

## **ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני: 0

**בפני** יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין  
עו"ד אהובה סימון, חברת ועדה  
עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה

**העוררת:** אאורה השקעות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד טלי יהושע ו/או עדי קימל  
משרד עו"ד מאיר מזרחי

**נגד**

**המשיב:** מנהל מיסוי מקרקעין חדרה  
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\), תשכ"ג-1963: סע' 1, 2, 9, 17, 73 \(א\), \(א\)](#)  
[חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה\), תשמ"ט-1989](#)

### **פסק דין**

**יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:**

**פתח דבר:**

חברה קבלנית א' מגישה במסגרת מכרז של רשות מקרקעי ישראל (רמ"י) הצעה לרכישת זכויות חכירה במקרקעין מסוימים וזוכה במכרז. כחלק מתנאי המכרז מתחייבת חברה קבלנית א' כלפי משרד הבינוי והשיכון לשאת בהוצאות פיתוח בגין הקמת מערכות תשתית, כבישים, תיעול, תאורה, מים וביוב (להלן – **הוצאות פיתוח**) – אשר לא בוצעו כלל במקרקעין עד מועד הזכייה במכרז ואף לאחריו.

זמן קצר לאחר הזכייה במכרז מתקשרת חברה קבלנית א' בהסכם שיתוף פעולה עם חברה קבלנית ב' וכן בהסכם למכירת 60% מזכויותיה במקרקעין נשוא המכרז לאותה חברה קבלנית ב', אשר מעבר לתשלום 60% משווי המקרקעין לחברה קבלנית א' - מתחייבת לשאת גם ב- 60% מהוצאות הפיתוח במקרקעין ששולמו (או ישולמו) על ידי חברה קבלנית א'.

חברה קבלנית א' מדווחת במועד הקבוע בדין למנהל מיסוי מקרקעין על העסקה מול רשות מקרקעי ישראל ומשלמת בשומה סופית מס רכישה לפי שווי המכירה המקרקעין בלבד (ללא הוצאות הפיתוח).

חברה קבלנית ב' מדווחת אף היא במועד הקבוע בדין על העסקה עם חברה קבלנית א' ומשלמת מס רכישה על פי שומתה העצמית לפי שווי המכירה של המקרקעין בלבד, ללא הוצאות הפיתוח, מאחר שלא בוצעו כלל עבודות הפיתוח גם עד למועד אותה עסקה.

מנהל מיסוי מקרקעין אינו מקבל את שומתה העצמית ומוציא לחברה קבלנית ב' שומת מס רכישה וקובע את שווי המכירה בעסקה בינה לבין חברה קבלנית א' כשווי הכולל גם את חלקה היחסי של חברה קבלנית ב' בהוצאות הפיתוח.

הסוגיה המונחת לפתחנו להכרעה בערר זה היא האם, בנסיבות המקרה דנן, יש לקבוע כי הוצאות הפיתוח הן חלק משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה בעסקה בין חברה קבלנית א' לחברה קבלנית ב' - אם לאו.

ובאופן יותר קונקרטי – האם יש בסיס בדין לאבחנה שיצר המשיב בין מה שכונה על ידו ה"חוליה הראשונה" ברכישת הזכויות במקרקעין מרמ"י לעומת ה"חוליה השנייה" שרכשה זכויות מהחוליה הראשונה – בכל הקשור והמתייחס לקביעת שווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה.

#### **תמצית טענות הצדדים:**

העוררת, חברת אאורה השקעות בע"מ (להלן – **העוררת**), אשר היא למעשה אותה חברה קבלנית ב', טוענת בערר דנן כי מאחר ועבודות הפיתוח טרם בוצעו במועד בו התקשרה בעסקה עם חברת גרופית הנדסה אזרחית ועבודות ציבוריות בע"מ (להלן – **גרופית**) – היא חברה קבלנית א' - ומאחר וקיימת שותפות בינה לבין גרופית והיא נכנסה בנעליה של גרופית ביחס לחלק המקרקעין שנרכש על ידה, תוך שקיימת הפרדה ברורה בין רכיב הוצאות הפיתוח לבין רכיב המקרקעין במערכת ההסכמית שבינה לבין גרופית – הרי שעל פי הפסיקה העקבית של בית המשפט העליון בסוגיה זו (ע"א 610/87 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד** (9.4.1979) (להלן – **פרשת מלמוד**), ע"א 225/84 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכט** (26.1.1986) (להלן – **פרשת הכט**), ע"א 293/89 **מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' גרינבלט** (24.8.1992) (להלן – **פרשת גרינבלט**) וע"א 2960/95 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ** (2.11.1998) (להלן – **פרשת שרביט**); כמו גם על פי הוראת הביצוע של המשיב (הוראת ביצוע מס שבח מס' 28/97) (להלן – **הוראת הביצוע**) והנחיית מנהלת המחלקה המקצועית באגף מיסוי מקרקעין גבי מיכל סופר; ובשל העובדה שגרופית לא חויבה במס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח – אין לכלול את סכום הוצאות הפיתוח כחלק משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה.

מנגד, טוען המשיב כי יש לאבחן בין חיובה של גרופית במס רכישה לבין חיובה של העוררת, וכי אין לראות בעוררת כמי שנכנסה בנעליה של גרופית ביחס ל- 60% מהמקרקעין שנרכשו על ידה; כי גם אם היה מקום לחייב את גרופית במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח והדבר לא נעשה, אין בכך ולא כלום לעניין חיובה של העוררת במס רכישה בגין הוצאות הפיתוח; כי יש לראות בגרופית כמי שמכרה קרקע מפותחת לעוררת מאחר וכל הוצאות הפיתוח שולמו על ידי גרופית טרם ההתקשרות בהסכם עם העוררת; וכי יש להקיש לעניין הנדון מפסיקת בית המשפט העליון בע"א 914/14

**מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב** (31.5.2015) (להלן – **פרשת מידטאון**), **בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב** (26.1.2010) (להלן – **פרשת חכשורי**) ו**בע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ** (16.8.2006) (להלן – **פרשת אורלי**).

לפיכך, טוען המשיב כי מקום בו העוררת נטלה על עצמה במסגרת הסכם המכר בינה לבין גרופית לשאת בעלויות ובהתחייבויות של גרופית בקשר עם עבודות הפיתוח, כתנאי לקבלת זכויות במקרקעין, הרי שעל פי "עקרון צירוף כלל התמורות" יש לכלול בשווי המכירה גם את הוצאות הפיתוח.

### **הרקע העובדתי שאינו שנוי במחלוקת:**

הגם שהוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים, בסופו של דבר לא התקיים דיון הוכחות בערר זה מאחר שהצדדים הסכימו כי למעשה לא קיימת מחלוקת עובדתית ביניהם וביקשו כי יינתן צו לסיכומים (פרוטוקול הדיון מיום 20.7.17). העובדות המפורטות להלן אינן שנויות במחלוקת בין הצדדים ומצויות בתצהיריהם:

1. בחודש נובמבר 2014 פרסמה רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) מכרז לחכירת ארבעה מגרשים באור עקיבא לפי תב"ע ש/1453 לבניית 240 יחידות דיור (תנאי המכרז ועדכונם צורפו כנספח 1 ונספח 2 לתצהירו של מר יוחאי אבטן (להלן – **מר אבטן**), סמנכ"ל הכספים של העוררת). יצוין, כי משרד הבינוי והשיכון היה אף הוא צד למכרז, כאשר חלקו נוגע להוצאות הפיתוח במקרקעין.

2. ביום 4.3.2015 זכתה גרופית במכרז (אישור הזכייה צורף כנספח 3 לתצהירו של מר אבטן) וקיבלה את זכות החכירה במגרשים 6 ו-7 המיועדים לבניית 94 יחידות דיור (לעיל ולהלן – **המקרקעין**). התמורה בגין המקרקעין נקבעה בהתאם להצעתה של גרופית במכרז, קרי: סך של 9,000,009 ₪ בתוספת מע"מ. לאישור הזכייה של גרופית במכרז צורף מסמך מאת אגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים ובו הובהרה עמדת אגף מיסוי מקרקעין באשר לצירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה, בהתאם להלכת בית המשפט העליון בפרשת **שרביט** (ראו העמוד הרביעי לנספח 3 לתצהיר מר אבטן), דהיינו: כי יחול מס רכישה על הוצאות פתוח בשל עבודות פיתוח **שבוצעו בפועל** עד מועד אישור העסקה.

יש להוסיף ולציין, כי מנהלת המחלקה המקצועית של אגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים, גב' מיכל סופר, הוציאה במהלך שנת 2017 הנחיה שכותרתה "חיוב היזם במס רכישה במכרזי רשות מקרקעי ישראל" (להלן – **ההנחיה**) (נספח ב' לסיכומי העוררת), במסגרתה נקבע כי בהתאם להלכת **שרביט** שווי המכירה נקבע לפי התמורה ששולמה בגין הקרקע בתוספת שווי רכיב הפיתוח **שבוצע בפועל** נכון למועד הזכייה במכרז, וכי אין לשנות מהלכת **שרביט** כל עוד לא התקבלה עמדה אחרת בהנהלת רשות המיסים. לפיכך, הונחו משרדי מיסוי מקרקעין להוציא שומות מס רכישה במכרזי רשות מקרקעי ישראל על פי הלכת **שרביט**, וככל שהוצאו שומות שלא בהתאם להנחיה – יש לתקן.

3. בהתאם לתנאי המכרז, התחייבה גרופית לשאת בתשלום הוצאות הפיתוח למשרד הבינוי והשיכון בסך 15,608,680 ₪.

גרופית התחייבה לשלם 15% מסך הוצאות הפיתוח בתוך 50 ימים מיום הזכייה במכרז, ולהשלים את מלוא התשלום בגין הוצאות הפיתוח תוך 170 ימים מיום הזכייה במכרז (ראו פרק שכותרתו "תנאי תשלום בגין סה"כ תשלום למשרד תוך 170 יום לקבלן/יזם" במכרז, עמ' 10 לתצהירו של מר אבטן). כן התחייבה גרופית לשלם את יתרת סכום ההצעה בגין המקרקעין תוך 180 יום (ראו סעיף 28.4 למכרז).

במועד פרסום המכרז כמו גם במועד ההכרזה על גרופית כזוכה במכרז לא בוצע כל פיתוח במקרקעין.

4. ביום 18.3.2015 הוגשה הודעת רמ"י למשיב בהתאם [לסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#), תשכ"ג-1963 (להלן – [חוק מיסוי מקרקעין](#)), לפיה תאריך אישור העסקה בגין הקצאת זכויות החכירה במקרקעין לגרופית בעבור 94 יחידות דיור הוא יום 4.3.2015 (הודעת רמ"י נספח א' לתצהירה של גב' רותם ורנר דוידוביץ', מטעם המשיב, להלן – [גב' ורנר](#)).

5. ביום 13.4.2015 דיווחה גרופית על רכישת הזכויות במקרקעין בהתאם לזכייתה במכרז. בהודעת שומת מס רכישה מיום 30.7.2015 שהוצאה לגרופית על ידי המשיב חויבה גרופית בתשלום מס רכישה בסך 540,001 ₪ לפי שווי מכירה בסך 9,000,009 ₪ (השומה וקבלה בגין תשלומה צורפו כנספח 4 לתצהירו של מר אבטן).

6. ביום 20.4.2015 שילמה גרופית סך של 2,352,356 ₪ למשרד הבינוי והשיכון, המהווים 15% מהוצאות הפיתוח (נספח ג' לתצהירה של גב' ורנר).

7. ביום 8.7.2015 נחתמו בין גרופית לבין העוררת שני הסכמים: הסכם מכר (להלן – [הסכם המכר](#), צורף כנספח 5 לתצהירו של מר אבטן) והסכם שיתוף פעולה (להלן – [הסכם שיתוף הפעולה](#), צורף כנספח 6 לתצהירו של מר אבטן).

8. במסגרת הסכם המכר רכשה העוררת 60% מזכויותיה של גרופית במקרקעין, וכן נקבע כי גרופית תמחה לעוררת 60% מזכויותיה וחובותיה במקרקעין. סעיף 7.1 להסכם המכר קבע כי כניסתו לתוקף של ההסכם מותנית בהתקיימותם במצטבר של מספר תנאים מתלים כמפורט להלן:

**7.1.1. "הצדדים יקבלו את הסכמתם בכתב ומראש של רמ"י ומשב"ש, בנוסח הנהוג אצל מוסדות אלו, להעברת הזכויות בממכר על-שם הקונה בכל המרשמים הרלוונטיים ולהמחאת הזכויות על-פי חוזה הבנייה מול משב"ש (להלן: "חוזה הבנייה") לידי הקונה – וזאת, בתוך 90 ימים ממועד חתימת חוזה זה.**

**7.1.2. קבלת הסכמת הבנק המממן כהגדרתו להלן, בכתב ומראש, להצטרפות הקונה לחשבון המוכר כאמור בסעיף 3.2 לעיל וזאת בתוך 45 ימים ממועד חתימת חוזה זה.**

**7.1.3. המוכר מילא את מלוא התחייבויותיו, שמועד קיומם עד ליום 21.8.15, כלפי רמ"י ומשב"ש לפי המכרז, במועד והכל – עד ליום 21.8.2015 (180 יום מהמועד הקובע כהגדרתו במכרז).**"

בהתאם להסכם המכר התחייבה העוררת לשלם לגרופית בגין המקרקעין סך של 5,400,000 ₪ (סעיף 11.1 להסכם המכר), המהווים 60% מהתמורה שהציעה גרופית בעד המקרקעין במכרז. בנוסף, התחייבה העוררת בהסכם המכר לשלם ו/או להשיב לגרופית סך של 60%

- מכל התשלומים והערבויות למשרד הבינוי והשיכון ששולמו על ידי גרופית עד למועד החתימה על הסכם המכר (סעיף 11.3 להסכם המכר).
9. הסכם שיתוף הפעולה נועד להגדיר ולהסדיר את יחסיהם המשפטיים של גרופית ושל העוררת במסגרת העסקה המשותפת של הקמת פרויקט מגורים במקרקעין. בהסכם שיתוף הפעולה הוסכם כי העוררת הינה בעלת 60% מהעסקה המשותפת וגרופית בעלת 40% מהעסקה המשותפת והוגדרו תנאי שיתוף הפעולה בין הצדדים לו בכל המישורים הנחוצים להקמת פרויקט המגורים (ראו סעיף 5 להסכם שיתוף הפעולה).
10. ביום 4.8.2015 התקשרה גרופית עם בנק לאומי לישראל בע"מ (להלן – **הבנק**) בהסכם לצורך מימון רכישת המקרקעין ולצרכים הנלווים לכך, בהיקף של 21,500,000 ₪. במסגרת הסכם זה התחייבה גרופית כי העמדת האשראי וניצולו מותנים בכך שגרופית תשקיע הון עצמי בסך של 6,100,000 ₪ (סעיף 3 להסכם המימון, צורף כנספח ד' לתצהירה של גבי ורנר).
11. ביום 9.9.2015 נחתם חוזה חכירה בין רמ"י לבין גרופית, במסגרתו שילמה גרופית סכום של 9,000,009 ₪ עבור המקרקעין (נספח 2 לערר).
12. ביום 16.12.2015 נחתם הסכם בין משרד הבינוי והשיכון, גרופית והעוררת, לפיו 60% מהזכויות ומההתחייבויות של גרופית כלפי משרד הבינוי והשיכון מועברות לעוררת (נספח 7 לתצהירו של מר אבטן).
13. ביום 9.5.2016 אישרה רמ"י בקשה להעביר 60% מזכויותיה של גרופית במקרקעין לעוררת (נספח 8 לתצהירו של מר אבטן).
14. ביום 4.7.2016 נחתם בין הבנק, גרופית והעוררת "הסכם ליווי פיננסי לפרויקט" (נספח 9 לתצהירו של מר אבטן).
15. במועד החתימה על הסכם המכר והסכם שיתוף הפעולה עדיין לא בוצע כל פיתוח במקרקעין (ראו אישור מהנדס העיר אור עקיבא נספח 11 לתצהיר מר אבטן).
16. התשלומים לרמ"י בגין המקרקעין, כמו גם התשלומים למשרד הבינוי והשיכון בגין הוצאות הפיתוח שולמו על ידי גרופית בהתאם להוראות המכרז ובמועדים שנקבעו בו, ולאחר חתימת הסכם המכר והסכם שיתוף הפעולה נערכה התחשבנות בין גרופית לעוררת בהתאם לאחוזי השותפות שנקבעו ביניהם.

### דיון והכרעה:

#### 17. דין הערר להתקבל.

לעמדתני, אין בסיס – לא בדין ולא בעובדות – לעמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטתו בהשגה נשוא ערר זה. פרשנות המשיב את פסיקת בית המשפט העליון בפרשת **מידטאון, חכשורי ואורלי** וניסיונו ליישם פסיקות אלו על נושא צירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה לצרכי חישוב מס הרכישה – תוך התעלמות מפסיקה קונקרטי, ברורה ועקבית של בית המשפט העליון בסוגיה זו של הוצאות הפיתוח והכללתן בשווי המכירה – בפרשות **מלמוד, הכט, גרינבלט ושרביט** הינו ניסיון מלאכותי, שאינו במקומו ואין לקבלו. לא כל

שכן, מקום בו מנהל מיסוי מקרקעין בעצמו אבחן את מצב הדברים בפרשות **מידטאון** ו**חכשורי** לעומת מצב דברים הנוגע להוצאות פיתוח.

יתר על כן, עמדתו של המשיב בערר דנן עומדת בניגוד ברור להוראת הביצוע שלו עצמו, אשר היתה ועודנה תקפה, הן במועד הוצאת שומת מס הרכישה לעוררת והן לאחריה, והקובעת כי **אין לכלול** את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך מס רכישה **כאשר הקרקע הנמכרת אינה מפותחת**, גם אם המוכר מקבל על עצמו לפתח את הקרקע תמורת סכום מסוים, בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע הבלתי מפותחת. זאת ועוד, עמדת המשיב בערר דנן נראית מוקשית עוד יותר נוכח ההנחיה שיצאה תחת ידה של מנהלת המחלקה המקצועית של אגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים, גב' מיכל סופר, במחצית שנת 2017 והופנתה למנהלי משרדי מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ, המתייחסת אף היא לסוגיה נשוא הערר. הנחייה זו קובעת עמדה שנועדה לשמור על אחידות ההחלטות היוצאות תחת ידה של רשות המיסים, ומורה על הוצאת שומות מס רכישה בהתאם להלכת **שרביט** ותיקון שומות שיצאו שלא בהתאם לאותה הלכה.

18. יוצא אפוא, שעמדת המשיב בערר דנן – מעבר להיותה סותרת את הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית, גב' סופר, תוך "שבירת השורה" ויצירת חוסר אחידות בגישת רשות המיסים - מהווה שינוי מדיניות מובהק, בלא כל התראה מראש, תוך פגיעה ברורה באינטרס ההסתמכות של העוררת, אשר הסתמכה על פסיקת בית המשפט העליון בסוגיית הוצאות הפיתוח, על הוראת הביצוע ואף על ההנחיה. בנוסף, עמדת המשיב מובילה לאפליית של העוררת לעומת חברת גרופית – כאשר, לגישתי, לא קיים בסיס ענייני לאבחנה בין העוררת לבין גרופית בעניין החיוב במס הרכישה בנסיבות העניין הנדון.

בשום שלב, טרם מתן ההחלטה בהשגה נשוא הערר – לא יצא כל תיקון או עדכון מאת המשיב ואגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים, בנושא של חיוב במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח. ההיפך הוא הנכון.

בפני העוררת ודומותיה עמדה הוראת הביצוע, כמו גם ההסבר שניתן על ידי אגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים – אשר צורף לאישור הזכיה במכרז (ראו נספח 3 עמודים 4-5 לאותו נספח) בדבר חבות במס רכישה ביחס להוצאות פיתוח בגין עבודות פיתוח שבוצעו עד למועד אישור העסקה. בשלב מאוחר יותר אף ניתנה ההנחיה שיצאה תחת ידה של מנהלת המחלקה המקצועית באגף מיסוי מקרקעין באמצע שנת 2017. אין להתעלם אפוא מן העובדה כי החלטת המשיב בהשגה נשוא הערר ניתנה ביום 24.7.2016 ועל פני הדברים הוראת הביצוע והנחייתה של גב' סופר אמורים לחול גם על שומת מס הרכישה לעוררת.

המשיב לא החזין בשום שלב את שינוי העמדה, ככל שחל, בדבר החיוב במס רכישה בין "החוליה הראשונה" (כפי הגדרת המשיב) ברכישת הזכויות מרמ"י לבין "החוליה השנייה" ברכישת הזכויות, אף כי ללא ספק עמדו לרשותו הזדמנויות לעשות כן, בשים לב לעובדה כי הפסיקה בעניין **אורלי** ניתנה עוד בשנת 2006, הפסיקה בעניין **חכשורי** ניתנה עוד בתחילת שנת 2010 והפסיקה בעניין **מידטאון** ניתנה במחצית שנת 2015.

19. אין גם לקבל את ניסיונו של המשיב "למזער" את המשמעות של אי-חיובה של גרופית במס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח ואת האבחנה שביקש לייצר בין גרופית לבין העוררת, תוך טיעון בדבר "המהות הכלכלית האמיתית" של העסקה בין גרופית לעוררת.

לעמדתי, המשיב עושה במקרה הנדון שימוש שאינו במקומו בתיבה זו של "המהות הכלכלית האמיתית", כאשר מן העובדות שהובאו בפנינו עולה בבירור דווקא כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה בין גרופית לבין העוררת היא כי העוררת אמנם נכנסת בנעליה של גרופית ביחס לרכישת 60% מהזכויות במקרקעין מרמ"י וביחס לתשלום 60% מיתר ההתחייבויות והחובות כלפי משרד הבינוי והשיכון. משאלו הם פני הדברים במישור העובדתי – או אז אין, ולא צריך להיות, כל הבדל במישור החבות במס הרכישה בין העוררת לבין גרופית. זו גם זו רכשו, כל אחת מהן במועד העסקה הרלבנטי לה, מקרקעין לא מפותחים. העובדה כי גרופית שילמה את חלקן או אף רובן של הוצאות הפיתוח למשרד הבינוי והשיכון טרם שנחתם הסכם המכר עם העוררת, אינו הופך את 60% המקרקעין שרכשה העוררת מגרופית למקרקעין "מפותחים", כפי טענת המשיב.

ממילא, בחינת המערכת ההסכמית הרלבנטית לערר זה, מובילה חד משמעית למסקנה כי אין המקרה הנדון שונה או אחר מן המקרים שנדונו והוכרעו על ידי בית המשפט העליון בסוגיית הוצאות הפיתוח.

20. אדגיש, כי ככל שהמשיב סבור כי יש לכלול את רכיב הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, עליו להתכבד ולפעול לשינוי הדין במישור החקיקה (כפי שנעשה בעבר – ללא הצלחה), וכפי שכבר הורה לו בית המשפט העליון לעשות בפרשת **גרינלפט**.

מאחר והמשיב בחר שלא לפסוע במשעול החקיקתי עד תום בכל הקשור לסוגיה נשוא ערר זה, הרי שניסיונו לפסוע ב"מסלול עוקף" – אף הוא אינו ראוי בעיניי ואינו במקומו.

**ההליך השומתי אינו מהווה תרועת חצוצרה המבשרת את תחילת הקרב, דהיינו: הוא לא נועד להודיע לנישום על קיומה של מדיניות מיסוי חדשה, אלא ייעודו הוא יישום מדיניות מיסוי קיימת וברורה.** רשות המיסים, המבקשת לשנות את עמדתה בדבר תוצאת המס הנובעת ממערכת נסיבות נתונה – חייבת לנהוג בזהירות רבה, לפרסם מבעוד מועד ולנמק את השינוי בעמדתה. על אחת כמה וכמה שעליה לעשות כן מקום בו, על פני הדברים, התבססה עמדתה הקודמת על פסיקה ברורה ועקבית של בית המשפט העליון בסוגיה.

כחלק מתפקידו של בית המשפט בחתירה לתוצאה של גביית "מס אמת" ניצבת גם המטרה של יצירת וודאות מיסויית. על כן, נישום, הנסמך על **ארבעה** פסקי דין של בית המשפט העליון הקובעים הלכה ברורה וחד משמעית בסוגית אי הכללה בשווי המכירה את הוצאות הפיתוח בגין עבודות פיתוח שלא בוצעו בפועל, במגוון של מצבים עובדתיים, והנסמך גם על הוראת ביצוע והנחייה של אגף מיסוי מקרקעין ברשות המיסים - אינו צריך ואינו יכול להיערך ל"שינוי מדיניות" שהורתו והולדתו בהליך שומתי, בלא כל התראה מראש.

בהתאם לכך, דומני כי יש מקום כי גם "עקרון צירוף כל התמורות" אשר הינו יציר-הפסיקה, לא יימתח לבלי גבול על ידי המשיב, במצבים ובמקרים שבהם ברור על פני הדברים, כי אין עסקינן בניסיון לתכנון-מס או לעסקה מלאכותית. סוגיית הוצאות הפיתוח,



כפי שכבר ההלכה הפסוקה קבעה, הינה בדיוק מסוג הנושאים אשר ברי כי אין בה רכיב של תכנון מס או ניסיון להערמה על רשות המיסים.

להלן יפורטו הנימוקים לקביעותי אלו.

### התשתית המשפטית לקביעת "שווי מכירה" ולחישוב מס הרכישה:

21. במכירת זכות במקרקעין חלה על הקונה חובת תשלום מס רכישה לפי [סעיף 9\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), המורה כי:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.

המונח "שווי המכירה" מוגדר [בסעיף 17\(א\) לחוק מיסוי מקרקעין](#), כדלקמן:

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

[סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין](#) מגדיר את המושג "שווי":

"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;"

אין לפקוד את מקומו של [סעיף 2 לחוק מיסוי מקרקעין](#) המגדיר מהי "שווי של זכות פלונית":

"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..."

22. מכאן, שהכלל הקבוע בדין הוא כי לצורך חישוב "שווי המכירה", יש לראות את שוויה של זכות במקרקעין כשווי השוק של הזכות הנמכרת ביום ההסכם. לכלל זה ישנם שני חריגים: הראשון, עניינו במצב בו שוכנע מנהל מיסוי מקרקעין כי התמורה עליה הסכימו הצדדים בכתב נקבעה בתום לב וללא השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. במצב זה שווי הזכות ייקבע על פי התמורה המוסכמת והיא תהווה את הבסיס לחישוב מס הרכישה. החריג השני עוסק במקרים שבעניינם נקבעה בחוק הגדרה אחרת ל"שווי המכירה", ואינו רלוונטי לענייננו.

23. במקרה הנדון, אין כל מחלוקת בין הצדדים כי התמורה בהסכם המכר בין גרופית לעוררת נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים לו. המחלוקת בין הצדדים לערר זה נעוצה למעשה בשאלה מה כוללת "הזכות במקרקעין". בעוד שהעוררת טוענת, כאמור, כי רכשה מקרקעין לא מפותחים ובהתאם יש לחשב את מס הרכישה על בסיס התמורה החוזית עליה הסכימו הצדדים בגין רכיב המקרקעין, טוען המשיב כי העוררת רכשה מגרופית קרקע מפותחת ולכן יש לגזור את מס הרכישה מן התמורה הכוללת עליה



הסכימו הצדדים, לרבות הוצאות הפיתוח, וזאת בשים לב ל"תוכנה הכלכלי האמיתי" של העסקה.

### ההלכה הפסוקה בסוגיית הכללת הוצאות פיתוח בשווי המכירה:

24. בית המשפט העליון נדרש לא פעם לשאלה האם הוצאות הפיתוח הינן חלק משווי המכירה של זכות במקרקעין לצורך חישוב מס רכישה, אם לאו.

בפרשת **מלמוד**, מדובר היה במקרה בו הרוכש, מלמוד, קנה זכויות במגרש ממינהל מקרקעי ישראל, ותנאי מוקדם לכריתת ההסכם היה כי הרוכש ישלם לעיריית באר שבע את דמי הפיתוח שאותם הייתה העירייה זכאית לגבות בהתאם להסכם שבין המינהל ובין העירייה. מנהל מיסוי מקרקעין טען באותה פרשה כי מאחר וסילוק יתרת דמי הפיתוח מהווה תנאי לרכישת זכות כלשהי מהמינהל, הרי שדמי פיתוח אלה מהווים חלק מהשווי של הזכות הנרכשת.

בית המשפט העליון (כבוד השופטים י. כהן, מ. בן פורת ומ. אלון) דחה טענה זו בפרשת **מלמוד**, וקבע כי יש להבחין בין התשלום עבור הזכויות במקרקעין לבין התשלום עבור הפיתוח של אותם המקרקעין:

**"העובדה, שתנאי מוקדם לעשיית הסכם כזה היא – שהמשיב ישלם לעיריית באר שבע את דמי הפיתוח שאותם היתה העירייה זכאית לגבות מרוכשי המגרשים בהתאם להסכם שבין המנהל ובין העירייה, אין בה כדי לעשות את תשלום דמי פיתוח אלה לחלק מהמחיר, עבור "זכות במקרקעין". למה הדבר דומה? למקרה שפלוני בעל מגרש התקשר עם קבלן שיבנה על מגרשו בית וגם הוציא הוצאות להכנת תוכניות לשם כך, אך בטרם הוחל בעבודות הבנייה הוא מחליט למכור את מגרשו, אלא שהוא מתנה תנאי, שמי שיקנה את המגרש יקבל על עצמו את כל התחייבויותיו כלפי הקבלן ויחזיר לו את ההוצאות שהוא הוציא להכנת התוכניות. אין מקום לספק שבמקרה המתואר לעיל הוצאות הכנת התוכנית והתחייבויות שקיבל על עצמו הקונה כלפי הקבלן לא יחשבו לצרכי החוק הנ"ל כחלק מ"שווי המכירה" של זכות במקרקעין. הסיבה לכך היא, שהתחייבויותיו של בעל המגרש כלפי הקבלן הן התחייבויות חוזיות, שאינן בתחומי הגדרת "זכות במקרקעין" לפי החוק. הוא הדין לגבי ההוצאות שהוציא אותן הבעל להכנת תוכניות. גם הוצאות אלה לא ניתן לכלול בביטוי "זכות במקרקעין" והעובדה, שהחזרתן היא תנאי מוקדם למכירת המגרש אין בה כדי לשנות את סיווגן מבחינה משפטית. על כן, אף לו היה במקרה דנא המינהל בעצמו משלם את הוצאות הפיתוח לעירייה והוא היה גובה אותן מהמשיב, גם אז לא היה מקום לכלול הוצאות אלה בשווי המכירה של זכות במקרקעין לשם חישוב תוספת המס. מה שקנה המשיב הוא מגרש בלתי מפותח וזה היה המצב בעת גיבוש העסקה. המקרה שבפנינו שונה מהעסקה השכיחה של רכישת דירה מקבלן "על הנייר", כאשר קבלן מתחייב לבנות בית ולהעביר דירה לקונה. במקרה של עסקה כזו עם קבלן, הרי מה שנמכר על ידי הקבלן הוא – דירה בנויה על הקרקע, ואין נפקא מינה שבעת עשיית החוזה הדירה טרם נבנתה, והזכות במקרקעין שנמכרה היא – הבעלות בדירה כשהיא גמורה. אין להשוות מקרה זה למקרה דנא, שבו העסקה שנעשתה בין המינהל ובין המשיב היתה – מכירת מגרש בלתי מפותח, בצירוף התחייבות מצד הקונה לשלם דמי פיתוח לעירייה ולבנות על המגרש בעתיד."**

25. גם בפרשת **הכט** יצר בית המשפט העליון אבחנה בין התמורה בעד המקרקעין לבין הוצאות הפיתוח. בית המשפט מפי כבוד הנשיא מ. שמגר (אליו הצטרפו כבוד השופטים ד. לוי וג. בך), ביסס את ההבחנה על הוראות החוזה בין הצדדים, ממנו עלה כי הצדדים ראו את תשלום הוצאות הפיתוח כתנאי נפרד שאיננו חלק מהעסקה לרכישת המקרקעין, ודחה את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין (המערער באותה פרשה):

"איני סבור כי הדין עם המערער. הזכות שנמכרה הוגדרה בחוזה שנכרת בין המינהל לבין המשיב. החוזה גם פרט מהי התמורה להתחייבותיו של המינהל ועניין זה מצא ביטוי המפורש בסעיף 4 שצוטט לעיל [סעיף 4 להסכם בין המינהל לבין הכט – א.ו.]. לו היו רואים את העיסקה כמכירתה של חלקה מפותחת, או לו היו רואים את הפיתוח כחלק מן העיסקה העיקרית ולא כתנאי מיוחד ונפרד, היו כוללים את הוצאות הפיתוח בגדר תמורת ההתחייבות. הרי לא מדובר כאן בעיסקה בין שני אנשים המבקשים להערים על שלטונות המס ומנסים לפרק באופן מלאכותי את התמורה האחת והאחידה לחלקים מלאכותיים, המדובר בחוזה סטנדרטי עם המינהל שנערך על ידי המינהל ואשר בו עניין הוצאות הפיתוח לא היווה חלק מן התמורה עבור ההתחייבות.

כפי שראינו מדבר החוק על הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות שנרכשה על פי החוזה. הזכות שנרכשה במקרה דנן אינה כוללת את הפיתוח שטרם בוצע. כפי שנבע מן החוזה, היה הפיתוח בגדר תוספת, אשר לא השתלבה מעיקרה עם ההתחייבות העיקרית כפי שנוסחה בחוזה, היינו עם התמורה שנקבעה בו".

עם זאת, הוסיף בית המשפט אגב אורחא בפרשת הכט כי:

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

26. ראוי לציין, כי בפרשת הכט ביקש מנהל מיסוי מקרקעין לאבחן את מצב הדברים באותה פרשה ממצב הדברים בפרשת מלמוד וטען כי בעוד שבפרשת מלמוד עמד הפיתוח להתבצע על ידי העירייה, הרי שבעניין הכט עמד הפיתוח להתבצע על ידי המינהל "וממילא גם התשלום צריך היה להשתלם למינהל ולא לעירייה, קרי, מי שמכר את הזכות הוא גם זה שזכאי היה לתשלום עבור הפיתוח ובמקרה כזה יש לראות את הסכום כולו כחלק מן השווי של הזכות" (סייפת פסקה 3 לפסק דינו של כבוד הנשיא שמגר בעניין הכט המתארת את טענות מנהל מיסוי מקרקעין באותה פרשה).

דהיינו, אם "נתרגם" את טענת מנהל מיסוי מקרקעין בפרשת הכט למינוחים המקובלים כיום – הרי שהמשיב טען באותה פרשה כי יש לכלול את הוצאות הפיתוח ב"שווי המכירה" לפי עיקרון "צירוף כל התמורות".

כאמור לעיל, טענה זו של המשיב נדחתה בפרשת הכט על ידי בית המשפט העליון.

27. לאחר פסק הדין בעניין הכט, שב מנהל מיסוי מקרקעין וערער בסוגיה זו לבית המשפט העליון, הפעם על פסיקת ועדת הערר בעניין גרינבלט, אשר קבעה כי אין לחייב את גרינבלט בתשלום מס רכישה בגין הוצאות הפיתוח אלא רק בגין התמורה על רכישת המגרש.

בפרשת גרינבלט רכשו ה"ה גרינבלט מגרש בגבעת זאב מחברת מורשת בנימין למסחר ולבניה קרני שומרון בע"מ. המגרש היה באזור בלתי מפותח. באותו יום בו נחתם הסכם המכר בין החברה לבין גרינבלט, נחתם גם הסכם פיתוח בו התחייבו גרינבלט לשלם לחברה תמורה בגין עבודות פיתוח. שנתיים לאחר מכן, מכרו גרינבלט את זכויותיהם במגרש לאחרים, כאשר עבודות הפיתוח היו עדיין בראשיתן. גרינבלט חויבו במס רכישה על בסיס המחיר הכולל של התמורה הן בהסכם המכר והן בהסכם הפיתוח. ערר שהגישו בעניין זה לוועדת הערר לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#) – התקבל, וועדת הערר קבעה, בהסתמכה על ההלכה בעניין מלמוד ובעניין הכט, כי כל עוד לא בוצע הפיתוח בפועל לפני מועד הרכישה – אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה של המגרש ועל כן אין למסות רכיב זה במס רכישה.

מנהל מיסוי מקרקעין ביקש להיבנות בערער בעניין גרינבלט מאותה אמרת-אגב שנאמרה בעניין הכט בדבר בחינת כל מקרה ונסיבותיו ובחינת ניסוחו של כל חוזה ותנאיו. על כן, נטען בעניין גרינבלט כי יש להבחין בין פרשות מלמוד והכט שבהן דובר במקרקעין שהיו בבעלות המינהל והפיתוח היה חיצוני למכר המקרקעין ונעשה על ידי גוף אחר (העירייה), לבין המצב בפרשת גרינבלט שבה הגורם המוכר והגורם המפתח הם אותו גורם. בנוסף, נטען כי גרינבלט רכשו זכות למגרש מפותח וזאת לאור נוסח החוזים למכר ולפיתוח.

ועדת הערר לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#) דחתה את עמדת המשיב וקיבלה את הערר, כאשר בפסק דינה התייחסה מפורשות גם למצב דברים של "חוליה ראשונה" ו- "חוליה שנייה" בקובעה:

"ב"כ המשיב מנסה בסיכומיה להבחין הבחנות בין התקדימים האמורים [פרשות מלמוד והכט – א.ו.] למקרה שלפנינו, אבל איני סבור שהבחנות דיין כדי לנהוג עם המערער דין אחר. לא הקשר ההדוק בין חוזה רכישה המקרקעין לבין חוזה הפיתוח, אם הוא הדוק יותר מאשר במקרה שנדון בפס"ד מלמוד, ולא העובדה שלפנינו אנשים פרטיים (בהבדל מן המקרים בפס"ד מלמוד והכט – שבהן העסקאות נעשו בין הרוכשים לבין גופים ציבוריים) אינן מעלים שוני אמיתי. טעמה של ההלכה שמחיר הפיתוח – כל עוד לא בוצע בפועל לפני הרכישה, וזה גם המקרה שלפנינו – אינו בכלל שווי המכירה הוא, כפי שציין כב' השופט י. כהן (כתוארו אז), שהזכות לפיתוח אינה בתחומי הגדרת "זכות במקרקעין". הזכות לפיתוח היא זכות חוזית ולא זכות במקרקעין. ולפיכך ההוראה [בחוק מס שבח מקרקעין](#) ששווי המקרקעין הוא הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון אינה יכולה לפתור את השאלה. לפני שאנו שואלים לשווי הזכות יש לשאול איזו זכות נמכרת בעסקה. נניח שהמערערים היו מוכרים את זכויותיהם כלפי חברת מורשת בנימין לאחר – מה היו מוכרים לו? התשובה היא, לפי גירסת השופט י. כהן, זכות במקרקעין ללא פיתוח זכות חוזית לפיתוח. על הזכות החוזית אין להטיל מס רכישה. גישה זו אושרה זה מקרוב בפס"ד הכט ע"י הנשיא שמגר."

יש לתת את הדעת לכך, כי ועדת הערר בעניין גרינבלט ראתה במצב הדברים הנוגע לחוליה השנייה כנימוק לאי הכללת הוצאות הפיתוח בשווי המכירה בחוליה הראשונה! משמע כי מבחינתה לא היה שום ספק שאין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה של החוליה השנייה ומכאן, כך הייתה מסקנתה, שגם אין מקום לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה של החוליה הראשונה.

28. בית המשפט העליון בפרשת גרינבלט מפי כבוד השופט ת. אור (אליו הצטרפו כבוד הנשיא ברק וכבוד השופט ש. לוין) דחה את ערעורו של מנהל מיסוי מקרקעין על פסק דינה של ועדת הערר וקבע:

"לדעתי, הדין עם המשיבים. חרף טענותיו של בא כוח המערער, נראה לי, שכמו בפרשות הכט ומלמוד גם בענייננו יש לדחות את טענותיו של המערער, באשר את התמורה עבור ביצוע עבודות הפיתוח אין לראות כחלק מהתמורה עבור המגרש. כמו בפרשת הכט, גם בחוזים בענייננו נקבע כי מה שנרכש הוא מגרש לא מפותח וכי הוצאות הפיתוח ישולמו בנפרד. כמו שם גם בענייננו מדובר בחוזה סטנדרטי ונקבע כי הזכות שנרכשה במסגרתו איננה כוללת את הפיתוח שטרם בוצע והוצאות הפיתוח לא מצאו ביטויין בתמורה שנקבעה בחוזה המכירה. גם השוואה לפסק הדין בפרשת מלמוד מצדיקה את דחית טענות המערער. בפרשת מלמוד דובר במגרש שנמכר על ידי מינהל מקרקעי ישראל (להלן - "המינהל"), שהעירייה ביצעה בו עבודות פיתוח. המינהל כפה את ההתקשרות עם העירייה כחלק אינטגרלי מהסכם המכר, וגם שם, כמו בענייננו, לא היתה לו לרוכש אפשרות לבחור גורם אחר שיפתח את האזור. בית המשפט קבע כי העובדה

שהמשיב היה צריך לשלם לעיריה דמי פיתוח לפי ההסכם וכי תשלום של אלה מהווה תנאי מוקדם להסכם, עדין איננה הופכת את תשלום דמי הפיתוח לחלק מהמחיר ששולם עבור הזכות במקרקעין (ר' שם בעמ' 195); וכי מה שקנה המשיב הוא מגרש בלתי מפותח, וזה היה המצב במועד הקריטי "בעת גיבוש העסקה" (ר' שם בעמ' 196).

דברים אלה יפים כאמור גם לענייננו. אמנם קיימת זיקה בין חוזה המכר לחוזה הפיתוח במקרה דנא - תוצר רצון החברה לפתח את האזור בעצמה ולחייב את רוכשי המגרשים להתקשר עימה גם לענין הפיתוח - אך אין בזיקה זו כדי ללמד כי המשיבים רכשו מגרש מפותח להבדיל מרכישת מגרש לא מפותח בתוספת התחייבות נפרדת לעבודות עתידיות של פיתוח.

קיימת על פי החוזים הבחנה והבדל ברורים בין המחיר עבור המגרש לבין התמורה בעסקה הנוגעת בפיתוח המגרש. מחיר הפיתוח לא נקבע מראש, ויקבע, כך על פי לשון חוזה הפיתוח, רק בתום עבודות הפיתוח. תשלומי הפיתוח עצמם אמורים להשתלם במשך שנים וחצי לאחר חתימת החוזה, בעוד והתמורה עבור המגרש שולמה וחושבה בנפרד מן התמורה עבור עבודות הפיתוח העתידיות. כל אלה ויתר הנסיבות מעידים על כך, כי העסקה הנוגעת למקרקעין היא, על פי כוונת הצדדים, עסקה של רכישת מגרש לא מפותח, כשבצידה עסקה נוספת, נפרדת, לענין פיתוח המגרש, ועל כן בדין קבעה ועדת הערר כי אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי הרכישה.

אם מסקנתנו זו אינה נראית למשיב, הרשות בידי הממשלה ליזום תיקון למצב הקיים, כפי שאכן יעשה בהצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תקוני חקיקה) (מס' 2), תשנ"א-1991 (להלן - "הצעת החוק"). סעיף 10 להצעת החוק כולל תיקון לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 כדלקמן (ראה ה"ח תשנ"א 2068, בעמ' 307):

"בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 -

(1) בסעיף 17(א) בסופו יבוא לרבות הוצאות פיתוח שהרוכש התחייב לשלמן למוכר בשל המקרקעין."

ובדברי ההסבר להצעת החוק מובהר ביחס לתיקון מוצע זה:

"מוצע להגדיל את מס הרכישה המוטל על מי שקונה קרקע, כך שהבסיס לחישוב המס יהא לא רק מחיר הקרקע אלא גם על מחיר הוצאות הפיתוח שהרוכש מתחייב לשלם בגין המקרקעין הנמכרים."

29. פסק הדין החותם את מסכת ההלכות בנושא רכיב הוצאות הפיתוח בשווי המכירה הוא פסק הדין בפרשת **שרביט**, בו דובר על שתי עסקאות לחכירת זכויות במקרקעין, האחת - בין ה"ה אבידן למינהל מקרקעי ישראל לבניית ביתם בישוב מיתר, והשנייה - בין חברת שרביט לבין מינהל מקרקעי ישראל להקמת מרכז מסחרי. בשני המקרים היו התחייבויות של הרוכשים כלפי המינהל לתשלום הוצאות פיתוח למינהל או למי שהמינהל יורה לשלם לו. בית המשפט העליון מפי כבוד השופט ט. שטרסברג-כהן (בהסכמת כבוד הנשיא א. ברק וכבוד השופט י. טירקל) סקר את הפסיקה הקודמת בסוגיית הוצאות הפיתוח (פסקי הדין בעניין **מלמוד**, **הכט וגרינבלט**) וקבע:

"הרציונל העולה מן הפסיקה האמורה הוא, כי בעיקרון, יש להבדיל בין המחיר עבור המגרש לבין התמורה בעסקה הנוגעת לפיתוח מגרש. כאשר העסקה היא של רכישת מגרש בלתי מפותח כשבצידה עסקה נפרדת לעניין פיתוח המגרש, אין לכלול את "הוצאות הפיתוח" ב"שווי הרכישה". דברים אלה מקבלים משנה תוקף כאשר הם באים על רקע עובדתי שבו טרם הוחל בביצוע עבודות הפיתוח, וההוצאות עבור עבודות אלה כלולות בחוזה נפרד ואמורות להשתלם בעתיד בגין עבודות פיתוח שתבוצענה בעתיד. אין הם חלים בהכרח מקום בו בוצעו עבודות הפיתוח קודם למכירת הקרקע. (ראו: ע. נמדר בספרו זיני מיסים (מיסוי מקרקעין) (מהדורה שניה, תשנ"ב), 94).

בכל מקרה ומקרה מתחייבת בדיקת נסיבותיו של העניין הנדון, על מנת לקבוע אם מדובר ברכישת זכויות במגרש מפותח או אם העסקה היא לרכישת זכויות במגרש בלתי מפותח תוך התקשרות נפרדת לפיתוח המגרש. המבחן לעריכת

**בדיקה זו הוא מבחן משולב, שנקודת המוצא לו היא, כוונת הצדדים כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות למציאות בשטח ולעבודות הפיתוח שכבר בוצעו בעת הרכישה (ראו: הדרי מס שבח מקרקעין (כרך א', תשנ"ד), 132).**

**הרציונל העומד מאחורי קביעת "שווי הרכישה", הוא איתור מהותה של העסקה על מנת שייגבה מס על שוויה הממשי ולא על שווי מדומה הנובע מפיצול עסקאות והדבקות תוויות שונות עליהן. 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? דומה שהרציונל המנחה אותנו כאשר הפיתוח הושלם בעת הרכישה או כאשר טרם הוחל בו, אמור להנחותנו גם כאשר בוצע פיתוח 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."**

30. הנה כי כן, הרציונל העומד בבסיס קביעת שווי המכירה, הוא איתור מהותה של העסקה, לשם גביית מס-אמת, על שוויו הממשי של המקרקעין. ההתחקות אחר מהותה האמיתית של העסקה מחייב את בדיקת נסיבותיו של העניין הקונקרטי, כשנקודת המוצא היא כוונת הצדדים כפי שהיא מוצאת את ביטויה בהסכם, תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות ולמציאות בשטח.

31. עם זאת, לא ניתן להתעלם מן הקו המנחה והבולט השזור בהלכה הפסוקה שנקבעה על ידי בית המשפט העליון – והוא כי בכל אחד מן המקרים, מצא בית המשפט העליון לבסס קביעותיו על יסוד עובדתי עיקרי – היינו: האם בוצע פיתוח במקרקעין עד מועד החתימה על הסכם המכר, אם לאו. זהו "העוגן" שסביבו סבה פסיקת בית המשפט העליון.

32. אדגיש, כי פסיקתו זו של בית המשפט העליון נשענת על אדנים של פשטות, הגיון ושכל ישר לפיהם בעסקאות שכאלו, בין יזם הרוכש זכות במקרקעין מרמ"י (ואף בין שני צדדים פרטיים) אשר כחלק מתנאי הרכישה נדרש הוא לשלם את הוצאות הפיתוח בגין עבודות פיתוח במקרקעין שיבוצעו בעתיד, אך טרם בוצעו במועד החתימה על הסכם רכישת הזכויות – אין ולא ניתן להניח כי יתקיים יסוד של ניסיון להערים על רשויות המס ולפצל את העסקה לשתי עסקאות נפרדות של רכישת מקרקעין, מחד, ורכישת עבודות פיתוח, מאידך. הנחת המוצא היא כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה מוצאת ביטויה בבחינת העובדה האם בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין עד מועד החתימה על הסכם המכר, אם לאו.

שורת ההיגיון והשכל הישר מובילים לאותה מסקנה גם כאשר חברה קבלנית ב' (העוררת) רוכשת את אותן זכויות מחברה קבלנית א' (גרופית).

ככל שבמקרקעין עדיין לא בוצעו עבודות פיתוח עד למועד מכירת הזכויות מ"חוליה ראשונה" בשרשרת העברות הזכויות ל"חוליה שנייה" – אין כל סיבה עניינית הגיונית לראות ב"חוליה השנייה" כאילו רכשה זכויות במקרקעין מפותחים, אך ורק בשל כך ששילמה לחוליה הראשונה חלק מתשלומי הפיתוח ששולמו על ידי זו האחרונה, בהתאם להתחייבות כלפי משרד הבינוי והשיכון.

בסופו של יום גרופית לא מכרה, לא יכולה היתה למכור, ולא התכוונה למכור יותר ממה שהיה לה באותם 60% שהועברו לעוררת. בוודאי שגרופית לא יצרה, יש מאין, "זכות במקרקעין" חדשה, לא זכות משופרת ולא זכות משודרגת ולא כל זכות אחרת מאשר הזכות במקרקעין שהייתה בידיה ואשר אותה רכשה מרמ"י, וזכות זו לא כללה את עבודות הפיתוח.

#### הוראת הביצוע של המשיב והנחית מנהלת המחלקה המקצועית:

33. לאחר פסיקתו של בית המשפט העליון בפרשות **מלמוד, הכט ו- גרינבלט**, ובעוד ערעורו תלוי ועומד בבית המשפט העליון בעניין **שרביט**, הוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין הוראת ביצוע מס שבח מס' 28/97 שכותרתה "שווי לצורך מס רכישה – הוצאות פתוח".

בהוראת הביצוע סוקר מנהל מיסוי מקרקעין את האפשרויות הקיימות, לגישתו, בנושא הוצאות פיתוח ברכישת קרקע לבניה: האחת, רכישת קרקע לא מפותחת כאשר לאחר הרכישה מחליט הרוכש אם לפתחה ובאיזו צורה, על חשבון; השנייה – הקרקע הנמכרת אינה מפותחת אך המוכר מקבל על עצמו לפתחה תמורת סכום מסוים בנוסף לתמורה שהוא מקבל עבור הקרקע הבלתי מפותחת; השלישית – בקרקע הנמכרת בוצע כבר פיתוח במועד המכירה והתמורה המשולמת על ידי המוכר כוללת את מלוא שווייה כקרקע מפותחת.

34. מנהל מיסוי מקרקעין מפנה בהוראת הביצוע לפסיקת בית המשפט העליון שהיתה קיימת באותה עת – בפרשות **מלמוד, הכט וגרינבלט** ומציין כי בפרשת **שרביט** טרם ניתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון.

הוראת הביצוע קובעת כי באפשרות הראשונה והשנייה שתוארו לעיל בנושא הוצאות הפיתוח – אין לכלול אותן בשווי לצורך מס רכישה. דהיינו: במקרים שבהם הקרקע נמכרה כשהיא לא מפותחת, בין אם הרוכש מחליט לאחר מכן לפתחה ובין אם הרוכש רכש אותה בליווי התחייבות לפיתוח בעתיד על ידי המוכר או מי מטעמו, בכפוף לתשלום הוצאות הפיתוח על ידי הרוכש – לא נכללות הוצאות הפיתוח בשווי המכירה.

עוד נקבע בעניין זה בהוראת הביצוע, (סעיף 1 ל"הוראות לפעולה") כי יש לבחון את סבירות מרכיב התמורה המיוחס להוצאות הפיתוח כדי למנוע מצב של הגדלה מלאכותית של הוצאות הפיתוח על חשבון רכיב התמורה בגין המקרקעין.

35. בסעיף 2 ל"הוראות לפעולה" שבהוראת הביצוע נקבע, כי המקרה בו יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי לצורך תשלום מס הרכישה הוא כאשר קיים בפועל פיתוח במקרקעין במועד המכירה.

36. לא למותר לציין, כי הוראת ביצוע זו לא עודכנה ולא שונתה לאחר פסיקת בית המשפט העליון בעניין **אורלי** ואף לא לאחר הפסיקה בפרשת **חכשורי** או **מידטאון**.

לא למותר אף להדגיש, ובמיוחד לנוכח קביעתה הקונקרטית של ועדת הערר בעניין **גרינבלט**, אשר התייחסה לאפשרות המכירה של זכויות הרוכש ("חוליה א') לצד לשלישי ("חוליה ב'), כי המשיב לא כלל בהוראת הביצוע כל אבחנה בין חוליה ראשונה בשרשרת רכישת הזכויות לבין חוליה שנייה. אין בעיני כל ספק, כי שתיקתה של הוראת הביצוע והעדר התייחסות כלשהי לאבחנה הקיימת, כביכול, בין שתי החוליות, מעידה כי בעת



הוצאתה, כמו גם בכל התקופה שבאה אחריה, לרבות לאחר פסיקתו האמורה לעיל של בית המשפט העליון, לא סבר המשיב כי יש לערוך אבחנה מהסוג האמור. על כן, טענת המשיב במסגרת הליך זה, כי הוראת הביצוע אינה נוגעת למכירת זכויות לחוליה שנייה, וכי האבחנה שהוא עורך בין שתי החוליות אינה סותרת את הוראת הביצוע – נוגדת את השכל הישר.

כמו כן, ראוי לציין כי חששו של מנהל מיסוי מקרקעין מ"ניפוח" הוצאות הפיתוח על חשבון התמורה בגין המקרקעין הלא מפותחים – ספק אם יש לו בסיס כאשר עסקינן ברכישת זכויות במקרקעין במסגרת מכרזים של רמ"י.

37. בנוסף להוראת הביצוע, במועד כלשהו, במחצית הראשונה של שנת 2017, הוצאה הנחייה על ידי מנהלת החטיבה המקצועית מחלקת מיסוי מקרקעין וקבלנים, גב' מיכל סופר, שעניינה **"חיוב היזם במס רכישה במכרזי רשות מקרקעי ישראל"**. ההנחיה הופנתה לכלל מנהלי משרדי מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ, והעתקים שלה נשלחו למנהל רשות המיסים, ליועץ המשפטי של רשות המיסים, לסמנכ"ל הבכיר למיסוי מקרקעין, למנהל החטיבה המקצועית, למנהל המחלקה המקצועית במע"מ, למנהלת המחלקה המשפטית למיסוי מקרקעין ולמנהל מחלקת שומת מקרקעין.

בהנחיה נקבע כדלקמן:

**"במכרזים שמפרסמת רשות מקרקעי ישראל לשיווק קרקעות, נדרש היזם לשלם עבור הוצאות פיתוח בנוסף לתשלום הדינאמי שאותו מציע היזם עבור הקרקע.**

**בהתאם להלכת שרביט, אנו קובעים את שווי המכירה לפי התמורה ששולמה בגין הקרקע בתוספת שווי רכיב הפיתוח שבוצע בפועל נכון למועד הזכייה במכרז, על פי אישור הגורם המפתח.**

**בימים אלו נבחנת בהנהלת הרשות המערכת החוזית המאפיינת את התקשרות רשות מקרקעי ישראל במכרזים אלו.**

**על מנת לשמור על אחידות החלטות הרשות בין כל משרדי השומה אבקש, כי כל עוד לא התקבלה עמדה בהנהלת הרשות לשנות מהלכת שרביט – אין לעשות כן.**

**לאור האמור, יש להמשיך ולעשות שומות מס רכישה במכרזי רשות מקרקעי ישראל על פי הלכת שרביט – דהיינו, שומות מס רכישה יוצאו בגין רכיב הקרקע הנמכרת ורכיב הפיתוח הקיים בפועל ביום המכירה. שומות שיצאו בעבר, שלא בהתאם לכך, יש לתקנן."**

38. דומני, כי האמור בהוראת הביצוע ובהנחיית מנהלת המחלקה המקצועית יש בו כדי לגבש את היסודות הדרושים כדי לקבל את עמדת העוררת בערר זה, בשני מובנים:

ראשית, במישור הענייני – העוררת רכשה מגרופית 60% מזכויותיה של זו האחרונה במקרקעין, כפי שנרכשו מרמ"י. כשם שהדין קובע כי גרופית רכשה מרמ"י מקרקעין לא מפותחים, הגם שקיימת במכרז התחייבות של משרד הבינוי והשיכון לפיתוחם העתידי, כך קובע הדין גם ביחס לעוררת – כי רכשה מקרקעין לא מפותחים מגרופית. כפי שהבהרתי לעיל, ה"זכות במקרקעין" שיכולה היתה גרופית למכור לעוררת היא לא יותר מהזכות שהיתה נתונה בידיה (נוכח העובדה כי לא חל כל שינוי במצב הפיתוח של הקרקע), וזכות זו



היתה זכות למקרקעין לא מפותחים, שבצידה זכות חוזית לפיתוחם. ראו לעניין זה הפסיקה בעניין גרינבלט.

שנית, במישור דיני ההסתמכות – אין ספק כי עמדת המשיב בערר דנן עומדת בסתירה לעמדתו הגלויה והפומבית בהוראת הביצוע כמו גם בהנחית מנהלת המחלקה המקצועית. לא יכולה להיות כל מחלוקת כי העוררת הסתמכה על הדין, כפי שבא לידי ביטוי בפסיקתו העקבית של בית המשפט העליון, וכן על הנחיות רשות המיסים והוראת הביצוע שלה, ובהתאם לכך כלכלה את צעדיה בקשר עם התקשרותה בהסכם לרכישת 60% מהמקרקעין.

בעניין זה, מקובלת עלי לחלוטין טענת העוררת בסעיפים 21 ו-22 לתצהירו של מר אבטן. ברי, כי אילו העוררת היתה יודעת כי קיימת חבות במס רכישה גם על רכיב הוצאות הפיתוח היתה לוקחת עניין זה בחשבון, לרבות בהיבט המימוני הנדרש. בהיעדר יכולת לדעת על שינוי המדיניות של המשיב, נוצרה פגיעה בעוררת אשר שינתה מצבה לרעה בהסתמכותה על הדין, בלא יכולת לדעת מראש אודות "שינוי מדיניות" זה, בוודאי כאשר מיסויה של גרופית נעשה בהתאם לדין ולהוראת הביצוע.

אעיר, כי הרושם המתקבל הוא כי הנחיה זו של מנהלת המחלקה המקצועית באה לעולם בעקבות שומות שיצאו על ידי משרדי מיסוי מקרקעין כאלה או אחרים, שאינן עולות בקנה אחד עם הלכת שרביט. לפיכך, נדרשו אותם משרדים לתקן. אם כך הדבר, יש להתפלא על שום מה בחר המשיב בענייננו להתעלם מאותה הנחייה ולא תיקן את שומת מס הרכישה שהוצאה לעוררת.

39. לטעמי, די בכל האמור לעיל – בכדי לקבל את הערר, להורות על קבלת שומתה העצמית וביטול שומת מס הרכישה שהוצאה לעוררת.

עם זאת, נבחן כעת האם אמנם הפסיקה בפרשות אורלי, חכשורי ו- מיזטאון מובילה לשינוי הדין בעניין הוצאות הפיתוח והכללתן בשווי המכירה, כפי טענת המשיב.

#### "עקרון צירוף כל התמורות" בהלכה הפסוקה:

40. "עקרון צירוף כל התמורות" הינו עיקרון יציר-הפסיקה, אשר בתחילת דרכו אף לא כונה בשם זה, ולא זכה להעלאה לדרגת "עיקרון". הפסיקה קבעה כי לצורך קביעת שווי המכירה יש לכלול "את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו".

ראו: [עמ"ש 980/88 יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#), פד"א י"ט 458 אשר אושר בבית המשפט העליון בע"א 5476/91 [יצחק דובדבני ובניו נ' מנהל מס שבח מקרקעין](#) [13.11.1995] וכן [ע"א 4791/99 מנהל מס שבח תל אביב-יפו נ' ס' אלון חברה להשקעות ובנין בע"מ ואח'](#), פ"ד נו(4) 810, 815-816, שעניינם דמי היתר בגין שינוי ייעוד או ניצול והיטל השבחה שהתחייב הרוכש לשלם במקום המוכר.

ראו גם [ע"א 295/88 מנהל מס שבח מקרקעין נתניה נ' זנזורי](#), פ"ד מה(3) 635, 642, שענייניו התחייבות הרוכש בעסקה למכירת זכות במקרקעין לשאת במס השבח החל על המוכר בגין אותה עסקה, וכן ראו: [ע"א 5080/90 קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת](#), פ"ד מו(4) 561,

- 571 (להלן – **עניין קפלן**), שעסק בהתחייבותו של רוכש בעסקה לרכישת זכויות במקרקעין לשאת בתשלומי מס רכוש שהמוכר חב בהם.
41. דומני, כי הפעם הראשונה שבה הכתירה הפסיקה את "עקרון צירוף כל התמורות" בתואר זה היתה במסגרת פרשת **חכשורי** בבית המשפט העליון מפי כבוד השופט ע. פוגלמן, ראו פסקה 9 לפסק דינו.
42. טרם שנבחן את הפסיקה עליה מבקש המשיב להיסמך בטענותיו בערר זה, לא אמנע מלומר כי לעמדת, יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים בהם ניטלה התחייבות על ידי הרוכש לשאת בתשלום אשר מעצם טיבו וטבעו אמור לחול על המוכר, באופן שהתחייבות הקונה לשאת בה משמעה, למעשה, הגדלת מחירו של הנכס הנמכר (ראו למשל – עניין **קפלן**); או על מקרים בהם ברור כי כלל התמורות שולמו בגין הזכות במקרקעין הנמכרת ולא בגין "העסקה" בכללותה.
- על כן, יש להימנע מהטלת מס על רכיבים שאינם חלק מן הזכות במקרקעין הנמכרת בעסקה, גם אם שולמה בגינם תמורה במסגרת העסקה ויש "לסנן" רכיבים אלו משווי המכירה לצורך קביעת החבות במס רכישה. ראו לשם השוואה בעניין זה [ע"א 8817/04](#) **עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב**, מיסים ה/266 (2006).
- אמנם על בית המשפט לבחון את "המהות הכלכלית האמיתית של העסקה", אך בחינה כזו נדרשת רק מקום בו הוראות הדין אינן קובעות מפורשות את הגדרת העסקה לאמיתה.
- ככל שבהוראות החוק קיימת הגדרה ברורה וחד משמעית, ממילא אין צורך להידרש לשאלות בדבר "המהות הכלכלית האמיתית", שכן החוק קובע מניה וביה את אותה "מהות".
43. טשטושו של קו הגבול בין מיסוי הזכות במקרקעין לבין מיסוי העסקה בכללותה, מעבר לעובדה שיוביל לחוסר וודאות והעדר יכולת של נישומים לאמוד מראש את חבותם במס, יוביל גם לתוצאה של מיסוי-יתר של רכיבים שאינם באים, או אינם בהכרח, בגדרה של הזכות במקרקעין הנמכרת באותה עסקה.
- האם שונתה ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח במסגרת הפסיקה בפרשות אורלי, חכשורי ומידטאון?**
44. על פני הדברים נראה, כי פסיקת בית המשפט העליון בעניין הכללת הוצאות הפיתוח בשווי המכירה חורגת מפסיקתו בעניין "עקרון צירוף כל התמורות", וזאת הגם שהפסיקה בשתי סוגיות אלו התפתחה במקביל. ואכן, כפי שראינו לעיל בסקירת הפסיקה הנוגעת להוצאות הפיתוח, נמנע בית המשפט העליון במשך כל השנים מלהחיל את עקרון צירוף כל התמורות על הסוגיה של הוצאות הפיתוח והתמיד, שוב ושוב, בקביעתו החד משמעית לפיה רק במקרה שבוצעו עבודות הפיתוח, ייכללו הוצאות הפיתוח בגין אותן עבודות שבוצעו בשווי המכירה. לטעמי, חריגה זו מעקרון צירוף כל התמורות, נעשתה במודע ובאופן מכוון וזאת לאור מהותן ואופיין של הוצאות הפיתוח. כפי שציינתי לעיל, בית המשפט העליון נהג כך ביחס לנושא של הוצאות הפיתוח - אותו מצא כרכיב, אשר לא סביר כי ייעשה בו שימוש מלאכותי לצורך הערמה על רשות המיסים - מטעמים של פשטות, היגיון ויצירת וודאות מיסויית.

- ממילא אין בידי לקבל את טענת המשיב לפיה ההלכה בסוגיית הוצאות הפיתוח שונתה בפסיקת בית המשפט העליון בעניין **אורלי** ובעניין **חכשורי ומידטאון**, ועל כן יש לבחון גם את סוגיית הוצאות הפיתוח על פי העיקרון של צירוף כל התמורות.
45. יתרה מזאת, פסקי דין אלו – **אורלי**, **חכשורי ומידטאון** – גם אם דנו ועסקו, תוך כדי הדיון לגופו של עניין, בהשוואה לסוגיית הוצאות הפיתוח – קבעו חד משמעית כי מדובר בסוגיות שונות. ואם לא די בכך – הרי שהמשיב עצמו, כפי שנראה להלן, הוא שטען לאבחנה בין אותם מקרים לבין הפסיקה שדנה בהוצאות הפיתוח.
- לפיכך, ניסיונו של המשיב כעת, במסגרת הערר דנן, לטעון אחרת, היינו – לקיומו של היקש מאותם פסקי דין – **אורלי**, **חכשורי ומידטאון** – לעניין הוצאות הפיתוח נשוא הערר כאן, עומד בסתירה לעמדתו-הוא באותם פסקי דין ועל כן – אינו ראוי ואינו במקומו.
46. פסק הדין בפרשת **אורלי** עניינו ערעור שהוגש על פסק דינה של ועדת הערר, אשר קבעה כי חוזה המכר שהונח לפניו מורכב מבחינה כלכלית, משתי עסקאות נפרדות – עסקת מכר הזכויות במגרש, לצד עסקה למתן שירותים, במסגרתה פעלו המוכרות כשלוחותיה של המשיבה לצורך הוצאת היתר הבניה.
- בית משפט העליון קבע כי על פי מהותה הכלכלית של העסקה, התמורה בגין עסקת השירותים היא חלק בלתי נפרד מהתמורה הכוללת ששולמה בעד המקרקעין.
- בית המשפט העליון התבסס בעניין **אורלי** על כך שהוצאת היתר הבנייה בסמוך לחתימת החוזה היוותה תנאי מהותי לעסקה כולה. נקבע, כי עסקת מכר הזכויות ועסקת מתן השירותים היו כה שלובות זו בזו עד שהעברת החזקה בנכס הותנתה בביצוע התשלומים שהוגדרו בעסקת מתן השירותים. לכן, נקבע כי התשלום ששילמה המשיבה למוכרות עבור האגרות וההיטלים, "**היווה חלק בלתי נפרד מהתמורה על פי מהותה הכלכלית של העסקה. על כן, צדק המערער** [מנהל מיסוי מקרקעין – א.ו.]. **בקובעו כי יש לכלול תשלום זה ב"שווי המכירה" לצורך מס הרכישה החל על המשיבה בגין העסקה**".
- אולם, להבדיל מפסקי הדין האחרים שנסקרו לעיל ושעסקו בהוצאות הפיתוח, בהם מדובר היה על הסכם לרכישת זכויות במגרש בלתי מפותח, שלצידו התחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח, הרי בעניין **אורלי** מדובר היה בעסקה לרכישת מגרש שאינו מפותח אך כולל "פוטנציאל בנייה", שלא ניתן היה לממשו ללא תשלום האגרות וההיטלים כאמור.
47. בעניין **חכשורי** נדון פרויקט פיננו-בינוי במתחם "שכונת הארגזים" בתל אביב והתעוררה השאלה האם יש לכלול את הוצאות פיננוים ופיננוים של התושבים שהתגוררו במתחם, אשר הוטלו על הרוכשות, פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואביוד חברה לבנין ועבודות עפר בע"מ, כחלק מ"שווי המכירה" של המקרקעין שיועדו לפרויקט. יש לציין, כי תוכנית המתאר התנתה מתן היתרי בניה במקרקעין הנדונים בפיננוים של התושבים המתגוררים במתחם. שתי החברות הזוכות טענו כי יש לכלול בשווי המכירה רק את הסכום שהוצע על ידן למינהל מקרקעי ישראל עבור חכירת המקרקעין, ואילו המשיב טען כי יש לצרף לשווי המכירה גם את הסכומים המוערכים של עלויות הפנוי והפיצוי של תושבי המתחם. המערערות טענו כי רכשו מקרקעין תפוסים, כאשר הוצאות הפינוי והפיצוי מהוות

הוצאות להשבחת המקרקעין. המשיב טען כי המערערות רכשו מקרקעין פנויים ויש לראות במינהל כמי שנשא בעלויות הפינוי ועל כן יש לקבוע כי השווי האמיתי של המקרקעין כולל את כל ההתחייבויות החוזיות שלקחו הזכות במכרז על עצמן כתנאי למימוש הפוטנציאל של המקרקעין.

48. המערערות טענו, הן בפני ועדת הערר והן בפני בית המשפט העליון, כי הוצאות הפינוי בעסקת פינוי-בינוי שקולות להוצאות פיתוח, ועל כן יש להחיל את הלכת **שרביט** גם על הוצאות הפינוי. המשיב טען מנגד, כי מאחר והוצאות תכנית המתאר מחייבת פינוי התושבים כתנאי למתן היתרי בניה, הרי שלא ניתן להפריד בין ההתחייבות לרכוש את המקרקעין לבין ההתחייבות לפינוים.

יודגש, כי באשר לטענת המערערות להשוואה בין הוצאות הפינוי להוצאות הפיתוח, צוינה עמדת המשיב, לפיה:

**"בהתייחס לטענה בדבר תחולתה של הלכת שרביט גם על הוצאות פינוי שרוכש מקרקעין נושא בהן במסגרת עסקאות "פינוי-בינוי", טוען המשיב כי הלכה זו חלה רק על הוצאות פיתוח, ורק בהתקיים הסייגים המדויקים שנקבעו באותו עניין."**

49. בסופו של דבר דחה בית המשפט העליון את טענות המערערות והדגיש כי לצורך המענה על השאלה מהו "שווי המכירה", יש לבחון את כל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב הרוכש לשלם למוכר או למי מטעמו, על פי "עקרון צירוף כל התמורות":

**"בבואנו לקבוע את "שווי המכירה" על-בסיס התמורה החוזית שעליה הסכימו הצדדים, יש להביא בחשבון את כלל התמורות הישירות והעקיפות שהתחייב רוכש הזכות במקרקעין להעביר למוכר הזכות, או למי מטעמו, במסגרת העסקה שנכרתה ביניהם, כפועל יוצא מ"עקרון צירוף כל התמורות" עליו עמדנו. בענייננו, סבור אני כי יש לראות את הוצאות הפינוי שבהן התחייבו המערערות לשאת כחלק מן התמורה החוזית המוסכמת. להשקפתי, בחינת העיסקה בה עסקין מלמדת כי התחייבות המערערות להביא לפינוים של התושבים המתגוררים במקרקעין אינה ניתנת להפרדה מהתחייבות המינהל להעביר למערערות את זכויות החכירה במקרקעין."**

בית המשפט העליון אף אבחן את המקרה נשוא פרשת **חכשורי** מהלכת **שרביט**, אשר עסקה בהוצאות פיתוח:

**"בעוד שההכרעה בעניין שרביט נסמכה – בין היתר – על האפשרות האמיתית להפריד, בעניינם של חוזי הפיתוח הסטנדרטיים שנידונו שם, בין ההתחייבות להעניק זכויות במקרקעין לבין ההתחייבות להביא לפיתוחם של המקרקעין, הרי שבענייננו, כפי שפורט לעיל, נוכח מאפייניו הייחודיים של ההסכם המעגן התקשרות לביצוע פרויקט "פינוי-בינוי", לא ניתן להפריד בין ההתחייבות להעביר ליזם זכויות במקרקעין לבין התחייבותו לשאת בהוצאות פינוי המקרקעין."**

50. נוכח המחלוקת בערר זה, ראוי גם להפנות לעובדה כי בעניין **חכשורי**, לא היתה כל מחלוקת בין הצדדים כי הוצאות הפיתוח אינן כלולות בשווי המכירה – ראו פסקה 17 לפסק הדין:

**"במסגרת היחסים החוזיים שנרקמו בין המינהל לבין המערערות התחייבו האחרונות להעניק לראשון תמורה במזומן בסך 1,250,000 ₪, ובנוסף התחייבו לבצע את מלאכת פינוים של המקרקעין ואת פיתוחם. 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."**

51. הנה כי כן, המשיב עצמו בפרשת חכשורי טען, הן בוועדת הערר והן בבית המשפט העליון, כי אין כלל מקום להשוואה בין הוצאות פינוי לבין הוצאות פיתוח, ועיקרו של דבר – **עמדת המשיב בפרשת חכשורי היתה כי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח עומדת על מכונה! בשום שלב לא נשמעה בפרשת חכשורי כל טענה על ידי המשיב לפיה יש להכפיף גם הוצאות פיתוח לעיקרון צירוף כל התמורות. על כן, קיים קושי משמעותי בהעלאתה של טענה שכזו במסגרת הערר דנן ומשבכל זאת הועלתה – דינה להידחות.**

52. נמשיך ונבחן אף את הפסיקה בפרשת **מידטאון**, שם רכשה המערערת מקרקעין, ובנוסף נטלה על עצמה התחייבויות נוספות לתשלום בגין מספר עבודות ציבוריות עתידיות. מידטאון טענה כי אין להוסיף לשווי הרכישה את עלות ההתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה, מאחר ובמהותן הן בגדר "עבודות פיתוח". על כן, מכיוון שאלה טרם בוצעו ואף אין כל ודאות שתבוצענה – אין לכלול אותן בשווי המכירה. המשיב באותה פרשה נסמך על עקרון צירוף כל התמורות וטען כי יש להוסיף לשווי המכירה את ההתחייבויות הנוספות שמידטאון נטלה עצמה.

ועדת הערר בפסק דינה דחתה את טענת מידטאון לפיה יש לראות בהתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה כ"הוצאות פיתוח", גם אם במהותן הינן אמנם הוצאות פיתוח, וקבעה כי יש לראות בהתחייבויות אלו "מעין היטל השבחה". נוכח מסקנתה זו של ועדת הערר – לא מצאה היא לנכון כלל להתייחס לפסקי הדין שעסקו בשאלה האם יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה (ראו פסקה 14 לפסק דינו של כבוד השופט מ. אלטוביה).

53. ערעורה של מידטאון לבית המשפט העליון, במסגרתו חזרה על טענתה כי יש להתחייבויות הנוספות שנטלה על עצמה הן בגדר הוצאות פיתוח ולכן אין לכלולן בשווי המכירה, נדחה אף הוא. באשר להתחייבויות שנטלה על עצמה המערערת באותה פרשה, נקבעו הדברים הבאים:

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

בנסיבות המקרה בעניין **מידטאון**, קבע בית המשפט העליון כי יש לראות בהתחייבויות עתידיות אלה כמטלות אשר אפשרו את ניצולו זכויות הבנייה במקרקעין, ולא התייחס אליהן כאל הוצאות פיתוח.

54. הנה כי כן, פסקי הדין עליהם ביקש המשיב להיסמך בערר דנן ואשר נסקרו לעיל בהרחבה, כלל לא עסקו בנושא הוצאות פיתוח, אלא עסקו בהוצאות אשר תשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, וכאלו הוגדרו כחלק משווי המכירה. בעניין **אורלי** נקבע כי

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

55. לאמיתו של דבר, פסקי הדין הנ"ל שבהם יושם עקרון צירוף כל התמורות, טרחו להדגיש כי עניינם **שונה** מסוגיית הוצאות הפיתוח ולפיכך לא ניתן ללמוד מההלכות שנקבעו בסוגיה זו. כאמור, אף המשיב עצמו ביקש לערוך אותה הבחנה, בהכירו בכך כי אין עוד מקום להרהר אחרי ההלכות הברורות והחד משמעיות שנקבעו בקשר להוצאות הפיתוח, וכי הדרך היחידה להכשיר את השומות שיצאו באותם מקרים היא לאבחן בינם לבין סוגיית הוצאות הפיתוח. והנה עתה, בערר דנן, הופך המשיב את עורו וטוען כי פסקי דין אלה מלמדים על שינוי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח, וברי כי לטענה זו אין כל מקום והיא אינה ראויה.

56. לא נעלמה מעיני טענת המשיב לפיה בפסיקה עליה הוא ביקש להיסמך הסיט בית המשפט העליון את כובד המשקל אל ההתחקות אחר "המהות הכלכלית האמיתית" של העסקה.

אלא שבית המשפט העליון קבע את הלכת **שרביט** גם כן בהתבססו על איתור מהותה של העסקה. נקודת המוצא של בית המשפט העליון בהלכת **שרביט** היתה ועודנה כוונת הצדדים כפי שמצאה ביטוייה בהסכם, "**תוך נתינת הדעת לנסיבות ההתקשרות ולמציאות בשטח**".

#### **בחינת מהות ההתקשרות בין העוררת לגרופית:**

57. מקובלת עלי לחלוטין עמדת העוררת לפיה ההתחייבות שנטלה על עצמה לשלם את הוצאות הפיתוח בענייננו היא בגדר התחייבות חוזית שהינה נפרדת מהתחייבותה לרכוש את המקרקעין. במקרה שבפנינו קיימת הפרדה ברורה בין התמורה עבור המקרקעין לבין התשלום עבור הוצאות הפיתוח.

58. ראשית, על פי תנאי המכרז ה"מזמינים" במכרז הם רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון. רמ"י מזמינה הצעות לרכישת זכות חכירה במקרקעין לא מפותחים ואילו משרד הבינוי והשיכון עוסק בנושא תשלום הוצאות הפיתוח. בנוסף, תנאי המכרז קובעים מפורשות כי התשלום עבור זכויות החכירה במקרקעין הינו תשלום נפרד מהתשלום שישלם הזוכה במכרז למשרד הבינוי והשיכון כהוצאות הפיתוח. ראו עמ' 2 לתנאי המכרז:

**"בנוסף לסכום כפי שיוצע עבור הקרקע ישלם הזוכה למשרד הוצאות פיתוח עבור פיתוח כללי שבוצע /או יבוצע ע"י המשרד ותשלום בגין הקמת מבני ציבור (להלן: "סה"כ תשלום למשרד") כמפורט בטבלה שלעיל וכדלקמן:..."**

בעבור הוצאות הפיתוח, נקבע בעמ' 3 לתנאי המכרז כי:

**"תוך 50 יום מיום החלטת ועדת המכרזים בדבר זכיית הזוכה במכרז יהא על הזוכה לשלם סך השווה לפחות ל-15% מסה"כ תשלום למשרד כמפורט בטבלה שלעיל, ולהשלים את מלוא התמורה בגין סה"כ תשלום למשרד תוך 170 יום מיום החלטת ועדת המכרזים."**

זאת ועוד, פרק ב' למכרז עוסק כולו ב"עבודות הפיתוח הכללי שבוצעו ו/או שיבוצעו על ידי משרד הבינוי והשיכון".

59. התשלום בגין רכיב הקרקע קבוע בסעיף נפרד לחלוטין, בעמ' 13 לתנאי המכרז, שם נקבע בסעיף 28 כי:

**"עם אישור ועדת מכרזים, יפרע רמ"י את כל סכום הפיקדון. הזוכה יידרש להשלים תוך 60 יום מיום החלטת ועדת המכרזים סך השווה לפחות ל-15% מסכום הצעתו ולהשלים את מלוא התמורה בגין הקרקע תוך 180 יום מיום החלטת ועדת מכרזים והכל כפי שיפורט להלן:..."**

זאת ועוד, גם במסגרת הסכם החכירה מיום 9.9.15, אשר נחתם בין רמ"י לבין גרופית (נספח 2 לערר), יוחד סעיף נפרד לנושא שכותרתו "תשלום הוצאות הפיתוח" (סעיף 13 להסכם החכירה).

60. אין מחלוקת בין הצדדים כי במועד זכייתה של גרופית במכרז היו המקרקעין נשוא המכרז לא מפותחים ומכאן, שתשלום הוצאות הפיתוח על פי הוראות המכרז אינו מהווה תמורה עבור רכישת זכויות החכירה במקרקעין ועל כן אינו חלק משווי המכירה. כאמור, על כך אין כל מחלוקת, והראיה לכך היא כי גרופית לא חויבה בתשלום מס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח, וכאמור, הוצאה לה שומת מס רכישה סופית על ידי המשבי, לפי שווי המכירה הכולל רק את רכיב הקרקע.

61. כעת עלינו לבחון את מהותו של הסכם המכר שבין גרופית לעוררת – האם במהותו מהווה הוא "כניסה של העוררת בנעליה של גרופית" ביחס למכרז בשיעור של 60%, הן כלפי רמ"י והן כלפי משרד הבינוי והשיכון, כפי טענת העוררת, או שמא מדובר בעסקה לרכישת קרקע מפותחת, כפי עמדת המשבי.

62. בחינת מערכת ההסכמים שבין העוררת לגרופית מובילה למסקנה כי העוררת רכשה 60% מקרקע לא מפותחת וכן 60% מהתחייבויותיה של גרופית לשאת בהוצאות הפיתוח. בין אם נכנה זאת בשם "כניסה בנעליה של גרופית" ובין אם לאו – המהות האמיתית של העסקה בין העוררת לגרופית היא כאמור לעיל – רכישה של זכויות חכירה במקרקעין בשיעור של 60% מהזכויות שגרופית זכתה בהן במכרז, והתחייבות חוזית נפרדת לביצוע עבודות פיתוח.

63. בהסכם המכר שבין גרופית לעוררת ישנה הפרדה ברורה בין התשלום עבור הקרקע לבין התשלום עבור הפיתוח – ראו סעיף 11.1 להסכם המכר הקובע:

**"תמורת הממכר, וביצוע כל התחייבויות המוכר לפי חוזה זה, מתחייב הקונה לשלם למוכר סך של 5,400,000 ₪ (חמישה מיליון וארבע מאות אלף ש"ח) בצירוף מע"מ כדין (להלן: "התמורה"). התמורה תוצמד למדד המחירים לצרכן, כשמדד הבסיס הוא המדד הידוע בחודש ינואר 2015 ועד למדד הידוע במועד תשלום התמורה, אך לא פחות מסכום התמורה הנומינלי הנקוב בסעיף זה."**

נוכח העובדה כי סך כל התמורה שהוצעה על ידי גרופית במכרז ביחס לרכיב הזכויות במקרקעין עמדה על סך של 9,000,009 ₪, הרי שסכום התמורה בסעיף 11.1 להסכם המכר בין גרופית לעוררת, מתייחס רק לרכיב הקרקע.

לעומת זאת, סעיף 11.3 להסכם המכר בין גרופית לעוררת מתייחס לנושא הוצאות הפיתוח, והוא קובע:



**"בנוסף, מתחייבת הקונה לשלם ו/או להשיב למוכר בד בבד עם תשלום מלוא התמורה, סך של 60% מכל התשלומים והערבויות למשב"ש ששולמו על ידי המוכר עד לאותה עת.**

64. יש לתת את הדעת גם לעובדה כי גרופית והעוררת הסכימו בסעיף 5.8 להסכם המכר, כי:

**"עם חתימתו על הסכם זה [הקונה] הינו מתחייב ליטול על עצמו את התחייבויות המוכר, בהתאם לחלקו בממכר, בקשר עם הוראות המכרז והתחייבויותיו לפיו וכי הוא מתחייב לקיים ולמלא אחר הוראות המכרז במלואן. יובהר כי אי עמידת הקונה בהתחייבויותיו במכרז תהווה הפרה יסודית של הסכם זה."**

65. בנוסף לכך, נחתם הסכם משולש נפרד בין משרד הבינוי והשיכון לבין גרופית לבין העוררת (נספח 7 לתצהירו של מר אבטן מטעם העוררת).

בהסכם זה נקבע בסעיף 2(א) כי העוררת מקבלת עליה 60% מהזכויות וההתחייבויות של גרופית על פי החוזה שנחתם בין גרופית לבין משרד הבינוי והשיכון, לרבות בכל הנוגע לעמידה בלוחות זמנים וכיוצ"ב. בסעיף 2(ב) להסכם המשולש הנ"ל נקבע:

**"מוסכם ומוצהר בזה כי חברה א' וחברה ב' תהיינה אחראיות, יחד ולחוד, כלפי משרד הבינוי והשיכון ביחס לעבודות שביצעה חברה א' לפי החוזה עד לחתימת הסכם זה."**

עוד נקבע בסעיף 3 להסכם המשולש הנ"ל כי:

**"60% מהזכויות וההתחייבויות של חברה א' כלפי משרד הבינוי והשיכון מועברות בזה לחברה ב' ועם חתימת הסכם זה תהיינה חברות א' ו- ב' חבות ביחד ולחוד בכל ההתחייבויות המפורטות בחוזה."**

66. הסכם נפרד נחתם בין העוררת לבין רמ"י, אשר הוביל למתן אישור להעברת 60% מזכויות החכירה במקרקעין לעוררת – ראו נספח 8 לתצהיר מר אבטן.

67. גם הוראות הסכם שיתוף הפעולה בין העוררת לבין גרופית מובילות למסקנה לפיה שתי החברות נושאות יחד בכלל עלויות הפרויקט, לרבות בהוצאות הפיתוח, ביחס של 60% העוררת ו- 40% גרופית.

68. בחינה עניינית ומהותית של ההסכמות שבין העוררת לבין גרופית מובילה למסקנה המתבקשת, כי העוררת נכנסה בנעליה של גרופית ביחס ל- 60% מרכישת הזכויות במקרקעין וביחס ל- 60% מהוצאות הפיתוח, כאילו הגישה את ההצעה למכרז יחד עם גרופית.

במישור מערכת היחסים שבין גרופית לעוררת התייחסו שתי החברות זו לזו כאילו הן מחויבות לתנאי המכרז בצוותא-חדא ממועד הזכייה. לא ניתן להבין זאת אחרת.

ואם כך הם פני הדברים במישור העובדתי, הרי ברי כי העוררת לא יכולה היתה לרכוש מגרופית יותר ממה שהיה לגרופית למכור באותה עת לעוררת – היינו 60% מזכויות חכירה בקרקע לא מפותחת, יחד עם התחייבות חוזית לפיתוח המקרקעין.

69. על כן ובהתאם, אין בידי לקבל את טענת המשיב, כי גרופית נשאה לבדה בכלל הוצאות הפיתוח טרם התקשרותה עם העוררת, ומשכך ה"ממכר" אותו העבירה לעוררת היה קרקע מפותחת.

מן הבחינה מהותית, הוצאות הפיתוח שולמו הן על ידי גרופית והן על ידי העוררת יחדיו, במסגרת העסקה המשותפת, ומשרד הבינוי והשיכון רואה הן בגרופית והן בעוררת כמחויבות כלפיו ביחד ולחוד.

70. לאור האמור לעיל, סבורני כי בכל הנוגע להוצאות הפיתוח, התשלום שבוצע עבורן הינו חלק מהעסקה המשותפת, ואין המדובר בתשלום בו נשאה גרופית לבדה. כך בוודאי אם אבחן את מהותה האמיתית של העסקה, כפי שמבקש המשיב לעשות.

נוכח מסקנתי זו, שוכנעתי כי יש טעם בטענת העוררת, לפיה כפי שהמשיב לא הטיל חיוב במס על גרופית בגין הוצאות הפיתוח, הרי שאין מקום להטיל חיוב זה על העוררת. לעניין זה ראו שומת מס הרכישה מיום 23.7.2015 שהוצאה לגרופית, שם מס הרכישה חושב לפי שווי המקרקעין בלבד, קרי, סכום של 9,000,009 ₪ (נספח 4 לתצהירו של מר אבטן).

71. מעבר לכך, לגישתי, וכפי שעולה מפסיקת בית המשפט העליון, המבחן היחיד הוא האם עבודות הפיתוח בוצעו בפועל, והאם המקרקעין הושבחו, ואין כל רלבנטיות לשאלה האם שולמו הוצאות הפיתוח או אם לאו. העובדה ששולם תשלום כלשהו על חשבון הוצאות הפיתוח העתידיות, אינה משנה את המקרקעין גופם ואינה הופכת אותם למקרקעין מפותחים. לפיכך, אין כל רלוונטיות לעובדה שגרופית שילמה את רוב הוצאות הפיתוח (או כולן) למשרד הבינוי והשיכון טרם החתימה על מערכת ההסכמים בינה לבין העוררת. העובדה שיש לה חשיבות במקרה דנן היא כי עבודות פיתוח כאמור, לא בוצעו עד למועד החתימה על מערכת ההסכמים בין העוררת לגרופית, ומכאן שהעוררת לא יכולה היתה לרכוש קרקע מפותחת, ודין טענת המשיב בעניין זה להידחות.

72. נחזור אף ונזכיר כי טענתו זו של המשיב כבר נדחתה בפסיקת בית המשפט העליון בעניין **מלמוד** ובעניין **גרינבלט**, כפי שביארנו לעיל. מכאן, שביצוע התשלום עבור הוצאות הפיתוח אינו יוצר, כשלעצמו, השבחה של המקרקעין, ומטעם זה וככל שלא בוצעו עבודות פיתוח כלשהן במקרקעין – אין להוסיף את הוצאות הפיתוח ששולמו לשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה.

### סיכום של דבר:

73. דין הערר להתקבל, כך ששומת מס הרכישה שהוציא המשיב לעוררת תבוטל ושומתה העצמית של העוררת תתקבל, והכל בשל מכלול הנימוקים והסיבות שפורטו לעיל:

הן בשל העובדה כי קיימת פסיקה קונקרטיה וברורה ביחס לסוגיה של צירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה; הן בשל העובדה כי הפסיקה אליה הפנה המשיב אינה רלבנטית לנושא הוצאות הפיתוח ואינה משנה מההלכה הפסוקה בנושא זה; הן בשל העובדה כי בחינת נסיבות המקרה הנדון מובילה בבירור לתוצאה כי מקרה זה אינו שונה מכל יתר המקרים שנדונו בפסיקת בית המשפט העליון בסוגיית הוצאות הפיתוח; הן בשל העובדה כי המדיניות הברורה והגלויה של המשיב במשך כל השנים תאמה את פסיקת בית המשפט העליון בנושא הוצאות הפיתוח ומדיניות זו לא שונתה באופן גלוי ופומבי טרם הוצאת השומה נשוא הערר דנן; והן בשל העובדה כי העוררת הסתמכה על הדין כמו גם על מדיניות המשיב בעת שכלכלה צעדיה בנושא הנדון.

74. אינני מקבלת לחלוטין את העמדה שהוצגה בסעיפים 74-77 לסיכומי המשיב ואני מוצאת אותה כעמדה מתחמקת, המנסה לזרות חול בעיני בית המשפט, באופן שאינו הולם רשות שלטונית.

אין ולא ניתן לקבל טיעון לפיו "גם אם בחינת המערכת ההסכמית "בחוליה הראשונה" עשויה להביא למסקנה כי היה מקום לצרף את כל ההוצאות לשווי הרכישה [כך במקור – א.ו.], אך הדבר לא נעשה – בין מחמת טעות, בין כי ההלכה או הפרקטיקה הנוהגת השתנתה בינתיים וכיום אין דרך לחזור אחורה בזמן ולתקן בהתאם, הרי שעה שהמערכת ההסכמית של "החוליה השנייה" היא שנמצאת בפני בית המשפט, יש להחיל עליה את הוראות הדין והפסיקה הנוהגת בנושא".

המשיב כביכול "שכח" כי פער הזמנים בין העסקה של גרופית עם רמ"י לבין העסקה של גרופית עם העוררת הוא בסך הכל כ- 4 חודשים. ככל שהמשיב סבר כי יש לחייב גם את גרופית במס רכישה על רכיב הוצאות הפיתוח – היתה בידו האפשרות על פי הדין לקבוע כך או לתקן את שומת מס הרכישה שהוצאה לגרופית – אך זאת לא נעשה.

יתרה מזו, וועדת הערר חזרה ושאלה את המשיב בכל ישיבות קדם המשפט שהתקיימו בערר זה לנימוקיו לאבחנה בין גרופית לבין העוררת – ולא זכתה לתשובה מניחה את הדעת – ראו פרוטוקול הדיון מיום 15.12.2016 וכן פרוטוקול הדיון מיום 12.1.2017 וההחלטה שניתנה בסיומו.

75. ההלכה הפסוקה או "הפרקטיקה הנוהגת" לא השתנו כלל בין מועד הוצאת שומת מס הרכישה לגרופית לבין מועד הוצאת השומה לעוררת, ומוטב היה אלמלא טען המשיב כך.

זאת ועוד, מה שעומד במוקד טיעונו של המשיב הוא האבחנה שהוא ערך בין הוצאות הפיתוח ב"חוליה הראשונה" לבין הוצאות הפיתוח ב"חוליה השנייה". כאמור, המשיב הוא שיצר, יש מאין, בשומתו נשוא הערר דן, אבחנה בין "חוליה ראשונה" לבין "חוליה שנייה" – אבחנה שלא היתה קיימת קודם לכן לא בהוראת הביצוע ואף לא בהנחיית מנהלת המחלקה המקצועית גב' סופר. ממילא אבחנה זו נדחתה אף היא באופן חד משמעי ובלתי משתמע לשני פנים בפסיקה בפרשת גרינבלט. ניסיונו של המשיב לטעון, אפילו לחילופין, כי יתכן שאין מקום לאבחנה זו וכי יתכן שאי חיובה של גרופית במס רכישה בגין הוצאות הפיתוח אינו אלא "טעות" – ממוטט לחלוטין את מגדל הקלפים שהוא עצמו בנה.

76. לא נותר אלא לחזור ולהמליץ למשיב את שהומלץ לו זה מכבר על ידי בית המשפט העליון בפרשת גרינבלט – אם סבור המשיב כי ראוי לחייב במס רכישה את הוצאות הפיתוח, בין אם בחוליה הראשונה ובין אם בחוליה השנייה, ובין אם בשתי החוליות גם יחד, יתכבד ויפעל לתיקון חקיקה מתאים בסוגיית הוצאות הפיתוח.

כפי שציינה העוררת בסיכומיה ובצדק – ניסיונות לתיקון חקיקה בנושא זה נעשו על ידי רשות המיסים הן במסגרת סעיף 10 להצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 2) תשנ"א – 1991, והן במסגרת הצעת חוק 2243 מיום 31.1.1994. הצעות אלו לתיקוני חקיקה לא נתקבלו עד כה. עם זאת, אין בעובדה זו כדי להכשיר את דרך ההתנהלות של המשיב בהוצאת שומת מס הרכישה נשוא ערר זה. הדרך הראויה אינה במסלול "עוקף

**חקיקה" ואף אינה בדרך של סטייה מהלכה פסוקה, מהוראות ביצוע והנחיות מפורשות של רשות המיסים עצמה, בלא כל התראה מראש.**

77. נתתי דעתי לטענות העוררת באשר להוצאות המשפט שהתבקשנו לפסוק במקרה דנן לאור התנהלות המשיב בערר דנן, כפי שפורטו בסעיף 13 לסיכומיה, ואני מוצאת כי יש יסוד ובסיס לטענות העוררת באשר להוצאות מיותרות ושלא לצורך שנגרמו לעוררת.

בשים לב לטענות אלו, אך תוך שניתן משקל לעובדה כי בסופו של יום לא התקיים דיון הוכחות, הגם כי המשיב הוא זה שטען לקיומה של מחלוקת עובדתית וגרם להגשת תצהירי עדות ראשית בתיק זה, אני מוצאת כי יש לחייב את המשיב בהוצאות העוררת ובשכר טרחת עורכי דינה בסך כולל של 60,000 ₪, אשר ישולם לעוררת בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

**עו"ד אהובה סימון**: אני מסכימה לפסק דינה של השופטת וינשטיין.

**עו"ד חיים שטרן**: אני מסכים לפסק דינה של השופטת וינשטיין.

ניתן היום, כ' תמוז תשע"ח, 03 יולי 2018, בהעדר הצדדים.



אהובה סימון, עו"ד  
חברת וועדה



חיים שטרן, עו"ד  
חבר וועדה



אורית וינשטיין, שופטת  
יו"ר הוועדה

יו"ר הוועדה אורית וינשטיין 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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