

דנ"א 2104/02

בפני: כבוד השופט א' מצא

העותרת: קבוצת עין צורים

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין מחוז באר-שבע

עתירה לקיום דיון נוסף בפסק-דינו של בית-המשפט העליון מיום 20.1.02 בע"א 5922/99 שניתנו על-ידי כבוד הנשיא א' ברק והשופטים ט' שטרסברג-כהן ו' אנגלרד

בשם העותרת: עו"ד י' עזריאל

בשם המשיב: עו"ד ע' לינדר

החלטה

עתירה לקיום דיון נוסף בפסק-דינו של בית-המשפט העליון, ולפיו התקבל ערעורו של המשיב על החלטת ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), ונקבע, כי על העותרת לשלם מס רכישה בגין עסקת שינוי ייעוד שכרתה עם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל). בהחלטת כבוד הנשיא הועברה העתירה לעיוני.

2. העותרת החזיקה בקרקע חקלאית שבבעלות המדינה. זכותה עוגנה בחוזי שכירות תלת-שנתיים שכרתה עם המינהל, המכונים "הסכמי משבצת". בעקבות החלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 533, שהכירה באפשרות לשינוי הייעוד של קרקע מוככרת, ביקשה העותרת לנצל את הקרקע לבניית יחידות דיור ומרכז מסחרי. המינהל, שנעתר לבקשתה, כרת עמה "הסכם הרשאה ותכנון", על-פיו הורשתה העותרת להכין (בתיאום עם המינהל) תכנית לקרקע שתכלול שינוי ייעוד. העותרת הגישה תכנית לבניית 300 יחידות דיור ומרכז מסחרי. לאחר שהוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה אישרה את תכניתה, ובעקבות בקשת העותרת לאישור חריג של הסכם פיתוח להקמת 300 יחידות דיור, החליטה מועצת מקרקעי ישראל לאשר התקשרות של המינהל עם העותרת לבניית

יחידות הדיור; ועל יסוד החלטה זו שיגר המינהל לעותרת הודעה על "אישור עסקת שינוי ניצול ו/או ייעוד - חתימת הסכם פיתוח לחכירה", לגבי חלק הקרקע המיועד להקמת יחידות הדיור.

ביני לביני קיבלה מועצת מקרקעי ישראל את החלטתה מס' 611, שבאה במקום ההחלטה מס' 533, ואשר התירה לחוכרי קרקע חקלאית (לרבות שוכרים מכוח "הסכם משבצת") ליזום שינוי ייעוד של קרקעותיהם ולהתקשר למטרה זו בהסכם עם יזמים, בנתון לקבלת אישור המינהל לפני שיעודה של הקרקע ישונה. על רקע זה הודיעה העותרת למינהל, כי היא מתכוונת להוציא לפועל את תכניתה באמצעות יזם מטעמה; וזמן-מה לאחר מסירת הודעתה התקשרה העותרת עם יזם בחוזה, ולפיו מכרה ליזם את זכויותיה בקרקע שיועדה לבניית יחידות הדיור. בעקבות זאת, ולבקשת העותרת, ביטל המינהל את עסקת שינוי הייעוד שאישר קודם לכן לעותרת, ואישר תחתיה עסקת שינוי ייעוד עם היזם. כעבור כחודש חתמה העותרת על חוזה עם המינהל, שבו ויתרה על זכויותיה מכוח הסכם המשבצת בחלקת הקרקע שנועדה לבניית יחידות הדיור. באותו מעמד נערך חוזה הפיתוח בין המינהל לבין היזם. כעבור זמן פנתה העותרת למינהל בבקשה לאשר עסקת שינוי ייעוד לגבי חלקת הקרקע המיועדת להקמת המרכז המסחרי. עם זאת התחייבה העותרת להסב ליזם גם את זכויותיה בחלק זה של הקרקע. לבסוף, אישר המינהל ליזם עסקת שינוי ייעוד, שהתייחסה להקמת המרכז המסחרי, והתקשר עמו בחוזה פיתוח.

3. היזם שילם מס רכישה בגין רכישת הזכויות להקמת יחידות הדיור והמרכז המסחרי. אך המשיב סבר, כי גם על העותרת לשלם מס רכישה בגין זכויותיה בקרקע ביעודה החדש, שלשיטתו נרכשו על-ידה מן המינהל קודם שנמכרו ליזם (להלן: הזכויות הנוספות בקרקע). לפיכך הוציא המשיב לעותרת שומת מס רכישה בסך 288,464 ₪, בגין העסקה להקמת יחידות הדיור, ושומה נוספת בסך 20,468 ₪ בגין העסקה להקמת המרכז המסחרי. על שומות אלו עררה העותרת לפני ועדת הערר, ועררה נתקבל. אך בית-המשפט העליון, שקיבל את ערעורו של המשיב על החלטתה של ועדת הערר, קבע כי אף העותרת חייבת בתשלום מס רכישה. מכאן העתירה לדיון נוסף.

4. בפסק-דינו (מפי השופט אנגלרד ובהסכמת הנשיא ברק והשופטת שטרסברג-כהן) לא הבחין בית-המשפט בין עסקת יחידות הדיור לבין עסקת המרכז המסחרי. ביחס לשתי העסקאות כאחת נקבע בפסק-הדין, כי הגם שהסכם הפיתוח נכרת, בסופו-של-דבר, בין המינהל לבין היזם במישרין, הרי שלעניין חוק מיסוי מקרקעין נודעת משמעות משפטית לעסקה בין המינהל לבין העותרת, שבה אישר המינהל (על רקע

החלטה מס' 611) את שינוי הייעוד של הקרקע. באשרו את שינוי הייעוד הקנה המינהל לעותרת זכות לקבלת זכות במקרקעין, או, לחלופין, זכות להורות על הענקה של זכות חכירה במקרקעין "לאחר מטעמה". בית-המשפט קבע, כי במתן האישור לעסקת שינוי הייעוד התרחש אירוע מס, שהצמיח חיוב במס רכישה. כן פסק בית-המשפט, כי ביטול עסקת שינוי הייעוד עם העותרת, שהומרה כזכור בעסקת שינוי ייעוד עם היזם, אינו גורע מן האישור המקורי, אשר הגדיל את אגד זכויותיה של העותרת בקרקע ואיפשר לה למכור את זכויותיה החדשות ליזם. עוד נקבע בפסק-הדין, כי בחתימה על הסכם הפיתוח הפורמאלי עם המינהל - הגם שנעשתה על-ידי היזם - השתכללה סופית העסקה שבגדרה רכשה העותרת את הזכויות הנוספות בקרקע. בגין עסקה זו חייבת העותרת בתשלום מס רכישה, וחיובו במס של היזם, בגין רכישת הזכויות בקרקע על-ידו, אינו גורע מחיובה של העותרת.

5. בעתירתה מצביעה העותרת על מספר קשיים שיוצר פסק-הדין, ושלטענתה יש בהם כדי להצדיק קיום דיון נוסף. ראשית, טוענת היא, כי מפסק-הדין נובע שניתן להטיל מס רכישה אף על ציפיות לעתיד גרידא. טענה זו סומכת על ההנחה, שההליכים שהתקיימו בינה לבין המינהל לא הניבו מעולם הסכם משפטי מחייב. בכל הנוגע להקמת יחידות הדיוור, המינהל, אמנם, אישר את עסקת שינוי הייעוד איתה; אלא שלאחר מכן, כזכור, המינהל ביטל את אישורה של העסקה, אישר תחיתה את עסקת שינוי הייעוד עם היזם, וכן חתם על הסכם פיתוח עם היזם בלבד. לחלופין, מוסיפה העותרת וטוענת, כי גם בהתעלם מביטול אישור העסקה עמה, הרי שאישור זה לא העניק לה זכות לקבלת זכות במקרקעין, או זכות להורות על הענקת זכות במקרקעין לאחר; אלא רק יצר אצלה ציפייה לקבלת זכות, כאמור, שכן על-פי תנאי אישור העסקה, המינהל לא היה חייב לקבל את מי שנבחר על-ידה לקבלת הזכות מטעמה. בעיה זו, מוסיפה העותרת, מתעוררת במלוא חריפותה ביחס לעסקת שינוי הייעוד שנועדה לאפשר את הקמת המרכז המסחרי. זאת משום שבעת שמכרה ליזם את זכויותיה בקרקע שנועדה להקמת המרכז המסחרי, היא עצמה טרם החזיקה בזכות כלשהי להקמתו של המרכז המסחרי, הגם שהייתה לה ציפייה כי המינהל ייתן אישורו לעסקת שינוי ייעוד זו והזכות תהיה בידיה. לפיכך, סבורה העותרת, כי גם לפי גישת פסק-הדין, הרי שלעניין הקמת המרכז המסחרי, לא נכרתה בינה לבין המינהל כל עסקה המהווה אירוע מס. שנית, העותרת מלינה על קביעת בית-המשפט, כי עם חתימת היזם על הסכם הפיתוח עם המינהל התגבשה סופית רכישת אגד הזכויות הנוספות שלה בקרקע. לטענתה, הקביעה שרכישת הזכויות על-ידה לא הייתה בשליטתה אלא בשליטתו המלאה של היזם, מעוררת בעיות הן באשר למועד חיובו של הרוכש במס והן ביחס לשאלה מה יהיה דין חיובו במס של הרוכש, במקרה שהסכם הפיתוח עם היזם

יבוטל. שלישית, טוענת העותרת, כי בניגוד למושכלות ראשונים בדבר מניעת מיסוי כפול, מכיר פסק-הדין באפשרות שבשל מכירתה על-ידי המינהל של אותה זכות לשני רוכשים, ניתן לחייב כל אחד מהרוכשים בתשלום מס רכישה מלא. לטענתה, מן הראוי היה שהמס יוטל רק על מי שבאמת רכש את הזכות, דהיינו מי שבסופו-של-דבר התקשר בהסכם משפטי מחייב לרכישת הזכות מן המינהל.

במאמר מוסגר אציין, כי העותרת הבהירה שאינה מבקשת לקיים דיון נוסף בשאלה המקדמית, האם בעסקת שינוי ייעוד בין חוכר למינהל יש משום מכירת זכות במקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין. שאלה זו נדונה והוכרעה, זמן קצר לפני מתן פסק-הדין נשוא העתירה, בע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, ופסק-הדין נשוא העתירה אף מסתמך על הלכה זו (להחלטת מהיום, הדוחה עתירה לדיון נוסף בפסק-דין זה, ראו: דנ"א 2596/02 חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, באר שבט).

6. המשיב, שהתבקש להשיב לעתירה, טוען בתשובתו, כי פסק-הדין התמקד בהכרעת מחלוקתם של בעלי-הדין, על רקע נסיבותיו העובדתיות של המקרה הנתון. לגישתו, אין פסק-הדין מעורר כל שאלה בעלת חשיבות כללית, העשויה להקים עילה מוצדקת לקיום דיון נוסף. לטענתו, בדין קבע בית-המשפט, כי המינהל מכר לעותרת זכות במקרקעין כמשמעה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. כן הוא מצייין, כי הזכות שקיבלה העותרת (עם אישור עסקת שינוי הייעוד ולאור החלטה 611), להפנות את היזם למינהל, על-מנת שהמינהל יתקשר עמו בהסכמי פיתוח, היא זכות הניתנת לאכיפה מבחינה משפטית, ולכן רכישה חייבת במס רכישה. כן טען, כי הכרעת בית-המשפט אינה גוררת מיסוי כפול, שכן בענייננו המדובר היה בשתי עסקאות נפרדות. לבסוף יצוין, כי המשיב בתשובתו - כמו בית-המשפט בפסק-דינו - דן, בהינף אחד, בזכות להקמת יחידות הדיור ובזכות להקמת המרכז המסחרי, מבלי להבחין בין השתיים.

7. דין העתירה להידחות. ככל שהדברים אמורים בעסקת יחידות הדיור - שהיא אשר עמדה במוקד המחלוקת בין הצדדים - דעתי היא כי פסק-הדין איננו מעורר כל קושי. כפי שהסביר בית-המשפט, אישור העסקה שנתן המינהל לעותרת הוא אשר הגדיל, בפועל, את אגד הזכויות המשפטיות שבידיה. על-כן אין לקבל את טענת העותרת כאילו המדובר במיסוי ציפיה גרידא. אכן, מימוש הזכויות הנוספות אותן רכשה העותרת היה מותנה בחתימת הסכם פיתוח פורמאלי עם המינהל - בין אם על-ידי העותרת ובין אם על-ידי היזם מטעמה - אך משהתמלא תנאי זה התגבשה רכישת אגד הזכויות הנוספות בקרקע הן על-ידי העותרת והן על-ידי היזם. בכך מוסברת גם קביעת

בית-המשפט, כי המועד הקובע לעניין חיובה של העותרת במס הוא יום אישור העסקה שנתן לה המינהל. הכרעה זו עולה בקנה אחד עם המהות הכלכלית של העסקה בין הצדדים וכן עם הוראת סעיף 19(3) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את "יום אישור העסקה" כיום שבו נמכרה הזכות במקרקעין (ראו גם: ע"א 6382/99 אל-זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין - אזור המרכז (טרם פורסם)). אשר לשאלה שהעלתה העותרת בדבר חבותו של חוכר במס במקרה שבו הסכם הפיתוח עם היזם בוטל, הרי שבפרשתנו שאלה זו לא התעוררה ובית-המשפט לא נדרש להכריע בה. גם טענת כפל המס אינה מתעוררת בנסיבות העניין. העותרת רכשה זכויות, וברי שעליה לשלם על כך מס רכישה (השוו: ע"א 4791/99 מנהל מס שבח תל-אביב נ' ס' אלון חברה להשקעות ובנין בע"מ, פ"ד נ"ו(4) 810, 815). שאלת כפל המס אפשר והייתה רלוונטית אילו נטענה על-ידי היזם, אשר - לפי הנטען בעתירה - חויב במס רכישה הן בגין הזכויות שרכש מן העותרת והן בגין הזכויות שרכש מן המינהל. אלא שהיזם לא היה צד להליך ושאלת חיובו בכפל מס כלל לא התעוררה.

8. נותרה עסקת המרכז המסחרי. כאמור, עסקה זו לא נדונה באופן מובחן בפסק-הדין, והנני נכון להניח כי כמה מהיבטיה מעוררים קשיים לא מבוטלים. אך נראה שעסקת המרכז המסחרי (אף לנוכח סכום המס שהוטל על העותרת בגינה) תפסה רק מקום שולי בסכסוך שבין העותרת למשיב. ניתן להניח, כי בשל כך לא פותח עניינה המיוחד של עסקה זו בפסק-הדין. בנסיבות העניין, אינני רואה הצדקה לקיום דיון נוסף בשאלת חבותה של העותרת לשלם מס רכישה בגין עסקה זו, שחשיבותה המעשית, מבחינת הצדדים המתדיינים, הייתה שולית, ואשר לא תפסה מקום מרכזי בדיונים שנערכו בערכאות הקודמות. ניתן, אפוא, להניח בצריך עיון את השאלות שעסקה זו עוררה ולבררן לגופן במקרה מתאים יותר (השוו: דנ"א 79/01 עין-גב נ' מקורות חברת מים בע"מ, תק-על 2001(3), 652).

9. מן הטעמים שפורטו, אני מחליט לדחות את העתירה. עם זאת, ולאחר שקילת נסיבותיו המיוחדות של המקרה, החלטתי להימנע מחיוב העותרת בהוצאות.

ניתנה היום, כ"ד באדר תשס"ד (17.3.04).

ט פ ו ט