



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6672/19

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ג' קרא

המערערים: 1. יוסף יקותיאל
2. אלומת שושנה בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערעור על פסק הדין של ועדת הערר בבית המשפט המחוזי בחיפה מיום 4.8.2019 בו"ע 860-09-17 שניתן על-ידי כבוד השופט ר' סוקול וחברי הוועדה ח' שטרן ונ' מולכו

תאריך הישיבה: י"ג בטבת התשפ"א (28.12.2020)

בשם המערערים: עו"ד ליאור עמר

בשם המשיב: עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

השופט נ' סולברג:

"קולמוסים רבים נשתברו בניסיון לעמוד על מהותה של עסקת קומבינציה מסוג 'מכר חלקי' (דברי השופטת (כתוארה אז) מ' נאור בדנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין – חיפה נ' שדמי, פ"ד סג(1) 808, 778 (2009) (להלן: עניין שדמי)); הנה, עוד ניסיון אחד.

1. ערעור על פסק הדין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (להלן בהתאמה: הוועדה ו-החוק), מיום 4.9.2019, בו"ע 860-09-17 (השופט ר' סוקול, וחברי הוועדה ח' שטרן ו-נ' מולכו), שבגדרו נדחה בעיקרו ערר שהגישו המערערים, על החלטת המשיב לדחות את השגתם על שיעור חיובם במס שבח ומס רכישה.

2. בעקבות הערות שהערנו בדיון שהתקיים לפנינו, ובשים לב להוראות סעיף 90 לחוק, הודיעונו המערערים כי הם זונחים את טענותיהם במישור העובדתי, בנוגע לאופן שבו הוערך שווי עלויות הבניה בעסקה שבנדון דידן. נותרנו אפוא עם השאלה העקרונית הבאה: האם, לצורך חישוב שווי המכירה בעסקת קומבינציה על דרך של מכר חלקי, לצרכי מיסוי מקרקעין, יש לכלול אך את הרווח שיפיק הרוכש משירותים שיספק ב'כובעו' כקבלן הביצוע של המיזם, או שמא יש להביא בחשבון גם את הרווח שהוא מצפה להפיק ב'כובעו' כיזם?

רקע והליכים קודמים

3. המערער, יוסף יקותיאלי, והמערערת, אלומת שושנה בע"מ (להלן: החברה), נקשרו בעסקת קומבינציה על דרך של מכר חלקי, בשילוב תמ"א 38. בין הצדדים סוכם כדלקמן: יקותיאלי ימכור לחברה 55% מזכויותיו במקרקעין, הידועים כגוש 10807, חלקה 31, ברחוב שושנת הכרמל 8 בחיפה (להלן: המקרקעין); בתמורה, תקים החברה במקרקעין בניין בן 12 דירות, בשטח כולל של 1,213 מ"ר, שמתוכו יקבל יקותיאלי 4 דירות, בשטח כולל של 520 מ"ר, בעוד 8 הדירות הנותרות, בשטח כולל של 693 מ"ר, יהיו בידי החברה (להלן: העסקה).

4. יקותיאלי והחברה הצהירו לפני רשויות המס על ביצוע העסקה ועל שוויה, לצרכי מס שבח ורכישה. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, דחה את הערכתם, ותחתיה העמיד את שווי העסקה על סכום גבוה בהרבה. השגות שהגישו המערערים – לא הועילו; באין מוצא – הוגש ערר לוועדה, שבגדרו נטען כי יש להעדיף את הערכת השווי המוצהרת.

5. לתמיכה בטענותיהם, הגישו המערערים חוות-דעת שמאית, שאותה ערך השמאי יצחק סיון, ובאמצעותה ביקשו לבסס את הערכתם לגבי שווי העסקה, בהסתמך על השוואה בין הפרויקט דנן, לבין פרויקט אחר שביצעה החברה (להלן: חו"ד סיון). במסגרת חוות-הדעת, העיר השמאי סיון את ההערה הבאה:

"לאחרונה התברר כי בשומות מסויימות נשמעו טענות מצד מפקחי המס כי יש לצרף לשווי שרותי הבניה שמקבל המוכר גם את מרכיב הרווח היזמי. לעניין זה יש להשיב: הרווח היזמי צומח ליזם במהלך ביצוע הפרוייקט, ככל שהוא מתקדם בביצועו. ביום חתימת ההסכם בין הצדדים – טרם צמח כל רווח יזמי. כמובן שכאשר יקבל המוכר את הדירות הגמורות בעוד מספר שנים, שוויין אף הוא כולל רווח יזמי.

אבל בעת החתימה טרם בא לאוויר העולם כל רווח יזמי.
 בבוא העת כאשר ימכור את הדירה העתידית – הוא ישלם
 מס שבח גם בגין רווח זה" (ההדגשות במקור – נ' ס').

6. המשיב הגיש חוות-דעת נגדית מטעמו, שאותה ערך רו"ח אילן בוחניק גלבורד (להלן: חו"ד בוחניק), ובמסגרתה הוצגו ארבע חלופות שונות לחישוב שווי העסקה. החלופות לא נבדלו זו מזו באופן משמעותי במישור התוצאה, כך שבסופו של דבר הוערך שווי העסקה בסך של 5,500,000 ₪. בהתייחס להערתו דלעיל של השמאי סיון, הדגיש בוחניק את הדברים הבאים:

"התחשיבים שערכתי [...] , המעריכים את עלות הבניה ליזם, כוללים את הרווח היזמי אותו אמור לגבות היזם מהבעלים עבור עבודתו. יש לשים לב שהוספתי את הרווח היזמי רק לשירותי הבנייה ולא לקרקע [...]. שיעור הרווח היזמי במשק נע סביב ה-15% מעלויות הבניה. ולכן, לתחשיבים יש להוסיף את הרווח היזמי לתמורה אותה מקבל הבעלים" (ההדגשה אינה במקור – נ' ס').

7. חוות-הדעת השמאיות – נבחנו, טענות הצדדים – נשקלו; לבסוף הגיעה הוועדה לכלל מסקנה כי יש להעדיף את חו"ד בוחניק, לרבות קביעתו בדבר חישוב תוספת של 15% בגין 'רווח יזמי'. הוועדה עמדה על כך שהערכת שווי המכירה לפי שווי שירותי הבניה שצפויים להינתן "מעוררת קשיים לא מבוטלים", וכי ישנן גישות שונות בנוגע לרכיבים שצריכים להילקח בחשבון במסגרת החישוב. בכלל זה הובהר, כי בעוד שאין מחלוקת על כך שיש להביא בחשבון תוספת בגין "רווח קבלני מקובל", הרי שבאשר לרכיב של "רווח יזמי" – הדעות חלוקות. עם זאת, אף בהינתן שהדבר שנוי במחלוקת, קבעה הוועדה כי אכן היה מקום לחשב גם את הרווח היזמי של החברה. שכן, "אלמלא עסקת הקומבינציה היה עליו (יקותיאלי – נ' ס') לרכוש שירותי בנייה מקבלן אחר שהיה נהנה גם מהרווח הצפוי, בשל ביצוע עבודות הבנייה, לרבות מהרווח היזמי של הפרויקט כולו, או לחלופין להוציא את כל ההוצאות ולהשקיע בעצמו את הזמן והמשאבים הנדרשים מיזם של פרויקט בנייה כפי שבונה חברת הבנייה" (ההדגשה אינה במקור – נ' ס'). אשר על כן, קבעה הוועדה כי שווי המכירה, לצרכי מס שבח ורכישה, עומד על סך של 5,500,000 ₪, כאמור בחו"ד בוחניק.

טענות הצדדים

8. מכאן הערעור שלפנינו. המערערים סבורים, שאין לכלול רכיב של 'רווח יזמי' בהערכת שווי המכירה. לתמיכה בטענתם, הם מפנים להוראת ביצוע מס שבח 23/98

"שווי מכירה בעסקת אחוזים" מיסים יב(6) ג-83 (1.11.1998) (להלן: הוראת ביצוע 23/98), אשר מטרתה "להנחות ולקבוע כללים באשר לקביעת השווי בעסקת אחוזים (קומבינציה)". על-פי הוראה זו, יש להוסיף על ערך עלויות הבניה רכיב של "רווח קבלני סביר" בלבד. לדידם, 'יזם', בהקשר המסחרי, הוא מי שפועל לקידום העסק, תוך שהוא נוטל על עצמו את הסיכון הכלכלי הכרוך בכך. לעומת זאת, 'קבלן' הוא מי שנשכר לשם ביצוע עבודות בניה גרידא, לאחר שאושרו התכניות וניתנו האישורים הדרושים לשם כך. האחרון לא נוטל סיכון, ואינו מצפה לגרוף רווח מהצלחת הפרויקט. על יסוד הבחנה זו, טוענים המערערים, כי אין מקום להטיל מס בגין רכיב הרווח שעתיד המיזם להניב ממכירת הדירות החדשות שיבנו. במעמד חתימת הסכם הקומבינציה, כך נטען, רווח זה עדיין לא בא לעולם; איננו ודאי, ולא ניתן לדעת אם בוא יבוא. רכיב זה יש למסות אפוא בהמשך, לכשתמכרנה הדירות לצדדים שלישיים.

9. המשיב מבקש לדחות את טענות המערערים. לשיטתו, לפי הוראת ביצוע 23/98, שעליה נסמכים המערערים, אותו "רווח קבלני סביר" נע בין 15% ל-20%. על כן, בהינתן שממילא שיעור 'הרווח היזמי' בחו"ד בוחניק הוערך ב-15%, ובהינתן ששתיים מחלופות החישוב בחו"ד בוחניק כלל לא נסמכו על רכיב של רווח יזמי – הלכה למעשה, הערעור על הכללת 'רווח יזמי' בהערכת שווי העסקה, הריהו תיאורטי לחלוטין.

לגופו של עניין, באשר להאחזות המערערים בלשון הוראת ביצוע 23/98, טוען המשיב, כי השימוש במינוח 'רווח קבלני' נובע מטעמים היסטוריים, הקשורים בתקופה שבה התפרסמה ההוראה. הוסבר, כי על-פי הפרקטיקה שנהגה בעת ההיא – שלהי שנות ה-90 – קבלן הביצוע סיפק גם את שירותי הייזום. לעומת זאת, כיום נוהגים בעלי הקרקעות להתקשר בעסקאות קומבינציה עם יזמים, ואלו, בתורם נקשרים בחוזה עם קבלני-משנה לביצוע עבודות הבינוי בפרויקט. ברם, שינוי זה בפרקטיקה הנוהגת אינו משנה מאומה במישור המהותי, שכן ברי כי 'המחיר' שמבקש היזם מבעל הקרקע כולל הן את 'הרווח הקבלני' הצפוי של קבלן המשנה, הן את 'הרווח היזמי' של היזם-עצמו. תימוכין לטענתו-זו, מוצא המשיב גם בהלכה הפסוקה שנשתרשה לאחר פסק הדין בע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121 (1978) (להלן: עניין ברקאי), כאשר לדבריו "גם במקרים שבהם התייחסה הפסיקה להכללתו של רווח קבלני, מהנמקתה עולה כי כוונתה הייתה לרווח הטמון במכירתה של יחידה בנויה גמורה בשוק – הכולל מיניה וביה רווח יזמי". ממילא, תוספת משמעותית של אחוז רווח בגין "רווח קבלני", כאמור בהוראת ביצוע 23/98 – ידועה ומוכרת, וברי שאיננה משקפת את הרווח המקובל בקרב קבלני ביצוע. עוד נטען, כי אך מתבקש הוא שספק שירותי הבניה יצפה לגרוף רווח "בגין שירותי הייזום" שהוא מספק לבעל הקרקע; דוגמת טיפול בפיתוח

המגרש, בתכנון המיזם, בקבלת היתרי בניה, וכיוצא בדברים הללו. בעניין הזה הודגש, כי תוספת הרווח היזמי אינה מוטלת "על מרכיב הקרקע", באשר "שירותי הבנייה ניתנים על קרקע של בעל הקרקע, כך שהוא אינו מקבל מהיזם שירותי ייזום בגין מרכיב זה".

על רקע הדברים הללו, גורס המשיב, כי בהינתן שהרווח של היזם מתומחר עוד בעת חתימת עסקת החליפין בין הצדדים, הרי שיש להביאו בחשבון כבר במועד הטלת מס המקרקעין בגין עסקת הקומבינציה, מבלי להמתין לשלב מכירת הדירות, לאחר שתושלם בנייתן. כך או כך, מטעים המשיב, בבוא רשויות המס להטיל מס על מכר הדירות לצדדים שלישיים, ממילא יוכלו בעל הקרקע והיזם לנכות רכיב זה; כך שכפל מס – אין כאן.

10. ביום 28.12.2020 קיימנו דיון. במהלכו חזרו הצדדים על טענותיהם – אלו בכה ואלו בכה. בכלל זה, טען ב"כ המערערים כי אין חולק שיש לכלול את רכיב הרווח הקבלני בעת חישוב שווי עסקת הקומבינציה, אך בצד זאת הדגיש כי הרווח שגורפים לכיסם קבלני-ביצוע עומד על אחוזים בודדים. ב"כ המשיב הסכים כי לרוב מסתכם הרווח של קבלני-הביצוע בשיעור של 2%-3% בלבד, אך עמד על טענתו כי במסגרת חישוב שווי העסקה יש לכלול גם את הרווח היזמי, שעומד על שיעור גבוה בהרבה מזה של קבלן הביצוע.

דיון והכרעה

11. בטרם נפגס בעובי הקורה של השאלה המשפטית שלפנינו, יש לדחות את טענת המשיב כי בערעור תיאורטי עסקינן. ראשית, בניגוד לנטען על-ידו, עיון בחו"ד בוחניק מעלה כי בשלוש – ולא בשתיים – מתוך ארבע חלופות החישוב, נכללה תוספת של 15% בגין רווח יזמי. החלופה הרביעית נסמכה על חוות-דעת של שמאי מכריע, שניתנה בעניין אחר, ואיננו יודעים אם נכלל בה רווח יזמי, אם לאו. יוצא, אם כן, שתוספת הרווח היזמי היא מאבני היסוד שבחו"ד בוחניק. ככל שימצא כי תוספת זו איננה כדין, הרי שחוות-דעתו לא תסכון; למצער לא בנוסחה והנמקתה הנוכחיים.

שנית, הואיל ובדיון לפנינו שררה תמימות-דעים לגבי שיעור הרווח של קבלני הביצוע, והצדדים שניהם הסכימו כי שיעורו המקובל עומד על אחוזים בודדים, הרי שלא ניתן להסביר תוספת בשיעור של 15%, אלא אם כן זו מבוססת על קביעה עקרונית, שלפיה יש לכלול גם את מרכיב 'הרווח היזמי' בהערכת שווי העסקה. הערכה שמאית לצרכי מס צריכה שתהא לה אחיזה בדיון, וכך גם לגבי הכללים המנחים אותה.

שלישית, וכאן מקדימים אנו מעט את המאוחר, נראה שיש ממש בטענת ב"כ המערערים, על חוסר ודאות בנוגע לאופן חישובו, טיבו ושיעורו, של רכיב 'הרווח היזמי'; הא ראייה הדברים שנכתבו בעניין זה בפסק-הדין מושא הערעור, כמו גם בפסקי דין אחרים שיצאו תחת ידי הוועדה (ראו למשל: ו"ע (מינהליים חי') 16-01-24859 שוורץ נ' מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 20 (30.11.2017); ו"ע (מינהליים חי') 15-03-38114 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקאות 27-28 (4.5.2017)).

12. הנה כי כן, לפנינו שאלה משפטית, הנוגעת לכללי השמאות לחישוב המס בעסקאות קומבינציה (סעיף 90 לחוק; ע"א 5738/17 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 2 (6.12.2020) (להלן: עניין חנין); ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ד. אלירם בע"מ, פסקה 8 (24.10.2006) (להלן: עניין אלירם)). מיניה וביה, הכרעה בה עשויה להשליך גם על האומדן השמאי בענייננו, כך שאיננה תיאורטית.

13. עתה פתוחה לפנינו הדרך להכרעה במחלוקת שבין הצדדים. כפי שניווכח לקמן, המפתח לפתרון הסוגיה המונחת לפנינו, טמון בהבנת עסקת החליפין בין הצדדים לאשורה, כפי שהיא נעשית ברגיל בעסקאות קומבינציה המבוצעת על דרך של מכר חלקי. דרך הילוכנו תהא אפוא זו: תחילה נזכיר מושכלות יסוד במיסוי מקרקעין של עסקאות קומבינציה בכלל, ועסקאות קומבינציה בדרך של מכר חלקי בפרט; לאחר מכן נחדד ונבהיר מהו אותו 'רווח יזמי' שבו אנו מדברים; ולבסוף נידרש לשאלה האם יש לכללו במסגרת חישוב שווי העסקה בין הצדדים. נדון בדברים כסדרם.

עסקאות קומבינציה – מכר מלא ומכר חלקי

14. 'עסקת קומבינציה' היא עסקה שבמסגרתה מוכר בעל הקרקע חלק מזכויותיו הקנייניות במקרקעין לקבלן, ובתמורה לכך מקבל – על-פי רוב – דירה או מספר דירות, בבניין שאותו מתעתד הקבלן להקים על-גבי המקרקעין (ע"א 1827/15 זיונץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, פסקה 4 (31.1.2017) (להלן: עניין זיונץ)). עסקינן אפוא במכר של זכויות במקרקעין, אשר חייב במס שבח ורכישה (סעיפים 1, 6(א) ו-9(א) לחוק), הגם שנעשה באמצעות חליפין של נכסים ושירותים; לא בכסף עובר לסוחר.

15. עסקת קומבינציה עשויה ללבוש צורות שונות. תצורתה הפשוטה ביותר נעשית בדרך של 'מכר מלא': בעל המקרקעין מוכר לקבלן את מלוא הזכויות במקרקעיו; הקבלן מוציא אל הפועל את המיזם, ומקים את בניין הדירות; לאחר שנרשם הבניין כבית משותף, מוסר הקבלן לבעל המקרקעין דירות, שלהן צמוד חלק יחסי מהרכוש המשותף. ברם, ענייננו כאן איננו במודל זה, כי אם במודל מורכב יותר, של עסקת קומבינציה על דרך של 'מכר חלקי': כאמור, במודל ה'פשוט', בסוף מעשה מוצא עצמו בעל המקרקעין

ודירות בידיו, המהוות, יחד עם חלק המקרקעין הצמוד אליהן, אחוז מסוים מסך הזכויות במקרקעין. בשלב מסוים, הבינו אפוא בעלי קרקעות, קבלנים ויזמים, כי אין צורך בשתי פעימות לביצוע העסקה. חלף זאת, ניתן לקבוע מראש, במסגרת החוזה, כי בעל המקרקעין ימכור רק חלק מזכויותיו, כאשר חלקן האחר, שיוותר בידיו, יהא שווה לשטחן היחסי של הדירות שבסופו של דבר יבנו ויוותרו כבעלותו (ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(6) 108, 115-116 (2003) (להלן: עניין טובי); עניין זיוני, פסקה 4; יצחק הדרי "נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי" המשפט יב 193, 194-195 (2007)).

16. כפי שניתן להיווכח, בשני סוגי העסקאות, התחנה הראשונה והתחנה הסופית – זהות המה. בתחנה הראשונה, בידי בעל מקרקעין קרקע בוסרית, לא מפותחת. בתחנה הסופית – קם וניצב לו על-גבי הקרקע בניין דירות; חלקו בבעלות בעל המקרקעין, חלקו האחר בבעלות הקבלן (עניין טובי, בעמוד 126). דא עקא, העסקאות נכדלות זו מזו במישור המס המוטל בגינן. טעם הדבר נעוץ בכך שהחליפין בין הצדדים נתפס באופן שונה: בעוד שבעסקה של מכר מלא מקבל בעל המקרקעין, עבור הזכויות שמכר, דירות בנויות, יחד עם קרקע הצמודה אליהן, הרי שבעסקה של מכר חלקי מקבל בעל המקרקעין שירותי בניה, לפיתוח חלקו בקרקע, אשר היה בידיו לפני העסקה, ומוסיף לעמוד בידיו, הן במהלך הבניה, הן לאחר השלמתה (עניין ברקאי; ע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה, פסקה 4 (5.9.1985) (להלן: עניין יוניזדה); עניין טובי, בעמוד 125; עניין שדמי, בעמודים 789-790).

17. ודוק: ניתן לתהות, כיצד זה שיש הבדל בנטל המס בין העסקאות. סוף-סוף, מקבל בעל המקרקעין דירות בעד חלק מזכויותיו במקרקעין; העסקה אותה עסקה. לא ניתן לשלול לחלוטין את הטענה כי עסקה של מכר חלקי נועדה לסבך את הדברים, וכל מטרתה הפחתת נטל המס באופן מלאכותי. במצב דברים זה, ישאל השואל האם לא מוטב שדינה יהא כדין עסקת מכר מלא, בהעדר שוני ממשי המבחין ביניהן, אם כפן המהותי, אם כפן הכלכלי (ע"א 214/78 כנעני נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד לג(1) 561, 119 (1979) (להלן: עניין כנעני); עניין טובי, בעמודים 126-127, 129-130; עניין שדמי, בעמודים 808-809; עניין יוניזדה; ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). דא עקא, עמדה זו, על אף שהגיונה בצדה, נדחתה לפני למעלה מארבעה עשורים בעניין ברקאי, ומאז חזרה ונשנתה ההלכה, שלפיה אין מקום למסות בעל מקרקעין בגין זכויות בקרקע שלא היה בדעתו למכור – והלכה למעשה גם לא מכר:

“אילו אמרנו שהמוכר העביר את השליש (מהמקרקעין – נ’ ס’) על-מנת לקבלו מיד בחזרה בתור שטח צמוד לדיורותיו, היינו מייחסים לצדדים כוונה לעשות עסקה חסרת טעם, עסקה שלא עשו ולא התכוונו לעשות. לכך אין הצדקה” (שם, בעמוד 125).

ובהמשך:

“אילו היה בעל מגרש מפצל את מגרשו לשלושה חלקים והיה מעביר לקבלן שניים מהם תמורת התחייבותו של זה להקים בעבורו על החלק השלישי בנין, אי-אפשר היה לראות בעסקה זו העברה (רעיונית) של החלק השלישי לידי הקבלן והחזרתו למוכר. [...] אילו הזמין המוכר אצל הקבלן עבודה קבלנית על מגרשו והיה משלם לו את התמורה לא בכסף אלא על-ידי העברת חלק אחר ממגרשו, לא היה מתחייב במס שבת. נראה לי כי זאת היתה העסקה שנעשתה במקרה דנן, פשוטה כמשמעה” (שם).

18. במילים אחרות, נפסק כי אל לנו לבחון את עסקת הקומבינציה על דרך של מכר חלקי, כאילו לנגד עינינו עסקה של מכר מלא. מנקודת מבטו של בעל המקרקעין, ניתן גם ניתן, אף צריך, לראותה כעסקה שעשה עם קבלן ביצוע, למכירת אחוז מסוים ממקרקעיו, לשם פיתוח חלקו הנותר במקרקעין. כשם שבעל מקרקעין אינו חייב במס שבח בשל עסקת מזומנים שעשה עם קבלן-ביצוע לפיתוח מקרקעיו, כך אין מקום לחייבו במס שבח מקום שבו שילם עבור שירותי הבניה הללו בעין, באמצעות מכירת חלק מזכויותיו במקרקעין. החליפין בעסקת קומבינציה על דרך של מכר חלקי, אינו נתפס ככזה שבו מקבל בעל המקרקעין דירות מידי הקבלן-היזם, כאותם צדדים שלישיים הרוכשים דירה במיזם לאחר שהוקם; אלא, רואים את בעל המקרקעין כמי ששילם עבור בניית דירה על מקרקעיו-שלו – מעשה שאין מוטל מס שבח בגינו, באשר איננו 'מכירה' של זכות במקרקעין (עניין כנעני, בעמוד 119; עניין שדמי, בעמודים 789-790, 809; גיל רובינשטיין "קביעת השווי בעסקת קומבינציה – הפתרון להלכת מעוזי רביבים" מיטסים יא(5) א-52 (1997) (להלן: רובינשטיין)).

מיטוי עסקאות חליפין בכלל – ועסקאות קומבינציה בפרט 19. מכירת זכויות במקרקעין חייבת במס שבח מצד המוכר – בעל המקרקעין, ובמס רכישה מצד הקונה – הקבלן-היזם (סעיפים 1, 6(א), 9(א) ו-15(א) לחוק; עניין אלירם, פסקה 9). ככלל, וכך גם בעניינינו-אנו, שיעור מס השבח ומס הרכישה נגזר משווי הזכויות

הנמכרות (סעיף 6(ב) לחוק; תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974). שווי זה, בתורו, קובע החוק, הוא "הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון" (סעיף 1 לחוק), כפי שהיה ביום המכירה, הוא היום שבו נעשתה המכירה (סעיפים 17 ו-19 לחוק; ראו גם: סעיף 19(4) לחוק).

20. דהיינו, הכלל הוא שבסיס המס, לעניין מס שבח ורכישה, נקבע לפי שווי השוק של הזכויות הנמכרות במקרקעין, כפי שעמד ביום חתימת העסקה בין הצדדים (ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פסקה ט"ו (12.4.2010) (להלן: עניין כספי)). ככל שאין בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ואם המחיר המוסכם ביניהם נקבע בתום לב, הרי שניתן להסתמך על הצהרתם בנוגע לשווי הזכויות הנמכרות (סעיף 1 לחוק; עניין כספי, פסקאות י"ד-ט"ו; ע"א 7699/13 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' פינת פלורנטין בע"מ, פסקה 10 (8.12.2015)). בהתקיים תנאים אלה, יאומץ השווי המוסכם והמוצהר, אפילו איננו שווי השוק של הזכויות הנמכרות (ע"א 3632/01 חדיג'יה נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה, פ"ד נז(2) 815, 806 (2003)). באופן עקרוני, "לא מה שנישום יכול היה לעשות ולא עשה, אלא רק מה שהוא עשה, קובע את מצבו ואת דינו מבחינת המס" (ע"א 521/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966) (להלן: עניין ון הרטן); ע"א 455/13 המבר נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פסקה 12 (3.3.2015)); ועל רשויות המס להניח כי "ההסכם בין הצדדים משקף את השווי האמיתי – מבחינתם – של העסקה ביום ביצועה, ושווי זה הוא שממוסה" (עניין כספי, פסקה ט"ז).

21. דא עקא, מעצם טיבן של עסקאות חליפין, לרבות עסקאות קומבינציה, 'המחיר' ששולם עבור הנכס הנמכר נותר עלום, ולצדדים לעסקה עשוי להיות אינטרס להצהיר על שווי מכירה נמוך, לשם הפחתת נטל המס; את מבוקשם – קיבלו, ונטל המס, מבחינתם, כשמו כן הוא – נטל בלבד (עניין אלירם, פסקה 9). בהעדר אפשרות להסתמך על הצהרת הצדדים לגבי שווי העסקה, חל אפוא הכלל ולא חריג. הווה אומר, יש לאמוד את שווי העסקה על-פי הערכה אובייקטיבית של שווי השוק של הזכויות שנמכרו, כפי שהיה במעמד חתימת עסקת הקומבינציה (עניין חנין, פסקה 3; ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 458, 449 (1983)).

22. טיבה של עסקת הקומבינציה כעסקת חליפין, מקים חזקה, כנקודת המוצא למלאכת הערכת שווייה, כי הנכסים והשירותים שהחליפו הצדדים זה בזה – שווים בערכם (יוסף אדרעי אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 159 (תשס"ז) (להלן: אדרעי)). חזקה זו מתחייבת נוכח טיב העסקה, וכמתבקש מעסקה הנעשית בתנאי שוק.

שכן, "אם כל צד עומד על כך שלא יקבל פחות מאשר שוויו של מה שהוא נותן, התוצאה תהיה שמה שכל צד נותן יהיה שווה ערך למה שהוא מקבל" (דוד אלקינס מיסוי עסקאות חליפין 118 (2012) (להלן: אלקינס)).

23. מבחינה עקרונית, אם כן, ניתן לאמוד את שווי העסקה הן לפי הממכר – לשום את שווי הזכויות במקרקעין שנמכרו לקבלן; הן לפי התמורה – לשום את מה שסיפק הקבלן לבעל המקרקעין, עבור הזכויות שרכש (ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מב(3) 511, 508 (1988) (להלן: עניין אופיר); עניין חנין, פסקה 3; אהרן נמדר מס שבח מקרקעין חלק שני – חישוב המס ותשלומו 253 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב – חלק ראשון 156-157 (מהדורה שנייה, 2003) (להלן: הדרי)). שתי הדרכים נראות ראויות באותה מידה. עם זאת, מאחר שלשון החוק מגדירה את שווי הזכות במקרקעין לפי "הסכום שיש לצפות לו ממכירתה" (סעיף 1 לחוק), נהוג לילך בדרך השנייה, ולהעריך את שווי המכירה לפי שווי התמורה שקיבל בעל המקרקעין עבור מכר זכויותיו (עניין ברקאי, בעמוד 124; עניין כספי, בפסקה ט"ו; סרוסי, בעמודים 429-430, וכן ה"ש 22 שם; אדדעי, בעמוד 159; להרהורי כפירה במוסכמה זו, ראו: נמדר, בעמודים 264, 268-269).

24. הערכת שווי השוק של התמורה שניתנה עבור מכירת הזכויות במקרקעין, ככלל, הריהי עניין שבעובדה, תלוי נסיבות. אולם בצד זאת, גם הערכה שמאית זו – שעל בסיסה יקבע בסופו של דבר גובה המס שיוטל בגין העסקה – צריכה להעשות באופן שיטתי, על-פי כללים סדורים, בהתאם לדין. כאן מגיעים אנו לפתחי השאלה שבמוקד ענייננו. אולם בטרם נדרש לשאלה זו לגופה, דרוש קמעא חידוד מסוים, בנוגע לטיבו של 'הרווח היזמי' שבו אנחנו מדברים. זאת, שכן מבין השיטין עולה, כי לא דקו הצדדים בהיבטיו השונים של הרווח שאותו מצפה הקבלן-היזם להפיק מהמיזם.

טיבו של הרווח היזמי

25. בבואנו לתהות על קנקנו של הרווח היזמי, נתחיל בהיבט הראשון והמתבקש, הריהו שכר הטרחה שאותו מצפה היזם לקבל עבור שירותי הייזום שהוא מספק. ברי כי מלאכת הוצאתו לפועל של מיזם אינה מתמצית בבניית המבנים, בחומר ובלבנים. נדרש תכנון של הפרויקט ברמה האדריכלית וההנדסית; נדרשים הליכים אל מול רגולטורים שונים, דוגמת מוסדות התכנון, רשות מקרקעי ישראל וכיוצא בזה; נדרש מימון לתקופת הבניה; ועוד כהנה וכהנה. כבר לימדונו חז"ל, "מִרְבֵּה נְכֹסִים, מִרְבֵּה דִאָגָה" (משנה, אבות ב, ז). הבירוקרטיה וכל הנלווים לה, נחוצים לשם הקמת כלל הדירות במיזם, לרבות הדירות שמקבל בעל המקרקעין בתמורה למכירת זכויותיו. מיזם אינו בא לעולם מתוך

עצמו; מאן דהוא – צריך לנהלו ולפעול לקידומו, והדעת נותנת כי הוא גובה שכר טרחה עבור עמלו, ככל ספק שירות במיזם.

26. דומה כי עצם הכללתו של רכיב זה בעסקה – 'רווח יזמי בגין שירותי ייזום' – אינו שנוי במחלוקת בין הצדדים. המערערת היא זו שנטלה על עצמה את הטיפול בכל אלה, ואין חולק כי לולא עבודתה-זו, מיזם – לא יקום, ודירות כתמורה – לא תינתנה.

27. ענייננו כאן אפוא במובן אחר של רווח שגורף היזם לכיסו – הרווח הנוצר מן הפער שבין עלויות הקמת המיזם, לבין המחיר שבו תימכרנה הדירות לצדדים שלישיים, לאחר שיקום בניין הדירות ויעמוד על תילו. אחרי ככלות הכל, זהו עיקר הרווח שלו מצפה היזם, וסביר להניח שהוא גם זה שעליו מושתתים עסקיו. גם בעל המקרקעין, ככל שפניו למכירת הדירות שיקבל לידיו במסגרת עסקת הקומבינציה, מקווה גם הוא לרווח מסוג זה. אין מדובר ברווח שנגבה עבור עמל וטרחה כשלעצמם, כי אם ברווח הקשור בכדאיות המיזם בכללותו. הרווח מותנה בכך שהדירות אכן תמכרנה, ומשתנה בהתאם לתנודות בשוק הדירות, למידת החיסכון בעלויות הבניה, לאיכות הבניה וכיוצא באלה (ראו: משרד המשפטים – אגף שומת מקרקעין קווים מנחים – פרק יח': שימוש בגישת העלות ובחירת "הרווח היזמי" (עדכון מספר 1) 13 (ינואר 2020) (להלן: הנחיות אגף שומת מקרקעין)). זהו, אם כן, מובנו של הרווח היזמי העומד במוקד ענייננו.

הכללת הרווח היזמי בחישוב שווי המכירה בעסקאות קומבינציה על דרך של מכר חלקי

28. משאמרנו את אשר אמרנו, וחידדנו את שצריך היה לחדד, הדרא קושיא לדוכתא: האם, במסגרת עסקת קומבינציה המבוצעת על דרך של מכר חלקי, יש להביא בחשבון, בעת חישוב שווי התמורה שנותן הקבלן-היזם לבעל המקרקעין, גם את הרווח היזמי שמצפה הקבלן-היזם להפיק מהפרויקט בכללותו (להלן: הרווח היזמי)?

29. בעניין זה, נקט בית המשפט בעניין ברקאי לשון שניתן להבינה לשני פנים, שממנה ניתן לחלץ שתי גישות שונות. גישה אחת – היא גישת המשיב – תומכת את יתדותיה באמירתו של השופט א' ויתקון כי "הדירות [...] הן התמורה", ומתמורה זו יש להפחית אך את "שווי של החלק במגרש הצמוד אליהן" (שם, בעמוד 124). פירוש דווקני של הדברים הללו, עשוי להוביל למסקנה כי ניתן לחשב את שווי התמורה על-ידי הערכת שווי הדירות הבנויות בגמר הפרויקט, ולהפחית ממנו את שווי הקרקע הצמודה אליהן. ואכן, תפיסה זו אומצה בעבר על-ידי הוועדה (עמ"ש (מחוזי חיפה) 134/87 מעוזי רביבים חברה לפתוח ובנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פד"א יח 451 (1990) (להלן: עניין מעוזי רביבים)), ובהתבסס עליה פורסמה גם הוראת ביצוע של רשויות המס, שלפיה יש להעריך את שווי התמורה בדרך זו (הוראת ביצוע מס שבח 91/1 "שווי מכירה בעסקת

קומבינציה" מיסים ה(1) ג-107 (9.1.1991) (להלן: הוראת ביצוע 91/1), היא הוראת ביצוע קודמת להוראת הביצוע 23/98).

30. גישה אחרת – שהמערערים מצדדים בה – גורסת כי "בעניין האחים ברקאי קבע בית-המשפט העליון את העיקרון שאין התמורה כוללת את מרכיב הקרקע, אך הוא לא הכריע בשאלה כיצד מודדים (מכמתים) תמורה זו" (הדרי, מיסוי מקרקעין, בעמוד 153). בהמשך, נאחזת גישה זו בהבחנה העקרונית בין עסקת קומבינציה של מכר מלא, לבין עסקה בדרך של מכר חלקי, וגוזרת את המסקנה כי בתמורה לרכישת זכויותיו במקרקעין מספק הקבלן-היזם את השירותים הנדרשים לבניית דירות התמורה, ותו לא. במעמד חתימת העסקה, הוא מועד הטלת המס, לא זו בלבד שלא בא לעולם רווח כלשהו מהמיזם בכללותו, הרי שגם לא קמה לו לקבלן-היזם ציפייה להפיק רווח יזמי מחלק המקרקעין של בעל המקרקעין. מכאן שאין להביאו בחשבון כחלק מהתמורה, וממילא אין לחשבו גם לצרכי מס (הדרי, בעמודים 154-155; נמדר, בעמודים 270-272; סרוטי, בעמודים 429-433; אלקינס, בעמודים 271-272; אדרעי, בעמוד 157; רובינשטיין, בעמוד 4; יחזקאל פלומין "ועוד על עסקת הקומבינציה" מיסים י(5) א-1 (1996); אברהם אלתר "חסל סדר 'עסקאות קומבינציה'" מיסים ט(2) א-88 (1995)).

31. מבין שתי הגישות, דעתי היא שיש לבכר את הגישה השניה. גם אם ניתן לקרוא בעניין ברקאי פנים לכאן ולכאן, הרי שההלכה הפסוקה שבאה בעקבותיה שבה וחזרה על ההלכה הידועה לנו מקדמת דנא, כי שווי התמורה הריהו שווי שירותי הבניה שצפויים להינתן לבעל המקרקעין – ולא 'הדירות' (עניין חנין, פסקה 3; עניין כספי, פסקה ט"ו; עניין טובי, בעמודים 125 ו-137; עניין שדמי, בעמוד 809; עניין אלירם, פסקה 10; עניין אופיר, בעמוד 511; עניין יוניזדה, בעמוד 199; ע"א 3678/13 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 27 (16.9.2014); ע"א 10793/08 נאות דברת פיתוח ובניין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, פסקה 13 (13.02.2012)). הדבר עולה גם מלשון הוראת הביצוע 23/98, המחלקת את שווי התמורה לשני רכיבים עיקריים: "שירותי בניה", שהם התמורה בעין, לצד "תשלומים בכסף או בשווה כסף", שהם תמורות במזומן כחלק מהרכישה, לשם קיזוז או השלמה, לצד החלפת השירותים והנכסים (שם, בסעיף 2).

32. בהינתן זאת, נמצא כי עמדת המשיב חותרת, הלכה למעשה, תחת ההלכה הפסוקה שהתבססה ברבות השנים, ומיניה וביה תחת הלגיטימיות של מוסד עסקת הקומבינציה על דרך של מכר חלקי. אין לכחד, כפי שצוין לעיל – ניתן להרהר אחר האופן שבו נתפסת עסקת קומבינציה של מכר חלקי. יתכן שמוטב היה אילו דין כל עסקאות הקומבינציה, על סוגיהן, היה זהה. אולם הלכת ברקאי וההלכה הפסוקה

שנשתרשה בעקבותיה – עומדות על מכונן. הצדדים לא ערערו עליה; גם המחוקק, בחלוף השנים, לא ראה לנכון לשנות ממנה (עניין טובי, בעמודים 126-127). בנסיבות הללו, אינני רואה הצדקה לסטות מהלכה פסוקה זו.

33. אף אם נניח שפסיקתו של בית משפט זה איננה ברורה לחלוטין בלשונה, הרי שהאופן שבו רואים אנו את החליפין בעסקת הקומבינציה של מכר חלקי – ברור, ונטל המס המוטל בגינו – צריך להעשות בהתאם להשקפה זו. כפי שהובהר לעיל, על-פי התפיסה הרווחת בהלכה הפסוקה, רואים עסקת קומבינציה של מכר חלקי כעסקה שבה מוכר בעל המקרקעין חלק מזכויותיו בקרקע, לשם בניה ופיתוח של חלק המקרקעין שנותר ביזיו. חלק מקרקעין זה – לא נמכר ליזם, ואין לחייב במס שבח ורכישה בגין הבניה עליו. אין חולק: בסופו של דבר מצפה היזם להפיק רווח בגין מכירת דירות לצדדים שלישיים; כך גם בעל המקרקעין, ככל שפניו למכירתן. אולם כל צד מבקש לפתח את חלק המקרקעין שבבעלותו; כל צד נושא בסיכונים ובסיכויים אך ביחס לחלקו-שלו.

34. היזם אינו מצפה אפוא, לרווח ממכירת דירות התמורה לצדדים שלישיים, שכן אלה אינן בבעלותו, ולא היו כן בשום שלב של העסקה. גישה הגורסת שיש להביא בחשבון את הרווח היזמי כחלק מהתמורה, מניחה לכאורה, כי כביכול החזיק היזם בשלב כלשהו של העסקה בזכות לרווח היזמי הצפוי מדירות התמורה, ונתן אותו לבעל המקרקעין כחלק מהעסקה. פשיטא כי אין בסיס להנחה שכזו, אשר למעשה מייחסת לצדדים "עסקה שלא עשו ולא התכוונו לעשות" (עניין ברקאי, בעמוד 125).

הוראת הביצוע

35. טרם חתימה, שומה להתייחס ללשון הוראת הביצוע 23/98, שעל פני הדברים אינה מתיישבת עם גישתו של מי מהצדדים. על-פי לשונה, במסגרת חישוב שווי השוק של שירותי הבניה יש להביא בחשבון תוספת בגין "רווח קבלני סביר" (15%-20% (שם), סעיף 2(א)(3)). נראה כי כל צד מבקש להאחז בחצי מביטוי זה: המערערים מדגישים כי עסקינן ברווח קבלני, כאשר שני הצדדים מסכימים כי הוא מגיע לכל היותר לאחוזים בודדים בלבד. לעומת זאת, סבור המשיב כי העיקר טמון בסוגריים, הוא טווח אחוז התוספת הנקוב. לדבריו, השימוש בדיבור "קבלני" אינו עומד בסתירה לעמדתו, משום שזה נעשה לפי הנהוג בשוק בשלהי שנות ה-90 – כאשר קבלנים חבשו לראשם שני 'כובעים', ומילאו הן את תפקיד היזם, הן את תפקיד קבלן-הביצוע.

36. ספק אם הניתוח ההיסטורי לגבי הורתה ולידתה של הוראת הביצוע, כפי שהציגו המשיב, אכן נאמן למציאות. חלק מן המלומדים בספרות המשפטית מציגים את סיפור המעשה באופן שונה. כעולה מדבריהם, הוראת ביצוע 23/98 נועדה לתקן את הוראת

ביצוע 91/1, שנסמכה כאמור על עניין מעוזי רביבים, בין השאר משום שהתברר לרשויות המס כי באותו עניין הובא בחשבון רכיב הרווח היזמי, אך זאת שלא בצדק (ראו למשל: נמדד, בעמודים 271-272; סרוסי, בעמודים 431-432; יחזקאל פלומין "בעקבות אישורו הלכת יוניזדה" מיסים יז(5) א-1 (2003)).

37. מכל מקום, אף אם נלך בשיטת המשיב, ונניח כי הכוונה המקורית היתה לכלול בדיבור "רווח קבלני טביר" גם את הרווחים שגורף לכיסו היזם בגין שירותי הייזום, הרי שכך או אחרת, כיום השתנה המצב בשוק, שכן היזמים וקבלני-הביצוע נבדלים זה מזה. משכך, נוכח המסקנה שאליה הגעתי בענייננו כאן, שאין צורך לומר כי על הוראות הביצוע לעלות בקנה אחד עמה (ע"א 256/80 לאוב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לז(2) 163, 166 (1983); ע"א 3159/19 אבוחצירא נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה, פסקה 29 (18.10.2020) (להלן: עניין אבוחצירא); נמדד, בעמודים 50-51), ומשעה שאין מחלוקת בין הצדדים על כך שרווחם של קבלני הביצוע עומד על אחוזים בודדים בלבד, דומה כי לשונה הנוכחית של הוראת הביצוע 23/98 עלולה להטעות נישומים, ולזמן ויכוחים מיותרים, שלא לצורך. טוב יעשו אפוא רשויות המס, אם יבהירו את העניין.

סוף דבר

38. נמצאנו למדים, כי במסגרת חישוב התמורה עבור מכר זכויות במקרקעין, בעסקת קומבינציה המבוצעת על דרך של מכר חלקי, לצורך חישוב נטל מס השבח והרכישה, אין להביא בחשבון את הרווח היזמי; הוא הרווח שאותו מצפה היזם להפיק מהמיזם בכללותו, עם מכירת הדירות לצדדים שלישיים.

39. בפסק הדין קיבלה הוועדה את קביעתו של השמאי בוחניק כי יש להוסיף על עלויות הבניה תוספת של 15% בגין רווח יזמי, בהטעימה כי עסקינן הן ברווח שגובה היזם כשכר טרחה עבור שירותי הייזום, הן ב"רווח היזמי של הפרויקט כולו". דא עקא, עיון בחו"ד בוחניק מעלה, כי לשיטתו "הרווח היזמי" הוא אותו רווח ש"אמור לגבות היזם מהבעלים עבור עבודתו"; ומנגד, לפי חו"ד סיון, אין לכלול 'רווח יזמי', בדברו על הרווח שיופק ממכירת "הדירות הגמורות בעוד מספר שנים".

40. הנה כי כן, חו"ד בוחניק התייחסה לרווח שמפיק ספק שירותי הבניה עבור שירותי הייזום, חו"ד סיון המשיגה את הרווח היזמי כפי שהומשג לעיל, ובפסק הדין עירבה הוועדה בין שני המובנים גם יחד. אמנם, על פני הדברים, השמאי בוחניק לא הביא בחשבון את הרווח היזמי, כי אם את הרווח המופק משירותי הייזום בלבד. ברם, בהליכים שלפנינו, בפרט נוכח עמדת הצדדים כי רווחו של קבלן-ביצוע עומד על אחוזים בודדים, נתגלעו בקיעים בקביעה כי רכיב זה מאמיר עד כדי תוספת של 15%. העניין דורש אפוא

ליבון במישור העובדתי, ובנסיבות הללו, סבורני כי יש לקבל את הערעור, ולהחזיר את התיק לוועדה לבחינת הדברים, בהתאם לתוצאה שאליה הגענו במישור העקרוני.

אחר הדברים האלה

41. למקרא חוות הדעת של חברתי הנשיאה א' חיות, אבקש להעיר הערות אחדות.

42. חברתי הנשיאה גורסת, כי משדיברו הפסיקה והוראת ביצוע 23/98 ב"רווח קבלני" בלבד (ראו למשל: עניין חנין, פסקה 20; עניין כספי, פסקה ט"ו), וכאשר משמעותו של "רווח יזמי" מוכרת וידועה, הרי ש"אין [...] מקום לכלול בשווי התמורה רווח יזמי"; יהא זה "רווח בגין שירותי יזמות", או "רווח יזמי הכלול בשווי מכירת הדירות" (פסקה 6). לשיטתה, כל עוד הוראת ביצוע 23/98 עומדת בתוקפה – יש להיצמד ללשונה באופן דווקני; לאמור – יש להוסיף לשווי עלויות הבניה "רווח קבלני" בלבד, בשיעור של "15%-20%".

43. קביעתה זו של חברתי הנשיאה א' חיות – קשה עלי. כידוע, אין להטיל מס או לקבוע את שיעורו, "אלא בחוק או על פיו" (סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה); נישום חב במס על סמך פעולות שעשה, ועליהן בלבד (עניין ון הרטן, בעמוד 626). כפי ששנינו, החוק קובע כי נישומים מתחייבים במס שבח ורכישה לפי שווי התמורה ששולמה עבור מכר הזכויות במקרקעין, והוראת ביצוע 23/98 נועדה אך לקבוע כללים לשם חישוב שווי תמורה זה בעסקאות קומבינציה של מכר חלקי – על מנת שהמס שיוטל, יהא מס אמת. פשיטא, כי הוראת הביצוע צריכה להיות תואמת לאופן שבו נערכות עסקאות קומבינציה של מכר חלקי בחיי המעשה, וכי על הוראותיה לעלות בקנה אחד עם הקבוע בחוק (עניין אבוחצירא, פסקה 29; ע"א 3534/07 פרידמן חכשוורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פסקה 10 (26.1.2010)). כפועל יוצא, אם הוראת ביצוע 23/98 מעריכה את שיעורו של רכיב כזה או אחר ביתר, מבלי שיש לדבר אחיזה במציאות – הרי שהיא מייחסת לצדדים לעסקת קומבינציה תמורה בשיעור גבוה מזה שניתן עבור הזכויות שנמכרו; הטלת מס על-פיה, למצער לגבי שיעור התמורה העודף – הריהי פעולה בחוסר סמכות.

44. על כן, הואיל ואין מחלוקת על כך שהרווח של קבלני ביצוע עומד על אחוזים בודדים, על שום מה ניחס לנישומים תוספת של "15%-20% בגין "רווח קבלני"? עסקינן בשיעור מופרז, החורג משיעור הרווח הקבלני המשולם ברגיל עבור מכר הזכויות במקרקעין, ומכאן שהטלת מס בגינו – אין לה הצדקה. מסקנתה-זו של חברתי הנשיאה מתירה אפוא לרשויות המס, הלכה למעשה, לגבות מס שבח ורכישה בגין תמורה שלא שולמה עבור מכר הזכויות, בניגוד לחוק ובלי סמכות.

45. מטעמים דומים, סבורני גם כי אין מניעה לכלול בחישוב התמורה רכיב של 'רווח בגין שירותי הייזום'. ענייננו כאמור בפרשנות החוק ולא בפרשנות הוראת הביצוע; אם התמורה בעסקת קומבינציה למכר חלקי, על-פי מהותה, כוללת ברגיל גם את שכר טרחתו של היזום, הוא ה'רווח בגין שירותי הייזום' – הרי שגם בגין רכיב זה, כיתר התמורה, מתחייבים הצדדים לעסקה במס שבח ורכישה. אמנם, באופן עקרוני, העובדה שזכרו של מונח זה לא בא בלשון הוראת ביצוע 23/98, היתה עשויה להקים לכאורה טענה במישור ההסתמכות, מצד נישומים אשר כלכלו את צעדיהם בהסתמך על לשון הוראת הביצוע. אולם בנסיבות העניין, בהינתן שלשון הוראת ביצוע 23/98 לא מתיישבת עם עמדתם של מי מהצדדים, סבורני כי כשם שאין לאפשר לרשויות המס לגבות מס שבח ורכישה ביתר, על סמך שיעור "רווח קבלני" של "20%-15%", כך גם אין הצדקה לאפשר לנישומים לחמוק מתשלום מס בגין חלק מהתמורה ש'שולמה' עבור הזכויות הנמכרות.

46. לסיכום, צודקת חברתי הנשיאה א' חיות, באומרה כי על רשויות המס להתאים את לשון הוראות הביצוע לשינויים המתרחשים בשוק "בלשון ברורה ומפורשת"; על כך הערתי גם אני. אולם אינני תמים-דעים עמה כי עד אשר יעשה הדבר, יש לדבוק בלשון הוראת ביצוע 23/98, הקובעת תוספת של "20%-15%" בגין "רווח קבלני סביר". אין הצדקה לכך שעד אשר תוסדר הוראת הביצוע, תוכלנה רשויות המס להמשיך ולהוסיף לשווי עלויות הבניה תוספת של "20%-15%"; ומנגד, גם אינני סבור כי הסתמכותם של נישומים על הדיבור "רווח קבלני סביר", ככל שישנה כזו, מונעת מרשויות המס לכלול בתחשיב שווי התמורה את הרווח שגורף לכיסו היזום בגין שירותי הייזום, שעה שרכיב זה נמנה על רכיבי החליפין בעסקת קומבינציה למכר חלקי.

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

עיינתי בחוות דעתו המקיפה של חברי השופט נ' סולברג, אשר קבע כי יש לקבל את הערעור ולהחזיר את התיק לוועדת הערר לקביעת שיעור הרווח היזמי על מנת שיופחת מתוך חישוב שווי התמורה בעסקה שבין הצדדים לערעור.

מן הטעמים שאבאר להלן, דעתי שונה.

1. עניינו של הערעור בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי. יקותיאלי, המערער 1 (להלן: יקותיאלי), העביר למערער 2, חברת אלומת שושנה בע"מ (להלן: החברה) 55% מזכויותיו במקרקעין שבבעלותו תמורת 4 דירות מתוך 12 דירות, בכניין שייבנה על המקרקעין (להלן: העסקה). חישוב התמורה לצורך מס השבח נעשה לפי שווי שירותי הבנייה שניתנו על ידי החברה ליקותיאלי ביום המכירה והמחלוקת שבפנינו הצטמצמה לשאלה אחת בלבד והיא - האם לצורך חישוב מס השבח יש לכלול בשווי עלויות הבנייה רווח יזמי בנוסף לרווח קבלני (שהיותו כלול בשווי עלויות הבנייה אינו שנוי במחלוקת).
2. קביעתו של חברי השופט סולברג כי אין מקום לכלול רווח יזמי, כמובנו המקובל, בחישוב התמורה שנותן הקבלן לבעל המקרקעין בעסקת קומבינציה, הולכת בתלם ההלכה הפסוקה לפיה בעסקאות קומבינציה מסוג "מכר חלקי":

"שווי המכירה יהא שווי התמורה המוסכמת, קרי, הבניה; שווי הבניה יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע" (ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פסקה טו (12.4.2010) (להלן: עניין כספי)).

על הלכה זו חזר בית המשפט גם לאחרונה (ע"א 5738/17 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 3 (6.12.2020) (להלן: עניין חנין); כן ראו אהרן נמדר מס שבח מקרקעין: חישוב המס ותשלומו כרך ב' 267-271 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר); יצחק הדרי "נפקויות המס של עסקת קומבינציה של מכר חלקי" המשפט יב 193, 195 (התשס"ז)). כך גם פירשה זאת נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין עצמה בהוראת ביצוע מס שבח 23/98 "שווי מכירה בעסקת אחוזים" מיום 1.11.1998 (להלן: הוראת ביצוע 23/98), שם נקבע כי:

1. כללי

א. ...

ב. ...

ג. מטרת הוראת ביצוע זו לקבוע עקרון, לפיו יש לקבוע את שווי המכירה עפ"י שווי שירותי הבניה שמקבל המוכר כמפורט להלן.

2. שווי המכירה

כאמור, שווי המכירה ייקבע, ככלל, כשווי התמורה שמקבל בעל הקרקע מהקבלן, שכוללת את המרכיבים הבאים:

שירותי הבנייה, הכוללים בין השאר:

עלויות הבנייה - תשומות בנייה (עלויות חומר ועבודה).

עלויות תכנון ופיקוח.

לאמור לעיל יתווסף
 רווח קבלני סביר (20%-) 15%,
 מס ערך מוסף.
 אגרות, מיסים והיטלים שמשלם הקבלן עבור בעל הקרקע
 כגון: מס שבח, היטל השבחה, דמי היתר למינהל מקרקעי
 ישראל, אגרות בנייה וכו'.
 תשלומים בכסף או בשווה כסף.

הנה כי כן, על-פי הוראת הביצוע של המשיב יש להתחשב ברווח הקבלני בלבד
 ולא ברווח היזמי.

3. אף שאין לשלול את האפשרות שכתוצאה מפעולות ייזום שנקט היזם יהנה גם
 בעל המקרקעין מרווח יזמי במכירת דירות התמורה, הטעם המהותי לכך שאין לכלול את
 הרווח היזמי בגדר שווי שירותי הבנייה, נעוץ בכך שרווח זה נובע למעשה מהדירות
 שנמכרות בפרויקט, ומכירת הדירות אינה מהווה חלק מעסקת הקומבינציה ואינה חייבת
 במס במסגרתה. כידוע, עסקת הקומבינציה מורכבת משני אירועי מס: הראשון, עסקה של
 רכישת שירותי בנייה, שבה בעל המקרקעין שוכר את שירותי החברה הקבלנית כדי
 שתבנה על חלק מהקרקע. בתמורה לכך הוא מעביר לחברה הקבלנית חלק מהקרקע
 שבבעלותו. תמורה זו מהווה הכנסה בידי החברה הקבלנית ולכך מתווסף הרווח הקבלני
 שנוצר לה משירותי הבניה שהתחייבה לספק. אירוע המס השני הוא עסקת מכר מקרקעין
 שבה בעל המקרקעין מוכר לחברה הקבלנית חלק מהמקרקעין בשווי שירותי הבנייה.
 המועד הרלוונטי לצורך מיסוי עסקת הקומבינציה – על שני מרכיביה – הוא יום חתימת
 העסקה. על כן, הפעולות שעושים הצדדים לעסקה בדירות לאחר מכן, לרבות מכירתן,
 אינן קשורות לעסקת הקומבינציה ואין בהן כדי להשפיע על שווי המכירה באופן
 טרואקטיבי (יוסף אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל
 155-157 (התשס"ז); נמדד, בעמ' 267-268).

4. עד כאן תמימת דעים אני עם קביעתו של חברי השופט סולברג. ואולם, בחוות
 דעתו ערך השופט סולברג הבחנה בין שני סוגים של רווח יזמי – את הסוג הראשון כינה
 חברי "רווח יזמי בגין שירותי ייזום", קרי - שכר טרחה עבור שירותי היזם שכוללים את
 תכנון הפרויקט וניהול הליכים מול רגולטורים שונים. לגבי רווח יזמי מסוג זה קבע חברי
 כי "עצם הכללתו של רכיב זה בעסקה – 'רווח יזמי בגין שירותי ייזום' – אינו שנוי
 במחלוקת בין הצדדים. המערערת היא זו שנטלה על עצמה את הטיפול בכל אלה,
 ואין חולק כי לולא עבודתה-זו, מיזם – לא יקום, ודירות כתמורה – לא תינתנה"
 (פסקה 26 לחוות דעתו). ובמילים אחרות, לשיטת חברי יש לכלול רכיב זה בשווי עלויות
 הבניה מכיוון שהוא רכיב הכרחי להקמת הפרויקט והשלמתו. הסוג השני של הרווח היזמי

הוא הרווח שגורף היזם לכיסו ממכירת הדירות ובמילותיו של חברי: "הרווח הנוצר מן הפער שבין עלויות הקמת המיזם, לבין המחיר שבו תימכרנה הדירות לצדדים שלישיים, לאחר שיקום בניין הדירות ויעמוד על תילו" (פסקה 27 לחוות דעתו). באשר לרווח זה, קובע חברי כי אין לכלול אותו בחישוב התמורה, בציינו כי "היזם אינו מצפה אפוא, לרווח ממכירת דירות התמורה לצדדים שלישיים, שכן אלה אינן בבעלותו, ולא היו כן בשום שלב של העסקה" (פסקה 34 לחוות דעתו).

5. דא עקא, הבחנה זו בין שני מובנים של רווח יזמי בחישוב מס השבח אינה מוכרת בהנחיות רשויות המס ובפסיקה.

בהוראת ביצוע 23/98 צוין העקרון שלפיו יש לקבוע את שווי המכירה בעסקת קומבינציה על-פי שווי שירותי הבניה שמקבל בעל הקרקע מהקבלן על הקרקע שנותרה בבעלותו ואשר כוללים, כאמור, עלויות בניה, עלויות תכנון ופיקוח, רווח קבלני סביר בשיעור של 15%-20%, מס ערך מוסף וכך אגרות, מסים והיטלים שמשלם הקבלן בעבור בעל הקרקע (כגון: מס שבח, היטל השבחה, דמי היתר למינהל מקרקעי ישראל, אגרות בנייה וכו'). עקרון נוסף שנקבע בהוראת ביצוע 23/98 הוא הערכת שווי שירותי הבניה על כל רכיביהם בהתבסס על המחירים המקובלים בשוק, לרבות שימוש במחירונים קיימים, תוך בחינת סבירות התמורה באמצעות השוואה לעסקאות דומות ולשווי הקרקע הנמכרת מול שווי דירות התמורה.

לצד זאת, נשמרה בהוראת ביצוע 23/98 האפשרות לקבוע את שווי התמורה בשיטת החילוף, שבה מוערך שווי שירותי הבניה על-פי שווי יחידות התמורה הגמורות בניכוי שווי המקרקעין ובניכוי רווח יזמי – שפירושו "ההפרש (באחוזים או בערך כספי מוחלט) שבין שווי הנכס כבנוי לבין סכום עלות ההקמה הכוללת ומרכיב הקרקע שעליה הוא נבנה" (ראו ההגדרה במסמך מטעם לשכת מנהל אגף שומת מקרקעין במשרד המשפטים שכותרתו "קווים מנחים פרק יח": שימוש בגישת העלות ובחירת 'הרווח היזמי'" (יוני 2010) (להלן: מסמך הקווים המנחים)). זוהי, אפוא, משמעותו הרווחת והמקובלת של המונח "רווח יזמי" בעולם מיסוי המקרקעין וזהו ההקשר שבו הוא משמש. ובמילים אחרות, אין מדובר במונח דו-ראשי שכולל רכיב של שכר טרחה יזמי ("רווח יזמי בגין שירותי ייזום") ורכיב רווח שמקורו בהפרש שבין עלות ההקמה ובין שווי המכירה לצדדים שלישיים. לפיכך, הפעולות הנכללות במה שהוגדר על ידי חברי השופט סולברג כ"שירותי ייזום", כלולות למעשה ב"שירותי הבניה" כהגדרתם בהוראת הביצוע, והצדדים אינם חלוקים בעניין זה.

ודוקו – ההבחנה הברורה בין רווח קבלני המתייחס לביצוע הבנייה ובין רווח יזמי המתייחס למכירת הדירות הגמורות, טבועה בהנחיות נוספות של רשויות המס שעניינן מיסוי עסקאות חליפין, בהן הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 7/2001 "רכישת דירת מגורים המוצגת כרכישת קרקע והזמנת שרותי בניה בנפרד" (מיסים טז/1 ג-69) והוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 11/2002 "הרפורמה במיסוי מקרקעין – פינוי ובינוי (הוראת שעה) חישוב 'כלל תמורות' והגדרת שטח דירה" (מיסים כד/4).

6. אוסיף ואציין כי לגישתי, הסתמכותה של ועדת הערר על עניין כספי באשר להוספת רווח יזמי לעלויות הבנייה, אין לה מקום. אליבא דוועדת הערר, משלא הבחין בית המשפט בעניין כספי בין הוספת רווח קבלני לרווח יזמי, יש לכלול את שניהם בשווי שירותי הבנייה. אולם, עיון בפסק הדין בעניין כספי אינו מוביל למסקנה זו. כל שנאמר בפסק הדין הוא כי לשווי עלויות הבנייה יש להוסיף רווח קבלני כמקובל, וזאת מבלי להתייחס לשירותי יזמות שניתנו (אם ניתנו) וללא כל דיון בסוגיה של רווח יזמי. עוד יצוין כי ערעור על פסק-דין של הוועדה ב-ו"ע (חי') 16-01-24859 שוורץ נ' מיסוי מקרקעין חיפה (30.11.2017), שבו עלתה טענה דומה בדבר הכללת רווח יזמי תוך הפנייה לעניין כספי (ע"א 1874/18 שוורץ נ' מיסוי מקרקעין חיפה (7.10.2019)), הסתיים לאחר הערות בית המשפט בהסכמת הצדדים על הפחתת תמורת העסקה. הדברים נכונים ביתר שאת בנסיבות המקרה דנן, שבו המערערת מספקת שירותי קבלנות ושירותי ייזום כאחד, ובמסגרת ההסכם שעליו חתמה עם המערער אין הבחנה בין אלה לאלה ושניהם כלולים בתמורה המוסכמת.

לגישתי אין, אפוא, מקום לכלול בשווי התמורה רווח יזמי – בין רווח בגין שירותי יזמות (להבדיל מעלות שירותי היזום עצמם הכלולים, כאמור, בשירותי בנייה), ובין רווח יזמי הכלול בשווי מכירת הדירות. בקווים המנחים הנזכרים לעיל, צוין אמנם כי במקרה שבו הקבלן מספק גם שירותי ייזום, מטשטשת ההבחנה בין רווח קבלני שאותו דורש הקבלן על ביצוע מלאכתו הקבלנית ובין הרווח בגין המלאכות היזמיות. אך ככל שרשויות המס סבורות כי המגמה של פיצול בין קבלן ליזם המסתמנת בשנים האחרונות, מחייבת שינויים והתאמות באשר לאופן חישוב התמורה על-פי הוראת ביצוע 23/98, עליהן לפעול לשינוי המדיניות בעניין זה בצורה גלויה ומפורשת – בשים לב להסתמכות הנישומים על הנחיותיהן – ולא בצורה נקודתית אגב בדיקת שומות של עסקה מסוימת (ראו גם פסקה 37 לחוות דעתו של חברי השופט סולברג).

7. נוכח המסקנה כי לא היה מקום להוסיף רווח יזמי לחישוב שווי התמורה בעסקה, עולה השאלה אם ראוי להחזיר את הדיון לוועדה על מנת להפחית רווח זה מן החישוב הנוגע לשווי התמורה שאותו אימצה. לדעתי, התשובה לכך היא שלילית, וזאת מן הטעמים שאפרט להלן.

חוות הדעת של השמאי בוחניק שהוגשה מטעם המשיב והתקבלה על-ידי ועדת הערר לעניין שווי התמורה, כללה ארבעה תחשיבים שנערכו בשיטות חישוב שונות להערכת שווי עלויות הבנייה ושווי הקרקע, תוך הנחה כי קיימת שקילות בין שווי שירותי הבנייה שהוענקו לבעל הקרקע ובין שווי הקרקע שקיבל הקבלן מידי בעל הקרקע. בתחשיב המבוסס על עלויות הבניה שדווחו לרשות המיסים על-ידי קבלנים בסביבת הנכס, כלל השמאי בוחניק בשווי התמורה רווח יזמי "אותו אמור לגבות היזם מהבעלים עבור עבודתו" בשיעור של 15% בנוסף לרווח הקבלני. בתחשיב השלישי העריך השמאי בוחניק את שווי הקרקע בשיטת החילוץ הנזכרת בהוראת ביצוע 23/98 ובה, כאמור, לא נכלל רווח יזמי במובן המקובל של המונח המגולם במחיר מכירת הדירות. בתחשיב הרביעי והאחרון נטל השמאי בוחניק נתונים מחוות דעת של שמאי מכריע ביחס לשווי הקרקע בנכס אחר באזור, שאינה לוקחת בחשבון רווח יזמי. במילים אחרות, בשניים מתוך ארבעה תחשיבים שערך השמאי בוחניק, לא נכלל רווח יזמי. מהשוואת ארבעת התחשיבים מצא השמאי בוחניק כי שווי התמורה והקרקע בעסקה נע בטווח שבין 5,460,000 ש"ח – 5,850,000 ש"ח, ובסופו של דבר העריך את התמורה בעסקה שלפניו ברף הנמוך בסכום של 5,500,000 ש"ח.

8. מנגד, חוות דעתו של השמאי סיון שהוגשה מטעם המערערים התבססה על השוואה לעלויות בנייה של פרויקט אחר של החברה ברחוב קדרון בחיפה, וקבעה על בסיס השוואה זו כי שווי המכירה בעסקה הנדונה הסתכם בסך של 2,725,000 ש"ח. בחקירה נגדית הסתבר כי השמאי סיון לא בדק את המבנה ברחוב קדרון ולא העריך בעצמו את עלויות הבניה של הפרויקט, אלא הסתפק באימוץ הנתונים שנמסרו לו מפי מנהל החברה ללא בדיקה עצמאית. ועדת הערר קבעה כי נתונים אלו, אשר פורטו בתצהירו של מנהל החברה, לא הוכחו בראיות. מעבר לכך, נקבע כי בעדותו של מנהל החברה עלה פער בלתי סביר בין עלויות הבנייה כפי שהוערכו על-ידי השמאי סיון בסך 6,600 ש"ח ל-מ"ר (לא כולל מע"מ), ובין מחיר דירה בפרויקט שלדברי מנהל החברה עמד על סך של 28,000 ש"ח למ"ר (כולל מע"מ), וזאת מבלי שמנהל החברה ידע לציין מה היה הרווח שלה בעסקאות מכירת הדירות בפרויקט. בנוסף, השמאי סיון לא הוסיף

רווח קבלני לעלויות הבניה, וגם מטעם זה קבעה הוועדה כי לא ניתן לסמוך על חוות דעתו. כך סיכם השופט ר' סוקול את ממצאי הוועדה:

”השמאי בוחניק ערך את חוות דעתו במספר מסלולים, בהתאם לתכנת מחשב לחישוב עלויות בנייה, תוך השוואה לנתוני אמת של קבלנים אחרים, תוך השוואה להערכות שווי מקרקעין ותוך השוואה להערכות של שמאי מכריע בעסקאות דומות.

כפי שכבר ציינתי לעיל, הגישה המועדפת להערכות שווי היא גישה השוואתית. העוררים ערכו השוואה לנתוני עסקה אחרת של החברה ללא כל השוואה לעסקאות אחרות ומבלי להביא ראיות לאימות נתוני העסקה הנטענת. לעומת זאת השמאי בוחניק ביסס הערכותיו גם על השוואה לעסקאות אחרות, גם על תכנת מחשב מקובלת להערכת עלות ממוצעת של עבודת בנייה וגם על השוואה לשיטות הערכה אחרות. גישתו קרובה יותר לגישת ההשוואה המקובלת בפסיקה ועל כן יש להעדיפה” (פסקאות 35-36 לפסק הדין נושא הערעור).

נימוקיה של ועדת הערר להעדפת חוות דעתו של השמאי בוחניק על פני חוות דעתו של השמאי סיון מבוססים על ניסיונה ומומחיותה בתחום, ועל התרשמותה מן הראיות ומעדויות המומחים. משכך, עומדים נימוקים אלה בעינם למרות הפגם שנפל בהכללת הרווח היזמי בחלק מהתחשיבים שבחוות דעתו של השמאי בוחניק. בהינתן העובדה שכלל התחשיבים שערך, בין היתר, תוך שימוש בשיטת החילוץ הנזכרת בהוראת ביצוע 27/98, הביאו לאותו טווח מחירים; וכן בהינתן שהערכתו הייתה על הצד הנמוך – לא מצאתי מקום להתערב בהחלטתה של ועדת הערר להעדיף את חוות דעתו של השמאי בוחניק על פני זו של השמאי סיון (השוו: ע”א 4861/05 שיכון עובדים בע”מ נ’ מנהל מיסוי מקרקעין – איזור רחובות, פסקה 9 (11.8.2008); עניין חנין, פסקה 14). זאת משום שגם אם יוחזר הדיון לוועדה, לא יהיה בכך כדי לשנות ממסקנתה לפיה לא ניתן לבסס את הערכת שווי התמורה בעסקה על חוות דעתו של השמאי סיון – אלא אם כן תתאפשר הגשת ראיות חדשות, אשר לגישתי אינן נחוצות בנסיבות העניין.

נוכח כל האמור, לו תישמע דעתי יש לדחות את הערעור, אך בהינתן השאלה המשפטית שנדונה בו אציע שלא לעשות צו להוצאות.

השופט ג' קרא:

בנסיבות המסוימות של תיק זה, אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה חברתי, הנשיאה א' חיות.

שופט

לפיכך הוחלט, ברוב דעות, לדחות את הערעור, כאמור בחוות דעתה של הנשיאה א' חיות, כנגד דעתו החולקת של השופט נ' סולברג.

ניתן היום, י"ט בתמוז התשפ"א (29.6.2021).

שופט

שופט

הנשיאה