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

וע"ע 8276-05-18 א. אברהמי (אילת) נכסים ואחזקות בע"מ ואח' נ' מקרקעין באר שבע
וע"ע 8290-05-18 נווה צדק אילת בע"מ נ' מקרקעין באר שבע

תיק חיצוני:

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

העוררות **1.א. אברהמי (אילת) נכסים ואחזקות בע"מ**
2.נווה צדק אילת בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**
ע"י ב"כ עו"ד אמנון שילה, פרקליטות מחוז דרום (אזרחי)

ספרות:

יצחק הדרי **מיסוי מקרקעין**

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 6, 9, 17, 19, 19(3), 50, 88

תקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018: סע' 77

תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (כפי שהיו נכון ליום 31.12.2020): סע' 177

תקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), תשכ"ה-1965: סע' 12

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד

חוק-יסוד: מקרקעי ישראל

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב :

מבוא

1. שני עררים על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין באר- שבע (להלן- "**המשיב**"), שהדיון בהם אוחד, בעניין שומת מס שבח ושומת מס רכישה בגין רכישת מקרקעין בעיר אילת.
2. המחלוקת העיקרית בין הצדדים היא בשאלה **האם מכירת מקרקעין לצד ג', בתקופה שבין תום תקופת הפיתוח על פי 'חוזה פיתוח' עם רשות מקרקעי ישראל (להלן- "רמ"י"), לבין מועד הארכתה של תקופת הפיתוח, היא בגדר מכירת 'זכות במקרקעין' החייבת במס שבח ובמס רכישה.** מחלוקת שנייה בין הצדדים היא בשאלה **האם יש מקום לדון במסגרת ערר זה בטענתה החלופית של עוררת 2, באשר לשומה ('שומת קבלן'), שבוטלה לאחר שהגישה בקשה לתיקון שומה, ובמקומה נקבעה שומה מתוקנת, המאמצת את הצהרתה של העוררת ואת חישוב השבח שערכה, העוררת אף שילמה את מלוא המס על פי השומה המתוקנת.**
3. מינויו של אחד מחברי הוועדה, אשר שמע את דיון ההוכחות (עו"ד מיכאל בן לולו) לא הוארך, ועל כן ניתן פסק הדין על ידי הוועדה בהרכבה הנוכחי, בהתאם לתקנה 77 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט- 2018**, (אשר החליפה את תקנה 177 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984**), החלה 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 ב**ע"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 להציע לחברי לדחות את העררים.**

העובדות

5. ביום 21.4.16 רכשה עוררת 2, **נווה צדק אילת בע"מ** (להלן- "**נווה צדק**") זכויות בקרקע ששטחה 2,336 מ"ר, המצויה ברחוב האלמוגים באילת, הידועה כחלקה 124 בגוש 40009 (או כמגרש 9 לפי תכנית בניין עיר 3/110/03/2) (להלן- "**הנכס**"). הזכויות בנכס, המצוי בבעלות רמ"י, נרכשו מאת שתי מוכרות: האחת, **ים סוף, מאפייה קואופרטיבית באילת בע"מ**, אגש"ח 570012591 (להלן- "**מאפיית ים סוף**"), שהחזיקה ב- 20% מהזכויות בנכס, והשנייה, עוררת 1, **א. אברהמי (אילת) נכסים ואחזקות בע"מ** (להלן- "**אברהמי**"), שהחזיקה ב- 80% מהזכויות בנכס.
6. הזכויות שרכשה נווה צדק נרכשו על ידי מאפיית ים סוף מרמ"י, בעסקה אשר אושרה על ידי רמ"י (מנהל מקרקעי ישראל באותה עת) ביום 27.2.1995. ביום 23.3.1996 נחתם בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף חוזה פיתוח (להלן- "**חוזה הפיתוח**"), לתקופה בת 36 חודשים, שתחילתה ביום אישור העסקה וסופה ביום 1.3.98.

7. 'חוזה הפיתוח' היה (כמקובל בחוזים מעין אלה) שלב מקדים לחתימת 'חוזה חכירה' עם רמ"י לתקופה בת 49 שנים, כפי שניתן ללמוד מהוראותיו. כך למשל הוצהר ב"והואיל" השני בחוזה הפיתוח שרמ"י מוכנה להחכיר למאפיית ים סוף את המקרקעין, בזו הלשון- "**והואיל** והמנהל יהיה מוכן להחכיר ליוזם את המגרש בתנאי מוקדם ורק לאחר שהיוזם יפתח את המגרש ויבנה עליו את המבנים תוך תקופת הפיתוח כדי שישמשו למטרת ההקצאה ובתנאי שימלא את כל יתר התנאים של חוזה זה;".

בסעיף 3 (א) בחוזה הפיתוח נקבע כי ככל שהיזם, היינו מאפיית ים סוף, תמלא אחר התחייבויותיה על פי חוזה הפיתוח, "**מתחייב המנהל לחתום עם היוזם בלבד**" על **חוזה חכירה** לתקופה של 49 שנים שתחילתה ב**מועד אישור העסקה**.

על פי האמור בסעיף 3(ד) בחוזה הפיתוח "... **היוזם מתחייב לחתום, במעמד החתימה על חוזה פיתוח זה, על חוזה החכירה המצורף. חוזה החכירה יכנס לתוקפו רק לאחר שהמינהל יחתום גם הוא עליו, וזאת רק אם היוזם ימלא אחר התחייבויותיו על- פי חוזה פיתוח זה, ובמועדים הקבועים לכך בחוזה זה**" (וראו לעניין זה גם פסקה 3 בסעיף 3(ה) בחוזה הפיתוח).

סעיף 12 בחוזה הפיתוח עוסק בהפרות חוזה הפיתוח מצד היזם, ובאפשרות המוקנית לרמ"י לבטל את חוזה הפיתוח בעקבות ההפרה, בהודעת ביטול שתשלח בדואר רשום.

8. חוזה הפיתוח חודש מעת לעת, באמצעות תוספות לחוזה הפיתוח כדלקמן:

- ביום 15.7.1996 נחתמה תוספת לחוזה הפיתוח, שבה הוגדר כי תקופת הפיתוח תהיה מיום **אישור העסקה** למשך 48 חודשים, היינו עד יום 1.3.1999. כמו כן נקבע כי תקופת החכירה תהיה מיום **27.2.1995** (הוא יום אישור העסקה) עד יום 26.2.2044;
- ביום 23.6.2000 נחתמה, כפי הנראה, תוספת לחוזה הפיתוח, אשר לא צורפה לתצהיר עדותו הראשית של מר חזי בר, המצהיר מטעם העוררות, ואולם היא מוזכרת ב"והואיל" הראשון בהסכם המכר בין מאפיית ים סוף לבין נווה צדק;
- ביום 14.12.2004 נחתמה, כפי הנראה, תוספת לחוזה הפיתוח, אשר לא צורפה אף היא לתצהיר העדות הראשית מטעם העוררות, ואולם גם היא נזכרת ב"והואיל" הראשון בהסכם המכר בין מאפיית ים סוף לבין נווה צדק;
- ביום 20.8.2007, נחתמה תוספת נוספת לחוזה הפיתוח, שבה נקבע כי תקופת הפיתוח היא בת 170 חודשים, החל ביום **אישור העסקה** ועד יום 1.5.2009. תקופת החכירה הוגדרה כמתחילה ביום **27.2.1995** (הוא יום אישור העסקה) ומסתיימת ביום 26.2.2044.
- ביום 7.8.2010, למעלה משנה לאחר תום תקופת הפיתוח על פי התוספת הקודמת לחוזה הפיתוח, נחתמה תוספת נוספת, שבה נקבע כי תקופת הפיתוח היא תקופה בת 241 חודשים, שתחילתה ביום **אישור העסקה**, וסופה ביום 1.4.2015. תקופת החכירה הוגדרה כמתחילה ביום **27.2.1995** (הוא יום אישור העסקה), ומסתיימת ביום 26.2.2044.

9. בין לבין, ביום 6.8.05, נחתם הסכם קומבינציה בין מאפיית ים סוף לבין אברהמי, שלפיו רכשה אברהמי ממאפיית ים סוף 80% מהזכויות בנכס תמורת שירותי בנייה (להלן- "**הסכם הקומבינציה**"). בסעיף 29 בהסכם הקומבינציה נקבע תנאי מתלה, שהינו "**קבלת היתר בניה מהרשויות והסכמת המנהל להאריך את חוזה הפיתוח, לאשר את עסקת הקומבינציה, ולרשום משכנתא ו/או שעבוד על זכויות הקונה במקרקעין**".
10. ביום 21.4.2016 נחתמו כאמור ההסכמים נושא המחלוקת שלפנינו (להלן- "**הסכמי המכר**"), שבגדרן רכשה נווה צדק 100% מהזכויות בנכס: 20% ממאפיית ים סוף, בתמורה ל- 3,250,000 ₪; ו- 80% מאברהמי, בתמורה ל- 4,000,000 ₪.
11. הסכמי המכר נחתמו כשנה לאחר תום תקופת הפיתוח, על פי התוספת האחרונה להסכם הפיתוח מיום 7.8.2010, שלפיה הסתיימה תקופת הפיתוח ביום 1.4.2015. מנספח 10 לתצהיר העדות הראשית מטעם העוררות, ניתן ללמוד כי עוד ביום 3.9.15 ביקשה מאפיית ים סוף מרמ"י, באמצעות עורך דינה, להאריך את חוזה הפיתוח (וראו לעניין זה גם סעיף 6 בתצהיר עדותה הראשית של גב' שאדיה אבו גאפר מטעם המשיב). בבקשתה להארכת תקופת הפיתוח פירטה מאפיית ים סוף כי ביום 24.2.2012 אושרה תכנית לפיתוח ושיקום האזור, שבגדרה הוגדלו זכויות הבנייה. כן פירטה את התנאים למתן היתר, אף הדגישה כי היא עושה ככל שלאל ידה על מנת לקדם את התנאים למתן היתר, ביחד עם בעלי זכויות אחרים במגרש. בשל כך ביקשה מאפיית ים סוף ארכה בת 3 שנים לחוזה הפיתוח, בתקווה שבתום התקופה האמורה ניתן יהיה להשלים את התנאים לקבלת היתר ולהתחיל בבניה.
12. ביום 30.5.2018 נחתמה תוספת נוספת לחוזה הפיתוח, שבה נקבע כי תקופת הפיתוח היא בת 298 חודשים, מיום **אישור העסקה** ועד יום 1.1.2020, בעוד שתקופת החכירה הוגדרה כתקופה שתחילתה ביום **27.2.1995** (הוא יום אישור העסקה) וסופה ביום 26.2.2044. גב' שאדיה אבו געפר, סגנית ראש צוות קידום עסקאות ברמ"י (להלן- "**גב' געפר**"), אשר העידה מטעם המשיב, הצהירה בסעיף 6 בתצהיר עדותה הראשית מטעם המשיב, כי ההארכה הנוספת של תקופת הפיתוח ניתנה על רקע של חסם תכנוני אשר הוכר על ידי רמ"י כגורם שמנע את השלמת הפיתוח. עוד הצהירה, בסעיף 7 בתצהיר עדותה הראשית, כי רמ"י אינה חייבת לאשר באופן אוטומטי בקשה להארכת הסכם פיתוח, וכל מקרה נבחן לגופו.

<u>תמצית טענות הצדדים</u>

13. לטענת העוררות, במועד חתימת הסכמי המכר, הוא יום 21.4.2016, טרם הוארך תוקפו של חוזה הפיתוח, ועל כן הזכויות שנמכרו באותה עת לנווה צדק לא היו "**זכויות במקרקעין**", כהגדרתן **ב**<u>**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**</u>**, התשכ"ג – 1963** (להלן- "**חוק מיסוי מקרקעין**"), ולפיכך לא חייבות המוכרות: מאפיית ים סוף ואברהמי, במס שבח, כי אם במס רווחי הון על פי <u>**פקודת מס הכנסה**</u> **[נוסח חדש], התשכ"א- 1961** (להלן- "**פקודת מס הכנסה**"); נווה צדק מצדה אינה חייבת במס רכישה.
14. אברהמי הוסיפה וטענה כאמור טענה חליפית, כי השומה שהוצאה לה לאחר שביקשה פטור ממס שבח על פי <u>סעיף 50</u> ב<u>חוק מיסוי מקרקעין</u>, הייתה "שומת קבלן" שנקבעה באופן שרירותי. אף ש"שומת הקבלן" בוטלה לבקשתה של אברהמי, לאחר שפקיד השומה מצא כי

פעילותה אינה מגיעה לכדי פעילות עסקית, ובמקומה נקבעה שומה מתוקנת, שבגדרה אימץ המשיב את השומה העצמית שעליה דיווחה, יש לטענתה של אברהמי לדון ולהכריע בטענותיה בדבר שרירותיות 'שומת הקבלן'. בסיכומיה טענה אברהמי טענה נוספת, שלפיה היה על פקיד השומה לחייבה במס על פי הוראות פקודת מס הכנסה, שכן מדובר בהכנסה מעסק, או לכול הפחות בהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

15. המשיב טען מנגד כי בחינת המהות הכלכלית של העסקה מלמדת על כך שהזכויות בנכס שנמכרו על ידי מאפיית ים סוף ואברהמי לנווה צדק, הן "זכויות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, וכפועל יוצא חייבות מאפיית ים סוף ואברהמי במס שבח, בעוד שנווה צדק חייבת במס רכישה.

16. המשיב הוסיף וטען כי אין לדון בעררה של אברהמי, המתייחס ל'שומת הקבלן', שכן שומה זו בוטלה לבקשתה של אברהמי, ובמקומה הוצאה לאברהמי שומה חדשה, שאימצה את דיווחה של אברהמי, ואת חישוב המס שערכה, אברהמי אף שילמה את מלוא המס בהתאם להצהרתה. עוד טען המשיב כי אין מקום לדון בטענה החדשה של אברהמי, אשר נטענה לראשונה בסיכומים, בדבר סיווגה של ההכנסה ממכירת הזכויות בנכס כהכנסה מעסקת אקראי, שכן טענה זו לא נטענה מעולם בהליך המתאים לבירורה, העוררת לא השיגה על החלטת פקיד השומה בעניין זה, אף לא ערערה עליה.

האם נמכרו לנווה צדק "זכויות במקרקעין

המסגרת החוקית

17. במכירת "זכות במקרקעין" מוטלים מסים על מוכר ה'זכות במקרקעין' ועל הרוכש את אותה זכות. מס השבח מוטל על המוכר, על פי סעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור מהשבח שנוצר במכירת הזכות במקרקעין; מס הרכישה מוטל על הרוכש, על פי סעיף 9 בחוק מיסוי מקרקעין, כשיעור מ"שווי המכירה", המוגדר בסעיף 17 בחוק מיסוי מקרקעין.

18. לצורך בירור החבות במס שבח ובמס רכישה יש אפוא לבחון האם מדובר ב"מכירה", של "זכות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין.

19. "**זכות במקרקעין**" מוגדרת בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין כך-

> **"זכות במקרקעין" – בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל – אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים; לענין זה –**
>
> **"הרשאה" – למעט הרשאה מסוג שלא נהוג לחדש מעת לעת;**
>
> **"מקרקעי ישראל" – כמשמעותם בחוק-יסוד: מקרקעי ישראל;**
>
> **"חכירה לתקופה" – התקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע לפי כל זכות שיש לחוכר או לקרובו מכוח הסכם או מכוח זכות ברירה הנתונה לחוכר או לקרובו בהסכם.**

20. "**חכירה**" מוגדרת כדלקמן-

"חכירה" – חכירה, חכירת משנה, חכירתה של חכירה מכל דרגה שהיא, שכירות, שכירות-משנה ושכירותה של שכירות מכל דרגה שהיא, וכן זכות חזקה ייחודית;

21. "**מכירה**" של זכות במקרקעין מוגדרת ב[חוק מיסוי מקרקעין] כך-

"מכירה", לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה –

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה, או ויתור עליה;

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור על זכות כאמור;...

22. המונחים "**זכות במקרקעין**" ו"**מכירה**", כהגדרתם ב[חוק מיסוי מקרקעין], אינם זהים להגדרתם של מונחים אלו בדין הכללי, נוכח תכליתו הפיסקאלית של חוק מיסוי המקרקעין. כפי שציינה כב' השופטת א' פרוקצ'יה ב[ע"א 7933/01] **סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע** (מיום 11.6.2008) (להלן- "**פרשת סלובר**") –

תפיסתו של החוק את הגדרת המושגים "זכות במקרקעין" ו"מכירה" היא תפיסה רחבה, שאינה צמודה להגדרות הפורמליות של מושגים אלה בדין הכללי. תפיסה זו מקורה במגמה הבסיסית הטמונה בדיני המס לפרוש את רשת המס על עסקאות שעל פי מהותן הכלכלית - ולאו דוקא המשפטית - מהוות "ארוע המס", המצדיק את חיובן במס. דיני המס עשויים לחרוג, אפוא, בהגדרותיהם מהמסגרת המושגית המקובלת בדין הכללי.

23. עוד ביארה כב' השופטת פרוקצ'יה בפרשת סלובר, כי הדין הפיסקאלי מבקש לעמוד על התוכן הכלכלי האמתי של העסקאות, בין היתר תוך חריגה מהכסות החיצונית שנתנו הצדדים לעסקה –

"על גישה זו המאפיינת את המשפט הפיסקלי, המתרחק ממסגרות הדין הפורמלי, ומבקש לעמוד על התוכן הכלכלי האמיתי של העסקאות, עמד השופט לנדוי ב[ע"א 265/79 מנהל מס שבח נ' בן עמי, פ"ד לד] (4) 701 (1980), 703:

"... חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי, שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטיגוריות של דיני הקנין הפורמליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח "מכירת זכות במקרקעין" בסעיף 1 של החוק, המתפשטת הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקנין".

... כדי להגיע לחקר המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, אין די בפרשנות גמישה של מושגים בחוק המס העומד לדיון. יש צורך, לא אחת, לחרוג גם מהכסות החיצונית שנתנו הצדדים לעסקה ביניהם במסגרת החוזה הכתוב, המגדיר את תנאי ההתקשרות. בתי המשפט, בהתחקותם אחר אופייה האמיתי של העסקה, חורגים לא אחת מההסכמים הכתובים, ובוחנים באמצעות מערכת ראייתית את כוונותיהם האמיתיות של הצדדים לעסקה,

ואת התנהגותם בפועל במימושה. בחינה זו עשויה להשליך על האופי האמיתי של העסקה, ולאצול על השאלה האם מדובר בארוע מס המצדיק חבות במס".

24. כן צוין בפרשת סלובר כי-

"בחינת מהותה הכלכלית של העסקה נעשית, אפוא, באמצעות מתן הגדרות רחבות בחוק ליסודות העסקה המהווה ארוע מס, ומתן פרשנות שיפוטית רחבה להגדרות אלה, התואמת את תכלית דין המס הנוגע לענין. היא נעשית גם באמצעות ניתוח העסקה על פי משמעותה הכלכלית ועל פי אופן ביצועה הלכה למעשה, תוך בחינה משולבת של ההסכם הכתוב והתנהגות הצדדים בפועל".

25. כב' השופט צ' זילברטל, הדגיש ב**ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים** (מיום 30.9.2013) (להלן- "**פרשת שעלים**") כי-

"בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות – קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שם, כרך א' בעמ' 158-157). באמצעות הגדרה רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה", כפי שארע במסגרת החוק הקודם – חוק מס שבח מקרקעין, התש"ט-1949 (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין א 218-219 (מהדורה שניה, תש"ס-2000))".

26. ה"**זכות במקרקעין**" המוגדרת ב**חוק מיסוי מקרקעין**, אינה חופפת כאמור לזכויות קנייניות במשמעותן על פי דיני הקניין בלבד, והיא מתפרשת גם על פני **זכויות אובליגטוריות** שתוכנן הכלכלי כרוך בזכויות **בעלות אופי רכושי במקרקעין**. כפי שבואר בפרשת סלובר-

"זכויות אובליגטוריות לקבלת בעלות או חכירה במקרקעין חוסות תחת הגדרת "זכות במקרקעין" לצורך מיסוי. על פי ההגדרה שבחוק, גם הרשאה להשתמש במקרקעין, שמבחינת תוכנה ניתן לראות בה בעלות או חכירה, באה בגדר ההגדרה של "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס. פשיטא, שהרשאה כזו אינה בבחינת "זכות במקרקעין" במובן ההגדרה הקלסית של דיני הקנין. עם זאת, חוק המס רואה בה זכות אובליגטורית בעלת אופי רכושי שעשויה להחשב זכות במקרקעין לצורך מיסוי. הוא הדין בזכויות אחרות הקשורות במקרקעין שאינן רשומות, כגון זכויות שביושר. החוק בהגדרה הרחבה של "זכות במקרקעין" אינו מסתפק במיסוי נכסי מקרקעין. הוא ממסה גם התחייבויות הקשורות

בנכסי מקרקעין ... המבחן להכללתה של זכות חוזית בגדר "זכות במקרקעין" לצורך חוק המס הוא היותה כוללת מאפיינים טיפוסיים של זכות רכושית במקרקעין מבחינת תוכנה הכלכלי"

27. וכפי שבואר למשל על ידי פרופ' א' נמדר בספרו מס שבח מקרקעין- בסיס המס, מהדורה שביעית תשע"ב- 2012- (להלן- "**נמדר בספרו**"), כרך א' עמ' 158-

"המשותף לזכויות הנחשבות לזכות במקרקעין היא העובדה שהן מעניקות לבעליהן את היכולת להנות באופן מירבי מהמקרקעין. חוק מיסוי מקרקעין, המבוסס על "תכנים כלכליים", שם את הדגש על הניצול הכלכלי יותר מאשר על הבטחת זכות הבעלים בנכס עצמו כמקובל בדיני הקנין".

28. עוד הודגש בפרשת סלובר כי –

"תכליתה של ההגדרה הנרחבת של "זכות במקרקעין" בחוק נועדה למנוע עקיפה של רשת המס באמצעות עסקאות מקרקעין בעלות אופי רכושי, הבנויות משרשרת התחייבויות אובליגטוריות הקשורות בזכויות במקרקעין (רפאל-אפרתי, שם, 422; חזון, שם, 717). לצורך הגדרת "זכות במקרקעין" לצורך מיסוי, חשובה מהות הזכות אשר שרשרת ההתקשרויות בין כלל הצדדים מאפשרת את העברתה, עד לחוליה האחרונה שבה. חוליה אחרונה זו עשויה להקרין אחורנית על החוליות הקודמות לה מבחינת אופייה של המערכת החוזית הכוללת כמערכת העוסקת בזכויות במקרקעין".

29. ה"**מכירה**" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין אף היא רחבה מהגדרת **העברת זכות קניין במקרקעין**. כפי שבואר בפרשת סלובר-

"הגדרת "מכירה" של זכות במקרקעין בחוק מתפרשת מעבר למושג המקובל של העברת זכות קנין במקרקעין במובנם של דיני הקנין. היא כוללת, בין היתר, הענקה של זכות אובליגטורית לקבל זכות במקרקעין, וכן העברה או הסבה של זכות כזו או ויתור עליה, וכן הענקה של זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין, או על העברה או הסבה של זכות כזו, וכן העברה או הסבה של זכות להורות כאמור. ההגדרה הרחבה של "מכירה", נועדה לתפוס ברשת המס העברות של זכויות במקרקעין במובנן הרחב, כאשר הן מעבירות טובות הנאה בעלות אופי רכושי במקרקעין מגורם אחד למשנהו, גם אם לא בדרך של ביצוע עיסקה קניינית פורמלית. "המכירה" על פי חלופותיה השונות כוללת גם העברות של זכויות חוזיות לקבל זכויות במקרקעין. מדובר בזכויות חוזיות בעלות כח משפטי מחייב...

עיסקת "מכירה" עשויה "להיתפר" על ידי חיבור מספר פעולות שסך כל ה"שלם" מביא לתוצאה כלכלית לפיה בוצעה מכירה של זכות במקרקעין מפלוני לאלמוני... כוונת החוק כשהגדיר את המונח "מכירה" על דרך ההרחבה, היתה לכלול בגדר החיוב במס הסכם אובליגטורי הקשור במקרקעין..."

30. כב' השופט צ' זילברטל הדגיש בפרשת שעלים כי-

"...המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות (האובליגטוריות) של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת במס בהתאם לתשובה שתינתן לשאלה האם חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין.

31. לשם השלמת התמונה אציין כי "יום המכירה" הוגדר בסעיף 19 בחוק מיסוי מקרקעין כ"יום שבו נעשתה המכירה", ובאותו מועד נקבע שוויה של ה"זכות במקרקעין" שלפיה מחושב המס (ראו כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 10846/06 **בזק נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות** (מיום 23.12.11) (להלן- "**פרשת בזק**"). עוד בואר בפרשת בזק, כי –

"מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה"... וכן מהגדרתם של המונחים "זכות במקרקעין" מסוג חכירה ו"חכירה לתקופה" שבסעיף 1 לחוק... עולה המגמה לסמן את התרחשותו של אירוע המס ואת התגבשותה של החבות במס כבר בשלב כריתת ההסכם ל"מכירת זכות במקרקעין", דהיינו כבר בשלב שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה... ביטוי מובהק לכך שהחוק אינו מתמקד בהיבטים של מימוש או הוצאה אל הפועל של ה"זכות במקרקעין" על ידי הרוכש ומסתפק בקיומו של הסכם אכיף ל"מכירת זכות במקרקעין" לצורך קביעת התרחשותו של אירוע מס... ניתן למצוא כאמור בהגדרת המונח "מכירה"...".

32. כן צוין בפרשת בזק כי-

"אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין", אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה... כך לגבי "מכירת זכות במקרקעין" בכלל, וכך גם לגבי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה..."

33. כפי שנקבע גם בפרשת שעלים –

"ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות "רגילות" יום המכירה לעניין חישוב השבח והמס הוא "היום שבו נעשתה המכירה". יום זה הוא היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה העסקה מבחינה קניינית.... ההיגיון העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא שבמועד זה התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה. כלומר, במועד זה ניתן לומר כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא למעשה "אירוע המס" אליו מכוון חוק המיסוי. ההיגיון האמור, הנגזר מתכליתו של החוק, חל גם לגבי מכירה שלא נעשית בדרך של עסקה "רגילה"...."

34. הבחנה חשובה לענייננו אשר נקבעה בהלכה הפסוקה, הינה באשר לחוזה שנקבע בו תנאי מתלה. חוזה זה, כך נקבע ב<u>ע"א 489/89</u> **אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (מיום 21.5.1992)(להלן- "**פרשת אלדר שרון**"), הוא חוזה מחייב מרגע כריתתו, גם אם יש בו תנאי מתלה, או שתוצאותיו מושהות. כפי שקבע כב' הנשיא (כתוארו אז) מ' שמגר, בפרשת אלדר שרון –

חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה, אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה בדיעבד (<u>ר"ע 650/86</u> [1]), אך אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (<u>ע"א 187/87</u> [2], בעמ' 316)...

יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי, כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי, ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב...

לפי עקרונות אלו, "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה.

35. הספרות המקצועית וההלכה הפסוקה עסקו ביישום עקרונות אלו שביסוד החיוב במס שבח ובמס רכישה גם לגבי עסקאות חכירת מקרקעין הנכרתות עם רמ"י, הבנויות, בשל טיבן הייחודי, ממספר שלבים. בדרך כלל, נוכח המחלוקות שנדונו בפסיקה, עסקה ההלכה הפסוקה ב'חוזה הפיתוח', אשר נחתם בין רמ"י לבין חוכר מקרקעין לפני החתימה על חוזה חכירה ל- 49 שנים, במטרה לוודא שהקרקע תשמש למטרתה האמתית, ושהיא תפותח ותיבנה בהתאם לתכניות וליעודים שנקבעו לה. לשם כך מעמידה רמ"י, עם החתימה על

'חוזה הפיתוח', את הקרקע לרשות המתקשר, לצרכי פיתוח ובנייה, למשך תקופה קצובה, שבסיומה ניתן יהיה לחתום על הסכם חכירה (ראו נמדר, כרך א' עמ' 218). 'חוזה הפיתוח' מקנה לחוכר **זכות במקרקעין** כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, שכן, על פי ההסכם מעניקה רמ"י "**זכות לקבל זכות במקרקעין**" ככל שהמתקשר בחוזה הפיתוח ימלא אחר כל תנאי הסכם הפיתוח, ועל כן מדובר בזכות שהעברתה חייבת במס שבח ובמס רכישה. זאת ועוד, 'הסכם הפיתוח' מהווה הסכם מותלה **למכירה** של זכות במקרקעין, חכירה לתקופה בת 49 שנה, המהווה **מכירה** בעת כריתתו של ההסכם (ראו נמדר, כרך א', עמ' 219).

36. ואולם ההלכה הפסוקה הכירה בכך שכבר **במועד אישור העסקה** בידי רמ"י "נמכרות" ליזם ה"זכויות במקרקעין", אף שמדובר בהסכם מותלה, קביעות הרלוונטיות להכרעה בשאלה שבמחלוקת, האם בתום תקופת הפיתוח שונה סיווגן של הזכויות כ'זכויות במקרקעין' כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, ומכירתן אינה עוד 'מכירה', כהגדרתה בחוק האמור.

37. עוד בפסק הדין בע"א 5922/99 מנהל מס שבח מקרקעין מחוז באר- שבע נ' קבוצת עין צורים, פ"ד נו (3) 481 (2002), הדגיש כב' השופט י' אנגלרד כי **אישור העסקה** בידי רמ"י הוא בעל משמעות משפטית שהיא מכירת 'זכות לקבל זכות חכירה במקרקעין', בהתאם לחלופה (2) בהגדרת "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין-

> **"אישור זה, גם אם לא התגבש בסופו של עניין לידי חוזה פיתוח בין המינהל לעין צורים, יש בו משמעות משפטית... באמצעותו העניק המינהל לעין צורים זכות לקבל זכות חכירה במקרקעין (סעיף קטן (2) בהגדרת המושג "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין), או לחלופין, זכות להורות על הענקה של זכות חכירה במקרקעין "לאחר מטעמה" (סעיף קטן (3) בהגדרת המושג "מכירה" בחוק מיסוי מקרקעין). נמצא, כי אישור המינהל הגדיל את אגד הזכויות במקרקעין שהיו בידי עין צורים...**
>
> **דברים ברוח זו כתב נמדר בספרו הנ"ל [5], בעמ' 190-191:**
>
> **"לדעתנו, ברגע שהמינהל מאשר את עיסקת ההתקשרות עם היזם יש לראות בכך כאילו החקלאי רכש את הזכות מהמינהל ורק אחר כך הוא יכול לבצע העברה ליזם. מכאן שיש לראות באישור ההתקשרות עם היזם כביצוע שתי מכירות שונות: ראשית, ביצוע מכירה בין החקלאי לבין המינהל, ושנית, ביצוע מכירה בין החקלאי לבין היזם".**
>
> **עיין גם: י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א) [6], בעמ' 328; ע"ש (י-ם) 722/95 אבן ארי נ' מנהל מס שבח מקרקעין [4]...**
>
> **עד לחתימת המינהל על חוזה הפיתוח עם החוכר המקורי או עם היזם, הזכויות בקרקע טרם מומשו, לכן אם בסופו של עניין אין חתימה על חוזה פיתוח, הרי מתברר למפרע כי תוספת הזכויות בקרקע לא מומשה... לעומת זאת עם החתימה על חוזה הפיתוח מתגבשת סופית רכישת הזכויות הנוספות בקרקע על־ידי החוכר החקלאי..."**

38. בית המשפט העליון דן בעניין דומה לענייננו, בסיווג זכויות הנמכרות לצד ג' בתקופה שבין **אישור העסקה** על ידי רמ"י, לבין החתימה על **חוזה פיתוח**, בע"א 6382/99 **אל זיו**

פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, פ"ד נז **(6) 266 (2003)** (להלן: **"פרשת אל זיו"**). באותו עניין התקשרה רוכשת הזכויות מרמ"י בהסכם להקצאת מניות **לאחר 'אישור העסקה'** ותשלום דמי היוון, **ולפני החתימה על הסכם הפיתוח**.

39. כב' הנשיא (כתוארו אז) א' ברק, קבע כי מכירת 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, התבצעה כבר במועד **אישור העסקה** על ידי רמ"י. **במועד זה** נמכרו הזכויות במקרקעין, והתגבשה החבות במס רכישה (ובמס שבח)-

> **"אישור העיסקה על־ידי ממ"י העניק למערערת זכות לקבל זכות במקרקעין. קבלת הזכות עונה להגדרה של "מכירה" בחוק (סעיף קטן (2) להגדרה). קבלת הזכות היא אירוע מס, כיוון שאישור העיסקה הגדיל את אגד הזכויות שבידי המערערת. ... חוזה הפיתוח, שנחתם תוך 60 יום ממועד אישור העיסקה, גיבש סופית את רכישת הזכויות במקרקעין, כאשר הזכות לרכישתם הוענקה למערערת באישור העיסקה עצמו. קריאת המסמכים המשפטיים בכללותם מלמדת בדיעבד שהזכות במקרקעין קמה למערערת כבר בעת אישור העיסקה ... מחוזה הפיתוח עולה בעליל כי זכויותיה וחובותיה של המערערת בקשר למקרקעין, תחולתן מיום אישור העיסקה. יצוין כי ניתן להתבונן ב"אישור העסקה" כעל חוזה המותנה בתנאים מתלים (תשלום דמי החכירה וחתימה על חוזה פיתוח פורמאלי). מכל מקום, התוצאה המיסויית זהה, שכן לעניין מס שבח ומס רכישה, בחוזה על תנאי מתלה "יום המכירה" הוא יום כריתת החוזה (ראו ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין)".**

40. עוד ציין בית המשפט העליון בפרשת אל זיו, כי סעיף 19(3) בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע ש"יום המכירה" הוא היום שבו ניתן אישור מוסמך של רמ"י לעסקה, קובע דין מיוחד, "מעין חזקה חלוטה", הפוטרת מהצורך לערוך בדיקה פרטנית לכל עסקה בהתאם לדיני החוזים הכלליים, וזאת בשל מבנה ההתקשרות הייחודי המאפיין את העסקאות עם רמ"י, והעובדה שאישור מוסמך של רשות ציבורית מקנה ודאות רבה למימושה של העסקה (ראו גם כב' השופט ש' בורנשטיין ב**ו"ע 13327-06-18 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (מיום 19.3.2020).

41. ואכן, קביעת **יום המכירה** בסעיף 19(3) בחוק מיסוי מקרקעין מתיישבת עם המהות הכלכלית של העסקאות עם רמ"י, שלפיהן נכרת הסכם ל'מכירה' של 'זכות במקרקעין' כבר במועד אישור העסקה על ידי רמ"י. כפי שהדגיש כב' השופט צ' זילברטל בפרשת שעלים לעניין ההוראה הספציפית שנקבעה בסעיף 19(3) בחוק מיסוי מקרקעין-

> **"יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל". יום זה, ולא יום החתימה על החוזה הפורמאלי (לרוב חוזה פיתוח, כפי שנדרש בעסקאות עם מינהל מקרקעי ישראל), הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצד המתקשר עם רשות מקרקעי ישראל, וניתן לומר כי קמה לקונה הנאה כלכלית מרכישת המקרקעין (ראו: עניין אל**

זיו, בעמ' 275-276; נמדר, כרך א, בעמ' 282-283); על כן, נקבע כי יום זה הוא יום המכירה לצרכי חוק המיסוי.

42. אירוע המס מתגבש אפוא כבר במועד אישור העסקה **על ידי רמ"י, ולא במועד החתימה על הסכם הפיתוח או תשלום דמי ההיוון, שכן במועד זה נכרת הסכם מותנה בתנאים, או הוענקה 'זכות לקבל זכות במקרקעין', וכפועל יוצא חלה תמורה במערך הזכויות, וקמה לצד המתקשר עם רמ"י הנאה כלכלית מרכישת המקרקעין.**

43. הזכות מסווגת אפוא כ"**זכות במקרקעין**" לעניין הוראות חוק מיסוי מקרקעין כבר במועד **אישור העסקה** על ידי רמ"י, ולא במועד החתימה על חוזה הפיתוח, ומועד המכירה הוא במועד **אישור העסקה**, ולא במועד החתימה על חוזה הפיתוח, הן על פי **מהותה הכלכלית האמתית של העסקה**, והן על פי **הוראת** סעיף 19(3) בחוק מיסוי מקרקעין, **ולפיכך סיווגה כ'זכות במקרקעין' כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין אינה תלויה בחתימה על חוזה הפיתוח או בתוקפו של חוזה הפיתוח.**

44. כשם שחתימה על חוזה הפיתוח אינה מהווה תנאי לסיווגן של הזכויות כ"זכויות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין, ומכירתן של הזכויות לאחר אישור העסקה ולפני החתימה על 'חוזה פיתוח' מהווה 'מכירה' של 'זכות במקרקעין' כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, החייבת במס שבח ובמס רכישה, כך גם מכירת זכויות בתום תקופת הפיתוח ולפני הארכת תוקפו של חוזה הפיתוח הינה "מכירה" של "זכויות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, החייבת במס שבח ובמס רכישה, שכן זכויות אלו הן 'זכויות במקרקעין' כבר במועד אישור העסקה על ידי רמ"י.

<u>מן הכלל אל הפרט</u>

45. יישום ההלכה הפסוקה על נסיבות ענייננו מעלה כי מדובר בעניינו ב'מכירה' של 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין.

46. ההתחקות אחר אופייה הכלכלי האמתי של עסקה, נעשית כאמור תוך התייחסות לשרשרת ההתקשרויות בין כלל הצדדים הרלוונטיים: רמ"י, מאפיית ים סוף, אברהמי ונווה צדק, וזאת תוך התייחסות לתנאי **החוזה הכתוב ולהתנהגות הצדדים** בשטח (ראו פרשת סלובר). בעניינו מלמדים תנאי הסכמי המכר, טיבה של הזכות שנמכרה לנווה צדק, בהתאם לתנאי ההתקשרות עם רמ"י, כמו גם התנהלותם של הצדדים, על כך שנושא ההתקשרות בין הצדדים בהסכמי המכר הוא **זכות לקבלת זכות חכירה בת 49 שנים במקרקעין**, היינו, זכות רכושית במקרקעין.

47. בהתאם לגישה המרחיבה הנהוגה בפרשנות המונחים "**מכירה**" של "**זכויות במקרקעין**", מתייחסים המונחים האמורים גם למכירת זכויות אובליגטוריות במקרקעין, החורגות מזכויות קנייניות, לרבות זכות לקבל זכות במקרקעין. מימוש הזכות שנמכרה לנווה צדק בהסכמי המכר אמנם מותנה בתנאים, כגון חתימה של מאפיית ים סוף על 'חוזה חכירה', או הארכת תקופת הפיתוח ב'חוזה הפיתוח', (גם אם התנאי אינו מופיע במפורש בהסכם אברהמי, שכן הכסות שבה הלבישו הצדדים את העסקה האמתית ביניהם אינה רלוונטית לבחינת המהות האמתית של העסקה), ואולם, כפי שנקבע בפסיקה (ראו למשל פרשת אלדר שרון), חוזה בעל תנאי מתלה הוא חוזה בעל תוקף ממועד כריתתו.

48. **ה"ממכר" שאותו רכשה נווה צדק בהסכמי המכר היה בעיקרו הזכויות שהוקנו למאפיית ים סוף במסגרת העסקה בינה לבין רמ"י (או בשמה הקודם- מנהל מקרקעי ישראל), ואשר חלקן הועברו לידי אברהמי בגדרו של הסכם הקומבינציה (ונמכרו לנווה צדק על ידה).**

49. בהסכם המכר בין נווה צדק לבין מאפיית ים סוף (להלן- "**הסכם מאפיית ים סוף**"), הצהירה מאפיית ים סוף, ב"**והואיל**" הראשון, על כך שהיא "**בעלת הזכויות**" בנכס מכוח חוזה הפיתוח והתוספות לחוזה הפיתוח, שאותן פירטה וצירפה להסכם המכר. כן הצהירה (ב"והואיל") השני על זכויותיה מכוח הסכם הקומבינציה. ב"והואיל" השלישי בהסכם מאפיית ים סוף הוגדר הממכר כ- "**יתרת זכויות המוכרת במקרקעין בעקבות הסכם הקומבינציה לרבות מלוא זכויותיה והתחייבויותיה על פי הסכם הקומבינציה (לרבות זכויותיה והתחייבויותיה עפ"י חוזה החכירה שייחתם (ככל שייחתם) או על פי חוזה הפיתוח כפי שיוארך (ככל שיוארך)**".

50. בסעיף 3.1 בהסכם מאפיית ים סוף הצהירה מאפיית ים סוף "**כי היא הרשומה הבלעדית בספרי המינהל כבעלת הזכויות במקרקעין מכוח חוזה הפיתוח וכי הינה בעלת הזכויות הבלעדית בממכר**". בסעיף 3.2 הצהירה "**כי חוזה הפיתוח היה בתוקף עד ליום 1.4.2015 והיא מתחייבת להאריכו לתקופה הנוספת... ולשם כך להשקיע את כל המאמצים ולשלם כל תשלום לשם הארכת חוזה הפיתוח**...". בסעיף 3.4 הצהירה מאפיית ים סוף כי "**אין מבחינתה ולא ידוע לה על כל מניעה להתקשרותה בהסכם זה ולמילוי הוראותיו במלואן, במועדן ובמדויק**".

51. בסעיף 6.1 בהסכם מאפיית ים סוף נקבע תנאי מתלה לתוקפו של ההסכם, והוא חתימת הסכם חכירה על שמה של מאפיית ים סוף, או הארכת תקופת הפיתוח לתקופה נוספת של שנתיים לפחות, וזאת תוך 6 חודשים ממועד כריתת הסכם מאפיית ים סוף. בסעיף האמור נקבע כי "**המוכרת והקונה מתחייבים לפעול יחד בשקידה ובמהירות לשם קיום התנאי המתלה בהקדם האפשרי ולמלא אחר הוראות רמ"י ככל שידרשו לשם קיום התנאי המתלה**".

52. בסעיף 6.2 בהסכם מאפיית ים סוף נקבע כי ככל שהתנאי המתלה לא יתקיים בתוך התקופה המוסכמת, תהיה הרוכשת זכאית לבטל את הסכם המכר בהודעה בכתב.

53. בהסכם המכר בין אברהמי לבין נווה צדק (להלן- "**הסכם אברהמי**"), הוגדר הממכר, ב"**והואיל**" הראשון, כזכויותיה והתחייבויותיה של אברהמי על פי הסכם הקומבינציה. פורט באותו "והואיל" כי בהסכם הקומבינציה מכרה מאפיית ים סוף לאברהמי, 80% מזכויותיה בנכס, "**המוקנות לה בהתאם לחוזה פיתוח מיום 23.6.1996 , לרבות התוספות לו, ושתוקפו עד יום 1.4.2015**".

54. **עולה מהמקובץ כי נווה צדק רכשה את זכויותיה של מאפיית ים סוף בנכס, שחלקן הועברו לידי אברהמי בעסקת הקומבינציה.**

55. מבחינת התנהלות הצדדים ברור שהממכר בהסכמי המכר, הוא זכות רכושית במקרקעין. כפי שנקבע בפרשת עין צורים-

"מובן מאליו כי ראיית טיב ההסכם על־ידי המתקשרים אינה המבחן הבלעדי לקביעת מהות הזכויות שרכשה עין צורים מן המינהל. אפשר גם אפשר כי מוכר מתיימר להעביר זכויות לידי קונה בלי שזכויות אלה מצויות בפועל בידיו. עם זאת תפיסתם של המתקשרים וטיב התמורה עשויים להצביע על מהותה הכלכלית של העיסקה, שיש לה משקל נכבד בתחום דיני המסים"

56. כך גם בענייננו בולטת העובדה שמבחינת הצדדים נמכרה כאמור לנווה צדק זכות במקרקעין. מאפיית ים סוף הצהירה כי היא בעלת הזכויות **הבלבדיות** בממכר, כי לא ידוע לה על מניעה להתקשרות בהסכם, ועל האפשרות למלא אחר הוראותיו. מאפיית ים סוף אף התחייבה להאריך את חוזה הפיתוח, ולהשקיע לשם כך את כל המאמצים הדרושים ולשלם כל תשלום נדרש.
57. המצהיר מטעם העוררות הדגיש אמנם בתצהיר עדותו הראשית את הסיכונים הגלומים בעסקה, את העובדה שלא הייתה כל וודאות לכך שרמ"י תאריך את תקופת הפיתוח, ואולם מלוא הנתונים עמדו בפני הצדדים עובר להתקשרות בהסכמי המכר: הצדדים היו מודעים לכך ש'תקופת הפיתוח' הסתיימה ביום 1.4.2015, מספר חודשים לפני החתימה על הסכמי המכר; הצדדים אף היו מודעים לארכות שניתנו בעבר לתקופת הפיתוח, ושעוגנו באמצעות התוספות לחוזה הפיתוח; מאפיית ים סוף אף התחייבה לפעול להארכת תוקף "חוזה הפיתוח".
58. הצדדים להסכמי המכר היו אפוא מודעים לסיכונים הנטענים, ככל שאכן כרוכים בעסקה סיכונים, ובכול זאת מצאו לנכון להתקשר בעסקה המגולמת בהסכמי המכר, על יסוד ההנחה שלמאפיית ים סוף קיימות זכויות רכושיות במקרקעין, שאותן יש באפשרותה למכור. ערכו של הממכר אף הוערך בסכום שאינו זניח, כפי שניתן ללמוד מהתמורה שנקבעה בהסכמי המכר. תפיסתם של הצדדים את העסקה, מעידה על כך שמדובר במכירת זכויות במקרקעין, במיוחד לאור ההגדרות הרחבות והגמישות למונחים "מכירה" ו"זכויות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין.
59. מעבר לדרוש אציין כי לעניין סיווג הזכויות כ"**זכויות במקרקעין**", אין נפקות לטיבן של הזכויות הנמכרות במקרקעין, האם קיים סימן שאלה באשר לתוקפן, האם מדובר בזכויות וודאיות, או האם מדובר בזכויות קלושות. אין גם נפקות לקיומו של סיכון למימוש הזכויות שנמכרו, (בין בשל החשש מביטול זכויותיה של מאפיית ים סוף, בין בשל האפשרות שלא יינתן היתר בנייה, בין מכול סיבה אחרת), שכן, כפי שהודגש בפרשת בזק, **אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין", אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה... כך לגבי "מכירת זכות במקרקעין" בכלל, וכך גם לגבי "מכירת זכות במקרקעין" מסוג חכירה**". מטבע הדברים עסקאות במקרקעין עלולות להיות עסקאות בעלות סיכון גבוה, ואולם אין בקיומו של הסיכון או בקיומם של סימני שאלה כדי להשליך על סיווג העסקה כ"מכירה" של "זכות במקרקעין", במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. משנעשתה התקשרות חוזית שתוכנה הוא מתן זכות או אופציה לקבלת זכות רכושית במקרקעין, בין אם מדובר

בזכות וודאית, בין אם מדובר בזכות קלושה, הרי שמבחינת חוק מיסוי מקרקעין ותכליותיו, מדובר במכירת 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין.

60. לא זו אף זו. **מהבחינה האובייקטיבית**, הזכויות שהיו למאפיית ים סוף, ואשר נמכרו לנווה צדק בהסכמי המכר, הן "זכויות במקרקעין" כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, בהתאם להתקשרות בין מאפיית ים סוף לבין רמ"י.

61. אף שמאפיית ים סוף הגדירה בהסכם ים סוף את זכויותיה בנכס כזכויות שהוקנו לה על פי חוזה הפיתוח עם רמ"י, מבחינת **תוכנה הכלכלי** של העסקה, מכרה רמ"י למאפיית ים סוף 'זכויות במקרקעין', כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, כבר במועד '**אישור העסקה**', ללא קשר ל'חוזה הפיתוח', הן בחלופת פסקה (1) בהגדרת "מכירה", העוסקת בחכירה לתקופה העולה על 25 שנים, (המותנית בתנאים), והן בחלופת פסקה (2) בהגדרת "מכירה", העוסקת בהענקת זכות לקבל זכות במקרקעין, היינו זכות לקבל חכירה לתקופה בת 49 שנה.

62. אישור העסקה על ידי רמ"י, לא הוצג לפני, ואולם מעיון בחוזה הפיתוח ניתן ללמוד כי הזכויות במקרקעין נמכרו למאפיית ים סוף כבר במועד אישור העסקה. "**יום אישור העסקה**" מוגדר ב'חוזה הפיתוח' כ"**תאריך בו אושרה העסקה נשוא חוזה זה על- ידי הנהלת המינהל, דהיינו 27.2.1995**"; המועדים הרלוונטיים ב'חוזה הפיתוח', כגון מועדי 'תקופת הפיתוח' ו'תקופת החכירה בת 49 השנים', נמנים ממועד **אישור העסקה**, (ולא מועד החתימה על חוזה הפיתוח). כך גם מועדים אחרים, כגון 'המועד להגשת התכניות' ו"המועד להתחלת הבניה". 'המדד היסודי' על פי חוזה הפיתוח הוא מדד המחירים לצרכן האחרון שהיה ידוע ביום **אישור העסקה**, ולא ביום החתימה על הסכם הפיתוח. באופן דומה גם המועדים בתוספות לחוזה הפיתוח, שבגדרן הוארכה תקופת הפיתוח, נמנים ממועד **אישור העסקה**, ולא ממועד החתימה על הסכם הפיתוח.

63. בחוזה הפיתוח לא נקבעה הוראה שלפיה בסיום תקופת הפיתוח מתבטלת מאליה ההתקשרות בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף, אף לא נקבעה הוראה שלפיה אי עמידה במועדים, מובילה לביטול אוטומטי של חוזה הפיתוח. גב' גאפר הצהירה בסעיף 8 בתצהיר עדותה הראשית כי ככל שהיזם אינו עומד במועד להשלמת הפיתוח, מודיעה רמ"י ליזם על **כוונתה** לבטל את העסקה אתו, היינו **העסקה בין רמ"י לבין היזם עדיין שרירה וקיימת, והיא אינה מתבטלת מאליה.** עוד הצהירה כי במקרה שהיזם מגיש בקשה לקבלת ארכה נוספת להשלמת הפיתוח, נבחנת בקשתו, ורק אם מתקבלת החלטה לסרב לבקשה, מודיעים ליזם על הכוונה לבטל את העסקה. כן הצהירה (בסעיפים 9-10 בתצהיר עדותה הראשית) כי כאשר מחליטה רמ"י להאריך את המועד להשלמת תקופת הפיתוח, לא רואים בכך עסקה חדשה, אלה המשך של העסקה המקורית שנחתמה עם היזם. גם אם התוספת לחוזה הפיתוח נחתמת בפועל לאחר שחוזה הפיתוח הסתיים, תקופת הפיתוח החדשה מתחילה מיד בתום תקופת הפיתוח הקודמת, כך שנשמר רצף חוזי.

64. אשר לעסקה הספציפית בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף, הצהירה גב' גאפר, בסעיף 8 בתצהיר עדותה הראשית, כי לא התקבלה מעולם הודעה מרמ"י על כוונה לבטל את העסקה. לא זו אף זו. אף הוחלט לקבל את בקשתה של מאפיית ים סוף, ולהאריך את המועד להשלמת הפיתוח. כן הצהירה (בסעיף 9 בתצהיר עדותה הראשית) כי בהארכות

תקופות הפיתוח בעסקה בין רמ"י למאפיית ים סוף, ראו את ההארכות של תקופות הפיתוח כהמשכה של העסקה שאושרה בשנת 1995.

65. בהתאם להלכה הפסוקה, **ה"מכירה" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין מתקיימת כבר במועד אישור העסקה על ידי רמ"י**, שכן, כבר במועד אישור העסקה היה קיבול מצד רמ"י להצעתה של מאפיית ים סוף, וכפועל יוצא כבר במועד אישור העסקה נכרת הסכם ל'מכירת' הזכויות בנכס. כבר במועד אישור העסקה התרחשה התמורה במערך הזכויות של מאפיית ים סוף, וכבר במועד זה נוצרה למאפיית ים סוף הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא "אירוע המס" שאותו ביקש חוק מיסוי מקרקעין למסות.

66. אמנם העסקה בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף, לחכירת המקרקעין לתקופה של 49 שנים, מותנית בקיומם של תנאים, כגון חתימה על 'חוזה פיתוח', עמידה בתנאיו של 'חוזה הפיתוח', וחתימה על 'חוזה חכירה', בשל אופייה המיוחד של ההתקשרות בינה לבין רמ"י, טבעה וטיבה, ושאיפתה של רמ"י לוודא שהחכרת המקרקעין תמלא את יעודה. יחד עם זאת, החוזה שנכרת במועד **אישור העסקה** הוא חוזה מחייב מרגע כריתתו, גם אם יש בו תנאי מתלה, בין אם התנאי המתלה התקיים, בין אם לאו (כפי שנקבע עוד בפרשת אלדר שרון).

67. התנהגותם של הצדדים אף היא מעידה על כך שהמהות האמתית של ההתקשרות בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף היא העסקה שנכרתה עוד במועד אישור העסקה. מאפיית ים סוף פנתה פעם אחר פעם בבקשה להארכת תקופת הפיתוח, ובקשתה נענתה, פעם אחר פעם. העסקה בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף, אשר נכרתה במועד ביצוע העסקה, אינה מתבטלת מאליה בתום תקופת הפיתוח, והיא טעונה ביטול מפורש, מחמת אי עמידה בתנאים או מחמת סיבה חוזית אחרת, ביטול שלא נעשה בענייננו, כפי שהעידה גב' געפר.

68. הסכמי המכר נחתמו מנקודת מוצא שלמאפיית ים סוף זכויות בנכס, ולאחר שמאפיית ים סוף ביקשה, ביום 3.9.15, הארכה נוספת של תקופת הפיתוח (נספח 10 לתצהיר עדותה הראשית), והסבירה את הטעמים לכך שטרם סיימה את ההליך.

69. **לסיכום נקודה זו, הזכויות שרכשה מאפיית ים סוף מרמ"י, ואשר נמכרו לנווה צדק (במישרין או בעקיפין), היו אפוא 'זכויות במקרקעין', במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, כבר במועד אישור העסקה, ללא תלות בחתימת 'חוזה הפיתוח', ועל כן הן אינן משנות את אופיין בתום תקופת הפיתוח כל עוד העסקה בין מאפיית ים סוף לבין רמ"י שרירה וקיימת**. כשם שחתימה על הסכם הפיתוח אינה התנאי להתגבשות אירוע המס של 'מכירת' ה'זכויות במקרקעין', כך גם תום תקופתו של הסכם הפיתוח אינה משנה את טיבן של הזכויות שהוקנו ליזם באישור העסקה כ"זכויות במקרקעין" כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין. **מבחינת מהותה הכלכלית האמתית של העסקה, גם בתום תקופת הפיתוח עדיין הייתה העסקה בין רמ"י לבין מאפיית ים סוף בתוקף, והזכויות שהיו למאפיית ים סוף נותרו 'זכויות במקרקעין' כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, הן אלו הזכויות שנמכרו לנווה צדק, על ידי מאפיית ים סוף ועל ידי אברהמי, ולפיכך חייבת מכירתן במס שבח ובמס רכישה**.

<u>האם ניתן לדון במסגרת הליך זה ב'שומת הקבלן'</u>

70. **מחלוקת שניה בין הצדדים היא בשאלה האם יש לדון במסגרת ערר זה ב'שומת קבלן', שהוצאה בתחילה לאברהמי, לאחר שביקשה פטור ממס לפי סעיף 50 ב**חוק מיסוי מקרקעין**, ואשר בוטלה לבקשתה, ותוקנה בהתאם להצהרתה, לאחר שפקיד השומה מצא כי פעילותה אינה מגיעה לכדי פעילות עסקית, ועל כן איננה חייבת במס לפי הוראות** פקודת מס הכנסה**. בד בבד עם תיקון השומה שילמה אברהמי את מלוא המס בהתאם לשומה החדשה**, בסך של 456,956 ₪.

71. חרף העובדה שעמדתה של אברהמי התקבלה על ידי המשיב, אשר הוציא כאמור שומה מתוקנת בהתאם להצהרתה ולחישוב שערכה, סירבה אברהמי למחוק את הערר שהגישה, בטענה שבכוונתה להגיש תביעה ייצוגית בנושא "שומות הקבלן", וכן מהטעם שבבג"ץ 4244/17 **הר שמש נ' מנהל רשות המסים** (מיום 12.4.18) (להלן- "**בג"ץ הר שמש**") נקבע כי אין לעותר ציבורי זכות עמידה בנושא 'שומת קבלן', ועל כן, ככל שרשות המסים לא תתחייב להימנע מטענת סף בהליך לפי חוק התביעות הייצוגיות כי העוררת לא מיצתה את הליכי השומה, עומדת אברהמי על בירור הערר.

72. בסיכומיה טענה אברהמי כי שומת הקבלן שבוטלה הייתה סתמית ושרירותית. עוד טענה כי במקרים אחרים, לא מעטים, כאשר קבלן אינו מקבל פטור לפי סעיף 50, נותרת 'שומת הקבלן' על כנה, והמשיב אף ממנה כונס נכסים לשם גביית החוב המבוסס על שומת הקבלן. משיב התנגד לדיון בטענה במסגרת ערר זה. בשלב מוקדם בהליך אף ביקש למחוק את הערר על הסף.

73. גם בעניין זה מצאתי שהדין הוא עם המשיב. אף שסעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין מקנה לכל "**הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל**" את האפשרות לערור לוועדת הערר, והזכות האמורה אינה מצטמצמת להחלטת המנהל בהשגה בלבד (ראו נמדר, חלק ב', עמ' 737), לא ניתן להגיש ערר על החלטה שבוטלה, ולנהל בפני הוועדה דיונים תאורטיים בשומות או בהחלטות שאינן בתוקף. וועדת הערר, כמו גם בתי המשפט, אינם מבררים הליך עיוני תאורטי, מבלי שקיים סכסוך בין הצדדים הטעון הכרעה, ומבלי שנתבע בהליך סעד קונקרטי. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, זכות הגישה לערכאות אינה זכות מוחלטת, ויש לאזן בינה לבין זכויות ואינטרסים אחרים הראויים להגנה. כפי שציינה כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בעע"א 6426/13 **קבוצת עזריאלי בע"מ נ' הממונה על ההגבלים העסקיים** (מיום 25.8.2014)-

> **"במקרה שלפנינו ניצב אל מול זכות הגישה לערכאות האינטרס הציבורי שבית המשפט לא ידון בעניין בעל אופי אקדמי-תיאורטי. נוכח אינטרס זה פיתחה הפסיקה הישראלית את דוקטרינת "הבעיה האקדמית" שהיא אחת ממכלול "יצירות שיפוטיות מווסתות", ככינוין בפי השופט א' ברק (כתוארו אז) ב**בג"ץ 217/80 סגל נ' שר הפנים, פ"ד לד** (4) 429, 440 (1980) (להלן: עניין סגל), הנוצרות, בין היתר, בשל רצונו של בית המשפט לווסת את זרם הפניות המוגשות אליו. סוגיה תיאורטית הוגדרה בפסיקה כסוגיה אשר "אינה נדרשת לפתרון סכסוך בר-קיימא בעת העיסוק בה. היא אינה מתבססת על מערכת עובדות ספציפית, ואינה כרוכה בבקשת סעד קונקרטי, אלא מעלה שאלה משפטית, בעלת אופי כללי, ללא קשר הדוק לנסיבות מקרה מסוים... אכן, תביעה או עתירה המוגשת לבית המשפט מן הדין כי תהיה לה, ככלל, נפקות מעשית והכלל המשפטי המבקש למנוע דיון תיאורטי**

שאין לו נפקות כזו יסודו בהסתייגות מקבלת החלטות שיפוטיות בהעדר תשתית עובדתית קונקרטית וכן בשאיפה לנצל בצורה יעילה את המשאבים השיפוטיים המוגבלים ולוודא כי בית המשפט אינו משחית את זמנו היקר לריק בדיונים שאין להם נפקות מעשית כאמור... יפים לעניין זה דבריה של השופטת א' פרוקצ'יה בעניין בר-אילן:

"דרך-כלל, הכרעה בעתירה תיאורטית אינה עולה בקנה אחד עם התפקיד השיפוטי המובהק שנועד להכריע במחלוקות ממשיות ולמצוא להן פתרון; היא עלולה להסיג בכך את גבולן של רשויות שלטון אחרות; נעדר בה תיחום קונקרטי של ענין שיש להכריע בו; וקיים חשש, הטבוע בשיטה האדוורסרית, כי טיעון תיאורטי לא ימצה את כל רבדיו של הענין; מתלווה לכך גם חשש מהכבדה לא ראויה על בית המשפט בעניינים שאינם מחייבים הכרעה, לאור הנטל הכבד הרובץ על שכמו המחייבו לפסוק בעניינים בעלי נפקות מעשית." (עניין בר-אילן, פסקה 30).

בצד הכלל האמור פותחו עם זאת חריגים לאותו הכלל אשר בהתקיימם יצדיקו דיון אף שמדובר בעניין תיאורטי. כך הדבר כאשר מתעוררת שאלה חשובה אשר לא ניתן לפסוק בה אלא כשהיא מוצגת כשאלה כללית המנותקת ממקרה קונקרטי, וכן כאשר הסוגיה היא בעלת "אורך חיים קצר" באופן שעל פי רוב היא הופכת תיאורטית טרם שהגיע מועד הדיון בה.

74. בענייננו, הואיל ו'שומת הקבלן' נושא הערר שהגישה אברהמי, בוטלה, לא קיימת מחלוקת בין הצדדים בנושא זה הטעונה הכרעה, אף לא מתבקש סעד ברור בשל כך, ואין מקום לדיון בסוגיה התאורטית במסגרת ערר זה. כפי שאפרט גם להלן, לא הובאו בפני הוועדה ראיות בהקשר לטענתה של אברהמי בנושא שומת הקבלן, וטענותיה נותרו טענות בעלמא. הטענה שיש להותיר את הערר תלוי ועומד בפני ועדת הערר בשל הכוונה להגיש תביעה ייצוגית, אינה עילה לקיום דיון תאורטי או אקדמי בסוגיה, והינה בגדר שימוש לרעה בהליך שלפני, שכן מדובר בהכבדה בלתי ראויה על הועדה, ובהשחתת זמן שיפוטי יקר, בניגוד לאינטרס הציבורי, בשאלה שאינה מחייבת הכרעה, ואין לה כל נפקות בהליך שלפני.
75. ראוי לציין כי דחיית העתירה בבג"ץ הר שמש נעשתה מהטעם שיש להקפיד על זכות העמידה-

"על מנת להבטיח דיון שיפוטי יעיל והוגן... אין תוחלת בדיון בעתירתו של עותר שכזה – כשעל-פי רוב אין לאל-ידו לפרוש את מלוא התשתית העובדתית הנחוצה לשם הכרעה, ונמצא הדיון בעתירה מתקיים על כרעי-תרנגולת, מבלעדי בסיס ממשי כנדרש לצורך הסקת מסקנות; בדיון שכזה יכול שייפגעו אינטרסים של הנפגעים הרלבנטיים עצמם, אשר אינם חפצים מטעמיהם בהתדיינות משפטית (בענייננו, למשל, לא ראה העותר לצרף את "התאחדות בוני הארץ" כמשיבה לעתירה, חרף העובדה שהיא צד לאותו "הסדר הקבלנים" הנתקף בעתירה); זמן שיפוטי יקר יורד לטמיון, תוך מתן העדפה בהקצאת משאבים

שיפוטיים לעותר שרב את ריבו של האחר, על פני בעל דין שענייננו מוחשי ודוחק".

76. אינני סבורה כי קיום דיון תאורטי, בשומה שאינה רלוונטית עוד, עונה על הקשיים שציין בית המשפט העליון בבג"ץ הר שמש, ומכשיר דיון יעיל וממצה בסוגיה שהועלתה. מעבר לכך שהשומה הראשונית והזמנית שנקבעה לאברהמי אינה תקיפה לאחר שבוטלה, לא הובאו כל ראיות המאפשרות דיון ממצה בסוגיה. לא הוגש תצהיר מטעם אברהמי (אלא מטעם נווה צדק בלבד, בעניין סוגיית סיווג הזכויות שנמכרו כ'זכויות במקרקעין'), לא הוצגו מסמכים ולא התברר ההליך המתנהל בעניין 'שומת קבלן', מטרתו, טיבו של 'הסדר הקבלנים' הנטען, והעיקר, האם תוצאתו היא אכן פגיעה בנישום, כפי שנטען.
77. לא זו אף זו. הטיפול השומתי באברהמי מעיד לכאורה על כך שאין כל יסוד לקובלנות שהעלתה אברהמי באשר לפגיעה בנישומים או לעוול שנגרם להם. המשיב כאמור קיבל את הדוח המתקן של אברהמי, אף קיבל את תחשיבה לעניין המס שהיא חייבת בו, כך שלא נגרם לאברהמי כל עוול. מבלי לקבוע מסמרות בסוגיה שלא התבררה בפני, מלמד לכאורה המקרה שלפנינו על כך שההליך שנוקט המשיב בעניין הוראת סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, מבטיח גביית מס אמת ומנגד גם מניעת שימוש לרעה, תוך מתן אפשרות לפקיד השומה לבחון האם מדובר באירוע החייב במס לפי הוראות פקודת מס הכנסה, ומתן מענה שומתי הולם מיד לאחר שפקיד השומה קובע כי לא מדובר במכירה המגיעה לכלל פעילות עסקית.
78. על כל פנים, טענותיה של אברהמי בדבר 'שומת הקבלן', טבעה וטיבה, נותרו טענות בעלמא, טענות אקדמיות, ללא נפקות להליך שלפני, שלא התבררו באופן ממצה, ואין כל עילה לדון בהן במסגרת פסק הדין.
79. בסיכומיה טענה אברהמי טענה חדשה, שלפיה גם אם פעילותה אינה עולה לכדי עסק, היה על פקיד השומה לחייב את ההכנסה כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, מבחינת טיב הנכס, היקף העסקאות, מבחן הארגון וההשבחה, מבחן הבקיאות ומבחן הנסיבות.
80. החלטת פקיד השומה בעניין זה ניתנה עוד ביוני 2018. אברהמי לא הגישה השגה או ערר על ההחלטה במועדים שנקבעו לכך, אלא פנתה למשיב בבקשה לתיקון שומה. זאת ועוד, הליך הערר על פי חוק מיסוי מקרקעין אינו הליך ערעור על החלטות פקיד השומה, ומותב זה, וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, אינה מוסמכת לדון בערעורים על החלטות פקיד השומה. לפיכך יש לדחות את הערר גם בסוגיה זו.

סיכום

81. אשר על כן, אציע לחברי לדחות את העררים ולחייב כל אחת מהעוררות בהוצאות משפט ובשכ"ט עו"ד המשיב בסך של 30,000 ₪ כל אחת. הסכום האמור ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

מר אלון לילי, חבר הוועדה:

82. קראתי בעיון רב את החלטת יו"ר הועדה ואני מסכים להחלטתה כי יש לדחות את הערר ולחייב את העוררות בהוצאות שקבעה.

83. אבקש לחדד את היחס החוזי בין רשות מקרקעי ישראל לבין ים סוף מאפיה קואופרטיבית (להלן "ים סוף") . ביאור היחס בין שני הצדדים מוביל למסקנה כי עסקינן במכירה של זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (להלן "החוק") כמבואר להלן.

84. בהתאם לס' 19 (3) לחוק נקבע כי יום המכירה או יום הפעולה לעניין חישוב מס שבח במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל, הוא יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך.
בענייננו, בהתאם לחוזה הפיתוח מיום 23.06.1996 (להלן "חוזה הפיתוח") אושרה העסקה שנערכה בין מינהל מקרקעי ישראל (כיום רשות מקרקעי ישראל ולהלן "רמ"י") לבין ים סוף מאפיה קואופרטיבית (להלן "ים סוף") ביום 27.02.1995.

85. הזכות שנמכרה הנה זכות חוזית לחוזה חכירה לתקופה של 49 שנים החל מיום אשור העסקה, כאמור בחוזה הפיתוח.

86. טוענות העוררות כי "הזכות שבידי אברהמי יונקת מהזכויות שבידי מאפיית ים סוף. במועד הקבוע בידי מאפיית ים סוף, חוזה פיתוח שפג תוקפו וטרם חודש. לפיכך אין לראות בחברת אברהמי כמי שמחזיקה זכות במקרקעין" כן נטען כי החוק חל גם על זכויות חוזיות אבל לא במצב שבו לאדם אין זכויות .

אכן הזכות שבידי אברהמי יונקת מהזכויות שבידי "ים סוף". עם זאת, זכויות "ים סוף" במקרקעין נשאבות מכח אישור העסקה ע"י הנהלת רמ"י ביום 27.02.1995. אישור זה שריר וקיים ובהתאם זכותה של "ים סוף" במקרקעין הנה זכות לקבל זכות חכירה. זכות זו תגדל לכדי זכות חכירה בכפוף למילוי מס' תנאים המפורטים בחוזה הפיתוח. מילוי תנאים אלה ישביח את הזכות במקרקעין לזכות חכירה ביחס לזכות לקבל זכות לחכירה. עם זאת, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין יש למסות את שני סוגי הזכויות.

87. בנוסף לאמור, אבקש לבחון גם את חוזה הפיתוח בין רמ"י ל"ים סוף". כאמור "ים סוף" לא מילאה תנאים יסודיים בחוזה הפיתוח כך שלכאורה ניתן לבטל את חוזה הפיתוח, ברם רמ"י מעולם לא ביטלה אותו. בהתאם לאמור בס' 12 לתנאי חוזה הפיתוח, רמ"י רשאית לבטל את החוזה במקרים מסוימים, בכפוף לשליחת הודעה ליוזם, במכתב רשום על ביטול החוזה.

כאמור **רמ"י רשאית ולא חייבת**.

88. לא הוצגה בפני הועדה הודעה מרמ"י ל"ים סוף" על ביטול חוזה הפיתוח. כמו כן, הייתה באפשרות רמ"י להוסיף סעיף, בכל אחת מהתוספות לחוזה הפיתוח, ולפיו הארכה זו הנה אחרונה ובמידה ו"ים סוף" לא תעמוד בתנאי החוזה, לא יוארך עוד חוזה הפיתוח, בכפוף למתן הודעה במכתב רשום על ביטול החוזה.

89. בסיכומי העוררות קיימת הפניה אל החלטת רמ"י מס' 1299 מיום 30.05.2011. מהחלטה זו עולה כי מדיניות המינהל באופן כללי הינה שלא לבטל עסקות. יחד עם זאת,

בעסקאות בפטור ממכרז שהוקצו למטרת תעשיה ותיירות יקבעו כללים לביטול העסקות. הכללים כוללים תנאים מצטברים כדלהלן:

א. הפרת הסכם הפיתוח ע"י היזם – בענייננו אכן קיימת הפרה.
ב. החלטת הנהלת המינהל כי המוחכר דרוש למינהל לביצוע יעדיו, או בקשה מהיזם לבטל את ההסכם והסכמת הנהלת המינהל לכך. **תנאים אלו לא מולאו בענייננו ולכן חוזה הפיתוח לא בוטל גם מכח החלטה זו.**

כן הפנו העוררות אל החלטת רמ"י מס' 1481 מיום 15.09.2016. החלטה זו דנה בביטול עסקאות ומתן ארכות לביצוען. עם זאת, מועד מכירת הזכויות ל"נווה צדק" חל ביום 21.04.2016, דהיינו טרם אישור החלטת רמ"י מס' 1481 ולכן לא ראיתי טעם לבחון טענה זו.

90. מהמקובץ עולה כי אין רלבנטיות לעניין תוקפו של חוזה הפיתוח, שכן גם אם פג תוקפו, ולא כך בענייננו, הרי שאין זה משנה לעניין עצם קיום הזכות במקרקעין אלא לעניין שוויה הכלכלי של אותה זכות בלבד.

91. לסיכום, אני מסכים עם החלטת יו"ר הועדה כי הזכות שנמכרה הנה זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק ובכלל זה גם לקביעה בעניין שומת הקבלן.

<u>מר גד נתן, חבר הוועדה</u>:

92. אני מסכים לפסק הדין של יו"ר הועדה השופטת ייטב, לרבות הקביעה שאישור העיסקה מקנה 'זכות במקרקעין' כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, והרי שהעברתה חייבת במס שבח ומס רכישה. ברצוני להוסיף זווית ראיה משלי, בנוסף, ולא במקום האמור בו.

93. בא כח העוררים טוען כי בעסקאות 'נווה צדק' – 'אברהמי', ו-'נווה צדק' – 'ים סוף' "לא נמכרו זכויות במקרקעין". לטענתו עת נערכו חוזי המכר לא היה בידי 'ים סוף' חוזה פיתוח או חוזה חכירה ומשכך לא החזיקה זכויות במקרקעין. הואיל וכך אין העסקאות חייבות במס שבח ואין לחייב את נווה צדק במס רכישה.

94. אינני מסכים עימו ואנמק. בנספח מס' 13 לתצהיר מר בר דוד מנהל עוררת 2 'נווה צדק' מתוארת השתלשלות האירועים כהסבר "**לשינויים בעסקה**" הכל לשם קבלת אורכה להסכם פיתוח.

95. מהאמור בהסבר "לשינויים בעסקה" עולה כי לא ניתן היה להוציא היתר בניה במגרש, עקב חסם תכנוני, ולכן נמנע מהעוררים לעמוד בתנאי הסכם הפיתוח, ולהוציא היתר בניה. וכך גם מעידה גב' ג'עברי, כאמור בסע' 6 לתצהירה.

96. לכל אורך הדרך, ובהדגשה על התקופה שבין תום תקופת הפיתוח בשנת 2015 ועד חתימה על התוספת ואישור האורכה בשנת 2018, (להלן – "תקופת הביניים"), התנהגות הצדדים, 'ים סוף' מחד ורמ"י מנגד העידה, על רצונם להמשיך ולקיים את היחס המשפטי שהיה קיים ביניהם קודם לכן, תוך ש-'ים סוף' נותרת במעמד של בר רשות בכוונה להמשיך

ולקבל אורכה ולחתום על תוספת לחוזה הפיתוח כהמשך ומכוחו של חוזה הפיתוח המקורי.

97. כוונת "ים סוף" להמשך החזקתה בנכס באה לידי ביטוי עוד קודם לסיום תקופת הפיתוח בשנת 2015, בכך שהיא פעלה בקידום תב"עות, שתאפשרנה פיתוח האתר והוצאת היתר בניה, ובמקביל הגישה בקשה להארכת חוזה הפיתוח (נספח 10 לתצהיר בר דוד), בהסבירה את העיכובים בכשל תכנוני, מגובה במכתב מאת מח' ההנדסה בעירית אילת (נספח 13 לתצהיר).

98. תוך כדי תקופת הביניים, ועד אישור תב"ע מפורטת מס' 602-0394437, המאפשרת פיתוח והוצאת היתרי בניה, כורתת "ים סוף" חוזה מכר של זכויותיה עם "נווה צדק", ובמקביל "אברהמי" כורתת חוזה בו מעבירה את זכויותיה והתחייבויותיה כלפי "ים סוף" ל"נווה צדק" והכל בהסכמתה של "ים סוף".

99. במקביל "נווה צדק" מציעה דירות למכירה, כמופיע בעדות דוד בר, עובדה המעידה על החזקת זכויות רכושיות.

100. זו וגם זו, בתקופת הביניים, בה לא היה, לכאורה, קשר חוזי בין הצדדים, באישור על רישום זכויות בנכס, שהופק ע"י רמ"י, מיום 18/12017, הזכויות בנכס רשומות ע"ש "ים סוף". כמו כן מצויין שפג תוקפו של חוזה הפיתוח. (נספח 3 בתצהיר בר דוד) כל זאת מבלי שמי מהצדדים יפעל למחיקת רישום הזכויות.

101. אם כן, בתקופת הביניים החזיקה "ים סוף" בנכס, לא עזבה את הקרקע ולא החזירה אותה לרמ"י, ורמ"י מצידה לא דרשה את החזרת הקרקע בהתאם לסע' 2 להחלטת מועצת רמ"י מס' 1481.(ר' סע' 8 לתצהיר ג'עברי). במקביל רמ"י מנהלת הליך של "שינוי עיסקה" לשם קבלת אורכה וחתימה על תוספת לחוזה הפיתוח, שאכן נחתם בסופו של יום.

102. בתצהיר ג'עבר, סע' 9, הובהר כי הארכת מועד הפיתוח אינו מהווה עסקה חדשה, אלא המשך של החוזה הקודם, ובענייננו החוזה הראשון משנת 1996. שמו של ההליך "שינויים בעסקה" מעיד שלא נערכה עסקה חדשה אלא זו הקיימת הינה המשך לעסקה שנחתמה בחוזה הפיתוח בשנת 1996.

103. העיסקה שונתה בין היתר, עקב שינוי התב"ע שחייב התחשבנות חדשה, ונעשתה בהמלצת מרחב דרום בשינויים המתחייבים.

104. פסק דין "**קוטליצקי**" רעא 6166/12 **יעקב קוטליצקי נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה בתל אביב-יפו,** (מיום 23/12/12) דן במקרה של חבות חוכר בהיטל השבחה בגין תכנית שאושרה בתקופה שבין סיום תקופת החכירה לבין חידוש חוזה חכירה.

בית המשפט בחן את התנהגות החוכר ורמ"י בתקופת הביניים וקבע שהתנהגות הצדדים הביעה הסכמתם כי הסטטוס המשפטי שביניהם נותר כשהיה.

"מנגד, חוזי החכירה – הראשון והשני – אינם שוללים קיומה של חכירה לדורות גם בתקופת הביניים. מדובר אפוא בשאלה תלוית נסיבות... מכלול הנסיבות והנתונים מלמד, שלאחר סיומו של חוזה החכירה הראשון הסכימו המבקשים והמינהל,

בהתנהגותם, על המשך היחס המשפטי שהיה קיים ביניהם קודם לכן, תוך שהמבקשים נותרים במעמד של חוכר לדורות."

105. מהעובדות עד כאן ובמקובץ עולה כי בהתנהגות שני הצדדים, "ים סוף" ורמ"י הסכימו על המשך היחסי המשפטי הקודם שהיה קיים ביניהם, בהתאמה המתבקשת לתב"עות החדשות, תוך ש-"ים סוף" היא בעלת חוזה פיתוח בנכס, כאשר הכשלים התכנוניים הם הגורמים הישירים להתארכות הזמן בין החתימה על חוזה פיתוח לראשונה בשנת 1996 ועד החתימה על התוספת לחוזה הפיתוח בשנת 2018.

106. למעלה מן הצורך, אומר כי בגין הפרשי השווי של התכניות החדשות, דמי ההיתר חושבו לשיעור של 31%, וזאת אך בשל ההנחה המוסכמת כי הם בעלי זכויות פיתוח לפי חוזה הפיתוח הראשון, וכי אלמלא הנחה זו היה עליהם לשלם 91% מערכם המלא של המקרקעין.

107. התנהגות הצדדים כולם, כפי שתוארה לעיל, מראה כי הזכויות שהיו ל"ים סוף" נותרו זכויות במקרקעין כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, אשר נמכרו ל-"נווה צדק", על ידי "ים סוף" ועל ידי "אברהמי", ולפיכך חייבת מכירתן במס שבח ובמס רכישה.

108. לגבי "שומת הקבלן" שהופקה ל"אברהמי", אני רואה עין בעין את קביעת יו"ר הועדה השופטת ייטב.

109. לסיכום, אני בדעה שיש לדחות את העררים ולחייב כל אחת מהעוררות בהוצאות משפט ובשכ"ט עו"ד המשיב כפי שקבעה יו"ר הועדה - סך של 30,000 ₪ כל אחת.

<u>הוחלט כאמור בפסק דינה של כב' השופטת יעל ייטב, יו"ר הוועדה</u>

ניתן היום, כ"א שבט תשפ"א, 03 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

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

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

יעל ייטב 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה