



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

בראשות כב' השופט ה' קירש, יו"ר
רו"ח צבי פרידמן, חבר
שמאי מקרקעין תמיר שדה, חבר

העוררות: 1. בני לן ביתא (החרוב) בע"מ
2. נמדר בתים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מתתיהו ארנרייך

- נ ג ד -

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

רו"ח צבי פרידמן, חבר ועדת הערר:

פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן בשומות מס רכישה שהוציא המשיב לעוררות בגין רכישת מקרקעין הכוללים תמורה נוספת, מעבר למה ששולם בעת רכישתה, במידה ותאושר תב"ע חדשה אשר תגדיל את זכויות הבניה במקרקעין ואף ליהנות מזכויות בניה נוספות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

העובדות הרלוונטיות:

2. ביום 5.5.2019, נחתם הסכם מכר בין חברת נדל"ן חכם ייזום בע"מ, (להלן: "המוכרת") לבין חברת בני לן ביתא (החרוב) בע"מ, וחברת נמדר בתים בע"מ (להלן: "העוררות" ו-"הסכם המכר").
3. הממכר בהסכם המכר מוגדר בסעיף 1.3 תחת הגדרת "מקרקעין", כדלהלן: מלוא זכויות החכירה במקרקעין הידועים כגוש 9016 חלקה 36, ברח' יפת 106 יפו; מלוא זכויות הבעלות במקרקעין הידועים כגוש 9016 חלקה 37, ברח' יפת 108 יפו; מלוא זכויות הבעלות במקרקעין הידועים כגוש 9016 חלקה 34, ברח' החרוב 44 יפו; מלוא זכויות הבעלות במקרקעין הידועים כגוש 9016 חלקה 35 (לשעבר גוש 7030 חלקה 223) (להלן: "המקרקעין").
4. בסעיף 5 להסכם המכר נקבעה התמורה החוזית בעבור המקרקעין לסך של 33,300,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) (להלן: "התמורה"), כאשר תשלום התמורה מחולק ל- 3 מועדי תשלום (3 פעימות) על פי שלבי התקדמות, כמפורט להלן:
שלב א' - סך של 21,000,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) שישולם בסמוך לחתימת הסכם המכר לפי הפירוט שנקבע בסעיף 5.1 להסכם המכר.
שלב ב' - סך של 8,300,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) שישולם בשתי פעימות: (1) 3,300,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) ישולם במועד פרסום התב"ע החדשה להפקדה; (2) סך של 5,000,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) ישולם במועד מתן תוקף לתב"ע החדשה ולאחר שישולם היטל השבחה בגין התב"ע החדשה, ויינתן אישור העירייה והועדה המחוזית לתכנון ובנייה לטאבו בגין העסקה.
שלב ג' - סך של 4,000,000 ש"ח (בתוספת מע"מ) שישולם במועד הוצאת אגרות הבנייה וכנגד מסירת חזקה בלעדית במקרקעין כשהם פנויים ובכפוף להמצאת אישורים שונים.
5. סעיף 10 להסכם המכר שכותרתו: "תנאי מפסיק", מתייחס לאפשרות לבטל את הסכם המכר ולהפחתת התמורה כדלהלן:
5.1 סעיף 10.1 – להסכם המכר קובע, כי "היה ולאחר אישור התב"ע החדשה או לאחר מתן היתר הבנייה התברר כי היקף הבנייה שאושר נמוך מסך בשיעור של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

95% משטח הבניה שהיה צפוי על פי טבלת השטחים המצורפת להסכם המכר בנספח ג' והכולל 3,400 מ"ר אקוויולנטי, הקונה יהיה רשאי, על פי שיקול דעתו, לבטל את ההסכם באמצעות מסירת הודעה בכתב למוכר, וזאת מבלי שלצדדים תהא כל טענה ו/או דרישה האחד כלפי השני. בחר הקונה שלא לבטל את ההסכם, יהא זכאי להנחה בתמורה בסך של 10,000 ש"ח לכל מ"ר אקוויולנטי שיופחת (לפי קביעת השמאי זרניצקי חפץ או שמאי מוסכם אחר)."

5.2 סעיף 10.2 – להסכם המכר קובע, כי "במקרה של ביטול ההסכם כאמור, מלוא התמורה אשר שולמה למוכר על ידי הקונה תשוב לקונה בערכה הנומינלי, והצדדים יחתמו על הסכם ביטול ותצהירי ביטול לרשויות המס וכן ישתפו פעולה ויחתמו על כל מסמך אשר יידרש בהתאם להנחיות עורכי הדין לצורך ביטול ההסכם."

6. ביום 4.6.19 הגישו העוררות את שומתן העצמית למשיב, בה דיווחו על שווי מכירה על סך של 21,000,000 ש"ח (התמורה המשולמת בשלב א' בלבד).

7. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררות והוציא להן שומה לפי מיטב השפיטה, בה נקבע שווי המכירה על סך של 33,300,000 ש"ח. על שומה זו הגישו העוררות ביום 15.3.20 השגה, אשר נדחתה בהחלטת המשיב מיום 10.11.20. מכאן הערר שלפנינו.

8. העוררות צירפו לכתב הערר חוות דעת ממושרד שמאי המקרקעין אהוד המאירי ושות', אשר ניתן לצורך בטוחות בנקאיות (תקן 19), לפיו שווי המקרקעין הינו בגבולות 20.8 מיליון שקל. שווי זה משקף את זכויות הבניה הקיימות במועד הסכם המכר, בהתעלם מתוספת זכויות הבניה בהתאם לתב"ע שבהכנה, והינו לאחר פינוי הדיירת המוגנת. בנוסף קבע השמאי, לצורך מידע כללי בלבד, ששווי הזכויות בנכס הנידון, אילו התכנון שבהכנה לאיחוד חלקות היה מאושר וזמין כיום לבניה (המותנה באישור התב"ע ובהיתר בניה) - יהיה בגבולות 34 מיליון שקל.

9. בפני הוועדה הופיעו העדים: מר אורי מנחם שושן, מנהל עוררת 1 – מטעם העוררות, ומר שלמה צברי מטעם המשיב (פרוטוקול דיון מה- 10.1.222).

במהלך הדיון בוועדה הודיע המשיב, שבנסיבות הספציפיות של הערר ולמרות שהעוררות לא עמדו בתנאי הוראות סעיפים 51-52 לחוק מיסוי מקרקעין, הוא מוכן לדחות את תשלום המס למועד התשלום בפועל של שלב ב' ושלב ג', ואולם בצירוף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ריבית והצמדה בהתאם לחוק (פרוטוקול הדיון מיום 16.1.22 בעמוד 26 בשורות 1 עד 33). ההצעה לא התקבלה ע"י העוררות.

סלע המחלוקת

10. השאלה שבמחלוקת שהתעוררה בין הצדדים בערר זה היא: האם הסכם המכר כולל מספר הסכמים נפרדים למכירת זכויות מקרקעין נפרדות שלכל אחד מהם יש לקבוע יום מכירה נפרד לפי מועד התקיימות התנאים לתשלום (שלבים א', ב' ו-ג'), וזאת בהתאם להוראות סעיף 19(א3) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"), כגישת העוררות, או לחלופין, כגישת המשיב, המדובר בהסכם מכר אחד למכירת מלוא הזכויות במקרקעין עם מועדי תשלום שונים, ולפיכך יש לקבוע את "יום המכירה" ליום החתימה על הסכם המכר.

עמדת הצדדים

11. לטענת העוררות, מקריאת הסכם המכר עולה בבירור כי שלבים ב' ו-ג' מותנים בהתקיימות תנאי עתידי, שכן שלבים אלו תלויים באישור של תב"ע משביחה ולאחר מכן במתן הקלות. לטענת העוררות התוכנית הינה בסמכות הוועדה המחוזית והסיכוי לקבל זכויות עתידיות רחוק ומעורפל. והראיה: כיום, נכון למועד הדיון בפני הוועדה (ינואר 2022), חלפו כבר כ- 3 שנים מיום חתימת ההסכם ועדיין לא ניתן להעריך את מועד אישור התוכנית כקרוב. לטענת העוררות מכיוון ששלבים ב' ו- ג' מותנים בהתקיימות תנאי עתידי (שינוי תב"ע וקבלת היתר) שטרם התקיימו, הרי שזכויות אלו לא קיימות והם בבחינת דבר "שלא בא לעולם", וממילא טרם הגיע "יום המכירה" לגביהן, לאור הוראות סעיף 19(א3) לחוק הדוחה את "יום המכירה" בהתקיימות תנאי עתידי ליום אישור התוכנית. העוררות מפנות את הוועדה לדברי המלומד פרופ' אהרון נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין" (מהדורה שביעית 2012), לפיו יש לבחון את התוכן הכלכלי של העסקה והדבר נכון במיוחד כאשר ההסכם שבין הצדדים הינו רדום עד למילוי התנאי המתלה. לטענת העוררות, אין כל הצדקה מן הפן הכלכלי לחייב אינטרס רדום שכזה במס כמכירה רגילה, העשוי לגרום לנישום עוול לא מוצדק, שכן הוא עשוי שלא לקבל את התמורה מהקונה, אך לשאת כבר עתה בנטל המס. וממשיך ואומר המלומד פרופ' אהרון נמדר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

**"המחוקק צמצם את הלכת אלדר שרון וקבע במפורש
שהיא לא תחול על עסקאות המותלות בקבלת אחוזי
בנייה".**

(עמוד 324 לחלק הראשון של ספרו הנ"ל).

לפיכך, לטענת העוררות "שווי המכירה", נכון למועד חתימת הסכם המכר, הוא 21 מיליון ש"ח ולא 33.3 מיליון ש"ח כפי שקבע המשיב.

12. מאידך, טוען המשיב כי בית המשפט העליון קבע בע"א 489/89 אלדר שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 21.5.1992 (להלן: "הלכת אלדר שרון"), כי חוזה עם תנאי מתלה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו ויום המכירה נקבע למועד זה גם לעניין החיוב במס שבח. לחיזוק עמדתו מצטט המשיב בהרחבה את פסק דינה של ועדת הערר בראשות כבוד השופטת ויינשטיין בעניין ו"ע 25437-10-19 צבי יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, ניתן ביום 7.5.2021 (להלן: "עניין יעקובוביץ").

עוד טוען המשיב כי הצדדים הכירו בתוקפו של הסכם המכר מרגע כריתתו, ורשמו הערות אזהרה לטובת העוררות על המקרקעין, נרשמה משכנתא על מלוא הקרקע ונחתם ייפוי כוח בלתי חוזר, המקדמה לעניין מס שבח שולמה על סך של 2,497,500 ש"ח, שהוא תחשיב על המקדמה לפיו שווי המכירה המלא (33.3 מיליון ש"ח X 7.5%). העוררות לא הגישו הודעה על דחיית יום המכירה בהתאם לסעיף 75א' לחוק על גבי טופס 7751.

עוד מוסיף וטוען המשיב, כי בענייננו, לא נקבע בהסכם המכר תנאי מתלה, אלא נקבעו שלבים ב' ו-ג' לתשלום התמורה. מה שנקבע הוא תנאי מפסיק שבהתקיימותה תקום לעוררות הזכות לבטל את הסכם המכר במלואו (דבר המצביע כי הצדדים ראו את הסכם המכר כהסכם שלם מרגע כריתתו). משכך, טוען המשיב לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 19(א3) לחוק הקובע "תנאי עתידי". יתירה מכך, לטענת המשיב, אף אם המדובר בתנאי מתלה הרי שבהתאם להלכת אלדר שרון הסכם המכר תקף מרגע כריתתו.

כאמור לעיל, לטענת המשיב, לא מתקיים התנאי הקובע ברישא של סעיף 19(א3) לחוק, הן מהנימוק שהמכירה לא מותנית בהתקיימות תנאי עתידי, ואף לא מתקיים הוראת הסיפא הקבוע בסעיף היות והתמורה שנקבע בהסכם המכר כולה בכסף וידועה מראש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

לטענת המשיב, סעיף 19(א3) לחוק עניינו בעסקאות קומבינציה שהתמורה בגינה אינה בכסף אלא בשירותי בניה. משכך, מוסיף וטוען המשיב, משמצאנו כי יש לקבוע את "יום המכירה" ליום החתימה על הסכם המכר, ולא ניתן לפצל את יום המכירה למספר ימי מכירה, הרי שיש לקבוע את "שווי המכירה", בהתאם לשווי המכירה ליום החתימה על הסכם המכר ולפי התמורה החוזית המוסכמת על ידי הצדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. קרי, 33.3 מיליון ש"ח.

דיון ומסקנות

המסגרת הנורמטיבית:

13. סעיפים 17 ו-19 לחוק מיסוי מקרקעין עוסקים ב"שווי המכירה" ו"יום המכירה" כדלקמן:

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

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם...".

(ההדגשות - לא במקור)

14. בעניין אלדר שרון קבע בית המשפט כי חוזה עם תנאי מתלה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו, ויום המכירה נקבע למועד זה. וכך קובע בית המשפט העליון:

"ראשית אעיר, כי לא מקובלת עלי ההבחנה בין חוזה מותלה שהתנאי בו התקיים לבין חוזה כאמור שהתנאי בו לא נתקיים. חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לענין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה בדיעבד (ר"ע 650/86 [1]), אך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (ע"א 187/87 [2], בעמ' 316)...

ברם, לאחר ששקלתי בדבר, מסקנתי היא כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. אין זה רצוי כי חוזה יחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב...

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

(סעיף 3 לעניין אלדר שרון; ההדגשות- לא במקור).

15. סעיף 19 לחוק קובע חריגים ל "יום המכירה" הכללי (חריגים להלכת אלדר שרון). בין היתר, נקבע בסעיף 19(א3) לחוק:

"יום המכירה במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף – יום אישור התוכנית".

(ההדגשות – לא במקור)

16. המלומדים ד"ר אבי גורמן ושי אהרונוביץ בספרם "מיסוי מקרקעין – פרשנות הלכה למעשה" כותבים בעמוד 343 לגבי סעיף 19(א3):

"סעיף זה הוסף בתיקון 69 לחוק, והוא קובע את דחיית יום המכירה בעסקאות קומבינציה. בהתאם להוראות הסעיף, כאשר עסקינן במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי, שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תוכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף, יום המכירה יהיה יום אישור התכנית. סעיף זה הוא חריג להלכת אלדר שרון, לענין חלק מעסקאות הקומבינציה. אנו בדעה, כי יש מקום לשינוי גורף של הלכת אלדר שרון, בהתאם לתוכן הכלכלי של העסקה..."

(ההדגשות – לא במקור)

17. המלומד ד"ר שמואל בורנשטיין בספרו "חוקי המס המפורשים – חוק מיסוי מקרקעין" כותב לגבי סעיף 19(א3) לחוק (בעמוד 85):

"הוראה זו עניינה אך ורק בתנאי הנוגע להגדלת אחוזי הבניה וכאשר התמורה כולה אינה בכסף, במקרה זה יידחה יום המכירה ליום אישור התוכנית... בכל מקרה בו קיים תנאי מתלה... יום המכירה יהא יום כריתת ההסכם (פסק דין אלדר שרון)... ס"ק זה נקבע מתוך מטרה לקבוע את מועד אירוע המס מאוחר ליום כריתת ההסכם, במיוחד כאשר קודם להתקיימות התנאי קשה היה להעריך את שווי העסקה... נועד סעיף זה לדחות את יום עסקת הקומבינציה..."

18. המלומדים פרופ' יצחק הדרי בהשתתפות עו"ד ח. טארק דיבני כותבים בספרם "מיסוי מקרקעין" (כרך א' חלק ראשון – מהדורה שלישית), בעמודים 362 עד 364:

"סוג נוסף של הסכמים שלמים שאינם מותנים בתנאי מתלה הם הסכמים שסכום התמורה הנקוב בהם אינו קבוע באופן מוחלט ביום ההסכם. סכום זה עשוי לדוגמא, לגדול אם יאושרו אחוזי בניה נוספים לנכס הנידון. גם בהסכמים אלה רואות רשויות המס חוזים עם תנאי מתלה, והן כוללות את אחוזי הבניה הנוספים בשווי הממכר (קובץ הוראות מקצועיות 203)... ההלכה כיום בשני סוגי החוזים שלעיל לענין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

חוק מיסוי מקרקעין היא שיום המכירה הוא יום כריתת החוזה. עם זאת, בחוזה על תנאי נוצרת בעיה מימונית עקב הצורך לשלם מס שעה שאין זה ברור עדיין אם העסקה תהא אפקטיבית (עם מילוי התנאי)...

הסכם מכירה עם תנאי מתלה הוא הסכם תקף ממועד כריתתו אף על פי שאינו פעיל עד למועד של קיום התנאי. לפיכך, כאמור יום המכירה הוא יום כריתת ההסכם ולא יום מילוי התנאי (עניין אלדד שרון). עם זאת מבחינה מעשית, הלכה זו עלולה לייצור קושי לצדדים לעסקה, שהרי גורל העסקה לוט בערפל כל עוד אין התנאי מתקיים... תוצאה חמורה זו תימנע באחת משתי הדרכים הבאות: (1) דחיית יום המכירה ליום מילוי התנאי, כמו הפתרון שאומץ בחוק המס האנגלי-אמריקני. דא עקא, שבדרך זו עומדת בניגוד לחוק החוזים ולהלכת חוק מיסוי מקרקעין...".
(ההדגשות-לא במקור)

19. המלומדים עו"ד זיו שרון ועו"ד ניר הורנשטיין במאמרם "הטבה לעסקאות קומבינציה" (פורסם בגלובס ביום 29.5.2011) כותבים כדלקמן:

"לאחרונה הוסף לחוק מיסוי מקרקעין סעיף 19(א3). מטרת המחוקק בחוק זה היא לדחות את מועד אירוע המס בעסקת קומבינציה המותנית בשינוי יעוד. ברשימה זו נבדוק האם אכן צלחה דרכו של המחוקק במהלך זה.

בינואר בשנה נכנס לתוקפו תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין. מטרת המחוקק בתיקון זה היתה להתגבר על המכשלה שיצר פסק הדין (בע"א 489/89 אלדר שרון), לפיו מועד אירוע המס בהסכם עם תנאי מתלה הינה ביום חתימת ההסכם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

לאור החובה לערוך שומה בזמן הנקוב בחוק לאירוע המס, מצאו את עצמן רשויות המס מעריכות הערכת חסר עסקאות שתוקפן הותלה בתנאי מתלה של שינוי תב"ע שלא היה ידוע היקפו. רשויות המס מצאו את עצמן כבולות באופן הערכות שנעשו בעת חתימת העסקה מבלי יכולת לשנותה בעת התממשותה.

במסגרת התיקון, יצרו רשויות המס חריג לכלל זה, לפיו חבויות המס ייקבעו בהתאם למועד חתימת ההסכם, ואולם החריג אינו חל בכל מקרה של תנאי מתלה אלא רק במקרה מצומצם של עסקת קומבינציה המותנית בשינוי יעוד.

התיקון לחוק קובע כי יידחה מועד אירוע המס ליום אישור התוכנית, במכירת זכות במקרקעין המותנית, בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמו וכולה אינה בכסף.

יצוין כי בעבר כהוראת שעה היה קיים בחוק סעיף 19(4) שהתייחס במפורש לדחיית מועד אירוע המס בעסקת קומבינציה, אך תוקפו פג וכן ההגדרה שבו איננה קיימת.....".

20. מאידך, המלומד פרופ' אהרון נמדר אינו מייחס כל חשיבות למילים "וכולה אינה בכסף" וכך הוא כותב, בין היתר, בעמודים 322 עד 323 ובעמוד 333 לספרו:

"... ענינם של דיני המיסים אינו בפורמליסטיקה ובצורניות המשפטית של העיסקה... אלא דווקא בתוכן הכלכלי של העיסקה... כאשר הדבר נכון במיוחד כאשר ההסכם שבין הצדדים הינו רדום עד למילוי התנאי המתלה ואין כל הצדקה מן הפן הכלכלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

לחייב אינטרס רדום שכזה במס כמכירה רגילה...
...אם הסכם המותלה בקבלת אחוזי בנייה הינו בסופו
של דבר הסכם מותנה, מה לי אם התמורה לאחוזי
הבניה הינם בשווה כסף ומה לי שהתמורה הינה
בכסף..."

(ההדגשות – לא במקור)

21. בדברי ההסבר להצעת החוק (תיקון מספר 69 משנת 2011) במסגרתה הוצע להוסיף לחוק את סעיף 19(א3) נאמר:

"בעסקה שתלויה כולה בשינוי יעוד תכנוני, בדרך כלל הממכר אינו ודאי ביום העסקה, וכתוצאה מכך גם התמורה אינה ברורה. מיסוי הנעשה שלא על סמך עובדות מלאות וידועות עלול להוביל לגביה ביתר או בחסר. נוסף לכך, שומה הנעשית על רקע תמורה לא ודאית מובילה לחיכוך מתמשך בין המנהל לנישום ומהווה מעמסה על הצדדים וכן על בתי המשפט.

לפיכך, מוצע לדחות את יום המכירה לגבי עסקאות שתמורתן כולה אינה בכסף ואשר מותנות בשינוי עתידי של תכנית, כמשמעותה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 ליום אישור התכנית (תיקון סעיף 19) ולחייב את הצדדים למסור הודעה על דבר ביצוע העסקה לפני התקיימות התנאי העתידי כאמור (הוספת סעיף 75א)".

(ההדגשות – לא במקור)

22. הודעה על דחיית יום המכירה בעסקה המותנית בתנאי עתידי:

סעיף 75א' לחוק קובע כדלקמן:

"נעשתה עסקה שיום המכירה שלה נקבע לפי הוראות סעיף 19(א3), ימסרו הצדדים למנהל, בתוך 30 ימים מהיום שהיה נקבע כיום המכירה אילולא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

היו חלות הוראות סעיף 19(א3), הודעה על ביצוע העסקה בטופס שקבע המנהל".

ואכן, המנהל קבע את טופס מס' 7751 להודעה כאמור לעיל.

23. תוקפה של הלכת אלדר שרון:

בעניין יעקבוביץ קובעת ועדת הערר, מפי כבוד היו"ר השופטת אורית ויינשטיין, בין היתר:

"דומני, כי בעניין זה נקלעו העוררים לכלל טעות ולבלבול, הן בניסיונם לקרוא תיגר על הלכת אלדר שרון והן בפרשנותם הפתלתלה את הלכת אלדר שרון. את טענת העוררים לפיה מאחר והלכת אלדר שרון היא כבת 30 שנה אזי ייתכן ש"נס ליחה" – אין לקבל כלל ועיקר. ראשית, חלוף הזמן מאז קביעת הלכה על ידי בית המשפט העליון אינו, כשלעצמו, "מניס את ליחה" של ההלכה, אך בשל כך. שנית, עורר המתיימר לקרוא תיגר על הלכה מחייבת של בית המשפט העליון בטענה כי "נס ליחה" – לכל הפחות צריך לנמק טענה חריגה שכזו, ואת זאת לא עשו העוררים כלל. שלישית ועיקר, אינני סבורה כלל כי יש בסיס לטענה כי הלכת אלדר שרון כבר אינה תקפה עוד. לעמדתי, הרציונל העומד בבסיס ההלכה הנ"ל שיצאה תחת ידי בית המשפט העליון – הינו נכון ותקף היום, כפי שהיה בעת קביעת ההלכה ויש בו כדי לייצור את הוודאות הנדרשת לצורך דיני המס ולשלול את האפשרות לתכנוני מס בלתי לגיטימיים".

(סעיף 35 לפסק הדין).

סיכום ביניים

24. ראינו לעיל, בפרק הנורמטיבי, את הרציו של סעיף 19(א3) לחוק, לפיו הכוונה לדחיית "יום המכירה" (ליום אישור התוכנית) בעסקת קומבינציה שבה נמכרת זכות במקרקעין תמורת שירותי בניה, בעסקה שתלויה בשינוי ייעוד תכנוני והתמורה אינה ברורה ולא וודאית. לא לשווא נקט המחוקק במילים "כאשר התמורה כולה אינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

בכסף". ראינו את דברי ההסבר להצעת החוק וכן את דעת המלומדים התומכים בעמדה שסעיף 19(א3) לחוק נועד לדחות את "יום המכירה" בעסקת קומבינציה שתלויה בשינוי ייעוד תכנוני (למעט דעתו של המלומד נמדר לפיה "מה לי אם התמורה הינה בשווה כסף ומה לי שהתמורה הינה בכסף"). לשון החוק הינה ברורה וגם תכליתו.

הטיב להסביר רציונל זה של סעיף 19 (א3) לחוק העד מטעם המשיב, מר שלמה צברי, בעדותו בפני הועדה:

"סעיף 19(4) וזה קריטי להבין את זה. 19(4) הוא היה עסקאות קומבינציה בלבד שהם אינם בכסף, לכן המחוקק שהכניס את 19 (א3) רשם וכולה אינה בכסף כי היא תחליף את 19(4) שהיתה גם עסקאות שכולם אינם בכסף..."

ואני אסביר גם את הרציונל שזה הוא מאוד פשוט. הרציונל זה שאנחנו באים לקבוע שווי מכירה למועד מכירה מסוים שמתקיים, כאשר אנחנו בכלל לא יודעים מה הם הזכויות, זה יהיה נורא קשה ל- 2 הצדדים לכמת את שווי המכירה. לכן יהיה נכון להמתין, לדעת מה הזכויות כדי לכמת וזה לא משנה באיזה גישה אנחנו בוחרים, שווי קרקע או שווי שירותי בנייה, ב- 2 הגישות אנחנו צריכים לדעת כמה זכויות בניה יינתנו בשביל לקבוע את השווי. לעומת זאת, כשיש עסקת מזומן אין לנו שום מענה לקבוע את השווי כי יש מזומן..."

(פרוטוקול הדיון מיום 16.1.2011 בעמוד 30 בשורות 3 עד 21).

25. סעיף 19(א3) לחוק הינו חריג להלכת אלדר שרון והוא חל על עסקת קומבינציה בהן "התמורה כולה אינה בכסף".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

26. ראינו גם את הלכת בית המשפט העליון בענין אלדר שרון (ע"א 489/89) שקבע כי חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו ו"יום המכירה" נקבע למועד זה גם לענין חוק מיסוי מקרקעין.

ראינו גם את פסק דינה של ועדת הערר בחיפה בענין יעקובוביץ לפיו הלכת אלדר שרון תקפה עד היום וכי חלוף הזמן הרב מאז קביעת ההלכה אינו, כשלעצמו, "מניס את ליחה".

מן הכלל אל הפרט

27. העוררות תולות את יהבן בסעיף 19(א3) לחוק הקובע חריג ל"יום המכירה" בעסקה המותנית בהתקיימות תנאי עתידי, אלא שהעוררות נותנות פירוש מרחיב למילים "וכולה אינה בכסף" תוך התעלמות מלשון החוק הברורה, ובהסתמך על דברי המלומד פרופ' אהרון נמדר "מה לי שהתמורה לאחוזי הבניה הינם בשווה כסף ומה לי שהתמורה הינה בכסף..." (ראה לעיל בפרק הנורמטיבי).

28. לדעתי, סעיף 19(א3) לחוק, הדוחה את יום אירוע המס למועד אישור התוכנית, אינו רלוונטי להסכם המכר דנן מהנימוקים הבאים:

(א) כפי שראינו לעיל, סעיף 19(א3) עוסק בדחיית "יום המכירה" ליום אישור התוכנית בעסקת קומבינציה שתמורתה אינה בכסף אלא בשירותי בניה בשל הקרקע הנמכרת. התמורה במקרה דנן, כולה בכסף ואף ידועה מראש. הסעיף לא נועד למצבים כגון המקרה דנן.

(ב) צודק המשיב בטענתו שיש לדחות את טענות העוררות לפיהן כל אימת שבהסכם המכר יקבע תנאי הקשור לזכויות בניה עתידיות יש לקבוע, לפי הוראת סעיף 19(א3), יום מכירה נוסף ושווי מכירה נוסף. דעה זו אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה הקיימת.

הסעיף נועד לדחות את יום המכירה במלואו ולא ליצור מספר ימי מכירה בגין אותה עסקה, בין אותם צדדים ובאותו הסכם מכר.

(ג) לטענת המשיב, אין כלל צורך להיזקק להלכת אלדר שרון, היות ולפי הסכם המכר לא נקבע תנאי מתלה, אלא נקבעו שלבים ב' ו-ג' לתשלום התמורה. מה שנקבע בהסכם המכר, לטענת המשיב, הוא "תנאי מפסיק" בלבד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

שבהתקיימותו תקום לעוררות הזכות לבטל את הסכם המכר במלואו. עם כל הכבוד, לדעתי, אין לקבל טענה זו, שכן התקיימותם של שלבים ב' ו-ג' מותנים בפרסום תב"ע חדשה ואישור הקלות נוספות. אין המדובר במכר מוחלט אלא במכר מותנה בתנאי עתידי מפסיק לפיו, אם לא יושגו די זכויות הבניה העתידיות יהיה הקונה ראשי, לפי שיקול דעתו, לבטל את ההסכם (או לקבל הנחה על המחיר שהוסכם). מאידך, רק אם היקף הבניה לאחר אישור התב"ע החדשה יהיה 95% או גבוה מסך של שטח הבניה שהיה צפוי לפי השטחים שצורפו בנספח ג להסכם המכר - אזי הסכם המכר הוא מוחלט והקונה לא יהיה ראשי לחזור בו. גם תנאי מפסיק הינו בגדר "תנאי עתידי" כלשון החוק. במהות הכלכלית המדובר בהסכם מותנה אשר הקונה יהיה ראשי לבטלו אם לא יתקבלו די זכויות בניה נוספות במסגרת התב"ע החדשה. בכל מקרה, לאור הלכת אלדר שרון של בית המשפט העליון קיימת התלכדות של "יום המכירה" במישור דיני המס. גם בהתקיימות תנאי עתידי "יום המכירה" הינו יום כריתת החוזה. הלכת שרון עדיין בתוקף על אף חלוף שלושה עשורים מיום פרסומה ועדיין לא "נס ליחה".

(ד) כמו כן, הצדדים לעסקה ראו בהסכם המכר כהסכם מלא מרגע כריתתו. כך, למשל, שולמה המקדמה לעניין מס השבח על מלוא סכום התמורה בשווי של 33 מיליון ש"ח (7.5% מסך של 33 מיליון ש"ח). הצדדים לעסקה לא הודיעו על דחיית יום המכירה לגבי חלק מהתמורות, בהתאם להוראות סעיף 75 א' לחוק על גבי טופס שקבע המנהל (טופס 7751), נרשמו הערות אזהרה על מלוא הממכר ועוד.

(ה) בכל מקרה, גם אם נקבל את הגישה לפיה המדובר מבחינה כלכלית בשלושה הסכמים (בהתאם לשלושת הפעילות ושלבי התמורות), הרי שכל אותם הסכמים נחתמו באותו מועד (חודש מאי 2019). לפיכך על פי הלכת אלדר שרון יום המכירה מתלכד לאותו יום כריתת ההסכם (קרי, מאי 2019).

חוות הדעת של שמאי המקרקעין:

29. מקובלת עלי עמדת המשיב כי אין לתת לחוות הדעת השמאית שצירפו העוררות לכתב הערר כל משקל מהנימוקים הבאים:

(א) מטרת חוות הדעת הייתה לצורך בטוחה בנקאית בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

- (ב) השמאי לא העיד בפני הוועדה ולא נחקר על חוות דעתו.
- (ג) בכל מקרה השווי שנקבע בחוות הדעת למלוא הזכויות שנרכשו, הכוללים את התרומה לשווי של זכויות הבניה העתידיות בהנחה שיאושרו, בגבולות 34 מיליון ש"ח (יותר גבוה מהשווי שלפי התמורה החוזית 33.3 מיליון ש"ח).

הקשיים המתעוררים בעקבות הלכת אלדר שרון

30. הלכת אלדר שרון מעוררת מספר קשיים לא מבוטלים, בעיקר בעיה מימונית עקב הצורך לשלם מס שעה שאין זה ברור עדיין אם העסקה תצא לפועל, בחלקה או במלואה, כל עוד התנאי העתידי טרם התקיים. נזכיר שוב את דעת המלומדים (ראה הפרק הנורמטיבי). המלומדים גורמן ואהרונוביץ כותבים בעמוד 343 לספרם "מיסוי מקרקעין- פרשנות הלכה למעשה", בין היתר:

"אנו בדעה כי יש מקום לשינוי גורף של הלכת אלדר שרון, בהתאם לתוכן הכלכלי של העסקה..."

המלומדים הדרי ודיבני כותבים בעמודים 362 עד 364 לספרם "מיסוי מקרקעין", בין היתר:

"... עם זאת מבחינה מעשית הלכה זו (הלכת אלדר שרון – צ.פ.) עלולה ליצור קושי לצדדים לעסקה, שהרי גורל העסקה לוט בערפל כל עוד אין התנאי מתקיים... תוצאה חמורה זו תימנע באחת משתי הדרכים הבאות: (1) דחיית יום המסירה ליום מילוי התנאי, כמו הפתרון שאומץ בחוק המס האנגלי- האמריקאי..."

המלומד נמדר בספרו "מס שבח מקרקעין", כותב בעמודים 322 עד 323, בין היתר:

"עניינם של דיני המס אינו בפורמליסטיקה... אלא דווקא בתוכן הכלכלי של העסקה... הדבר נכון בנדון דנן, כאשר ההסכם שבין הצדדים הינו רדום עד למילוי התנאי המתלה, ואין כל הצדקה, מן הפן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

הכלכלי, לחייב אינטרס רדום שכזה במס כמכירה
רגילה...".

31. אומנם חוק מיסוי מקרקעין פותר חלקית את הקושי באופן שהוא דוחה את תשלום המס, כל עוד לא התמלא תנאי מהתנאים הקבועים בסעיפים 51-52 לחוק, או לפי סעיף 91א' לחוק (כגון: תשלום ע"ח התמורה בסכום העולה על 50% לעניין מס רכישה ו- 40% מהמחיר לענין מס שבח, מסירת החזקה לקונה ועוד), ואולם דחייה זו היא בתוספת ריבית והצמדה בשל תקופת הדחייה ובחלק ניכר מהמקרים אין עמידה בתנאי סעיפים אלו (כמו כמקרה דנן, אשר התמורה ששולמה עולה על 50% מהתמורה הכוללת).

32. רשות המיסים הייתה ערה למצוקה זו של הנישומים ופרסמה ביום 30.12.2018 חוזר מס הכנסה מספר 19/2018 בנושא: "עסקה למכירת זכויות בתאגיד הכוללת תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים" (להלן: "החוזר").

להלן ציטוט של סעיף 5.5 לחוזר:

5.5 יחד עם זאת, לאור העובדה כי במקרים רבים התמורה המותנית אינה וודאית ו/או לא ניתנת לכימות וכן ייתכן שתתקבל לאחר שנים (לעיתים גם לאחר ששנת המס הרלוונטית התיישנה), ומתוך רצון ליצירת פשטות וודאות, רשאי הנישום לבחור לדווח על רווח ההון בגין רכיב התמורה המותנית, במסלול דיווח חלופי (להלן: "מסלול דיווח חלופי"), בהתאם לעקרונות הבאים:

5.5.1 רכיב התמורה המותנית לא יהווה חלק מהתמורה לעניין חישוב רווח ההון והמס הנובע ממנו במועד מכירת הנכס (מועד אירוע המס). מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון הנובע מיתרת התמורה (קרי, מהתמורה הוודאית), תיוחס לתמורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

הוודאית עלות בגובה מלוא יתרת המחיר
המקורי של הנכס הנמכר.

5.5.2 מועד חישוב המס ותשלום המס לגבי
רכיב התמורה המותנית – יידחה למועד
או מועדים בו תמורה זו או חלקים ממנה
ישולמו בפועל או שיהפכו לוודאיים, לפי
המוקדם מבין השניים (להלן: "מועד
חישוב המס של התמורה המותנית").
מובהר בזאת, כי בחישוב רווח ההון
הנובע מהתמורה המותנית, תיחס לכל
אחד מסכומי התמורה המותנית – עלות
אפס (0).

5.5.3 בכל אופן, מובהר בזאת, כי דחיית מועד
חישוב המס של התמורה המותנית אינה
דוחה את אירוע המס ואינה יוצרת אירוע
מס נוסף. לפיכך, לעניין חישוב המס החל
בעת החיוב במס הנובע מרכיב התמורה
המותנית – יום המכירה ויום הרכישה
יהיו אלו שנקבעו לעניין אירוע המס
שנבע ממכירת הזכויות בתאגיד על כל
המשתמע מכך (לרבות לעניין חישוב
ליניארי של רווח ההון שנצמח עד או
לאחר המועד הקובע או מועד השינוי או
רווח הון בידי עולה חדש וכדומה). עוד
יובהר, שכנגד רווח הון הנובע מרכיב
התמורה המותנית – ניתן יהיה לקזז רק
הפסד הון שנוצר עד וכולל שנת המס בה
חל אירוע המס של מכירת זכויות בתאגיד
בה משולבת תמורה מותנית... כמו כן,
המס לתשלום בגין רכיב התמורה
המותנית יישא ריבית והפרשי הצמדה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ממועד חישוב המס של התמורה המותנית...".

33. עינינו הרואות כי רשות המיסים מאפשרת, במכירה של זכויות בתאגיד עם תמורה מותנית, לדחות את תשלום מס רווח ההון בגין התמורה המותנית למועד שבו התמורה המותנית תשולם בפועל (או תהפוך לוודאית), בהתאם לתמורה זו, וזאת ללא הטלת ריבית והצמדה בשל כל תקופת הדחייה, אלא ממועד תשלום התמורה המותנית בפועל (או הפיכתה לוודאית) וחישוב המס של התמורה המותנית. זאת בכפוף לתנאים מסויימים שנקבעו בחוזר בדבר מועד אירוע המס.

34. עקרון "יום המכירה" (שהינו יום כריתת ההסכם גם אם המדובר במכירה מותנית) זהה הן בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (פרק רווחי ההון) והן בחוק מיסוי מקרקעין. כמו כן, סעיף 186 לפקודת מס הכנסה מאפשר לפקיד השומה, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך:

"להאריך את המועדים לתשלום המס, כולו או מקצתו... ובלבד שהנישום ישלם לתקופת הדחיה הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 15א(א)".

כמו כן, בסעיף 192 לפקודת מס הכנסה ניתנה סמכות למנהל להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית או לוותר עליהם לחלוטין על פי שיקול דעתו. **הוראות דומות ומקבילות קיימות גם בחוק מיסוי מקרקעין בסעיף 91א' לחוק וסעיף 94(ג) לחוק.** וראו המלומדים גורמן ואהרונוביץ בספרם **מיסוי מקרקעין - פרשנות הלכה למעשה** לגבי סעיף 94(ג) לחוק (עמוד 974 בספרם).

נשגב מבינתי להבין, מדוע רשות המיסים מאפשרת דחיית המס ליום התקיימות התנאי המתלה ללא ריבית והצמדה רק בעסקאות של מכירת זכויות בתאגיד (לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה), אך לא מאפשרת זאת במכירות עם תנאי מתלה לפי חוק מיסוי מקרקעין, בנסיבות שבהן לא מתקיימים החריגים שלפי סעיף 19 לחוק.

נושא זה הועלה במהלך הדיון בהוכחות (עמ' 25 לפרוטוקול הדיון מיום 16.4.2022), אך תשובה, מניחה את הדעת, לא התקבלה מטעם העד של המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

יצוין, אומנם סעיפים 17 ו-19 לחוק מיסוי מקרקעין עוסקים ב"שווי מכירה" ו"יום מכירה" לצרכי מס שבת, אולם "יום המכירה" ו"שווי המכירה" חד הם, הן לקונה והן למוכר, ולפיכך "יום המכירה" ו"שווי המכירה" לענין מס הרכישה נקבע אף הוא לפי סעיפים 17 ו-19 לחוק (ראה גם סעיף 14 לסיכומי המשיב).

35. מסכים אני עם דעת המלומדים שהדין המצוי עשוי לגרום קשיי מימון וחוסר וודאות אצל הנישומים והדין הרצוי היה צריך לדחות את "יום המכירה" ליום התקיימות התנאי המתלה, או לחילופין לדחות את תשלום המס ללא הצמדה וריבית ליום התקיימות התנאי המתלה כאמור בחוזר מס הכנסה 19/2018 (שצוטט לעיל), כך שהמס ישולם לפי התמורה ששולמה בפועל ביום התקיימות התנאי המתלה. אך ידי הוועדה כבולות, לאור המצב החוקי, ואסביר:

(א) סעיף 19(א3) לחוק לא רלוונטי לענייננו, כפי שהוסבר בהרחבה לעיל, וכל פירוש אחר (כפי שמציע המלומד פרופ' אהרון נמדר) תהיה בגדר חקיקה שיפוטית.

(ב) הלכת **אלדר שרון** הינה הלכה מחייבת גם כיום ולמרות חלוף הזמן מאז שניתנה "לא נס ליחה". ידי הוועדה כבולים לעקרון התקדים המחייב שנקבע בסעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה, לפיו:

"הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון".

משנקבע תקדים מחייב על ידי בית המשפט העליון, אין אנו רשאים לערער על הלכה זו ועלינו ללכת בתלם שהותווה לנו בפסיקתו. באמרת אגב נציין שהלכת **אלדר שרון** של בית המשפט העליון "הפכה" הלכה קודמת שיצאה מבית מדרשו, ע"א 409/80 **רובינשטיין נ' מנהל מס שבת**, ניתן ביום 11.7.1984, ממנה ניתן היה להסיק כי יום המכירה הוא היום שבו התמלא התנאי המתלה (ראה המלומדים **הדר ודיבני** בעמודים 367-368 לספרם "מיסוי מקרקעין").

היוון התמורה הנומינלית (שלבים ב' ו-ג') ל"יום המכירה"

36. חישוב הערך הנוכחי של תמורה עתידית הוא מושכל ראשון בכל חישוב כלכלי והוא נובע מרווחי המימון שניתן היה להפיק מתמורה זו בתקופת הביניים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

חישוב התמורה ל"יום המכירה", מבלי לחלץ את הערך הנוכחי של התמורה, מעוות את המהות האמיתית של העסקה, שהרי חלק מן התמורה הוא מדומה ויש לנכות ממנה את אותו חלק המשקף את עסקת האשראי המימון והיכולת של המוכר לעשות שימוש בתמורה באותה תקופה.

גם כללי החשבונאות המקובלים, הפסיקה ודעת מלומדים מאמצים את שיטת ההיוון ככלי לקביעת שוויה ההוגן של העסקה ל"יום המכירה".

הפרשנות התכליתית הנכונה והרצויה של דיני המס היא השוואת האמת המשפטית לאמת הכלכלית, באופן שתושג תכלית החקיקה של מיסוי הרווח הכלכלי האמיתי (ובענייננו, תשלום מס רכישה על השווי ההוגן של שווי הרכישה ב"יום המכירה"), (ראו למשל ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיזי לישראל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, ניתן ביום 3.4.2006; ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, ניתן ביום 31.5.2015; ע"א 6914/15 דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא, ניתן ביום 22.4.2018, להלן: "עניין אהרוני").

בסעיף 2 לחוזר מס הכנסה 19/2018 (צוטט לעיל), נאמר בין היתר כדלקמן:

"הכלל הוא, כי התמורה לצרכי מס תהא התמורות שנקבעו בעסקה. יחד עם זאת, כאשר ניתן ללמוד מתנאי העסקה, כי גלומות בה שתי עסקאות - האחת עסקת מכר והשנייה עסקת אשראי (מתן הלוואה על ידי המוכר לרוכש), (ע"א 914/14 מידטאון בע"מ וע"א 6914/15 דוד אהרוני ואח'), תפוצל התמורה באופן הבא:

(1) הסכום המהווה היוון זרם התשלומים שנקבעו בין הצדדים ליום המכירה, יהא התמורה לצרכי מס בגין עסקת מכר.

(2) הפרש שבין התשלומים שיתקבלו בפועל, בעת תשלומם על ידי הרוכש, לבין התמורה שחושבה בגין עסקת המכר כאמור בסעיף (1) לעיל, ייחשב כהכנסות מימון בידי המוכר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

יוער כי הנטייה לראות בעסקה שגלומה בה שתי
עסקאות כאמור לעיל, תגבר במקרים בהם מועד
התשלום האחרון בעד התמורה חל שנתיים לפחות
לאחר מועד המכירה...".

(ההדגשות – לא במקור)

37. על אף שבעינינו לא גילו הצדדים באופן מפורש את דעתם גם על עסקת מימון לצד עסקת המכר, הרי שאין ספק שלאור התקופה הארוכה הצפויה עד לאישור התב"ע וההקלות הנוספות (נכון למועד הדיון בוועדה עברו כבר כ- 3 שנים מיום חתימת ההסכם, והאישור טרם נראה כקרוב), הרי ששכום עתידי הנקוב נומינלית בשקלים ללא הצמדה וללא ריבית לתקופה ארוכה של מספר שנים ובסכומי כסף גדולים, במהותו כולל גם עסקת מימון (וראה בעניין זה חוזר מס הכנסה 19\2018 הנ"ל לפיו: " הנטייה לראות בעסקה שגלומה בה שתי עסקאות, כאמור לעיל, תגבר במקרים בהם מועד התשלום האחרון בעד התמורה חל שנתיים לפחות לאחר מועד המכירה...").

וכך כתב כבוד השופט עמית בעניין אהרוני :

"כאמור, כאשר מדובר בעסקת מכר בתשלומים, ההנחה (הכפופה לאומד הצדדים בכל מקרה לגופו) היא כי מדובר בעסקת מכר+אשראי. על בסיס הנחה זו, יש צורך לבצע היוון, על מנת לבודד את רכיב המכירה מרכיב האשראי ולקבוע את שווי המכירה האמיתי.....הערה: לא נעלם מעיניי כי בענין מידטאון נקבע שעסקת המכר לא כללה רכיב של מימון, ולכן נקבע כי אין לבצע היוון כלל ויש לבצע את שומת מס הרכישה על בסיס נומינאלי....איני סבור כי יש להסיק מכך כי כל אימת שעסקה אינה כוללת רכיב של אשראי, אין לבצע היוון כלל. כפי שהובהר, יש לשום את המס לפי ערך המחיר החוזי כערכו ביום חתימת החוזה. וככלל כאשר מדובר בתמורה עתידית, יש לבצע היוון לשם כך. מכל מקום, לא דומה עסקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

מכר מקרקעין בה שולמה התמורה בשלושה תשלומים שנפרסו על פני שנה אחת (כבעניין מיטטאון), לעסקת חכירה בה דמי החכירה שולמו לשיעורין על פני תקופה של 22 שנה....לדיעה כי יש לבצע היוון כאשר התשלומים נפרסים על פני תקופה שהיא מעבר לתקופה קצרה יחסית, ראו אצל הדרי-מיסוי מקרקעין...."
(ההדגשות-לא במקור)

38. בענייננו, המדובר בתוכנית מורכבת הצריכה לעבור אישור הוועדה המחוזית ואישורים נוספים. היוון התמורה הנומינלית (ללא ריבית והצמדה) שנקבעה בשלב ב' ובשלב ג' בסכום של 12.3 מיליון ש"ח (8.3 מיליון ש"ח + 4 מיליון ש"ח) בשיעור ריבית שנתית של 6% לתקופה של 6 שנים נראית סבירה (ואף שמרנית), ותביא את התמורה העתידית האמורה להשתלם לשוויה ההוגן ל"יום המכירה" (שהוא יום כריתת ההסכם – חודש מאי 2019), ונסביר: בפרק ט"ו של הקווים המנחים של אגף שומת מקרקעין שבמשרד המשפטים, העוסק בקביעת שיעור דמי השימוש המהוונים, נאמר, בין היתר, כדלקמן: "לנוכח הקושי שבחישוב פרטני של ההיוון והתשואה לקרקע, נשתרש הנוהג השמאי לייחס לקרקע שיעור תשואה או היוון שבין 5% לבין 6%". במקרה דנן, נוכח מאפייני הנכס, בעיקר קיומם של מבנים לשימור, לדעתי קיים מרכיב סיכון לא מבוטל למשך הזמן הנדרש להכנה ואישור התב"ע להוספת זכויות בניה בנכס. הליך שינוי התב"ע החל בשנת 2019. בתאריך 5.4.2022 התקיימה ישיבה של ועדת השימור העירונית שהחליטה לאשר את קידום התוכנית בוועדה המקומית. נכון להיום, שלהי שנת 2022, לא ראינו באתרים הרלוונטיים, כל מידע שהתוכנית נמצאת בשלבי הפקדה או פרסום תנאים להכנת תכנית.

הסכום המהוון כאמור לעיל מסתכם לסך של כ-8.7 מיליון ש"ח (מקדם הפחתה של כ-30%).

רוצה לומר, שווי הרכישה ל"יום המכירה" (חודש מאי 2019) הינו בסכום של 29.7 מיליון ש"ח (21 מיליון ש"ח + 8.7 מיליון ש"ח) ובהתאם לכך יש להשית את מס הרכישה.

39. יצוין, על אף שהעוררות לא העלו נושא זה של היוון התמורה הנומינלית ל"יום המכירה" (הנושא עלה בדרך אגב רק בדיון בוועדה -ראה פרוטוקול הדיון מיום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

16.1.2022 בעמוד 25 בשורות 16 עד 22), הרי שהוועדה רשאית להתחשב בכך במסגרת הסמכות שהוענקה לה בסעיף 89 לחוק "לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון..." (וראו בעניין זה: ע"מ-20435-01-11 מנחם אורן ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא, ניתן ביום 23.8.2015, אשר אושר ע"י בית המשפט העליון; ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב ואח', ניתן ביום 16.10.2012; ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ אשדוד, ניתן ביום 5.7.2011 לגבי הגדלת שומת המס ולא הקטנתה).

סוף דבר:

40. **הלכת אלדר שרון** של בית המשפט העליון, לפיה חוזה עם תנאי מתלה הוא חוזה שלם מרגע כריתתו (בכפוף לחריגים מסוימים) "ויום המכירה" נקבע למועד זה גם לעניין חוק מיסוי מקרקעין, הינה הלכה מחייבת, ולמרות חלוף השנים (כשלושה עשורים) לא נס ליחה. סעיף 19(א3) לחוק מיסוי מקרקעין, הדוחה את יום המכירה (על אף הלכת אלדר שרון) במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול וכולה אינה בכסף, חוקק במטרה לדחות את אירוע המס בעסקת קומבינציה המותנית בשינוי יעוד והתמורה בגינה הינה בשירותי בניה ואינה בכסף, וזאת לנוכח חוסר הוודאות בכימות התמורה ליום כריתת ההסכם. סעיף זה, המהווה חריג להלכת אלדר שרון, אינו רלוונטי לערר דנן. יחד עם זאת, יש לחלץ את חישוב התמורה ל"יום המכירה" בדרך של חישוב הערך הנוכחי של תקבולים עתידיים נומינליים לתקופה ארוכה ובדרך זו להשוות את האמת המשפטית לאמת הכלכלית, ובדרך זו יושת מס הרכישה בהתאם לשווי ההוגן הכלכלי של רכישת הזכות במקרקעין ל"יום המכירה".

41. אשר על כן, הייתי מציע לחברי לדחות את הערר באופן חלקי ולהעמיד את שווי הרכישה ל"יום המכירה" (5.5.2019) לסכום של 29.7 מיליון ש"ח. גם אם טעינו מעט לגבי הערכת משך תקופת אישור התב"ע החדשה ושיעור הריבית להיוון, הרי שכלל לא מדובר בסכומי מס מהותיים בהתחשב בהיקף הפרויקט של עשרות מיליוני שקלים (ובהינתן שהמדובר במס רכישה של 6%). לפיכך מבחינת יעילות המערכת וסופיות הדיון לא הייתי מציע לחזור לשלב ההשגה ולכנס את הצדדים לדיונים נוספים.

הייתי מציע לחברי להשית על העוררות הוצאות משפטיות בסכום של 5,000 ₪ בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

סכום זה מביא בחשבון את תוצאות פסק הדין, הקטנת שומת המשיב וההבנה לעיוות הכלכלי שהיה נגרם לעוררות כתוצאה מיישום גורף של הלכת אלדר שרון אילו היינו נמנעים מהיוון התמורה הנומינלית ל"יום המכירה".

כב' השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר:

1. אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חבר הוועדה, רו"ח צבי פרידמן.
 2. לדעתי סעיף 19(א3) לחוק מיסוי מקרקעין איננו חל במקרה הנדון משתי סיבות שונות: (א) כפי שהודגש על ידי רו"ח פרידמן, תנאי לתחולת הסעיף האמור הוא שהתמורה המשולמת בגין הזכות במקרקעין "**כולה אינה בכסף**"; כאן התמורה **כולה בכסף**; (ב) בשונה מדעתו של רו"ח פרידמן, לטעמי גם התנאי הכלול ברישא לסעיף 19(א3) איננו מתקיים. שם נדרש כי **מכירת** הזכות במקרקעין תהיה "מותנית בהתקיימות תנאי עתידי". עיון בהסכם המכר מושא הערר מגלה, לטעמי, כי עצם המכירה איננה מותנית בדבר. אמנם תשלום התמורה פרוס לשלבים על פי סעיף 5 להסכם, ובהתאם לסעיף 10 להסכם (שכותרתו "תנאי מפסיק"), לרוכשות זכות **לבטל** את ההסכם אם לא יתקבלו די זכויות בנייה נוספות במסגרת תב"ע חדשה. דומה אפוא כי הוראות סעיף 10 הנ"ל אינן הופכות את המכירה ל"מותנית בהתקיימות תנאי עתידי", כנדרש בסעיף 19(א3) רישא.
 3. אני מסכים כי בנסיבות המקרה מתחייבת פעולת היוון התמורה הנדחית על מנת להגיע לתוצאת מיסוי נכונה, והקורא מופנה לחלק ו' לחוות דעתי בעניין **א.ק.מ. דה וינצי** ("על נחיצות היוון - כללי"), שם נותרתי במיעוט (ו"ע 29956-06-17 **א.ק.מ. דה וינצי שותפות מוגבלת נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, ניתן ביום 31.1.2019).
- יש להודות כי במקרה הנוכחי אין ביטוי מפורש בהסכם המכר לעסקת אשראי, אולם לדעתי המקרה כן נכנס למסגרת העיונית שנקבעה בע"א 6914/15 **דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא**, ניתן ביום 22.4.2018, וזאת בייחוד לנוכח שתי עובדות חשובות (כפי שציין רו"ח פרידמן בסעיף 37 לחוות דעתו): ההיקף הכספי הגבוה של התשלומים הדחויים (12.3 מיליון ש"ח); ומשך הזמן הארוך – והבלתי מוגבל למעשה – עד לקרות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

האירועים שעשויים לזכות את המוכרת בתשלומים הנוספים. לאור נסיבות אלה אני מסכים כי יש הכרח בפעולת היוון.

4. אמנם מבחינה דיונית קיים קושי בכפיית נוסחת היוון מסוימת על הצדדים כאשר הנושא לא הועלה מיוזמתם וממילא לא נשמעו טענות אשר להיוון ואופן חישובו. אולם צודק רו"ח פרידמן כי אף אם יאומצו נתונים אחרים לחישוב ההיוון (לעניין משך התקופה ושיעור הריבית), ההפרש במס רכישה שינבע מכך יהיה קטן מאוד, בייחוד ביחס להיקף הפרויקט. בנסיבות אלה, אין טעם של ממש בהארכת הדיון בנושא (למשל על ידי החזרתו לשלב ההשגה).

תמיר שדה, שמאי מקרקעין, חבר ועדת הערר:

1. אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעו חבר הוועדה, רו"ח צבי פרידמן ויו"ר הוועדה, כב' השופט ה' קירש.

2. אני מסכים עם החלטתו של רו"ח פרידמן לפיה במקרה הנדון יש להוון את התמורה הנוספת, שכן אין ערכה הכלכלי של תמורה המתקבלת במועד חתימת החוזה שווה לזו שתתקבל בעתיד ללא ריבית, ששוויה, במועד חתימת החוזה, נמוך יותר.

3. אני מקבל את הפרמטרים בהם השתמש רו"ח פרידמן (שיעור ההיוון של 6% ומשך זמן של 6 שנים), שכן גם לטעמי הם משקפים באופן ראוי הן את רמות הסיכון והן את משך הזמן הצפוי להכנת תכנית בנין עיר שעשויה להקנות את זכויות הבניה הנוספות.

*

*

*

*

הוחלט כאמור בחוות דעתו של חבר הוועדה, רו"ח צבי פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"א חשוון תשפ"ג, 15 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 נובמבר 2022

ו"ע 1235-01-21 בני לן ביתא (החרוב) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

הרי קירש, שופט

תמיר שדה, שמאי
מקרקעין

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר