

- א מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר-שבע נגד קברצת עין צורים
- ב בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים [20.1.2002] לפני הנשיא א' ברק והשופטים ט' שטרסברג-כהן, י' אנגלרד
- ג המשיבה (להלן – עין צורים) שכרה ממינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) בחוזה שכירות מתחדשים קרקע שיועדה לצורכי חקלאות, ואשר בהמשך שונה ייעודה לייעוד למגורים. לאחר שינוי הייעוד החליטה מועצת מקרקעי ישראל לאשר התקשרות בהסכם פיתוח עם עין צורים לבניית יחידות דיור על הקרקע. עין צורים החליטה להוציא לפועל את שינוי הייעוד באמצעות יזם מטעמה, ואכן התקשרה עם יזם בהסכם בנייה להסבת זכויותיה בקרקע. בעקבות זאת, ולבקשת עין צורים, ביטל המינהל את העסקה לשינוי ייעוד במתכונת של הסכם פיתוח ישיר עם עין צורים, אישר את העסקה עם היזם וחתם עמו על חוזה פיתוח. היזם שילם מס רכישה על התמורה ששילם למינהל ולעין צורים. הערעור עניינו בשאלה אם היה מקום לחייב גם את עין צורים במס רכישה בגין רכישת הזכויות בקרקע מן המינהל בטרם הועברו ליזם.
- ד בית-המשפט העליון פסק:
- ה (1) הנסיבות במקרה דנן מהוות מקרה ביניים בין שני מצבים חד-משמעיים: מצב אחד הוא המקרה שבו המינהל מעניק תחילה לחוכר חקלאי זכות להשתמש בקרקע לייעוד שונה מן הייעוד החקלאי המקורי במסגרת חוזה פיתוח נפרד. במקרה זה על החוכר לשלם מס רכישה על אגד הזכויות החדש במקרקעין, שבא לו מכוח חוזה הפיתוח. בקצה האחר מצוי המקרה שבו חוכר חקלאי מעביר, בהסכמת המינהל, את זכות החכירה החקלאית לידי חוכר חדש. לאחר עיסקת העברה זו חל שינוי בייעוד הקרקע שממנו נהנה החוכר החדש. גם בהנחה כי אפשרות השינוי הייתה צפויה בעת העסקה של העברת החכירה החקלאית – ומשום כך מצאה ביטוי בתמורה שקיבל החוכר הראשון – הרי אין לייחס לחוכר הראשון חבות לתשלום מס רכישה. העיקרון הוא כי בציפייה לעתיד לא די (1492 – א493).
- ו (2) במקרה דנן, מצד אחד, נערך הסכם הרשאה לתכנון, שונה הייעוד על-ידי מוסדות התכנון, ועיסקת שינוי הייעוד אושרה על-ידי המינהל; מן הצד האחר לא נחתם חוזה פיתוח עם החוכר, והסכם כזה נערך במישרין עם היזם תוך ביטול "הסכם פיתוח לחכירה" עם עין צורים (א493 – ב).

- א (3) אישור העיסקה לשינוי ייעוד הקרקע שנתן המינהל לעין צורים, גם בטרם נחתם הסכם פיתוח בין המינהל לבין עין צורים, הגדיל את אגד הזכויות במקרקעין שהיו בידי עין צורים. בסופו של עניין, השתמשה עין צורים בחלופה השנייה שעמדה לרשותה במסגרת החלטות המינהל שעמדו ברקע האישור בהסבה את הזכות לחתום על חוזה פיתוח לידי היוזם. נמצא, כי ביטול האישור לעריכת חוזה פיתוח ישיר בין המינהל לבין עין צורים אינו גורע מן האישור המקורי שהגדיל את אגד הזכויות בקרקע (ג493 - ה).
- ב (4) עד לחתימת המינהל על חוזה הפיתוח עם החוכר המקורי או עם היוזם הזכויות בקרקע טרם מומשו. לכן אם בסופו של עניין אין חתימה על חוזה פיתוח, הרי מתברר למפרע כי תוספת הזכויות בקרקע לא מומשה. התוצאה היא כי במקרה של אובדן האפשרות לחתום על חוזה פיתוח עם המינהל מעמדו של החוכר יישב אל מצבו המקורי של חוכר חקלאי. בנסיבות אלה אין עוד קיום לאישור המקורי ובכך נופלת גם החבות למס רכישה. מנגד, עם החתימה על חוזה הפיתוח מתגבשת סופית רכישו הזכויות הנוספות בקרקע על-ידי החוכר החקלאי (א494 - ב).

ג חקיקה ראשית שאוזכרה:  
 – חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, סעיף 1 (המונחים "זכות במקרקעין", "מכירה").

ד חקיקת משנה שאוזכרה:  
 – תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, תקנה 513.

ה פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:  
 [1] ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877.  
 [2] ע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – תל אביב (לא פורסם).  
 [3] ע"א 726/86 מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי, פ"ד מג(2) 98.

ו פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים שאוזכרו:  
 [4] ע"ש (י-ם) 722/95 אבן ארי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם).

ז ספרים ישראלים שאוזכרו:  
 [5] א' נמדר שינוי ייעוד בקרקע חקלאית (תשנ"ו).  
 [6] י' הדרי מיסוי מקרקעין (מהדורה 2, בהשתתפות י' סרוסי, כרך א, תש"ס).

ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע מיום 15.7.1999 בעמ"ש 61/95, 2064. הערעור נתקבל.

עמנואל לינדר, סגן בכיר לפרקליטת המדינה – בשם המערער;  
יוסף עזריאל – בשם המשיבה.

## פסק-דין

השופט י' אנגלרד

זהו ערעור של מנהל מס שבח מקרקעין על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע שבו נתקבל ערעורה של קבוצת עין צורים על חיובה במס רכישה.

1. לפנינו שאלה של חברות מס לגבי עיסקה של מינהל מקרקעי ישראל הנובעת משינוי ייעוד של קרקע חקלאית שהוחכרה לקיבוץ. העיסקות של מינהל מקרקעי ישראל עם חוכרים ויזמים עוררו, וממשיכות לעורר, שאלות מיסוי שונות ומגוונות שפתרון שנוי במחלוקת הן בין חכמי משפט והן בפסיקה של בתי-משפט. נראה כי בתחום המיסוי של עיסקות המינהל עדיין הפרוץ מרובה על העומד. עם זאת בסוגיה קרובה לזו העומדת לפנינו בערעור זה הכרענו לפני זמן לא רב בשאלת מיסוי של עיסקת שינוי ייעוד שגם היא הייתה שנויה במחלוקת. הכוונה היא לע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ (להלן – פרשת חברת הדרי החוף [1]), שם החלטנו על יסוד ההלכה שנפסקה כבר קודם לכן בפרשת ע"א 1550/94 חברת הבונה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – תל אביב (להלן – פרשת הבונה [2]), כי עיסקה שנערכה במסגרת חוזה פיתוח בין המינהל לבין חוכר לשינוי ייעוד מחכירה חקלאית לחכירה בעלת ייעוד של בניית מגורים – עיסקה כזאת היא בבחינת "מכירת זכות במקרקעין" במובן הוראת סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (להלן – חוק מיסוי מקרקעין). בכך נדחתה הטענה כי עיסקת שינוי הייעוד אינה עיסקה חדשה, אלא תיקון של חוזה החכירה החקלאי הקיים. ביסוד טענה זו עמדה הגירסה כי תווה הפיתוח לא העניק לחוכר זכויות חדשות שלא היו בידיו מלפנים. כפי שנראה בהמשך, החלטתנו בפרשת חברת הדרי החוף [1] הנזכרת הסירה מכשול נוסף בדרכנו למציאת הפתרון בסוגיית המס שהיא מושא ערעור זה.

2. אפתח תחילה בתיאור מפורט של נסיבות המקרה הנדון. המשיבה, קבוצת עין צורים (להלן – עין צורים), המאוגדת כקיבוץ, החזיקה בקרקע הידועה כחלק מחלקה 2 בגוש 2903, ששטחה 186 דונם, ובקרקע נוספת בשטח 7.5 דונם (להלן – הקרקע). הקרקע, הנמצאת בבעלות המדינה, הוחזקה על ידי עין צורים מכוח חוזה שכירות תלת-שנתיים בין עין צורים לבין מינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל), המכונים "הסכמי משבצת". על פי הסכם המשבצת הנוגע לענייננו, שנחתם ביום 16.12.1993 ומתייחס לתקופה מיום 1.10.1993 ועד ליום 30.9.1996, מטרת השכירות היא זו:

- א. ניצול השטח העליון של הקרקע ליצורכי חקלאות בלבד;  
ב. הקמת מבנים משקיים ושימוש בהם למטרה חקלאית בלבד;  
ג. הקמת יחידות מגורים ומגורים בהן;  
ד. הקמת מבני ציבור ושימוש בהם (סעיף 3 להסכם המשבצת).
- עוד נקבע בהסכם המשבצת (סעיף 21), כי:

"אם ישתנה יעודה של המשבצת או של חלק ממנה, על-ידי תכנית על פי חוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965 או על פי כל דין, יהיה המשכיר רשאי להביא לידי סיום מוקדם את תמונת השכירות של המשבצת או של אותו חלק ממנה אשר לגביו שונה הייעוד ולהחזיר לעצמו את החזקה במשבצת או באותו חלק ממנה אשר לגביו שונה הייעוד – וזאת לאחר מתן הודעה מוקדמת לאגודה על סיום השכירות והחזרת החזקה כאמור..."

האגודה תהיה זכאית לפיצוי ונעד זכויותיה והשקעותיה שהיו קיימות במועד סיום השכירות כאמור לעיל באותו חלק מהמשבצת שלגביו הסתיימה השכירות כאמור, לרבות עבור מחוברים שהושארו באותו חלק".

3. ואולם, ביום 11.5.1992 התקבלה במועצת מקרקעי ישראל החלטה 533 לגבי שינוי ייעוד של קרקע מוחכרת, לרבות קרקע מושכרת בהסכם "משבצת" ליישוב חקלאי בחוזים זמניים מתחדשים. המועצה קבעה כי במקרה של שינוי ייעוד:

"...רשאי המינהל לפי שקול דעתו ובהתאם לצרכיו לפעול לפי אחת מן החלופות הבאות:

א. (1) ליתן לחוכר פיצוי כספי בעד ביטול החוזה והשבת הקרקע לידיו..."

- א. (1) לאפשר לחוכר או לאחר מטעמו לחכור את הקרקע ששונה ייעודה כאמור בסעיף 2, כולה או חלקה, לפי שקול דעת המינהל, למטרת שמוש לפי הייעוד החדש, ללא מכרז, תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים בשעור 51 אחוזים משווי הקרקע לפי ייעודה החדש, כפי שייקבע על ידי השמאי הממשלתי, וייחתם חוזה חכירה מהוון (91 אחוזים) כמקובל במינהל... (ההדגשות שלי – י' א').
- ב. 4. עין צורים ביקשה לנצל את האפשרויות שנפתחו בפני החוכר בהחלטה 533. לשם כך היא פעלה לקידום תכנית בניין עיר שתשנה את ייעוד הקרקע המושכרת מייעוד חקלאי לייעוד למגורים כדי לאפשר הקמת 300 יחידות דיור צמודות קרקע בשטח של 186 דונם ומרכז מסחרי על שטח של כ-7.5 דונם. לצורך כך פנתה עין צורים ביום 6.12.1992 אל המינהל בבקשה לקבל הרשאה לתכנון הקרקע. המינהל נעתר לבקשה, וביום 24.1.1993 התקשר עם עין צורים ב"הסכם הרשאה ותכנון". על-פי הסכם זה, הרשה המינהל לעין צורים להכין תכנית לקרקע, בתיאום עם המינהל ובתוך תקופה של שנתיים ימים. המינהל התחייב כי בתקופת ההרשאה לא יקנה זכויות כלשהן בנכס לצדדים שלישיים וכי נציגיו יפעלו במוסדות התכנון לאישור התכנית. בהסכם נקבע כי בהתקיים שורה של תנאים מוקדמים, ייסכים המינהל להעמיד לרשות [עין צורים], כבר-רשות בלבד, שטחים בנכס המתאימים לכיצוע מטרת ההרשאה, כפי שיקבעו על-ידי המינהל לפי שקול דעתו הבלעדי.
- ג. 5. מאמציה של עין צורים לשינוי ייעוד הקרקע נשאו פרי, וביום 1.5.1994 אישרה הוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, באר-שבע את תכנית בניין עיר 6/במ/165 שאפשרה את הקמתן של 300 יחידות דיור ומרכז מסחרי בקרקע המושכרת.
- ד. 6. ביני לביני, ביום 13.10.1993, קיבלה מועצת מקרקעי ישראל את ההחלטה 611, אשר באה במקום החלטה 533. החלטה זו אפשרה לחוכרים ליוזם שינוי ייעוד של קרקעותיהם וכן התירה להם להתקשר בהסכם עם יזמים ולקבל את אישור המינהל עוד לפני ביצוע שינוי הייעוד של הקרקע. ההוראה המרכזית בהחלטה הנוגעת לענייננו היא סעיף 3.ב, אשר זו לשונו:
- ה. "התקיימו התנאים הנ"ל רשאי המינהל לפי שקול דעתו ובהתאם לצרכיו לפעול על פי אחת או יותר מן החלופות הבאות:
- ו. (1) לאפשר לחוכר, לרבות לאחר מטעמו, לחכור את הקרקע ששונה ייעודה, כאמור בסעיף 2, כולה או חלקה, לפי שקול דעת המינהל, למטרת שמוש לפי הייעוד החדש, ללא מכרז, תמורת תשלום דמי חכירה

א מהווים בשטור 51 אחוזיו משווי הקרקע לפי ייעודה החדש, כפי שייקבע על ידי השמאי הממשלתי, בכפוף למלוי תנאי חוזה פתוח מהוון המקובל במנהל (91 אחוז), שעליו יחתום החוכר" (ההדגשות שלי – י"א).

ב ואולם, ביום 6.4.1994 התקבלה בנועצת מקרקעי ישראל החלטה 640, אשר הורתה על השעיית טיפול והימנעות מפעולה לפי סעיף 3.3 להחלטה 611.

ג 7. בסמוך לאישור שינוי ייעודה של הקרקע על-ידי מוסדות התכנון ועל רקע ההשעיה הנוכרת של החלטה 611, ננתה עין צורים בחודש מאי 1994 בשני מכתבים למינהל, בבקשה לאישור (חריג) של הסכם פיתוח להקמת 300 יחידות דיור "לנוכח ההתחייבות הברורה של מינהל מקרקעי ישראל (הסכם הרשאה חתום) לחתום על הסכם פיתוח, שיאפשר ל[עין צורים] לשווק את הפרוייקט לאלתר".

ד 8. ביום 23.6.1994 החליטה מועצת מקרקעי ישראל "לשחרר" עיסקאות אחדות, וביניהן העיסקה עם עין צורים, מה"הקפאה" על-פי החלטה 640. בעקבות זאת הוחלט ביום 3.7.1994 בישיבת הנהלה מורחגת לאשר התקשרות בהסכם פיתוח עם עין צורים לבניית יחידות הדיור. ביום 19.7.1994 נשלחה לעין צורים הודעה על "אישור עיסקת שינוי ניצול ו/או יעוד – חתימת הסכם פיתוח לחכירה" בזו הלשון:

ה "הננו להודיעך כי בישיבתו ביום 18/7/94 (להלן – המועד הקובע) אישר מינהל מקרקעי ישראל (להלן – המינהל) את בקשתך בדבר שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע הידועה כ: גוש 2903 חלקה 2, תכנית 6/במ/165, כ: עין צורים בשטח של כ-186,000 מ"ר, (להלן – הקרקע) למטרת בניה עצמית, בכפוף לאמור בהודעה זו.

ו פרטי העיסקה ותנאיה ייקבעו בוזסכם הפיתוח (להלן – ההסכם) שיומצא לך על-ידי המינהל, וכל עוד לא יחתם ההסכם ע"י כל הצדדים ייחשבו כל מגעיך עם המינהל בגין שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כמשא ומתן בלבד לקראת חתימת ההסכם.

ז למען הסר ספק הננו להודיעך, כי אם תוך 60 יום מהמועד הקובע, מכל סיבה שהיא... לא תחתום על הזוסכם בנוסח ובתנאים שאושרו ע"י המינהל,

- א או לא תמלא אחר כל תנאי או דרישה שיחולו עליך... נראה את בקשתך לשינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כבטלה מעיקרה".
- א 9. להודעה הנזכרת צורפה הודעה נוספת בזו הלשון:
- ב "מנהל מס שבח מקרקעין ביקש להודיעך את ההודעה הבאה:
- מדינת ישראל/האוצר  
אגף מס הכנסה ומס רכוש  
אזרח נכבד,
- ג הריני להביא לתשומת לבך כי בהתאם לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, יום אישור העסקה בידי מינהל מקרקעי ישראל נחשב כיום המכירה. לפיכך אם תבצע העסקה, יהיה מועד לתשלום מס רכישה תוך 50 יום מיום אישור העסקה".
- ד 10. כעבור ימים ספורים, ביום 24.7.1994, הודיעה עין צורים למינהל כי היא מתכוונת להוציא לפועל את שינוי הייעוד באמצעות יזם מטעמה, כפי שקבוע בהחלטה 611. אביא את מכתבה של עין צורים במלואו:
- ה "בהמשך להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מיום 23.6.94 לאשר את עיסקת עין צורים בהתאם להחלטה 611 ולשחררה מההשעיה והעיכוב לפי החלטה מס' 640 הרינו להודיעכם בזאת כי בכוונת קבוצת עין צורים להוציא לפועל את שינוי הייעוד באמצעות יזם מטעמה כפי שקבוע בהחלטה 611.
- ו בהתאם לנוהלים נעביר לכם בימים הקרובים חוזה חתום עם היזם ובקשה להעברת זכויות מעין צורים ליזם מטעמו.
- ז עין צורים תחתום על ביטול זכויות החכירה לגבי השטח שבנדון כמתחייב מביצוע העיסקה שבנדון" (ההדגשות שלי – י' א').
- ח 11. ואמנם, ביום 11.8.1994 התקשרה עין צורים בהסכם עם חברת בנייה משקית פרווייקט שפירא (1994) בע"מ (להלן – היזם) להסבת זכויותיה בקרקע (186 דונם) ליום כאמור בסעיף 3.ב להחלטה 611. להלן הוראות ההסכם החשובות לענייננו:

3. זכויות עין צורים במקרקעין

א ביום 18.7.94 החליטה הנהלת מינהל מקרקעי ישראל, עפ"י סמכותה מכח החלטה 611 ובהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מיום 23.6.94 לקיים את העיסקה, לאפשר לעין צורים לממש את שינוי היעוד של המקרקעין מחקלאי לתעשייה עפ"י סעיף 3-ב' של החלטה 611 האמורה.

...

ב מכח ההחלטות הנ"ל רשאת עין צורים להסב את זכויותיה באופן שהמקרקעין יוקצו ליזם והמינהל יתקשר עמו בהסכם פיתוח בנוסח המקובל במינהל שיקנה ליזם זכות לחתום על חוזה לחכירת המקרקעין בחוזה חכירה לדורות, מהוון (91%) לתקופה של 49 שנים, הכל בתמורה לתשלום, 51% מערך הקרקע.

...

5. המכר

ד עין צורים שהינה החוכרת על פי הסכם המשכצת עם מינהל מקרקעי ישראל מוכרת ליזם והיזם רוכש בזאת מעין צורים את כל זכויותיה של עין צורים במקרקעין באופן שעין צורים מסבה בזאת את זכויותיה בהתאם להחלטה נספח ב' להסכם זה, כך שהיזם יהיה "האחר מטעמו" כמוזכר בסעיף 3-ב' להחלטה 611, והכל בהתאם לתנאי הסכם זה.

...

6. התמורה

ה בתמורה להסבת זכויות עין צורים במקרקעין ליזם, ישלם היזם לעין צורים תמורה כוללת שתהא שווה לסך כל התשלומים הבאים בגין כל יחידה בפרוייקט.

ו (1) סך השווה ל-10,000 דולר בתוספת מע"מ שישולם ישירות לעין צורים.  
(2) התשלומים למינהל מקרקעי ישראל בגין דמי החכירה המהוונים, כפי שיקבעו על ידי מינהל מקרקעי ישראל לרבות ערבויות בהתאם לתנאים המיוחדים שיקבעו בהסכם הפירווח עם המינהל.

...



10. מיסים ותשלומים

א. תשלום דמי החכירה המהוונים למינהל חל על עין צורים בכפוף לקבוע בסעיף 6 לעיל".

12. וכך, לבקשת עין צורים, ביטל המינהל ביום 15.8.1994 את העיסקה לשינוי ייעוד במתכונת הסכם פיתוח ישיר עם עין צורים כדי לאפשר מתכונת עיסקה של הסכם פיתוח עם היזם. הביטול נערך ב"טופס ביטול עסקה", כשבסעיף 3 בו נאמר שסיבת הביטול היא "תוכן עסקה חדשה: תוכן עסקה מתוקנת עם יזם מטעם קיבוץ עין צורים". ביום 21.8.1994 אישרה הנהלת המינהל את העיסקה עם היזם ללא תנאים וללא שינויים, והודעה על כך נשלחה ליזם ביום 29.8.1994. נוסח ההודעה דומה בעיקרו להודעה בדבר "אישור עסקת שינוי ניצול ו/או יעוד – חתימת הסכם פיתוח לחכירה" שנשלחה בזמנה לעין צורים. ערך הקרקע נקבע לסך 11,312,331.72 ש"ח בתוספת מע"מ.

13. עסקת שינוי הייעוד הושלמה ביום 18.9.1994, דהיינו בתוך 60 הימים שהוקצבו לכך בהודעת המינהל לעין צורים מיום 19.7.1994. ביום זה נערכו שני הסכמים הקשורים זה בזה, האחד בין המינהל לבין עין צורים והאחר בין המינהל לבין היזם. בהסכם הראשון ויתרה עין צורים על כל זכויותיה המקוריות בקרקע מכוח הסכם המשבצת. בתמורה לכך התחייב המינהל, כדלהלן:

"תמורת מילוי כל התחייבויות [עין צורים] עפ"י חוזה זה, כתנאי מוקדם ויסודי, המינהל מתחייב לפצות את [עין צורים] ע"י שיאפשר ל[עין צורים] או לאחר מטעמו, להתקשר עמו לגבי הקרקע, למטרת השמוש בה על פי ייעודה החדש, ללא מכרז, בין היתר תמורת תשלום דמי חכירה בשיעור המקובל במינהל ועל ידי חתימת הסכם פיתוח והכל בכפוף ובהתאם לאישור המינהל ולתנאי אותו אישור (להלן – הפיצוי). הסכם הפיתוח אשר נחתם עם בעל הזכויות או עם מי מטעמו במעמד חתימת הסכם זה, מצורף להסכם זה כחלק בלתי נפרד ממנו" (ההדגשה שלי – י' א').

ההסכם השני שנערך באותו מעמד הוא כאמור חוזה פיתוח עם היזם. היזם קיבל את הקרקע לתקופה של 24 חודשים לשם הקמת פרויקט הבנייה למגורים. נקבע כי אם יעמוד בדרישות הפיתוח ייחתם עמו הסכם חכירה ל-49 שנים. היזם חויב בתשלום בסך 5,769,289.18 ש"ח, כתשלום עבור דמי חכירה מהוונים ל-49 שנים (על 51% של ערך הקרקע המוחכרת). היזם דיווח לרשויות המס על ההתקשרות בחוזה הפיתוח וחויב בגינה בתשלום מס רכישה בשיעור 5% (288,464 ש"ח).

14. כעת ביקשה עין צורים לממש את שינוי הייעוד גם לגבי המרכז המסחרי המופיע בתכנית. לשם כך פנתה עין צורים פעם נוספת למינהל, ביום 5.12.1994, וביקשה אישור העיסקה עם עין צורים לגבי המרכז המסחרי. פנייה נוספת ברוח זו נשלחה למינהל ביום 5.2.1995. בלי להמתין לאישור העיסקה חתמה עין צורים עם היוזם על תוספת להסכם המכר בנוגע למרכז המסחרי המתוכנן. עין צורים הסבה ליוזם את זכויותיה לגבי המגרש כך שהיוזם יהיה "האחר מטעמו" תמורת 200,000 דולר ומחצית מרווחי הקמת הפרויקט. היוזם הצהיר וני ידוע לו שהמינהל טרם קיבל החלטה לגבי המגרש וכי ייתכן מצב שבו עין צורים לא תוכל להסב לו את זכויותיה. הששות אלה נתברו, המינהל אישר את עיסקת שינוי הייעוד להקמת המרכז המסחרי, וביום 4.7.1995 התקשר עם היוזם בחוזה פיתוח. דמי החכירה המהוונים, בגובה 51% מערך המגרש, הועמדו על 409,363 ש"ח בתוספת מע"מ.
15. עד כאן נסיבותיהן ותוכניהן של העיסקאות השונות שנערכו בין שלושת הגורמים: המינהל, עין צורים והיוזם. כאמור, היוזם דיווח לשלטונות המס על העיסקה ושילם את מס הרכישה על מלוא התמורה ששילם למינהל ולעין צורים. אך מנהל מס שבח סבר כי אין די בתשלום מס רכישה מצד היוזם; לגירסתו, נערכו שתי עיסקאות נפרדות זו לאחר זו: תחילה נרכשו הזכויות לשינוי הייעוד על-ידי עין צורים מן המינהל, ורק לאחר מכן הועברו זכויות אלה מעין צורים אל היוזם. לכן ביקש מנהל מס שבח לחייב את עין צורים במס רכישה בגין רכישת הזכויות בקרקע מן המינהל. לשם דיוק יצוין כי גם לפי גירסה זו נערכו שתי עיסקאות לשינוי הייעוד עם המינהל: האחת, שינוי ייעוד להקמת יחידות הדיור והשנייה עיסקת שינוי ייעוד מאוחרת במקצת להקמת המרכז המסחרי. יצוין, כי מס הרכישה על הקמת יחידות הדיור הועמד על סך 288,464 ש"ח, והמס בגין הקמת המרכז המסחרי הועמד על סך 20,468 ש"ח. נראה כי הבסיס לחישוב המס מצוי בסכומים ששילב היוזם ישירות למינהל, דהיינו דמי החכירה המהוונים.
16. אמקד את מהות המחלוקת שבין הנישומה עין צורים לבין רשויות המס. השאלה היא אם נרכשו על-ידי עין צורים בשלב כלשהו זכויות בקרקע הנוגעות לשינוי הייעוד מן המינהל וזכויות אלה הועברו לאחר מכן לידי היוזם. או שמא נאמר כי כל הזכויות בקרקע הנוגעות לשינוי הייעוד הועברו במישרין מן המינהל אל היוזם, אם כי ב"תיווכה" של עין צורים. בשולי מחלוקת זו נטען גם כי שינוי ייעוד של השימוש בחכירה אינו בבחינת "זכות במקרקעין" כלל כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. כאמור, טענה זו נדחתה בפסק-דין נפרד בפרשת חברת הדרי החוף הנ"ל [1], ובכך פטורים אנו מלהידרש לסוגיה זו בערעור שלפנינו.

17. ועדת הערר, בראשות השופט א' דיבליון, שלפניה התברר הערר של עין צורים, פסקה כי יש לפטור את עין צורים ממס רכישה. מהלך המחשבה של ועדת הערר הוא הוזה: ראשית, הנחה מוסכמת היא כי על עצם שינוי הייעוד של קרקע אין לשלם מס רכישה משום שאין בו כשלעצמו עיסקה במקרקעין. שנית, עצם קיומה של החלטה 611, גם בה אין משום עיסקה במקרקעין המהווה אירוע מס. ועדת הערר מסתמכת במסקנה זו על דעתו של א' נמדר בספרו שינוי יעוד בקרקע חקלאית [5], בעמ' 206, ולפיה ההחלטה אינה אלא "הצהרת מדיניות ותחזית לדרכי פעולה אפשריות מצד המינהל בעתיד מבלי שיהיה להן תוקף משפטי מחייב...". שלישית, באופן עקרוני, על יסוד הילכת הבונה [2], יש עיסקה החייבת במס רכישה כאשר נחתם הסכם פיתוח בין המינהל לבין החוכר, הסכם המאפשר לחוכר שימוש בייעוד החדש.

18. אולם בעיני ועדת הערר לא הגיעו המינהל והחוכרת לידי גיבוש הסכם פיתוח בנסיבות המקרה הנדון. מסקנה זו של ועדת הערר מתבססת על הנימוקים האלה: ראשית, באישור עיסקת שינוי הייעוד מיום 18.7.1994 נאמר במפורש כי "כל עוד לא יחתם ההסכם על-ידי הצדדים יחשבו כל מגעין עם המינהל בדבר שינוי ניצול ו/או יעוד של הקרקע כמשא ומתן לקראת הסכם בלבד". והנה, הסכם פיתוח סופי כזה לא נחתם מעולם. שנית, ההחלטה העקרונית של המינהל לאשר "עיסקת פיתוח עם החוכר" בוטלה על-ידי ביום 15.8.1994. שלישית, עוד לפני תאריך הביטול הנזכר הפך היום להיות "אותו" אחר מטעמה של [עין צורים], כמשמעות המונח היצירתי הזה בהחלטה 611. "הנימוק הרביעי הוא מורכב יותר ואני מביא אותו כלשונו:

"המינהל פעל אף הוא על סמך ההנחה כי ההתקשרות בגין הקצאת הזכויות החדשות במקרקעין הינה התקשרות ישירה בינו לבין היזם וביום 18.9.94 נחתם בין היזם לבין המינהל הסכם פיתוח בגין המקרקעין. המינהל הודיע מראש, כאמור, [לעין צורים] כי בקשתה לשינוי יעוד של הקרקע תהא בטלה מעיקרה אם בסופו של דבר לא יחתם הסכם פיתוח בינה לבינו. ואכן, בחוזה הפיתוח אשר נחתם בין המנהל לבין היזם, נכתב מפורשות כי עם חתימתו מתבטל 'חוזה החכירה המקורי' וכי אם יתבטל החוזה שבין המנהל לבין היזם, מסיבה כלשהי, 'במקומו יבוא חוזה החכירה המקורי אשר ימשיך לחול על המגרש כאילו לא בוטל'. הוראות אלו מבטאות את הכרתו של המנהל בעובדה שחוזה הפיתוח בינו לבין היזם בא במקום חוזה החכירה המקורי, המתייחס לזכויות 'החקלאיות' וכי בין זה לבין זה לא נתקיימה עסקה נוספת של רכישת זכויות בין המינהל לבין [עין צורים]."

על יסוד נימוקים אלה מסיקה ועדת הערר, כי:

- א "ביום 18.7.94, ביום בו ניתן האישור העקרוני לשינוי היעוד, לא רכשה [עין צורים] זכויות במקרקעין. לא [עין צורים] היא שמימשה את האפשרות להכור את המקרקעין בייעודם וחדש מן המינהל. היזם הוא שעשה כך, ישירות מן המינהל, בעסקה חד שלבית".
- ב 19. על פסק-דין זה של ועדת הערר הגיש מנהל מס שבח את הערעור שלפנינו. יצוין, כי התפיסה של ועדת הערר בדבר עיסקה חד-שלבית אינה תואמת את מהות העיסקה כפי שהצטיירה בעיני עין צורים והיזם. בהסכם הנזכר מיום 11.8.1994 מצהירה עין צורים כי מכוח החלטה 611, ובהתאם להחלטת מועצת מקרקעי ישראל מיום 23.6.1994 והחלטת מינהל מקרקעי ישראל מיום 18.7.1994, "רשאית עין צורים להסב את זכויותיה באופן שהמקרקעין יוקצו ליזם והמינהל יתקשר עמו בהסכם פיתוח". כן נקבע בהסכם המכר הנזכר כי עין צורים "מוכרת ליזם והיזם רוכש בזאת מעין צורים את כל זכויותיה של עין צורים במקרקעין באופן שעין צורים נוסבה בזאת את זכויותיה בהתאם להחלטה נספח ב' להסכם זה, כך שהיזם יהיה 'האחר מטעמו' כמוזכר בסעיף 3-ב' להחלטה 611". כן הוסכם כי בתמורה להסבת זכויות עין צורים במקרקעין ליזם ישלם היזם לעין צורים תמורה הכוללת תשלום ישיר ניכר (נישלושה מיליון דולר) לעין צורים ותשלום דמי החכירה המהווים למינהל. עובדה מעניינת היא כי בהסכם נקבע שתשלום דמי החכירה המהווים חל על עין צורים וכי היזם משלם אותם כחלק מהתמורה לעין צורים.
- ג 20. מובן מאליו כי ראיית טיב זה הסכם 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 בידי. עם זאת תפיסתם של המתקשרים וטיב התמורה עשויים להצביע על מהותה הכלכלית של העיסקה, שיש לה משקל נכבד בתחום דיני המסים. מן ההכרח אפוא לבחון מקרוב את מערכת הזכויות בין שלושת הגורמים לשם מציאת מענה לשאלה אם הייתה עיסקה בין המינהל לבין עין צורים שבאמצעותה נרכשו זכויות במקרקעין אשר הועברו ליזם.
- ד 21. הנסיבות שלפנינו מהוות מקרה ביניים בין שני מצבים חד-משמעיים. מצב אחד הוא המקרה שבו המינהל מעניק תחילה לחוכר חקלאי זכות להשתמש בקרקע לייעוד שונה מן הייעוד החקלאי המקורי, וזאת במסגרת חוזה פיתוח נפרד. במקרה זה על החוכר לשלם מס רכישה על אגף הזכויות החדש במקרקעין שבא לו מכוח חוזה הפיתוח. בקצה האחר מצוי המקרה שבו חוכר חקלאי מעביר, בהסכמת המינהל, את זכות החכירה החקלאית לידי חוכר חדש. לאחר עיסקת העברה זו חל שינוי בייעוד הקרקע שממנו נהנה החוכר החדש. גם בהנחה כי אפשרות השינוי הייתה צפויה בעת

העיסקה של העברת החכירה החקלאית – ומשום כך מצאה ביטוי בתמורה שקיבל החוכר הראשון – הרי אין לייחס לחוכר הראשון חבות לתשלום מס רכישה. העיקרון הוא כי בציפייה לעתיד לא די. השווה ע"א 726/86 מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים נ' מחסרי [3], בעמ' 101.

22. המקרה שלפנינו הוא כאמור מקרה ביניים. מצד אחד, נערך הסכם הרשאה לתכנון, שונה הייעוד על-ידי מוסדות התכנון ועיסקת שינוי הייעוד אושרה על-ידי המינהל; מן הצד האחר, לא נחתם חוזה פיתוח עם החוכר והסכם כזה נערך במישרין עם היזם תוך ביטול "הסכם פיתוח לחכירה" עם עין צורים. יצוין, כי בניגוד לאמירה מסוימת של ועדת הערר לא הועברה לידי היזם זכות החכירה החקלאית המקורית (פיסקה שנייה בעמ' 5 לפסק-הדין, אך ראה פיסקה שישיית בעמ' 5), אלא זכות זו בוטלה בהסכם בין המינהל לעין צורים ביום 18.9.1994, בעת החתימה על חוזה הפיתוח עם היזם.

23. השאלה היא אפוא מה מעמדה המדויק של עין צורים ביחס לזכויות במקרקעין, וזאת לכל המאוחר בעת החתימה של המינהל על תוזי הפיתוח עם היזם. נקודת המוצא לבחינת מעמדה של עין צורים מצויה באישור עיסקת שינוי הייעוד העקרוני מיום 18.7.1994. אישור זה, גם אם לא התגבש בסופו של עניין לידי חוזה פיתוח בין המינהל לעין צורים, יש בו משמעות משפטית. אישור זה יש לראותו על רקע החלטה 611. 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. בסופו של עניין, השתמשה עין צורים בחלופה השנייה בהסכם את הזכות לחתום על חוזה פיתוח לידי היזם ("אחר מטעמו"). נמצא, כי ביטול האישור לעריכת חוזה פיתוח ישיר בין המינהל לבין עין צורים אינו גורע מן האישור המקורי שהגדיל, כאמור, את אגד הזכויות בקרקע. 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."

עיינ גם: י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א) [16], בעמ' 328; ע"ש (י-ם) 722/95 אבן ארי נ' מנהל מס שבח מקרקעין [4].

24. יש לציין כי עד לחתימת המינדול על חוזה הפיתוח עם החוכר המקורי או עם היזם, הזכויות בקרקע טרם מומשו, לכן אם בסופו של עניין אין חתימה על חוזה פיתוח, הדי מתברר למפרע כי תוספת הזכויות בקרקע לא מומשה. התוצאה היא כי במקרה של אובדן האפשרות לחתום על חוזה פיתוח עם המינהל מעמדו של החוכר שב אל מצבו המקורי של חוכר חקלאי. בנסיבות אלה אין עוד קיום לאישור המקורי ובכך נופלת גם החבות למס רכישה. לעומת זאת עם החתימה על חוזה הפיתוח מתגבשת סופית רכישת הזכויות הנוספות בקרקע על-ידי החוכר החקלאי. ואמנם, זוהי גישתן של רשויות המס.

25. מסקנתי היא אפוא כי בנסיבות המקרה הנדון, עם החתימה של היזם על חוזה הפיתוח עם המינהל, מתגבשת סופית רכישת אגד הזכויות הנוספות של עין צורים בקרקע, זכויות שהוענקו לה באישור עיווקת שינוי הייעוד. לכן דין פסק-דינה של ועדת הערר להתבטל.

אי לכך הערעור מתקבל. פסק-דינו של ועדת הערר שליד בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע מתבטל והחלטותיו של מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז באר-שבע מיום 5.4.1994 ומיום 18.9.1995 מושבות על כנן.

המשיבה תשלם למערער שכר טרחת עורך-דין בסך 10,000 ש"ח והוצאות משפט על-פי תקנה 513 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984.

הנשיא א' ברק

אני מסכים.

השופטות ט' שטרסברג-כהן

אני מסכימה.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט אנגלרד.

ניתן היום, ד' בשבט תשס"ב (20.1.2002).