעניין פרידמן חכשורי, הרוכש מעוניין לרכוש קרקע כשהיא פנויה מדיירים על מנת להוציא לפועל פרויקט של פינוי-בינוי, וכדי לזכות במבוקשו עליו לשלם הן עבור הקרקע והן עבור פינוי הדיירים. בשני המקרים, העובדה שמדובר בשתי התחייבות נפרדות אינה שוללת את המסקנה כי שתיהן מהוות חלק מעסקת רכישה כוללת אחת. למותר לציין כי אין מדובר בהבחנה פשוטה כלל ועיקר, אלא בשאלה הנגזרת מנסיבותיו של המקרה הקונקרטי [...] במידה ונמצא כי מבחינה מהותית אכן מדובר בעסקה כוללת אחת, או אז עלינו להפעיל את "עקרון צירוף על התמורות" כדי להגיע לשווי רכישת הזכות במקרקעין כהגדרתה בחוק" (עניין מידטאון, פסקה 23 לפסק דינו של השופט י' דנציגר).

4. עיקרון כללי בדין האזרחי קובע כי יש לסווג את החוזה שערכו הצדדים על פי מהותו ולא על פי צורתו או הכינוי שנתנו לו הצדדים (ראו למשל: איל זמיר חוק חוזה הקבלנות, תשל"ד-1974 פירוש לחוקי החוזים 122-123 (1994); ע"א 7281/15 קופאס פיננס ישראל (ישראל) בע"מ נ' אגרקסקו חברה לייצוא חקלאי בע"מ, פסקה 29 לפסק דינו של השופט י' דנציגר ואסמכתאות שם [פורסם בנבו] (25.5.2018)). עיקרון זה חל גם בדיני המס. דרך מרכזית לסיווג עסקה הוא לבחון אותה על פי מהותה הכלכלית האמיתית (ראו: דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 12-17, 145-155 (1990); 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); ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' ריזמן, פסקה 84 לפסק דינו של השופט א' שטיין [פורסם בנבו] (14.6.2021)).

5. לפיכך, האופן שבו הכתירו הצדדים את העסקה אינו סוף פסוק, ואין זה משנה כיצד הגדירו אותה. עמד על כך השופט א' ריבלין (כתוארו אז) בהקשר אחר בכל הנוגע לעסקת קומבינציה:

> "כלל הוא, בחקיקה פיסקאלית, כי יש להתמקד במהותה ובתוצאתה הכלכלית של העיסקה. אכן, הלכה פסוקה היא כי לצורכי הטלת מס מהווה האופן שבו הציגו הצדדים את העיסקה ראיה לכאורית על טיבה, עם זאת לא יפנה בית-המשפט לאותו לבוש שהעניקו הצדדים לעיסקה מקום שבו תוכנה הכלכלי הוא אחר (ראו דבריו של השופט ש' אשר בע"א 214/78 כנעני נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה [פורסם בנבו] [6], בעמ' 564, שכבר אז

> עמד על המלאכותיות שבשוני בין שני סוגי העיסקאות [...] ברגיל, אין לקבל תוצאת מס שאינה אחידה והפעלה בלתי שוויונית של הוראות חוק מיסוי מקרקעין באופן שיושתו חיובי מס שונים על נישומים העושים עיסקאות שתוצאתן זהה, וזאת אך מן הטעם שהצדדים בחרו להציג את העיסקה בלבוש שונה. שוני כזה בתוצאות המס אינו ראוי ואין לקבלו [...]" (ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108, 126 (2003)).

6. בבחינת מהותן הכלכלית של העסקאות שלפנינו, יוצא כי קיימת התניה בין ההתחייבויות השונות, קרי מכירת הזכות במקרקעין כרוכה ומותנית בהתחייבותו של הקונה לשלם גם בעבור הוצאות פיתוח.

7. בעניין פרידמן, הדגיש בית המשפט את השאלה האם ניתן להפריד בין מכלול ההתחייבויות שלקחו עליהם הצדדים והאם ההסכם בין הצדדים כרך למעשה הסכמה לביצוע כלל ההתחייבויות – כולל התחייבויות נלוות (באותו עניין נדונה התחייבות לפנות את דיירים במסגרת עסקת פינוי בינוי).

> "בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות [דגשים שלי, ג'.ק.] שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות" עליו עמדנו [...] התחייבות המערערות להביא לפינוים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה [דגשים שלי, ג'.ק.] מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין" (עניין פרידמן, פסקה 12 לפסק דינו של השופט י' דנציגר).

8. בענייננו, התחייבו המשיבות, מחד גיסא, לשלם בעבור עצם הבעלות בקרקע, ומאידך גיסא, לשלם תשלום נוסף (הוצאות פיתוח), בהקשר ובזיקה לקרקע הנמכרת לשם מימוש הזכויות בה. בהיעדר אפשרות להפריד בין ההתחייבויות, בהינתן ההתחייבות לתשלום הוצאות הפיתוח חלק מהותי ובלתי נפרד מההסכם למכירת המקרקעין, ובהינתן מהותן הכלכלית של העסקאות, הרי כי מדובר בסכומים ששולמו עבור רכישת "הזכות במקרקעין".

9. לאור עמדתם של חבריי ומשנותרתי בדעת מיעוט, לא ראיתי מקום להידרש לטענת ההסתמכות.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינה של השופטת וילנר כנגד דעתו החולקת של השופט קרא.

ניתן היום, י"ט באדר ב התשפ"ב (22.3.2022).

ש ו פ ט ש ו פ ט ש ו פ ט ת

_____
19064040_R10.docx מה
מרכז מידע, טל' 077-2703333, 3852* ; אתר אינטרנט, https://supreme.court.gov.il

נ' סולברג 54678313-6404/19
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן