

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

ו"ע 43281-10-17 שיכון ובינוי נדלן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

תיק חיצוני: 0

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

העוררת: שיכון ובינוי נדלן בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אופיר סעדון ממשרד 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\(A\), 17\(A\)](#)

מיני-רציו:

* שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה בעסקה במקרקעין אינו כולל התחייבות לשלם את מלוא הוצאות הפיתוח של המקרקעין. המבחן היחיד הוא האם עבודות הפיתוח בוצעו בפועל ואין הבדל בין "חוליה ראשונה" בשרשרת רכישות לבין "חוליה שניה".

* מסים – מיסוי מקרקעין – מס רכישה

* מסים – מס רכישה – שווי הרכישה

האם הוצאות פיתוח הן חלק משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, בעסקה במקרקעין בין חברה אשר זכתה במכרז, במסגרתו התחייבה בתשלום הוצאות פיתוח, לבין העוררת, שרכשה ממנה את זכויותיה במקרקעין על פי המכרז ונטלה על עצמה את תשלום הוצאות הפיתוח?

ועדת הערר קיבלה את הערר ופסקה:

מהפסיקה עולה כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה מוצאת ביטוייה בבחינת העובדה האם בוצעו עבודות הפיתוח במקרקעין במועד החתימה על הסכם המכר, אם לאו, וכי אין הבדל בין "חוליה ראשונה" בשרשרת רכישות לבין "חוליה שניה". ההתחייבות לשלם את מלוא הוצאות הפיתוח אינה חלק משווי הזכות במקרקעין. המבחן היחיד הוא האם עבודות הפיתוח בוצעו בפועל, והאם המקרקעין הושבחו, ואין כל רלבנטיות לשאלה האם שולמו הוצאות הפיתוח, אם לאו. מדיניות רשות המיסים בנושא הוצאות

הפיתוח תואמת את ההלכות ועמדת המשיב כעת מהווה שינוי מדיניות מובהק, בלא כל התראה מראש, תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות של העוררת ואפלייתה. לפיכך, שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה יכלול את שווי התמורה ששולמה על ידי העוררת בגין הזכויות שרכשה במקרקעין, בתוספת שווי עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד החתימה על הסכם המכר.

פסק דין

פתח דבר:

1. הערר שבפנינו מעלה, בשנית, את הסוגיה אשר נדונה והוכרעה על ידינו בפסק הדין בעניין [ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה](#) [פורסם בנבו] [3.7.18] (להלן – **פסק הדין בעניין אאורה**) – דהיינו: האם הוצאות פיתוח הן חלק משווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, בעסקה במקרקעין בין חברה קבלנית א' – חברת מליבו בנייה בע"מ (להלן – **מליבו**) אשר זכתה במכרז של רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**), במסגרת התחייבה גם כלפי משרד הבינוי והשיכון בתשלום הוצאות פיתוח של המקרקעין, לבין חברה קבלנית ב' – שיכון ובינוי נדל"ן בע"מ, היא העוררת (להלן – **העוררת**), הרוכשת ממנה את זכויותיה במקרקעין על פי המכרז וכן נוטלת על עצמה את תשלום הוצאות הפיתוח בהן התחייבה חברה קבלנית א' כלפי משרד הבינוי והשיכון.
2. גם בערר זה כמו בפסק הדין בעניין אאורה טוען המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**) כי יש לאבחן בין ה"חוליה הראשונה" בשרשרת רכישת הזכויות לבין ה"חוליה השנייה" בקשר עם קביעת שווי המכירה לצורך החיוב במס רכישה.
- כך, שבעוד ששווי המכירה שנקבע למליבו לצורך מס הרכישה כלל את שווי המקרקעין ואת החלק היחסי של עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל כבר במועד הזכייה במכרז, טוען המשיב כי ביחס לעוררת יש לקבוע את שווי המכירה ככולל את שווי המקרקעין בתוספת מלוא הוצאות הפיתוח, גם בגין עבודות פיתוח שטרם בוצעו.
3. נציין, כי במסגרת ישיבת קדם המשפט שהתקיימה בערר זה ביום 21.12.2017 הצענו לצדדים להסכים כי הכרעת וועדת הערר בערר **אאורה** תחול ותחייב גם את הצדדים בערר דנן, אך המשיב לא הסכים להצעה זו מאחר וטען כי המצב העובדתי בערר זה שונה מעט מהמצב העובדתי בעניין **אאורה**.
- עוד עלינו להוסיף ולציין, כי על אף עמדתו זו של המשיב כפי שהובעה בישיבת קדם המשפט מיום 21.12.17, לא מצויות במסמך המוסכמות העובדתיות והפולגות המשפטיות שהוגש על ידי הצדדים, עובדות שונות מן העובדות כפי שהוצגו בפנינו בערר **אאורה**, למעט העובדה כי המקרקעין נשוא הערר כאן היו מפותחים בחלקם במועד זכייתה של מליבו במכרז, והפיתוח התקדם עוד – אך לא הושלם – במועד החתימה על הסכם המכר בין מליבו לעוררת.
- על כן, לא מצאנו כי קיימת שונות עובדתית, לא כל שכן שונות עובדתית משמעותית בין פרשת **אאורה** לבין המקרה הנדון בפנינו כעת.

- יתרה מזו, טענות הצדדים כפי שהועלו בסיכומי טענותיהם בכתב בערר דנן – זהות לטענות שהועלו על ידי הצדדים בעניין **אורה**.
4. מטעם זה, לא מצאנו לשנות מפסק דיננו בעניין **אורה**, ואנו קובעים כי גם דינו של ערר זה להתקבל.
- עם זאת, לא פטרנו עצמנו מחובת ההנמקה בערר זה, אך נימוקינו יינתנו בתמצית תוך הפנייה לפסק הדין בעניין **אורה**.

תמצית טענות הצדדים:

5. לטענת העוררת אין לחייבה במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח אשר טרם בוצעו במועד החתימה על הסכם המכר בינה לבין מליבו, וכי שווי המכירה לצרכי מס רכישה בעניינה צריך שיכלול את שווי המקרקעין הנרכשים בצירוף שווי עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד למועד החתימה על הסכם המכר, ולא מעבר לכך.
6. העוררת טוענת כי הסתמכה על הפסיקה העקבית של בית המשפט העליון בסוגיה זו ([ע"א 610/87 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד](#) [פורסם בנבו] [9.4.1979] (להלן – **פרשת מלמוד**), [ע"א 225/84 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הכט](#) [פורסם בנבו] [26.1.1986] (להלן – **פרשת הכט**), [ע"א 293/89 מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' גרינבלט](#) [פורסם בנבו] [24.8.1992] (להלן – **פרשת גרינבלט**) ו**ע"א 2960/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניו (1991) בע"מ** [פורסם בנבו] [2.11.1998] (להלן – **פרשת שרביט**).
- בנוסף, נטען כי העוררת הסתמכה גם על הוראת הביצוע של המשיב (הוראת ביצוע מס שבח מס' 28/97) (להלן – **הוראת הביצוע**) ועל הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית באגף מיסוי מקרקעין גבי מיכל סופר (להלן – **הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית**).
- העוררת טוענת כי אין מקום לאבחנה שהמשיב מבקש ליצור בינה לבין מליבו בקביעת שווי המכירה לצורך מס הרכישה.
7. מן העבר השני, טוען המשיב כי יש לאבחן בין חיובה של מליבו במס רכישה לבין חיובה של העוררת. המשיב טוען כי מכירת המקרקעין במכרז על ידי רמ"י היתה למליבו לבדה, אשר היא זו שנשאה בכל העלויות על מנת להבטיח בידה זכויות במקרקעין מפותחים. לגישת המשיב, יש לראות את העוררת כמי שרכשה במסגרת הסכם המכר עם מליבו זכויות במקרקעין מפותחים בשלמותם.
8. לעמדת המשיב, יש להקיש לעניין הנדון בערר זה מפסיקת בית המשפט העליון בע"א [914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב](#) [פורסם בנבו] [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](#) [פורסם בנבו] [26.1.2010] (להלן – **פרשת חכשורי**) ובע"א [5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ](#) [פורסם בנבו] [16.8.2006] (להלן – **פרשת אורלי**). על בסיס פסיקה זו טוען המשיב כי מקום בו העוררת נטלה על עצמה במסגרת הסכם המכר בינה לבין מליבו לשאת בעלויות ובהחייבויות של מליבו בקשר עם עבודות הפיתוח, כתנאי לקבלת זכויות במקרקעין, הרי

שעל פי "עקרון צירוף כלל התמורות" יש לכלול בשווי המכירה גם את מלוא הוצאות הפיתוח.

העובדות המוסכמות:

9. העובדות המפורטות להלן הינן עובדות מוסכמות, בהתאם ל"הודעה בהסכמה – הבהרה בעניין הסדר דיוני, פלוגתאות ומוסכמות" (להלן – **מסמך המוסכמות והפלוגתאות**) שהוגשה ביום 21.12.17 על ידי הצדדים.
- יצוין, כי הצדדים הבהירו כי הפלוגתא המשפטית ביניהם הינה רק לגבי החבות במס רכישה בגין רכיב עבודות הפיתוח שטרם בוצעו בפועל ביום חתימת ההסכם בין מליבו לעוררת וכי אין מחלוקת ביניהם בדבר החבות במס רכישה לגבי רכיב הקרקע ועבודות הפיתוח שבוצעו עד מועד חתימת הסכם המכר.
10. ביום 21.6.2015 זכתה מליבו במכרז חי/344/2014 שפורסם על ידי רמ"י לרכישת זכויות חכירה במקרקעין בשכונת המגף בחריש, מגרשים 461-464, 471-472 לפי תכנת מס' חריש/1/ב' הידועים כחלק מחלקות 5 ו-6 בגוש 8718 בחריש (להלן – **המקרקעין**) (תנאי המכרז – נספח א' לסיכומי המשיב, הודעת הזכייה במכרז – נספח ג' לסיכומי המשיב). מליבו שילמה לרמ"י בגין רכיב הקרקע סך של 3,118,000 ₪ בתוספת מע"מ.
11. במועד הזכייה במכרז, נכון ליום 21.6.2015 בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין בשיעור של 15.5%, המשקפות הוצאות פיתוח בסך של 4,907,714 ₪ ללא מע"מ, מתוך סך כל הוצאות הפיתוח בגין המקרקעין שהסתכמו בסכום של 31,662,698 ₪ (להלן – **מלוא הוצאות הפיתוח**). (ראו נספח ט' לסיכומי המשיב בעמוד השני – אישור משרד הבינוי והשיכון לאחוזי פיתוח למגרש).
12. ביום 21.7.2016 נחתם הסכם מכר מותלה (להלן – **הסכם המכר**) לפיו רכשה העוררת ממליבו את הזכויות במקרקעין נשוא המכר. על פי הסכם המכר, שילמה העוררת למליבו סך של 20,137,302 ₪ עבור המקרקעין ובנוסף התחייבה לשלם למליבו את מלוא הוצאות הפיתוח בגין המקרקעין, בסך האמור של 31,662,698 ₪.
13. במועד בו נחתם הסכם המכר בוצעו עבודות פיתוח במקרקעין בשיעור של 21.67%, המשקפים הוצאות פיתוח בסכום של 6,861,306 ₪ מתוך מלוא הוצאות הפיתוח.
14. העוררת הגישה ביום 29.8.2016 דיווח למשיב על הסכם המכר. ביום 5.1.2017 הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה, במסגרתה קבע את שווי הרכישה על סך של 51,800,000 ₪, הכולל את מלוא הוצאות הפיתוח, על אף שפיתוח זה טרם בוצע במלואו.

דיון והכרעה:

15. **כפי שציינו בפתח הדברים – דינו של ערר זה להתקבל, בשל אותן סיבות ואותם נימוקים שנקבעו על ידיו בפסק הדין בעניין אאורה.**
16. התשתית המשפטית הרלבנטית לקביעת שווי מכירה ולחישוב מס הרכישה, **בסעיפים 1, 2, 9(א), ו-17(א) לחוק מיסוי מקרקעין**, פורטה בהרחבה בפסק הדין בעניין אאורה.

אין מחלוקת גם בערר זה כי התמורה בהסכם המכר בין מליבו לעוררת נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

המחלוקת, כאמור, נעוצה בשאלה מה כוללת ה"זכות במקרקעין" – האם קרקע מפותחת חלקית בלבד, כטענת העוררת, או קרקע מפותחת במלואה כטענת המשיב.

17. בפסק הדין בעניין **אאורה** פירטנו בהרחבה את ההלכה הפסוקה בסוגיית הכללת הוצאות פיתוח בשווי המכירה, כפי שנקבעה בתחילה בהלכת **מלמוד**, ולאחר מכן בהלכת **הכט**, בהלכת **גרינבלט** ולבסוף בהלכת **שרביט**, ואין לנו אלא להפנות נפנה לעניין זה לניתוח ההלכות המשפטיות האמורות בפסקאות 24-30 לפסק הדין בעניין **אאורה**.

בית המשפט העליון בכל ההלכות האמורות למן הלכת **מלמוד** ואילך יצר אבחנה ברורה בין התמורה בעד רכיב הקרקע לבין התשלום בגין עבודות פיתוח וקבע כי יש לבחון את ההסכמות בין הצדדים ואת העובדות בשטח, דהיינו – מה מצב המקרקעין במועד רכישתם? האם בוצעו עבודות פיתוח חלקיות או מלאות במקרקעין, אם לאו. בית המשפט העליון קבע כי ככל שמדובר במקרקעין לא מפותחים (או מפותחים חלקית) אין לכלול בשווי המכירה את מלוא הוצאות פיתוח.

עוד נקבע מפורשות כי עצם התשלום בגין מלוא עבודות הפיתוח במלואן, אף כי עבודות הפיתוח לא בוצעו במלואן – אין בו כדי להפוך את העיסקה לעסקת רכישה של מקרקעין מפותחים.

18. הסבנו את תשומת הלב לעובדה כי מנהל מיסוי מקרקעין טען למעשה בפרשת **הכט** כי יש לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לפי עקרון "צירוף כל התמורות", וכי טענתו זו נדחתה על ידי בית המשפט העליון.

הדגשנו כי בפסק דינה של ועדת הערר בעניין **גרינבלט** נדון מצב דברים של רכישה על ידי "חוליה ראשונה" בשרשרת רכישות לעומת "חוליה שניה", וועדת הערר ראתה במצב הדברים הנוגע לחוליה השניה **כנימוק** לאי הכללת הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לחוליה הראשונה. דהיינו – כי לא היה כל ספק שאין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי המכירה של החוליה השנייה ומכאן נבעה גם המסקנה כי אין לכלול גם ביחס לחוליה הראשונה.

עוד הדגשנו, כי בפרשת **גרינבלט** קבע בית המשפט העליון מפורשות כי תשלום מלוא הוצאות הפיתוח מראש, וטרם ביצוע עבודות הפיתוח (כולן או חלקן) – אינו הופך את התשלום האמור לחלק מהמחיר ששולם עבור הזכות במקרקעין, ואין בו בתשלום כדי להוביל למסקנה כי נרכשו מקרקעין מפותחים, אלא נקבע כי מה שנרכש (באותה פרשה) הוא מגרש בלתי מפותח, כפי מצבו הפיזי במועד גיבוש העסקה, בתוספת להתחייבות חוזית נפרדת לביצוע עבודות עתידיות של פיתוח. בנוסף, ציין בית המשפט העליון בהלכת **גרינבלט** כי ככל שפסיקה זו אינה נראית למנהל מיסוי מקרקעין – נתונה בידו הרשות לפעול לתיקון המצב במישור החקיקה.

בהלכת **שרביט** קובעה באופן סופי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח ובפסיקתנו בעניין **אאורה** הבהרנו כי הקו המנחה והבולט העולה מפסיקת בית המשפט העליון בסוגיה זו הוא כי בכל המקרים התבססה הפסיקה על היסוד העובדתי בדבר מצב הפיתוח של המקרקעין – האם

- קיים במלואו או קיים חלקית או שלא קיים כל פיתוח – וכי פסיקה זו נעוצה באדנים של פשטות, הגיון ושכל ישר, תוך הבנה כי אין כל יסוד סביר להניח קיומו של ניסיון להערים על רשויות המס בנושא זה.
19. יוצא אפוא, כי מהלכת בית המשפט העליון עולה כי המהות הכלכלית האמיתית של העיסקה מוצאת ביטויה בבחינת העובדה האם בוצעו עבודות הפיתוח במקרקעין במועד החתימה על הסכם המכר, אם לאו, וכי אין הבדל, ולא צריך שיהא כל הבדל בעניין זה, בין "חוליה ראשונה" לבין "חוליה שניה". שהרי, "חוליה ראשונה" (מליבו) אינה יכולה למכור ל"חוליה שניה" (העוררת) יותר ממה שהיה בידה. ככל שבידי מליבו היתה זכות במקרקעין מפותחים בשיעור של 21.67% במועד מכירתם לעוררת – הרי שיכולה היתה למכור רק זאת. כל שאר רכיבי העסקה, לרבות ההתחייבות לשלם את מלוא הוצאות הפיתוח, אינם חלק משווי הזכות במקרקעין.
20. בפסק הדין בעניין **אאורה** בחנו את הוראת הביצוע ואת הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית אשר קובעות את מדיניות רשות המיסים בנושא הוצאות הפיתוח בהתאם להלכת **שרביט**. הדגשנו, כי הוראת הביצוע לא עודכנה ולא שונתה לאחר פסיקת בית המשפט העליון בעניין **אורלי, חכשורי או מידטאון**, וכי נוכח הקביעה הקונקרטית בעניין **גרינבלט** בנושא האבחנה בין "חוליה ראשונה" לבין "חוליה שניה", הרי שאין להתעלם משתיקתה של הוראת הביצוע בנושא אבחנה זו, וכי שתיקה זו מעידה על כך שהמשיב לא סבור היה כי יש לערוך אבחנה שכזו. לפיכך, טענת המשיב במסגרת הערר דנן (כמו גם בעניין **אאורה**) כי הוראת הביצוע אינה נוגעת למכירת הזכויות לחוליה השניה וכי האבחנה שהוא עורך כעת בין שתי החוליות אינה סותרת את הוראת הביצוע – היא טענה הנוגדת את השכל הישר.
- באשר להנחיית מנהלת המחלקה המקצועית – עמדתנו היא כי יש בה, במשולב עם הוראת הביצוע, כדי לסתום לחלוטין את הגולל על טענות המשיב בערר זה ולבסס כדבעי את טענת ההסתמכות של העוררת.
21. זאת ועוד, בפסק דיננו בעניין **אאורה** סקרנו את מקורות יצירתו של "עקרון צירוף כל התמורות" בהלכה הפסוקה.
- הבהרנו כי לגישתנו, יש לעשות שימוש זהיר ומושכל בעקרון צירוף כל התמורות ולהחילו על מקרים שבהם הרוכש נטל על עצמו התחייבות לשאת בתשלום שמעצם טיבו וטבעו אמור לחול על המוכר, כך שהתחייבות זו לא ניתן לפרשה אלא כהגדלת מחירו של הנכס הנמכר, או על מקרים שברור כי כלל התמורות שולמו בגין הזכות במקרקעין ולא בגין העיסקה בכללותה, וכי יש "לסנן" רכיבים מהעסקה שאינם חלק מהזכות במקרקעין עצמה, לצורך קביעת שווי המכירה לצרכי החבות במס רכישה.
22. עמדתנו היא, כפי שהובעה בפסק הדין בעניין **אאורה**, כי ההלכה הפסוקה בעניין הוצאות הפיתוח לא שונתה במסגרת הפסיקה בפרשות **אורלי, חכשורי ומידטאון**, ולפיכך אין לקבל את עמדת המשיב לפיה יש לבחון סוגיה זו בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות.
- נפנה לסקירת הפסיקה בפרשות **אורלי, חכשורי ומידטאון** לפסקאות 46-53 לפסק דיננו בעניין **אאורה**. פסקי דין אלו, עליהם מבקש להיסמך בערר דנן ואשר נסקרו בהרחבה בפסק

דין **אאורה**, כלל לא עסקו בנושא הוצאות פיתוח, אלא עסקו בהוצאות אשר תשלומן היווה תנאי למימוש הזכויות במקרקעין, וככאלו הוגדרו כחלק משווי המכירה. כך, בעניין **אורלי** נקבע כי לא ניתן היה לממש את פוטנציאל הבנייה במקרקעין ללא תשלום האגרות וההיטלים עבור היתרי הבנייה; בעניין **כשורי** 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.

23. נחזור ונקבע כי פסקי דין אלו – **אורלי**, **כשורי** ו**מידטאון** – גם אם דנו ועסקו, תוך כדי הדיון לגופו של עניין, בהשוואה לסוגיית הוצאות הפיתוח – קבעו חד משמעית כי מדובר בסוגיות שונות ולפיכך לא ניתן ללמוד מההלכות שנקבעו לעניין הסוגיה נשוא הערר כאן. ואם לא די בכך – הרי שהמשיב עצמו, 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 – הוא שטען לאבחנה בין אותם מקרים לבין הפסיקה שדנה בהוצאות הפיתוח ואף הדגיש כי ההלכה נושא הוצאות הפיתוח עומדת על מכונה!

והנה עתה, בערר דנן, מוצא המשיב לנכון לטעון את ההיפך – כי פסקי דין אלה מלמדים, כביכול, על שינוי ההלכה בעניין הוצאות הפיתוח. **לטענה זו אין כל מקום והיא אינה ראויה.**

24. כאמור, לא נעלמה מעינינו 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**".

25. בחינת המערכת ההסכמית שבין העוררת למליבו אף היא מובילה לתוצאה לפיה אין לכלול בשווי המכירה את הוצאות הפיתוח במלואן, אלא רק את סכום הוצאות הפיתוח בגין העבודות שבוצעו בפועל עד מועד החתימה על הסכם המכר בין העוררת לבין מליבו.

הניתוח המצוי בסעיפים 66-75 לסיכומי המשיב – אינו מקובל עלינו לחלוטין. לטעמנו, המסקנה המתבקשת מבחינת הסכם המכר (נספח ט"ו לסיכומי המשיב), כמו גם מבחינת מסמכי המכר (נספח א' לסיכומי המשיב) מובילה בבירור למסקנה כי ההתחייבות שנטלה על עצמה העוררת להשיב למליבו את הוצאות הפיתוח הינה התחייבות חוזית נפרדת מהתחייבותה לרכוש את המקרקעין.

26. תנאי המכרז בענייננו דומים מאוד לתנאי המכרז בפרשת **אאורה**. קיימת הפרדה במכרז בין תשלומים לרמ"י עבור המקרקעין לבין תשלומים למשרד הבינוי והשיכון בגין עבודות

- פיתוח. על פי המכרז התשלומים עבור הזכות במקרקעין הינם נפרדים מהתשלומים עבור עבודות הפיתוח.
27. בהסכם המכר שבין מליבו לעוררת ישנה הפרדה בין תשלום עבור המקרקעין לבין החזר תשלומים בגין הוצאות פיתוח – ראו סעיף 9 להסכם המכר. אין גם להתעלם מן העובדה כי נחתם חוזה חכירה מול רמ"י ונחתם הסכם נפרד מול משרד הבינוי והשיכון.
28. על כן ובהתאם, אנו דוחים את טענת המשיב לפיה ה"ממכר" אותו העבירה מליבו לעוררת היה קרקע מפותחת. כפי העולה מפסיקת בית המשפט העליון, המבחן היחיד הוא האם עבודות הפיתוח בוצעו בפועל, והאם המקרקעין הושבחו, ואין כל רלבנטיות לשאלה האם שולמו הוצאות הפיתוח, אם לאו. כפי שקבענו בפסק הדין בעניין **אאורה**, בהתבסס על הלכת בית המשפט העליון - העובדה ששולם תשלום כלשהו על חשבון הוצאות הפיתוח העתידיות, אינה משנה את המקרקעין גופם ואינה הופכת אותם למקרקעין מפותחים. לפיכך, אין כל רלוונטיות לעובדה שמליבו שילמה את כל הוצאות הפיתוח למשרד הבינוי והשיכון טרם החתימה על הסכם המכר בינה לבין העוררת.
- העובדה שיש לה חשיבות במקרה דנן היא כי נכון למועד החתימה על הסכם המכר בוצעו במקרקעין עבודות פיתוח בשיעור של 21.67% כאמור. מלוא עבודות הפיתוח במקרקעין לא הושלמו עד למועד המכירה של המקרקעין לעוררת, ומכאן שהעוררת לא יכולה היתה לרכוש קרקע מפותחת במלואה, אלא רק כפי שיעור הפיתוח שבוצע עד למועד החתימה על הסכם המכר, ודין טענת המשיב בעניין זה להידחות.
29. לא למותר לחזור אף ולהזכיר כי טענתו זו של המשיב כבר נדחתה בפסיקת בית המשפט העליון בעניין **מלמוד** ובעניין **גרינבלט**, כפי שצויין לעיל. מכאן, וכפי שקבענו בפסק הדין בעניין **אאורה** - ביצוע התשלום עבור הוצאות הפיתוח אינו יוצר, כשלעצמו, השבחה של המקרקעין, ומטעם זה – אין להוסיף את מלוא הוצאות הפיתוח ששולמו לשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, אלא רק כפי שיעור ביצוע עבודות הפיתוח בפועל – קרי: 21.67%, העולים כדי סך של 6,861,306 ₪.
30. נוסף ונציין כי עמדת המשיב בערר זה עומדת, לטעמנו, בניגוד ברור להוראת הביצוע שלו עצמו, אשר היתה ועודנה תקפה, הן במועד הוצאת שומת מס הרכישה לעוררת והן לאחריה, והקובעת כי יש לפעול בהתאם להלכת **שרביט**, דהיינו: **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, וכי **יש לכלול רק את הוצאות פיתוח שבוצעו בפועל במועד מכירת הזכות במקרקעין** בשווי המכירה לצורך מס רכישה.
31. בנוסף לכך, מצאנו את עמדת המשיב בערר דנן כמוקשית ביותר נוכח הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית ממחצית שנת 2017, שהופנתה למנהלי משרדי מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ ולכל הגורמים הבכירים ברשות המיסים, המתייחסת אף היא לסוגיה נשוא הערר.

הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית קובעת עמדה שנועדה לשמור על אחדות ההחלטות היוצאות תחת ידיה של רשות המיסים, ומורה על הוצאת שומות מס רכישה בהתאם להלכת **שרביט** ותיקון שומות שיצאו שלא בהתאם לאותה הלכה.

32. **אנו קובעים, כפי שקבענו בפסק הדין בעניין אאורה** כי עמדת המשיב בערר דנן 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 הנחיית מנהלת המחלקה המקצועית. רשות המיסים לא הוציאה כל תיקון או עדכון בנושא חיוב במס רכישה בגין רכיב הוצאות הפיתוח, ולא החצינה את שינוי העמדה הנטען בדבר האבחנה בין החיוב במס רכישה בין "החוליה הראשונה" (כפי הגדרת המשיב) ברכישת הזכויות מרמ"י לבין "החוליה השנייה" ברכישת הזכויות, אף כי ללא ספק עמדו לרשותה 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.

בנוסף, **אנו קובעים כי עמדת המשיב מובילה לאפליית העוררת לעומת חברת מליבו, בלא שקיים בסיס ענייני לאבחנה בין העוררת לבין מליבו בעניין החיוב במס הרכישה בנסיבות העניין הנדון.**

33. **מאחר והמשיב חזר וטען טיעון זהה בסיכומיו בערר זה כמו גם בערר בעניין אאורה, וניסה "למזער" את המשמעות של אי-חיובה של מליבו במס רכישה על מלוא הוצאות הפיתוח ואת האבחנה שביקש לייצר בין מליבו לבין העוררת, תוך טיעון בדבר "המהות הכלכלית האמיתית" של העסקה בין מליבו לעוררת – נחזור אנו ונבהיר כי ניסיון זה ודרך טיעון זו של המשיב – נדחית על ידינו מכל וכל.**

השימוש שנעשה על ידי המשיב בתיבה של "המהות הכלכלית האמיתית" – אינו במקומו.

על בסיס העובדות שהובאו בפנינו עולה בבירור דווקא כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה בין מליבו לבין העוררת הוא רכישה על ידי העוררת את הזכויות שהיו בידי מליבו מכוח המכרז.

אין, ולא צריך להיות, כל הבדל במישור החבות במס הרכישה בין העוררת לבין מליבו. הן מליבו והן העוררת לא רכשו מקרקעין מפותחים במלואם. במועד הזכייה במכרז כמו גם במועד החתימה על הסכם המכר – לא היו המקרקעין מפותחים במלואם, אלא רק באופן חלקי.

34. **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, 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".**

אנו מוצאים עמדה זו כעמדה מתחמקת, המנסה לזרות חול בעיני בית המשפט, באופן שאינו הולם רשות שלטונית. יתרה מזו, וועדת הערר חזרה ושאלה את המשיב בישיבת קדם המשפט שהתקיימה בערר זה ביום 21.12.17 לנימוקיו לאבחנה בין מליבו לבין העוררת – ולא זכתה לתשובה מניחה את הדעת.

זאת ועוד, מרכז הטיעון של המשיב הוא האבחנה שהוא יצר, יש מאין, בין הוצאות הפיתוח בחוליה הראשונה לבין הוצאות הפיתוח בחוליה השנייה - אבחנה שלא היתה קיימת קודם לכן לא בהוראת הביצוע ואף לא בהנחיית מנהלת המחלקה המקצועית. ממילא וכאמור, אבחנה זו נדחתה אף היא באופן חד משמעי ובלתי משתמע לשני פנים בפסיקה בפרשת **גרינבלט**. על כן, ניסיונו של המשיב לטעון, אפילו לחילופין, כי יתכן שאין מקום לאבחנה זו וכי יתכן שאי חיובה של מליבו במס רכישה בגין מלוא הוצאות הפיתוח אינו אלא "טעות" – שומט את הקרקע תחת טיעונו שלו.

35. נחזור ונדגיש, כפי שהדגשנו בפסק הדין בעניין **אאורה**, כי ככל שהמשיב סבור כי יש לכלול את מלוא הוצאות הפיתוח בשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה, גם אם לא בוצעו עבודות הפיתוח במלואן, עליו להתכבד ולפעול לשינוי הדין במישור החקיקה (כפי שנעשה בעבר – ללא הצלחה), וכפי שכבר הורה לו בית המשפט העליון לעשות בפרשת **גרינבלט**.

36. רואים אנו את תפקידו של בית המשפט ככולל גם יצירה של וודאות מיסויית, תוך כדי ההגעה לתוצאה של גביית "מס אמת". על כן, איננו מקבלים דרך התנהלות בה המשיב משתמש בהליך השומתי בכדי "ליידע" על מדיניות חדשה בה הוא מבקש לנקוט. שינוי מדיניות ראוי שיעשה באופן מושכל וזהיר ויש לפרסם את הכוונה לשנות מן המדיניות שהיתה נקוטה עד אותה עת, על מנת שהנישומים יוכלו להיערך בהתאם ולכלכל צעדיהם בהתאם.

סיכום של דבר:

37. דין הערר להתקבל, כך ששומת מס הרכישה שהוציא המשיב לעוררת תבוטל ושומתה העצמית של העוררת תתקבל, כך ששווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה יכלול את שווי התמורה ששולמה על ידי העוררת למליבו בגין הזכויות שרכשה במקרקעין (20,137,302 ₪) בתוספת שווי עבודות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד החתימה על הסכם המכר, בסך של 6,861,306 ₪ (ללא מע"מ), העולות כדי שיעור של 21.67% ממלוא הוצאות הפיתוח. המשיב יישא בהוצאות העוררת ובשכר טרחת עורכי דינה בסך כולל של 30,000 ₪.

הוצאות אלו נפסקות בסכום זה אך בשל החיסכון בזמן שיפוטי בשל הגעת הצדדים להסדר דיוני בדבר הגשת עובדות מוסכמות והגשת סיכומים בכתב, בלא צורך בניהול הוכחות, שאם לא כן ראוי היה לפסוק הוצאות גבוהות יותר.

ההוצאות ישולמו על ידי המשיב לעוררת בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו 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.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ב תמוז תשע"ח, 05 יולי 2018, בהעדר הצדדים.

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

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

אורית וינשטיין 54678313-/
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה