

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2960/95

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' טירקל

המערער: מנהל מס שבח מקרקעין

נגד

המשיבים: 1. שרביט ייזום פרויקטים
ובניה (1991) בע"מ
2. סמדר ואסף אבידן

ערעור על פסק-דין ועדת ערר
לפי חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963-
שליד בית המשפט המחוזי בבאר-שבע,
מיום 27.3.95, בתיקי עמ"ש 8/94 ו-10/94-
שניתן על-ידי כבוד השופטים: ד"ר א.
גרוניס - שופט, י' אמיתי - חבר, מ' רן
- חבר

תאריך הישיבה: ט"ו בשבט התשנ"ח (11.2.98)

בשם המערער: עו"ד יהודה ליבליין
בשם המשיבה 1: עו"ד עוזי שוחט
בשם המשיבים 2: עו"ד יוסף אבידן

פסק-דין

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

1. המשיבים 1-2 (להלן: הרוכשים) התקשרו עם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) בחוזי פיתוח לפיהם התחייבו לבנות על מקרקעין שהמינהל התחייב להחכיר להם, עם השלמת הבנייה. בחוזה הפיתוח התחייבו הרוכשים לשלם למינהל סכום שנקבע בו עבור המקרקעין, על חשבון דמי החכירה המהוונים (להלן: מחיר הקרקע) וכן התחייבו הם לשלם למינהל או לכל גוף אחר על פי דרישתו, עבור עבודות פיתוח סביבתי של המקרקעין (להלן: הוצאות פיתוח).

מהו מעמדן של "הוצאות הפיתוח". האם הן חלק מ"שווי המכירה" לצורך שומת מס רכישה? זוהי

השאלה הניצבת בפנינו.

העובדות

2. בשני המקרים שלפנינו, מדובר בחוזים סטנדרטים שנחתמו עם המינהל: האחד, עם קבלן (המשיב (1), המתעתד לבנות על המקרקעין מרכז מסחרי והשני, עם זוג אנשים פרטיים (המשיבים 2), המבקשים לבנות את ביתם בישוב מיתר. הרוכשים מכונים בחוזים עם המינהל, "יוזם". בשני החוזים, מתחייבים הרוכשים לשלם למינהל או למי שהמינהל יורה, "הוצאות פיתוח". לא ברור אם המשיב 1 חתם גם על הסכם "הוצאות פיתוח". לעומת זאת, חתמו המשיבים 2 על "הסכם הוצאות פיתוח" עם אגודת מייסדי מיתר ולפיו הם התחייבו לשלם לאגודה חלק יחסי מהוצאותיה לתכנון, פיתוח והקמת היישוב מיתר.

הנה כי כן, בפנינו שתי התחייבויות נפרדות של כל אחד מהרוכשים. האחת כלפי המינהל לתשלום מחיר הקרקע שבבוא העת יקבלו זכות חכירה עליה והשניה כלפי המינהל או גוף אחר לפי דרישתו, עבור פיתוח מערכות תשתית בקרקע המהוות תנאי לפיתוח המגרש או לבניה בו.

3. נושא "הוצאות הפיתוח" מוסדר בסעיף 7 לחוזי הפיתוח נשוא הערעור שלפנינו הקובע לאמור:

7. "היוזם מתחייב לשאת בכל "הוצאות הפיתוח", בין שאלה חלות על המגרש או בגינו או בגין השימוש בו במועד חתימת חוזה זה או לפניו או אחרי מועד חתימת חוזה זה ובין שהן שולמו על-ידי המינהל לפני מועד חתימת חוזה זה. היוזם מתחייב לשלם את "הוצאות הפיתוח" על פי דרישתו של המינהל ו/או של הגורם המוסמך מטעמו לדרוש את תשלומם ואו על פי דרישתו של הגורם שהוציא את "הוצאות הפיתוח".

היוזם מתחייב להחזיר למינהל, לפי דרישה, כל תשלום ששולם על ידי המינהל עבור "הוצאות הפיתוח", וזאת תוך 30 יום מתאריך דרישתו של המינהל.

בסעיף זה הוצאות ו/או היטלים ו/או אגרות מכל סוג שהוא בגין פיתוח מערכות תשתית ו/או תשתית - על ו/או כל תשתית אחרת המהוות תנאי לפיתוח המגרש או לבניה בו, לרבות פריצת דרכי גישה למגרש, תיעול, סלילת כבישים ומדרכות, תאורה, מים, ביוב וכיו"ב".

על רקע התניה חוזית זו, ייבדק מעמדן של "הוצאות הפיתוח" לעניין שווי הרכישה.

מס הרכישה

4. מקור החיוב במס רכישה הוא סעיף 9 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963 לפיו:

"מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה.. כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

"שווי המכירה": "שווי המכירה ביום המכירה של הזכות במקרקעין...".

השאלה היא, אפוא, מהו "שווי המכירה" ביום המכירה של הזכות במקרקעין, במקרה דנן. לפנינו

מספר אפשרויות:

האחת, לפיה, בכל מקרה וגם אם טרם בוצעו עבודות הפיתוח במועד החתימה על חוזה הפיתוח,

"שווי המכירה" מורכב גם ממחיר הקרקע וגם מ"הוצאות הפיתוח".

השניה, בה תומכים המשיבים (הרוכשים) - לפיה, בכל מקרה וגם אם הושלמו עבודות הפיתוח

במועד החתימה על חוזה הפיתוח, "שווי המכירה" מורכב אך ורק ממחיר הקרקע, ללא "הוצאות הפיתוח".

השלישית, המוצעת על ידי המערער (מנהל מס שבח) - לפיה "הוצאות הפיתוח" יבואו בכלל "שווי

המכירה" ויצטרפו למחיר הקרקע, ככל שבוצעו עבודות הפיתוח עד מועד המכירה;

הרביעית, לפיה, "הוצאות הפיתוח" יבואו בכלל "שווי המכירה", רק אם במועד החתימה על החוזה

הושלמו עבודות הפיתוח. כל עוד לא הושלמו, אין "הוצאות הפיתוח" באות בגדר "שווי המכירה".

דין

5. הסוגיה שלפנינו, נדונה במספר פסקי-דין שניתנו על-ידי בית משפט זה. בכולם נדונו מקרים בהם

טרם הוחל בביצוע עבודות הפיתוח כאשר נחתמו חוזי הרכישה.

בע"א 610/78 מינהל מס שבח מקרקעין נ' מלמוד, פ"ד לג (2) 193 (להלן: עניין מלמוד). הוענקה

לציבור אפשרות לרכוש מגרש במסגרת תוכנית "בנה ביתך" על מקרקעין בלתי מפותחים שבבעלות המינהל,

כאשר העירייה, על פי הסכם עם המינהל, התחייבה לבצע את עבודות הפיתוח והמינהל התחייב לגבות מן

הרוכשים את "הוצאות הפיתוח" עבור העירייה. בית המשפט קבע כי העובדה שתשלום "הוצאות הפיתוח"

מהווה תנאי לחוזה החכירה איננה הופכת את התשלום לחלק ממחיר הקרקע, והוסיף:

מה שקנה המשיב הוא מגרש בלתי מפותח וזה היה המצב בעת גיבוש העסקה. המקרה שלפנינו 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 לעיריה ולבנות על המגרש בעתיד.

כך כאשר התשלום בגין עבודות הפיתוח הועבר, באמצעות המינהל, לגוף שלישי שיבצע את עבודות הפיתוח (העירייה, בעניין מלמוד) וכך גם כאשר עבודות הפיתוח אמורות היו להתבצע על ידי המינהל עצמו (ע"א 225/84 מינהל מס שבח מקרקעין נ' הכט, פ"ד מ (1) 190 (להלן - עניין הכט)). בע"א 293/89 מינהל מס שבח מקרקעין ירושלים נ' גרינבלט, פ"ד מו (4) 456 (להלן - עניין גרינבלט) נדונה אותה שאלה, אלא שהצדדים לעסקה היו קבלן ורוכשי דירות. הרוכשים רכשו מחברה קבלנית מגרש באזור בלתי מפותח (ללא כבישים, מדרכות, תשתית ביוב וכיוצ"ב). בגין המגרש שילמו הרוכשים סכום חד-פעמי מסוים. באותו יום חתמו הרוכשים גם על הסכם פיתוח עם החברה הקבלנית, לפיו התחייבו לשלם לה תשלומים חודשיים עבור "הוצאות הפיתוח" במהלך ביצוע הפיתוח ועד לסיומן. שלטונות מס שבח ביקשו לחשב את מס הרכישה לפי הסכום הכולל של שני ההסכמים כאחד. בית המשפט קבע כי ההלכות בעניין מלמוד ובעניין הכט חלות גם על הסכם פיתוח שבין קבלן לרוכש (ולא רק על הסכם שהמינהל צד לו) וגם כאשר מוכר הזכויות במקרקעין מבצע את עבודות הפיתוח (ולא רק כאשר המוכר ומבצע עבודות הפיתוח הם גורמים נפרדים). וכך אומר בית המשפט:

"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 שנתיים 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, לעניין פיתוח המגרש, ועל כן** בד"ן קבעה ועדת הערר כי אין לכלול את הוצאות הפיתוח בשווי הרכישה.

אין דומה עסקת הפיתוח הנלווית לעסקת המכר בענייננו לעסקת רכישת דירה 'על הנייר' מקבלן, כאשר טרם הוחל בעת המכר בבנייתה. ברי כי בעסקה האחרונה מוכר הקבלן דירה בנויה על הקרקע הגם שבעת עשיית חוזה המכר הדירה בפועל טרם נבנתה. הזכות במקרקעין שנמכרת במקרה כזה היא הבעלות בדירה כשהיא גמורה. במקרה שלנו - שאני. **העסקה בין המשיבים לחברה היתה של מכירת מגרש בלתי מפותח, והעובדה שנילוותה לה התחייבות נפרדת מצד המשיבים לשלם בנסיבות מסוימות גם בגין הפיתוח לחברה אינה מעלה ואינה מורידה לעניין מס הרכישה"**.

6. הרציונל העולה מן הפסיקה האמורה הוא, כי בעיקרון, יש להבדיל בין המחיר עבור המגרש לבין התמורה בעסקה הנוגעת לפיתוח המגרש. **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 במקום בו בוצעו עבודות הפיתוח קודם למכירת הקרקע (ראו: א. נמדר בספרו דיני מיסים (מיסוי מקרקעין) (מהדורה שניה, תשנ"ב), 94):

7. בכל מקרה ומקרה מתחייבת בדיקת נסיבותיו של העניין הנדון, על מנת לקבוע אם מדובר ברכישת זכויות במגרש מפותח או אם העיסקה 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 והדבקת 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.

8. 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.

אכן, קיים קושי מסוים בהערכת עבודות פיתוח חלקיות לצורך הוספת ההוצאות הכרוכות בהן למחיר הקרקע. הפתרון של הכל או לא כלום, קל יותר. אף על פי כן, אין לבחור בדרך הקלה, משום שאין היא משקפת נכונה את העיסקה ואת שוויה והיא גורמת לעיוות. מי שגורס שעבודות חלקיות לא תלקחנה כלל בחשבון, "מעשיר" את הרוכש שלא כדין כאשר למעשה רוכש הוא מגרש מפותח חלקית ואילו השווי לצורך מס יהיה לפי מגרש בלתי מפותח לחלוטין. גם הדרך השניה, לפיה יכלול "שווי הרכישה" את "הוצאות הפיתוח" גם אם לא נעשה פיתוח כלל, אינה ראויה, שכן, הרוכש ישלם על פי שווי בלתי ריאלי כאשר לא נעשה עדיין פיתוח. צירוף

הוצאות הפיתוח שבוצעו בפועל עד מועד הרכישה, למחיר הקרקע, היא הדרך הראויה המשיגה את תכלית מס הרכישה ואיננה מאפשרת גבית מס יתר או מס חסר. גם אם עלול החישוב להיתקל בקושי טכני, זהו קושי מסוג הקשיים ששלטונות המס מורגלים בהם ומתמודדים איתם בהקשרי מס שונים.

9. לסיכום, כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה לשלם הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול את "הוצאות הפיתוח" ב"שווי המכירה" ואילו כאשר כבר בוצעו עבודות הפיתוח בעת הרכישה, באופן מלא או חלקי, יש לכלול את "הוצאות הפיתוח" באופן מלא או חלקי, ב"שווי המכירה".

10. אין בכל האמור, כדי לשלול את האפשרות של ראיית חוזה רכישה וחוזה פיתוח, כשני חוזים נפרדים, מלכתחילה ללא קשר למידת הפיתוח שכבר נעשה או שעתיד להיעשות והכל בהתאם לנסיבות. בנסיבות המקרה שלפנינו יש להוסיף את הוצאות הפיתוח בגין העבודות שבוצעו ביום הרכישה ל"מחיר הרכישה".

11. בשני המקרים העומדים לדיון לפנינו, לא הכריעה וועדת הערר בשאלה אם במועד המכירה בוצעו עבודות הפיתוח בכלל, במלואן, או בחלקן. מהחלטת ועדת הערר עולה, כי הצדדים הסכימו שתחילה תידון הטענה המשפטית בדבר דרך חישוב "שווי המכירה" ובהתאם להכרעה בשאלה זו, תשמענה בנפרד ראיות לגבי השאלה, אלו עבודות בוצעו במועד המכירה.

10. סוף דבר, הערעור מתקבל, התיק יחזור לוועדת הערר על מנת שתשמע ראיות וטענות בנושא הנדון, כאמור לעיל ותיתן החלטתה מחדש.

כל אחד מן המשיבים ישלם למערער הוצאות בסך 5,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

נ ש י א

השופט י' טירקל:

1. לשאלה מהו "שווי המכירה ביום המכירה של הזכות במקרקעין" לענין מס הרכישה לפי סעיף 9 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, הציעה חברתי הנכבדה, השופטת ט' שטרסברג-כהן, ארבע תשובות אפשריות, שמהן בחרה בשלישית; לאמור, כי הוצאות הפיתוח יבואו בכלל שווי המכירה ויצטרפו למחיר הקרקע, ככל שבוצעו עבודות הפיתוח עד מועד המכירה (סעיף 4 לפסק דינה).

חברתי הצביעה על הקושי שבהערכת עבודות הפיתוח החלקיות לצורך הוספת ההוצאות הכרוכות בהן למחיר הקרקע, ועל כך השיבה באומרה ש"זהו קושי מסוג הקשיים ששלטונות המס מורגלים בהם ומתמודדים אתם בהקשרי מס שונים" (סעיף 8 לפסק דינה).

2. חוששני שהקושי להעריך את הוצאות הפיתוח גדול מכפי שהוא נראה לכאורה ולהלן אציג מספר שאלות המדגימות אותו.

האם נכללות בהוצאות הפיתוח רק הוצאות המשביחות במישרין את הנכס נשוא ה"זכות במקרקעין" גופו (כגון, חיבור לביוב, למים, לחשמל), או שמא נכללות בהן גם הוצאות הפיתוח הסביבתי שאינן משביחות אותו במישרין (כגון, סלילת כבישים, תאורה סביבתית וכדומה)?

בהנחה שהוצאות הפיתוח כוללות גם חלק יחסי של הוצאות הפיתוח הסביבתי - מהו הפיתוח הסביבתי שניתן לייחס לנכס שנרכש: האם מדובר בפיתוח המאפשר שימוש סביר בנכס על ידי אדם מן היישוב (אמת מידה שאיננה בהכרח מובנת מאליה), או שמדובר בפיתוח הבא לספק את צרכיו של רוכש מסוים הזקוק לאותו פיתוח (כגון, פיתוח שכונתי הכולל הקמת גן ילדים או בית כנסת), שהעדרו אינו מאפשר לרוכש להתגורר בנכס שרכש?

ובכל אלה כרוכות שאלות רבות נוספות.

3. דומה כי ניתן למצוא תשובות שונות לשאלות שהוצגו ולשאלות נוספות העולות מן הסוגיה הנדונה, שכל אחת מהן יתרונותיה וחסרונותיה עמה. אינני מוצא טעם בניסיון להשיב על כולן כאן, או למצוא נוסחה כוללת לפתרון; סבורני כי בחלוף העתים יתירו פוסקי ההלכה את הספיקות אחד לאחד ומענין לענין. אשר לשאלה

העיקרית העומדת להכרעתנו - מהו "שווי המכירה" - שגם עליה ניתן להשיב, כפי שראינו, תשובות שונות, נראה לי כי, למרות הקשיים, תשובתה של חברתי מעשית ו"שימושית" יותר מאחרות. מטעם זה מצרף אני דעתי לדעתה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן.

ניתן היום, י"ג בחשוון תשנ"ט (2.11.98).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

נ ש י א

J03.95029600